**Исчисление НДС по истечении 60 дней с момента отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности)**

Исчисление и уплата налогов предполагает признание субъектом предпринимательской деятельности доходов от этой деятельности. Признание дохода осуществляется в соответствии с учетной политикой организации. Инструкция по бухгалтерскому учету "Доходы организации", утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26.12.2003 № 181 (далее - Инструкция по бухгалтерскому учету), предусматривает, что выручка от реализации - денежные средства либо иное имущество в денежном выражении, полученные или подлежащие получению в результате реализации товаров, готовой продукции, работ, услуг по ценам, тарифам в соответствии с договором.

Выручка от реализации принимается к бухгалтерскому учету:

* + - в сумме, исчисленной на момент ее признания в соответствии с учетной политикой организации;
  + - по стоимости товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь;
  + - в полной сумме дебиторской задолженности при продаже продукции и товаров, выполнении работ, оказании услуг на условиях отсрочки оплаты (коммерческий заем).

При признании в бухгалтерском учете выручки от реализации по мере отгрузки товаров, готовой продукции, выполнения работ, оказания услуг (метод начисления) - по Дебету счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" и других счетов учета расчетов в корреспонденции с Кредитом счета 90 "Реализация".

При признании в бухгалтерском учете выручки от реализации по мере оплаты отгруженных товаров, готовой продукции, выполненных работ, оказанных услуг - по Дебету счетов 50 "Касса", 51 "Расчетный счет", 52 "Валютные счета", 55 "Специальные счета в банках", счетов учета расчетов и других счетов в корреспонденции с Кредитом счета 90 "Реализация".

Учитывая, что НДС является косвенным налогом, т.е. налогом, исчисляемым при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности (далее - объекты), при исчислении НДС также необходимо исчислять при признании дохода организацией в соответствии с ее учетной политикой.

Но, при признании в бухгалтерском учете выручки от реализации по мере оплаты отгруженных объектов при исчислении НДС, существует следующая особенность. В соответствии с Законом Республики Беларусь "О налоге на добавленную стоимость" (с учетом дополнений и изменений, внесенных Законом Республики Беларусь от 29.12.2006 № 190-З "О внесении дополнений и изменений в некоторые Законы Республики Беларусь по вопросам налогообложения) (далее - Закон) порядок определения момента фактической реализации объектов изложен в статье 10 Закона и основан на положениях, установленных учетной политикой плательщика. Метод определения момента фактической реализации объектов устанавливается учетной политикой по всем операциям по реализации объектов и изменению в течение календарного года не подлежит.

Законом установлено, что при определении учетной политикой плательщика факта реализации объектов по мере их отгрузки моментом фактической реализации отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав является день отгрузки объектов и предъявления покупателю (заказчику) расчетных документов (пункт 1 статьи 10).

При установлении учетной политикой плательщика факта реализации объектов по мере их оплаты моментом фактической реализации отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности для целей исчисления НДС является день зачисления денежных средств от покупателя (заказчика) на счет плательщика (день поступления наличных денежных средств в кассу плательщика), но не позднее 60 дней со дня отгрузки объектов.

При истечении в отчетном налоговом периоде 60 дней со дня отгрузки объектов обороты по этим объектам включаются в налоговую базу этого налогового периода, и уплата налога производится в общеустановленном порядке.

Таким образом, если учетной политикой организации установлено определение момента фактической реализации объектов по мере поступления оплаты за отгруженные объекты, то исчисление НДС следует производить за тот налоговый период, в котором произошло поступление оплаты, но не позднее 60 дней со дня отгрузки объектов покупателю.

В соответствии с Общей частью Налогового кодекса Республики Беларусь течение срока, исчисляемого годами, месяцами, неделями или днями, начинается со следующего дня после календарной даты или наступления события, которыми определено его начало (статья 31).

