**Безвозмездная передача товаров**

Указом Президента Республики Беларусь от 01.07.2005 № 300 "О предоставлении и использовании безвозмездной (спонсорской) помощи" (по состоянию на 28.05.2008) (далее - Указ № 300) установлено, что юридические лица и индивидуальные предприниматели Республики Беларусь вправе оказывать организациям, индивидуальным предпринимателям, иным физическим лицам республики безвозмездную (спонсорскую) помощь в виде денежных средств, в том числе в иностранной валюте, товаров (имущества), работ, услуг, имущественных прав, включая исключительные права на объекты интеллектуальной собственности.

Безвозмездная (спонсорская) помощь предоставляется безвозвратно на основе добровольности и свободы выбора ее целей в соответствии с Указом № 300. Требовать предоставления безвозмездной (спонсорской) помощи запрещается.

В соответствии с п. 5 Указа № 300 при предоставлении безвозмездной (спонсорской) помощи заключается договор, в котором указываются:

* + - организация, индивидуальный предприниматель, предоставляющие безвозмездную (спонсорскую) помощь, получатель такой помощи;
  + - размер (сумма, расчет стоимости) оказываемой безвозмездной (спонсорской) помощи; - цель предоставления безвозмездной (спонсорской) помощи;
  + - виды товаров (работ, услуг), которые будут приобретены на денежные средства безвозмездной (спонсорской) помощи;
  + - порядок представления получателем безвозмездной (спонсорской) помощи (за исключением получателей - физических лиц) организации, индивидуальному предпринимателю, оказавшим такую помощь, отчета о ее целевом использовании;
  + - сведения об оказании безвозмездной (спонсорской) помощи в установленных пределах - для органов, организаций, перечисленных в п. 9 Указа № 300;
  + - иные условия, определенные соглашением сторон с соблюдением требований Указа № 300 и других актов законодательства.

Примерная форма договора предоставления безвозмездной (спонсорской) помощи утверждена постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 13.07.2005 № 779.

Бухгалтерский учет и налогообложение

Согласно п. 13 Указа № 300 при предоставлении (получении) безвозмездной (спонсорской) помощи юридические лица, индивидуальные предприниматели и иные физические лица исчисляют и уплачивают налоги, сборы (пошлины) в соответствии с законодательством.

Налог на добавленную стоимость.

В соответствии с п. 1.1.4 ст. 2 Закона Республики Беларусь "О налоге на добавленную стоимость" (по состоянию на 26.12.2007) (далее - Закон об НДС) объектами налогообложения признаются обороты по безвозмездной передаче товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Согласно п. 1.16 ст. 3 Закона об НДС не признаются объектами налогообложения и не подлежат налогообложению безвозмездная передача:

* + - имущества организации ее правопреемнику (правопреемникам) при реорганизации этой организации;
  + - имущества организации ее учредителю (участнику, акционеру) в размере, не превышающем его взноса (вклада) в уставный фонд этой организации, при ее ликвидации либо при выходе (исключении) учредителя (участника, акционера) из состава учредителей (участников, акционеров) организации. При этом стоимость передаваемого имущества и размер взноса (вклада) учредителя (участника, акционера) подлежат пересчету в доллары США по курсу, установленному Национальным банком Республики Беларусь соответственно на день передачи имущества и на день внесения взноса (вклада);
  + - имущества, выполненных работ (оказанных услуг) Республике Беларусь или ее административно-территориальным единицам, в том числе в лице государственных органов и специально уполномоченных юридических лиц и граждан;
  + - имущества, находящегося в собственности Республики Беларусь или ее административно-территориальных единиц, государственным организациям по решению собственника или уполномоченного им органа;
  + - имущества в пределах одного собственника по его решению или по решению уполномоченного им органа;
  + - имущества организациям, осуществляющим деятельность по производству продукции растениеводства, животноводства, рыбоводства и пчеловодства, при условии использования полученного имущества на осуществление деятельности по производству продукции растениеводства, животноводства, рыбоводства и пчеловодства;
  + - неиспользуемого государственного имущества, находящегося в республиканской и коммунальной собственности, в собственность индивидуальных предпринимателей и негосударственных юридических лиц;
  + - изолированных жилых помещений государственного жилищного фонда при их приватизации гражданами Республики Беларусь.

Также в соответствии с п. 1.23 ст. 3 Закона об НДС не признаются объектами налогообложения и не подлежат налогообложению обороты по возмездной и безвозмездной передаче товаров (включая основные средства и нематериальные активы), работ, услуг, имущественных прав в пределах одного юридического лица.

