

Учет операций по подоходному налогу

При формировании информации в бухгалтерском и налоговом учете хозяйственных операций с подоходным налогом следует руководствоваться нормативными правовыми актами, основными из которых являются:

- Налоговый кодекс РБ (НК);
- Указ от 08.06.2015 № 235 «О социально-экономическом развитии юго-восточного региона Могилевской области»;
- Закон РБ от 12.07.2013 № 57-З «О бухгалтерском учете и отчетности»;
- Инструкция о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утв. постановлением Минфина от 29.06.2011 № 50;

Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утв. постановлением Минфина от 30.09.2011 № 102;

- Инструкция по инвентаризации активов и обязательств, утв. постановлением Минфина от 30.11.2007 № 180;

Положение о специальном правовом режиме Китайско-Белорусского индустриального парка «Великий камень», утв. Указом Президента РБ от 12.05.2017 № 166 «О совершенствовании специального правового режима Китайско-Белорусского индустриального парка «Великий камень»;

Положение о Парке высоких технологий, утв. Декретом Президента от 22.09.2005 № 12 «О Парке высоких технологий»;

Письмо МНС от 18.11.2019 № 2-2-10/02539 «О применении норм Указа Президента Республики Беларусь от 31.10.2019 № 411».

ТАБЛИЦА 1. ДОХОДЫ ОТ ИСТОЧНИКОВ В РБ, ОБЛАГАЕМЫЕ ПОДОХОДНЫМ НАЛОГОМ

Доходы	Основание
Дивиденды и проценты, полученные от белорусской организации, а также проценты, полученные от белорусского ИП или иностранной организации, осуществляющей деятельность на территории РБ через постоянное представительство	подп. 1.1 п. 1 ст. 197 НК
Страховое возмещение и (или) обеспечение при наступлении страхового случая, полученные от белорусской страховой организации и (или) от иностранной организации, осуществляющей деятельность на территории РБ через постоянное представительство	подп. 1.2 п. 1 ст. 197 НК
Доходы, полученные от использования на территории РБ объектов интеллектуальной собственности	подп. 1.3 п. 1 ст. 197 НК
Доходы, полученные от сдачи в аренду (передачи в финансовую аренду (лизинг)) или иного использования имущества, находящегося на территории РБ, включая стоимость улучшения имущества, находившегося в пользовании других лиц и возвращенного его собственнику	подп. 1.4 п. 1 ст. 197 НК
Доходы, полученные от отчуждения недвижимого имущества, в т.ч. предприятия как имущественного комплекса (его части), находящегося на территории РБ	подп. 1.5.1 п. 1 ст. 197 НК
Доходы, полученные от отчуждения на территории РБ акций или иных ценных бумаг, долей учредителей (участников) в уставном фонде, паев в имуществе иностранных организаций либо их части	подп. 1.5.2 п. 1 ст. 197 НК
Доходы, полученные от отчуждения акций или иных ценных бумаг, долей учредителей (участников) в уставном фонде, паев в имуществе белорусских организаций либо их части	подп. 1.5.3 п. 1 ст. 197 НК
Доходы, полученные от отчуждения прав требования к белорусской организации или иностранной организации, осуществляющей деятельность на территории РБ через постоянное представительство	подп. 1.5.4 п. 1 ст. 197 НК
Доходы, полученные от отчуждения иного имущества, находящегося на территории РБ	подп. 1.5.5 п. 1 ст. 197 НК
Вознаграждения за исполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия (бездействие), получаемые плательщиками от белорусских организаций, белорусских ИП, нотариусов, адвокатов, иностранных организаций, осуществляющих деятельность на территории РБ через постоянное представительство; представительства иностранных организаций, открытых в порядке, установленном законодательством РБ, независимо от места, где фактически исполнялись возложенные на этих плательщиков обязанности или откуда производились выплаты этих вознаграждений	подп. 1.6 п. 1 ст. 197 НК
Пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты, полученные плательщиком в соответствии с законодательством РБ	подп. 1.7 п. 1 ст. 197 НК
Доходы, полученные от использования любых транспортных средств, морских, воздушных судов, судов внутреннего плавания, судов смешанного (река–море) плавания в связи с перевозками в РБ и (или) из РБ или в ее пределах, а также штрафы и иные санкции за простой (задержку) таких транспортных средств и судов в пунктах погрузки (выгрузки) на территории РБ	подп. 1.8 п. 1 ст. 197 НК
Доходы, полученные от использования трубопроводов, линий электропередачи, объектов электросвязи и иных средств связи, включая компьютерные сети, на территории РБ	подп. 1.9 п. 1 ст. 197 НК
Иные доходы, получаемые плательщиком от источников в РБ	подп. 1.11 п. 1 ст. 97 НК