Следовательно, исчисление этого срока начинается со дня, следующего за днем отгрузки объектов, т.е. день отгрузки не считается первым днем этого срока, а последним днем, т.е. днем наступления момента фактической реализации, считается 60-й день со дня отгрузки. Именно 60-й день, а не 61-й день, так как в Инструкции оговорено, что момент фактической реализации наступает не позднее 60 дней со дня отгрузки объектов покупателю.

Пример

Объект отгружен 1 апреля 2007 г. 60 дней истекает 31 мая 2007 г., а не 1 июня этого года, что важно для отнесения момента фактической реализации к определенному налоговому периоду для отражения оборота по реализации в налоговой декларации по НДС. В этом случае этот оборот следует отразить в налоговой декларации за май, а не за июнь, как могло бы быть при ошибке в определении 60 дней со дня отгрузки объектов.

Таким образом, при отсутствии оплаты исчисление НДС производится за тот налоговый период, в котором истекло 60 дней со дня отгрузки объектов. Именно в том налоговом периоде, в котором истек этот срок, и наступает момент фактической реализации объектов.

Определение момента фактической реализации для целей исчисления НДС является очень важным для целей исполнения обязательств перед бюджетом, чтобы избежать применения экономических санкций за сокрытие объекта обложения и т.п.

Инструкцией о порядке отражения в бухгалтерском учете НДС, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 16.12.2003 № 176, установлено, что исчисленные плательщиком суммы НДС по оборотам по реализации товаров, работ, услуг, имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности, отражаются по Кредиту счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" (по соответствующим субсчетам) в корреспонденции с Дебетом:

* + - счета 90 "Реализация" субсчет 90-3 "Налог на добавленную стоимость" - по реализованным товарам, продукции, работам, услугам;
  + - счета 91 "Операционные доходы и расходы" субсчета 91-3 "Налог на добавленную стоимость" - по доходам от продажи и прочего выбытия основных средств, нематериальных активов, продажи иных активов; по доходам от предоставления во временное владение и пользование или во временное пользование за плату имущества и имущественных прав, когда это не является видом деятельности организации, и иным доходам; по операционным расходам (не связанным с получением операционных доходов), являющимся объектом налогообложения в соответствии с законодательством;
  + - счета 92 "Внереализационные доходы и расходы" субсчета 92-3 "Налог на добавленную стоимость" - по внереализационным доходам, подлежащим налогообложению.

Исчисленные плательщиком суммы НДС по оборотам по реализации товаров, работ, услуг, имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности отражаются по Кредиту счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" (по соответствующим субсчетам) в корреспонденции с Дебетом счета 97 "Расходы будущих периодов" - на сумму налога по отгруженным товарам, продукции, выполненным работам, оказанным услугам, переданным имущественным правам на объекты интеллектуальной собственности по истечении 60 дней с момента их отгрузки (выполнения работ, оказания услуг) в случае принятого налогоплательщиком метода определения выручки от реализации товаров, работ, услуг по моменту их оплаты.

Следовательно, при наступлении срока 60 дней со дня отгрузки объектов оборот в бухгалтерском учете не отражается в части счетов учете выручки от реализации, а производится начисление только НДС.

Пример

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание хозяйственной операции | Дебет счета | Кредит счета |
| Отгружен товар | 45 | 41, 43 |
| Начисление НДС исходя налоговой базы которого признается стоимость продажная отгруженного | 97 | 68-2 |

При поступлении выручки от реализации этих товаров, работ, услуг, доходов от продажи прочих активов, а также при поступлении оплаты по переданным имущественным правам на объекты интеллектуальной собственности и отражения поступивших сумм на счете 90 "Реализация" субсчете 90-1 "Выручка от реализации" или счете 91 "Операционные доходы и расходы" субсчете 91-1 "Операционные доходы", уплаченная сумма НДС списывается с Кредита счета 97 "Расходы будущих периодов" в Дебет счетов 90 "Реализация" субсчет 90-3 "Налог на добавленную стоимость" или 91 "Операционные доходы и расходы" субсчет 91-3 "Налог на добавленную стоимость" соответственно.