Таким образом, за исключением случаев, предусмотренных законодательством, безвозмездная передача имущества подлежит обложению налогом на добавленную стоимость (далее - налог, НДС). При этом для целей Закона об НДС под безвозмездной передачей понимаются передача товаров (работ, услуг), имущественных прав без оплаты и освобождение от обязанности их оплаты.

Пунктом 2 ст. 10 Закона об НДС установлено, что при безвозмездной передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг), имущественных прав, при обмене товарами (работами, услугами), имущественными правами или при натуральной оплате труда товарами (работами, услугами) моментом их фактической реализации признается соответственно день передачи (выполнения, оказания), обмена или оплаты.

При прочем выбытии товаров, безвозмездной передаче товаров (работ, услуг), имущественных прав, произведенных (выполненных, оказанных) плательщиком, налоговая база определяется исходя из себестоимости таких товаров (работ, услуг), имущественных прав. При прочем выбытии приобретенных товаров налоговая база определяется исходя из цены их приобретения (п. 4 ст. 6 Закона об НДС).

Пример

В августе 2008 г. безвозмездно переданы товары организации частной формы собственности. Стоимость материалов, учтенных на сч. 41 "Товары", в соответствии с законодательством - 2 300 тыс. руб. Сумма исчисленного НДС составит 414 тыс. руб. (2 300 х 18 / 100).

Налоговые вычеты.

Пунктом 6 ст. 16 Закона об НДС установлено, что суммы налога, уплаченные при приобретении (ввозе) товаров (работ, услуг), имущественных прав, приходящиеся к оборотам по реализации безвозмездно передаваемых товаров (работ, услуг), имущественных прав, подлежат вычету в порядке, установленном для вычета налога по товарам (работам, услугам), имущественным правам, облагаемым по ставке 18%, независимо от того, облагается ли эта безвозмездная передача налогом.

Следовательно, сумма входного НДС по приобретенным товарам, которые будут в дальнейшем переданы безвозмездно, подлежат вычету в соответствии с законодательством. Причем право на вычет не зависит от того, облагается безвозмездная передача НДС или нет.

Однако не во всех случаях сумму входного НДС по объектам, подлежащим безвозмездной передаче, организация вправе принять к вычету.

Так, в п. 7.5 ст. 16 Закона об НДС указано, что не подлежат вычету суммы налога уплаченные (подлежащие уплате) при приобретении (ввозе) имущества, безвозмездно передаваемого республиканским органам государственного управления, государственным организациям, подчиненным Правительству Республики Беларусь, местным исполнительным и распорядительным органам. Указанные суммы налога относятся на увеличение стоимости этого имущества. Суммы налога, принятые к вычету до момента передачи имущества, подлежат восстановлению (по основным средствам - исходя из их остаточной стоимости).

Пример

Организация безвозмездно передала товары республиканским органам государственного управления. Стоимость передаваемых товаров - 1 500 тыс. руб. НДС в сумме 270 тыс. руб. ранее был принят к вычету.

На основании п. 7.5 ст. 16 Закона об НДС сумма налога, принятая к вычету до момента передачи товаров, подлежит восстановлению записью:

|  |  |
| --- | --- |
| ДЕБЕТ 68 | КРЕДИТ 18 |

- 270 тыс. руб. "сторно".

Указанная сумма НДС относится на увеличение стоимости товаров записью:

|  |  |
| --- | --- |
| ДЕБЕТ 41 | КРЕДИТ 18 |

- 270 тыс. руб.

При безвозмездной передаче товаров в бухгалтерском учете производится запись:

|  |  |
| --- | --- |
| ДЕБЕТ 92 | КРЕДИТ 41 |

- на сумму 1 770 тыс. руб. (1 500 000 + 270 000).

Сбор в республиканский фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, продовольствия и аграрной науки.

В соответствии с п. 2 ст. 8 Закона Республики Беларусь "О бюджете Республики Беларусь на 2008 год" (далее - Закон о бюджете на 2008 год) сбор в республиканский фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, продовольствия и аграрной науки взимается с организаций по ставке 2% от выручки, полученной от реализации товаров (работ, услуг) (банками и небанковскими кредитно-финансовыми организациями, за исключением Национального банка Республики Беларусь, - от дохода за вычетом расходов по уплате процентов, комиссионных и прочих банковских расходов; организациями независимо от организационно-правовой формы, осуществляющими торговую, заготовительную деятельность и деятельность по предоставлению услуг общественного питания, - от валового дохода; страховыми организациями - от прибыли).