Плательщики и объекты налогообложения

Плательщиками подоходного налога с физических лиц признаются физические лица (ст. 195 НК). Соответственно, подоходный налог является личным прямым налогом.

В соответствии со ст. 196 НК объектом налогообложения подоходным налогом с физических лиц признаются доходы, полученные плательщиками:

- от источников в Республике Беларусь и (или) от источников за пределами Республики Беларусь – для физических лиц, признаваемых налоговыми резидентами Республики Беларусь в соответствии со ст. 17 НК (далее – налоговые резиденты Республики Беларусь);
- от источников в Республике Беларусь – для физических лиц, не признаваемых налоговыми резидентами Республики Беларусь.

Поскольку материал подготовлен для работников бухгалтерских служб организаций Республики Беларусь, перечень доходов, установленный п. 1 ст. 197 НК, сгруппирован в таблице 1.

Налоговая база и вычеты

Согласно п. 1 ст. 199 НК при определении налоговой базы подоходного налога с физических лиц учитываются все доходы плательщика, полученные им как в **денежной**, так и в **натуральной** формах.

При определении размера налоговой базы по подоходному налогу в соответствии с п. 3 ст. 199 НК доходы физических лиц, облагаемые им, могут быть уменьшены на стандартные, социальные, имущественные и профессиональные налоговые вычеты (ст.ст. 209, 210, 211, 212 НК). Размер налоговых вычетов устанавливается в НК и по сложившейся практике меняется ежегодно.

Налоговый и отчетный периоды. Дата фактического получения дохода

Налоговым периодом подоходного налога с физических лиц признается **календарный** год (ст. 207 НК). Однако отчетными периодами подоходного

налога с физических лиц для ИП (нотариусов, адвокатов) признаются квартал, полугодие, 9 месяцев календарного года и календарный год (абз. 2 ст. 207 НК).

Особенности определения даты получения дохода регламентированы ст. 213 НК и зависят от вида и формы получения дохода (денежная, неденежная). Общие ставки подоходного налога приведены в НК (ст. 214).

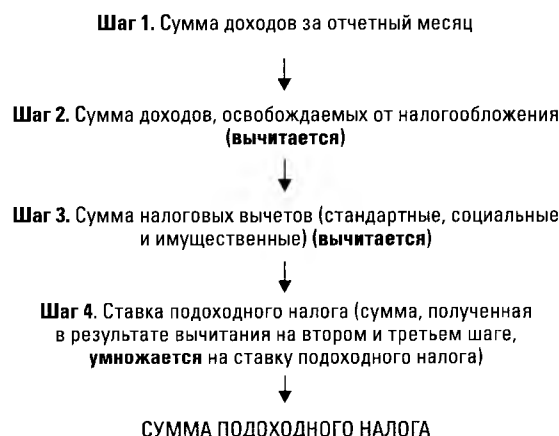
Уплата

Сроки и порядок уплаты подоходного налога налоговыми агентами определены п. 6 ст. 216 НК и зависят от ряда факторов. При невозможности удержания подоходного налога с физических лиц по причине отсутствия выплат плательщику в денежной форме (в т.ч. вследствие прекращения трудового договора (контракта), расторжения гражданско-правового договора) налоговый агент обязан в 30-дневный срок со дня обнаружения факта неудержания (неполного удержания) подоходного налога с физических лиц направить плательщику