Пример

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание хозяйственной операции | Дебет счета | Кредит счета |
| Отгружен товар | 45 | 41, 43 |
| Начисление НДС исходя налоговой базы | 97 | 68-2 |
| Получение оплаты | 52 | 90-1 |
| Списывается себестоимость реализованного товара | 90-2 | 45 |
| Отражение НДС | 90-3 | 97 |

Согласно Закону при определении налоговой базы оборот плательщика в иностранной валюте пересчитывается в белорусские рубли по курсу Национального банка Республики Беларусь на момент фактической реализации объектов или на дату фактического осуществления расходов в случае, когда расходы признаются объектом налогообложения. При поступлении оплаты по договорам, обязательства по которым выражены в иностранной валюте, разница, возникающая в связи с изменением курсов иностранных валют, устанавливаемых Национальным банком Республики Беларусь, от момента реализации до момента поступления оплаты, налогом не облагается.

Согласно Инструкции по бухгалтерскому учету "Доходы организации", утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26.12.2003 № 181, курсовые разницы - разницы, возникающие при оценке в белорусских рублях имущества и обязательств организации, выраженных в иностранной валюте, в связи с изменением устанавливаемых Национальным банком Республики Беларусь официальных курсов иностранных валют к белорусскому рублю.

Из изложенного следует, что при непоступлении оплаты и истечении 60 дней с момента отгрузки объектов, исчисление НДС производится исходя из налоговой базы, определенной путем умножения суммы иностранной валюты на курс этой валюты, установленный Национальным банком Республики Беларусь на 60-й день со дня отгрузки объектов. При получении в последующем оплаты пересчет налоговой базы не производится и возникающие с момента истечения 60 дней до момента получения оплаты суммы курсовых разниц НДС не облагаются.

Пример

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание хозяйственной операции | Дебет счета | Кредит счета |
| Отгружен товар | 45 | 41, 43 |
| Начисление НДС исходя налоговой базы, рассчитанной из курса Национального банка Республики Беларусь на 60-й день с момента отгрузки | 97 | 68-2 |
| Получение оплаты (отражение по курсу Национального банка Республики Беларусь на момент получения оплаты) | 52 | 90-1 |
| Списывается себестоимость реализованного товара | 90-2 | 45 |
| Отражение НДС | 90-3 | 97 |

Но Законом установлен момент фактической реализации и в отношении разницы, возникающей в связи с изменением курса иностранной валюты или условной денежной единицы с момента фактической реализации до момента, установленного для определения величины обязательства, по договорам, обязательства по которым выражены в белорусских рублях либо в иной иностранной валюте. Этим моментом является день получения указанной разницы.

Согласно Инструкции по бухгалтерскому учету суммовыми разницами являются разницы в белорусских рублях, возникающие при расчетах по обязательствам, оплата которых осуществляется в белорусских рублях в сумме, эквивалентной определенной договором сумме в иностранной валюте или условных денежных единицах. Считается суммовой и отражается в порядке, установленном для суммовых разниц, также разница в иностранной валюте, возникающая при расчетах по обязательствам, выраженным в иностранной валюте, размер которых определяется исходя из эквивалента иной иностранной валюты или условной денежной единицы.

При таком порядке оплаты после исчисления НДС за тот налоговый период, в котором истекло 60 дней с момента отгрузки объектов, следует исчислить НДС и при получении суммовых разниц за тот налоговый период, в котором эти разницы получены.

Пример

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание хозяйственной операции | Дебет счета | Кредит счета |
| Отгружен товар | 45 | 41, 43 |
| Начисление НДС, исходя налоговой базы, рассчитанной из курса Национального банка Республики Беларусь на 60-й день с момента отгрузки | 97 | 68-2 |
| Получение оплаты (отражение по курсу национального банка Республики Беларусь на момент получения оплаты) | 51 | 90-1 |
| Списывается себестоимость реализованного товара | 90-2 | 45 |
| Отражение НДС | 90-3 | 97 |
| Определение финансового результата | 90-9 | 99 |
| Начисление НДС, исходя из полученных суммовых разниц | 92-3 | 68 |

При списании безнадежной к взысканию дебиторской задолженности на финансовый результат сумму НДС, уплаченную за тот налоговый период, на который приходится момент фактической реализации для исчисления этого налога, следует относить также на этот результат.