При этом согласно п. 2 постановления Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 23.01.2008 № 11 "Об утверждении формы налоговой декларации (расчета) о суммах исчисленного сбора в республиканский фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, продовольствия и аграрной науки, уплачиваемого в 2008 году, и некоторых вопросах ее заполнения" (далее - Постановление № 11) налоговая декларация составляется нарастающим итогом с начала года на основании данных бухгалтерского учета о выручке, полученной от реализации товаров (работ, услуг), у банков и небанковских кредитно-финансовых организаций - о доходе за вычетом расходов, определенных п. 2 ст. 8 Закона о бюджете на 2008 год, у организаций, осуществляющих торговую, заготовительную деятельность и деятельность по предоставлению услуг общественного питания, - о валовом доходе, у страховых организаций - о прибыли.

Согласно п. 2 Инструкции по бухгалтерскому учету "Доходы организации", утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26.12.2003 № 181 (по состоянию на 31.03.2008), под выручкой от реализации понимаются 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.

Законодательством по бухгалтерскому учету не предусмотрено включение оборота по безвозмездной передачи имущества в объем реализации. Поскольку Постановлением № 11 установлено, что показатели выручки (валового дохода) для заполнения налоговой декларации по данному сбору принимаются на основании данных бухгалтерского учета, объекта налогообложения для исчисления указанного сбора при безвозмездной передаче не возникает.

Кроме того, валовой доход в торговле представляет собой реализованную торговую надбавку, которая при безвозмездной передаче товаров отсутствует.

Налог на прибыль.

В силу п. 2 ст. 2 Закона Республики Беларусь "О налогах на доходы и прибыль" (по состоянию на 26.12.2007) (далее - Закон о налоге на прибыль) безвозмездная передача денежных средств, товаров (работ, услуг) и иных ценностей, имущественных прав в пределах одного собственника по решению собственника или уполномоченного им органа в объем реализации и в состав доходов от внереализационных операций не включается.

Соответственно если денежные средства, товары (работы, услуги) и иные ценности, имущественные права безвозмездно передаются "за пределы одного собственника", то оборот отразится на объеме реализации у предающей организации и будет включен в состав доходов от внереализационных операций для целей налогообложения у получателя.

При безвозмездной передаче товаров (работ, услуг), иных ценностей, имущественных прав моментом фактической реализации является факт их передачи.

Для целей исчисления налога на прибыль при безвозмездной передаче товаров (работ, услуг) и иных ценностей (за исключением основных средств), имущественных прав выручка от реализации отражается в размере не менее суммы затрат на их производство либо приобретение (выполнение, оказание), а также затрат на безвозмездную передачу, а при безвозмездной передаче основных средств - не менее их остаточной стоимости и затрат на безвозмездную передачу.

Инструкцией по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.05.2003 № 89 (по состоянию на 13.11.2003), определено, что для обобщения информации о внереализационных доходах и расходах отчетного периода, в том числе чрезвычайных доходах и расходах, т.е. о результатах от операций, непосредственно не связанных с производственной деятельностью организации предназначен сч. 92 "Внереализационные доходы и расходы".

На нем в том числе отражается:

* + - стоимость безвозмездно полученных активов: основных средств и других амортизируемых активов, в том числе полученных в качестве целевого финансирования, - по мере начисления амортизации в сумме начисленной амортизации, иных безвозмездно полученных активов - по мере их списания на счета учета затрат на производство продукции, работ, услуг, расходы на реализацию или на операционные расходы;
  + - перечисление средств (взносов, выплат и т.п.) и передача имущества, выполнение работ, оказание услуг, связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных, оздоровительных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера, оказание шефской и социальной помощи и расходы на иные аналогичные мероприятия.

Таким образом, если организация приобрела, а потом безвозмездно передает товары другой организации, в бухгалтерском учете производятся записи:

|  |  |
| --- | --- |
| ДЕБЕТ 41 | КРЕДИТ 60 |

- приняты к бухгалтерскому учету товары, поступившие от поставщиков на сумму без учета НДС;

|  |  |
| --- | --- |
| ДЕБЕТ 18 | КРЕДИТ 60 |

- на сумму НДС;

|  |  |
| --- | --- |
| ДЕБЕТ 92 | КРЕДИТ 41 |

- отражена безвозмездная передача товаров по покупной стоимости;

|  |  |
| --- | --- |
| ДЕБЕТ 92 | КРЕДИТ 68 |

- на сумму исчисленного НДС, если в соответствии с законодательством производится его исчисление.