Следовательно, если не включающая в себя НДС дебиторская задолженность, по которой уже был исчислен НДС, относится на финансовый результат, то эта исчисленная сумма налога также относится на этот результат.

Пример

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание хозяйственной операции | Дебет счета | Кредит счета |
| Отгружен товар | 45 | 43 |
| Начисление НДС | 97 | 68-2 |
| Списание безнадежной дебиторской задолженности | 92 | 45 |
| Списание НДС | 92 | 97 |
| Определение финансового результата | 99 | 92-9 |

Исчисление НДС по истечении 60 дней с момента отгрузки объектов также возможно и не в зависимости от принятого в учетной политике факта признания в бухгалтерском учете выручки от реализации объектов. Это может происходить при реализации товаров на экспорт, кроме реализации товаров в Российскую Федерацию.

В соответствии с Законом документальное подтверждение вывоза товаров, за исключением вывозимых в государства, с которыми отсутствуют таможенный контроль и таможенное оформление, производится не позднее 60 дней с даты отгрузки товаров (включая произведенные из давальческого сырья (материалов)), подтверждаемой таможенным разрешением на использование товаров в таможенном режиме экспорта. При наступлении даты представления налоговой декларации (расчета) по налогу в течение этого срока обороты по реализации этих товаров не отражаются. При наличии подтверждающих вывоз товаров документов обороты по реализации этих товаров отражаются в налоговой декларации (расчете) по налогу того отчетного периода, срок представления которой следует после получения соответствующего документального подтверждения. При отсутствии подтверждающих вывоз товаров документов по истечении данного срока обороты по реализации этих товаров отражаются в налоговой декларации (расчете) по налогу того отчетного периода, в котором истек установленный срок. При получении документов после уплаты налога представляется уточненная налоговая декларация (расчет) по налогу за тот месяц, в котором было произведено отражение оборота по реализации товаров.

Таким образом, если учетной политикой организации признание выручки от реализации осуществляется по мере отгрузки и предъявлению покупателю расчетных документов, то исчисление НДС следует производить за тот налоговый период, в котором получены документы, подтверждающие применение нулевой ставки НДС, а не за тот налоговый период, в котором произведена отгрузка этих объектов на экспорт. При неполучении таких документов отражение оборотов по реализации товаров производится за тот налоговый период, в котором истекло 60 дней с даты отгрузки товаров. Но следует также учитывать момент получения подтверждающих документов: до или после срока представления налоговой декларации по НДС.

Пример

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Дата отгрузки товара (24 июля 2007 г. - 60-й день с момента отгрузки товара) | Дата поступления документов, подтверждающих применение нулевой ставки НДС | Ставка НДС и налоговая декларация по НДС |
| 25 мая 2007 г. | 27 мая 2007 г. | За май по нулевой ставке налога |
| 25 мая 2007 г. | 10 июня 2007 г. | За май по нулевой ставке налога, так как декларация за май представляется до 20 июня |
| 25 мая 2007 г. | 21 июня 2007 г. | За июнь по нулевой ставке налога |
| 25 мая 2007 г. | 17 июля 2007 г. | За июнь по нулевой ставке налога, так как декларация за июнь представляется до 20 июля |
| 25 мая 2007 г. | 22 июля 2007 г. | За июль по нулевой ставке налога |
| 25 мая 2007 г. | 12 августа 2007 г. | За июль по нулевой ставке налога, так как декларация за март представляется до 20 августа. |
| 25 мая 2007 г. | 23 августа 2007 г. | За июль по ставке 18 процентов, так как в июле истекло 60 дней с момента отгрузки товаров. После получения документов следует представить декларацию за январь-август с отражением оборотов по нулевой ставке |

Если учетной политикой организации установлено определение момента фактической реализации объектов по мере поступления оплаты за отгруженные объекты, то исчисление НДС следует производить за тот налоговый период, в котором произошло поступление оплаты, но не позднее 60 дней со дня отгрузки объектов покупателю.

При экспорте товаров не в Российскую Федерацию и отсутствии документов, подтверждающих применение нулевой ставки НДС, исчисление НДС следует производить в том налоговом периоде, в котором истекло 60 дней с даты отгрузки товаров на экспорт, независимо от того поступила ли оплата за эти товары.

Пример

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Дата отгрузки (24.07.07г.. - 60-й день с момента отгрузки товара) | Дата оплаты товара | Дата поступления документов, подтверждающих применение 0 ставки НДС | Ставка НДС и налоговая декларация по НДС |
| 25 мая 2007 г. | Май 2007 г. | 27 мая 2007 г. | За май по нулевой ставке налога |
| 25 мая 2007 г. | Май 2007 г. | 10 июня 2007 г. | За май по 0 ставке налога, так как декларация за январь представляется до 20 июня |
| 25 мая 2007 г. | 13 июля 2007 г. | 21 июля 2007 г. | За июль по нулевой ставке налога |
| 25 мая 2007 г. | 18 июля 2007 г. | 21 июля 2006 г. | За июль по нулевой ставке налога |
| 25 мая 2007 г. | 3 августа 2007 г. | 17 июля 2007 г. | За июль по нулевой ставке налога |
| 25 мая 2007 г. | 22 августа 2007 г | 22 июля 2007 г. | За июль нулевой ставке налога |
| 25 мая 2007 г. | 4 сентября 2007 г. | 12 августа 2007 г. | За июль по 0 ставке налога, так как декларация за март представляется до 20 августа. |
| 25 мая 2007 г. | 4 октября 2007 г. | 23 сентября 2007 г. | За июль поставке 18 процентов, так как в марте истекло 60 дней с момента отгрузки товаров. После получения документов следует представить декларацию за январь-сентябрь с отражением оборотов по 0 ставке |

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ**

1. Конституция Республики Беларусь. Принята на республиканском референдуме 24 ноября 1996г.
2. Гражданский кодекс Республики Беларусь от 7 декабря 1998 г. № 218-З. Принят Палатой представителей 28 октября 1998 года. Одобрен Советом Республики 19 ноября 1998 года. (Ведомости Национального собрания Республики Беларусь, 1999 г., № 7-9, ст.101).
3. Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 18 октября 1994 года № 3321-XII (Ведомости Верховного Совета Республики Беларусь, 1994 г., № 34, ст.566).
4. Годунов В.Н. Комментарий к Гражданскому кодексу Республики Беларусь с приложением актов законодательства и судебной практики (постатейный): В 3 кн. Кн. 2. Разд. III. Общая часть обязательственного права. Раздел IV. Отдельные виды обязательств (главы 30-50) / Отв. ред. и руководитель авторского коллектива В.Ф. Чигир. – Мн.: Амалфея, 2005.
5. Гражданское право: Учебник Автор: Алексеев С.С., Гонгало Б.М. М.: 2006г. – 480с.
6. Гражданское право. **Автор: "Фоков А.П., Попонов Ю.Г., Черкашина И.Л. и др."** Издательство: "КноРус". 2008.
7. Колбасин Д.А. Гражданское право. Общая часть. - Мн.: ПолиБиг. По заказу общественного объединения «Молодежное научное общество». 1999. - 360с.
8. Хозяйственное право Республики Беларусь: Практическое пособие / С. С. Вабищевич. – Мн.: Молодежное науч. об-во, 2002. – 398с.
9. Хозяйственное право Республики Беларусь. Особенная часть. Практ. пособие – Мн.: «МНО», 2001. – 318с.