"Входной" НДС по приобретенным товарам принимается к вычету в общеустановленном порядке, за исключением случаев безвозмездной передачи приобретенного имущества организациям, указанным в п. 7.5 ст. 16 Закона об НДС, а именно:

* + - республиканским органам государственного управления;
  + - государственным организациям, подчиненным Правительству Республики Беларусь;
  + - местным исполнительным и распорядительным органам.

Сумма "входного" НДС при безвозмездной передаче таким организациям относятся на увеличение стоимости товара, а в бухгалтерском учете производится запись:

|  |  |
| --- | --- |
| ДЕБЕТ 41 | КРЕДИТ 60 |

- приняты к учету товары, поступившие от поставщиков.

Суммы налога, принятые к вычету до момента передачи имущества, подлежат восстановлению (по основным средствам - исходя из их остаточной стоимости):

|  |  |
| --- | --- |
| ДЕБЕТ 68 | КРЕДИТ 18 |

- "сторно";

|  |  |
| --- | --- |
| ДЕБЕТ 41 | КРЕДИТ 18 |

- списаны не подлежащие вычетам суммы НДС.

В целях налогового учета организации безвозмездно передавшей товары необходимо произвести расчетные корректировки к данным бухгалтерского учета в соответствии с Инструкцией о порядке ведения регистров налогового учета по налогу на прибыль, утвержденной постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 30.12.2006 № 137 (по состоянию на 30.05.2008) (далее - Инструкция № 137). В частности, стоимость передаваемых товаров должна быть включена в объем реализации и соответственно в затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг).

Корректировке в сторону увеличения подлежат следующие показатели, отражаемые в регистрах налогового учета:

* + - выручка (доходы) от реализации товаров, приобретенных для последующей реализации (при этом выручка от реализации отражается не менее суммы затрат на их приобретение, а также затрат на безвозмездную передачу). Если безвозмездная передача облагается НДС, то выручка отражается вместе с исчисленным НДС);
  + - покупная стоимость товаров приобретенных; затраты по реализации товаров приобретенных.

- налоги и сборы, уплачиваемые согласно установленному законодательными актами порядку из выручки, полученной от реализации произведенных товаров, выполненных работ, оказанных услуг, товаров приобретенных, иных ценностей, имущественных прав (отражается сумма НДС, если безвозмездная передача облагается налогом в соответствии с законодательством).

Таким образом при отражении выручки в целях налогового учета в размере сумм затрат на приобретение товаров, а также затрат на безвозмездную передачу, налоговая база по налогу на прибыль будет отсутствовать.

Пример

В августе 2008 г. безвозмездно переданы товары организации частной формы собственности. Стоимость товаров, учтенных на сч. 41 "Товары", составила 2 450 тыс. руб. Сумма исчисленного НДС при безвозмездной передаче - 441 тыс. руб.

В бухгалтерском учете будут произведены записи:

|  |  |
| --- | --- |
| ДЕБЕТ 92 | КРЕДИТ 41 |

- переданы безвозмездно товары по накладной на сумму 2 450 тыс. руб.;

|  |  |
| --- | --- |
| ДЕБЕТ 92 | КРЕДИТ 68 |

- исчислен НДС от безвозмездной передачи в соответствии с законодательством в сумме 441 тыс. руб.

Отразим данные хозяйственные операции в регистрах налогового учета.

Наименование предприятия

РЕГИСТР № 7

расчетных корректировок за август 2008 г. (руб.)

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| №  п/п | Наименование показателя | Сумма по данным бухгалтерского учета за месяц | Корректировка к регистру | Основание корректировки | Сумма расчетных корректировок ("-" или "+") за месяц | Сумма после расчетной корректировки | |
| за месяц | с начала  года |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| 1 | Выручка (доходы) от реализации товаров, приобретенных для последующей реализации | - | Регистр № 1 (увеличение) | п. 2 ст. 2 Закона о налоге на прибыль | +2 891 000 | 2 891 000 | 2 891 000 |
| 2 | Покупная стоимость товаров приобретенных; затраты по реализации товаров приобретенных | - | Регистр № 4 (увеличение) | п. 2 ст. 2 Закона о налоге на прибыль | +2 450 000 | 2 450 000 | 2 450 000 |
| 3 | Налоги и сборы, уплачиваемые согласно установленному законодательными актами порядку из выручки, полученной от реализации иных ценностей, имущественных прав | - | Регистр № 4 (увеличение) | п. 2 ст. 2 Закона о налоге на прибыль | +441 000 | 441 000 | 441 000 |
| 4 | Итого | - | - | - | +5 782 000 | 5 782 000 | 5 782 000 |

Главный бухгалтер

Регистр составил

В соответствии с п. 13 Инструкции № 137 после проведения расчетных корректировок, если они производились, соответствующие показатели переносятся в регистры доходов и (или) расходов и принимаются в расчет налоговой базы в сумме, отраженной после корректировки.

Если расчетные корректировки в соответствии с законодательными актами не проводились, то в расчет налоговой базы принимаются показатели, внесенные в соответствующие регистры налогового учета, на основе данных бухгалтерского учета.

Наименование предприятия

РЕГИСТР № 1

доходов от реализации за август 2008 г. (руб.)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| №  п/п | Наименование показателя | Сумма по данным налогового учета | |
| за месяц | с начала  года |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1 | Выручка (доходы) от реализации произведенных товаров, выполненных работ, оказанных услуг | - | - |
| 2 | Выручка (доходы) от реализации товаров, приобретенных для последующей реализации | 2 891 000 | 2 891 000 |
| 3 | Выручка (доходы) от реализации иных ценностей, имущественных прав | - | - |
| 4 | Итого | 2 891 000 | 2 891 000 |

Главный бухгалтер

Регистр составил

Примечание. В примере приведены все показатели регистра доходов от реализации. Однако, отметим, что в п. 3 Инструкции № 137 указано, что регистр доходов от реализации ведется в разрезе сводной информации о показателях, перечисленных в п. 3.1-3.3 Инструкции № 137 (при их наличии).

Наименование предприятия

РЕГИСТР № 4

расходов, приходящихся на доходы от реализации за август 2008 г. (руб.)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| №  п/п | Наименование показателя | Сумма по данным налогового учета | |
| за месяц | с начала года |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1 | Затраты по производству и реализации произведенных товаров, выполненных работ, оказанных услуг | - | - |
| 2 | Покупная стоимость товаров приобретенных | 2 450 000 | 2 450 000 |
| 3 | Затраты по реализации товаров приобретенных | - | - |
| 4 | Затраты по реализации иных ценностей, имущественных прав | - | - |
| 5 | Налоги и сборы, уплачиваемые согласно установленному законодательными актами порядку из выручки, полученной от реализации произведенных товаров, выполненных работ, оказанных услуг, товаров приобретенных, иных ценностей, имущественных прав | 441 000 | 441 000 |
| 6 | Итого | 2 891 000 | 2 891 000 |

Главный бухгалтер

Регистр составил

Примечание. В примере приведены все показатели регистра расходов, приходящихся на доходы от реализации. Однако отметим, что в п. 4 Инструкции № 137 указано, что регистр расходов, приходящихся на доходы от реализации, ведется в разрезе сводной информации о показателях, перечисленных в п. 4.1-4.4 Инструкции № 137 (при их наличии).

В соответствии с п. 14 Инструкции № 137 регистры налогового учета ведутся ежемесячно с последующим отражением соответствующих показателей, принимаемых для определения налоговой базы в налоговой декларации (расчете) по налогу на прибыль нарастающим итогом с начала налогового периода (года).

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ**

1. Конституция Республики Беларусь 1994 года. Принята на республиканском референдуме 24 ноября 1996 года. Минск «Беларусь» 1997г.
2. Гражданский кодекс Республики Беларусь от 19 ноября 1998 г.: с комментариями к разделам / Коммент. В. Ф. Чигира // Мн.: Амалфея , 1999.
3. Гражданский процессуальный кодекс Республики Беларусь от 10 декабря -1998 г. // Мн.: Амалфея, - 1999.
4. Гражданское право: Учебник, под ред. А. П. Сергеева, Ю. К. Толстого, М.: Проспект. – Т. 2. – 2000.
5. Гражданское право. Учебник. Часть 1. Издание третье, переработанное и дополненное. / Под ред. А. П. Сергеева. - М., ПРОСПЕКТ, 1998. - 632с.
6. Гражданское право России. Курс лекций. Часть первая / Под ред. О. Н. Садикова. М., 1996.
7. Иоффе О. С. Советское гражданское право. Т.1 Л., 1958., Новицкий И. Б. Сделки. Исковая давность. М., 1954.
8. Колбасин Д.А. Гражданское право. Общая часть. - Мн.: ПолиБиг. По заказу общественного объединения «Молодежное научное общество». 1999. - 374с.
9. Комментарий к Гражданскому кодексу Республики Беларусь. В 2 книгах. Кн. 1. / Отв. ред. В. Ф. Чигир. – Мн.: Амалфея, 1999. – 624с.