РИС. 1. СЧЕТА, ОТРАЖАЮЩИЕ ДОХОДЫ, С КОТОРЫХ ИСЧИСЛЯЕТСЯ ПОДОХОДНЫЙ НАЛОГ

Плательщики подоходного налога	
Работники организации с основным местом работы у данного нанимателя (сч. 70) (п. 55 Инструкции № 50)	Оплата труда; Выплаты социального характера в натуральной и денежной формах; Дивиденды и приравненные к ним доходы; Другое
Работники организации – внешние совместители (сч. 70) (п. 55 Инструкции № 50)	Оплата труда; Выплаты социального характера в натуральной и денежной формах; Дивиденды и приравненные к ним доходы; Другое
Бывшие работники организации (сч. 76) (п. 59 Инструкции № 50)	Выплаты социального характера в натуральной и денежной формах
Граждане, работающие по гражданско-правовым договорам (сч. 70) (п. 55 Инструкции № 50)	Оплата за работы и услуги по гражданско-правовым договорам, выполняемые и предоставляемые этими гражданами
Учредители, акционеры (сч. 75) (п. 58 Инструкции № 50)	Дивиденды и приравненные к ним доходы; Выплаты социального характера в натуральной и денежной формах; Другое
Займодавцы – физические лица (сч.сч. 66-3, 67-3) (п.п. 51, 52 Инструкции № 50)	Доходы физических лиц от предоставленных ими организации долгосрочных и краткосрочных займов; Другое
Другие (сч.сч. 73-1, 76 и др.) (п.п. 57 и 59 Инструкции № 50)	Выплаты социального характера в натуральной и денежной формах; Другое

РИС. 2. АЛГОРИТМ РАСЧЕТА СУММ ПОДОХОДНОГО НАЛОГА



и в налоговый орган по месту постановки на учет плательщика сообщение о невозможности удержания подоходного налога с физических лиц (п. 5 ст. 216 НК).

Главой 16 НК предусмотрены случаи, когда подоходный налог налоговыми агентами исчисляется и уплачивается в бюджет, но не удерживается у плательщика. К таким случаям относится в т.ч. выдача займа белорусскими организациями или белорусскими ИП лицам, имеющим право на получение налоговых вычетов, предусмотренных подп. 1.1 п. 1 ст. 210 и подп. 1.1 п. 1 ст. 211 НК.

ТАБЛИЦА 2. АНАЛИТИЧЕСКИЕ СЧЕТА

№№ п/п	Д-т сч.	Кр-т сч.	Содержание хозяйственной операции
1	66-3	68-41	Отражен исчисленный подоходный налог с суммы процентов по предоставленному физическим лицом организации краткосрочного займа
2	67-3	68-41	Отражен исчисленный подоходный налог с суммы процентов по предоставленному физическим лицом организации долгосрочного займа
3	70	68-41	Отражается удержание подоходного налога налоговым агентом у физических лиц – работников организации, в т.ч. внешних совместителей и по договорам гражданско-правового характера
4	70	68-41	Отражен исчисленный подоходный налог с суммы доходов физического лица по договорам гражданско-правового характера
5	75-2	68-41	Отражается удержание подоходного налога с дивидендов налоговым агентом у физических лиц, не являющихся работниками организации
6	76	68-42	Отражается начисление подоходного налога с суммы предоставленного работнику займа
7	76	68-41	Отражен исчисленный подоходный налог с суммы доходов в неденежной форме при условии отсутствия других источников для удержания подоходного налога
8	68-42	68-41	Отражен зачет сумм подоходного налога, исчисленного за счет собственных средств налогового агента (организации) в счет уплаты удержанного из доходов работников подоходного налога
9	68-42	51	Отражено перечисление в бюджет, исчисленного за счет собственных средств налогового агента (организации), не перекрытого зачетом в счет уплаты удержанного из доходов работников подоходного налога
10	68-41	51	Отражено перечисление в бюджет удержанного из дивидендов физических лиц, не являющихся работниками организации, сумм подоходного налога
11	68-41	51	Отражено перечисление в бюджет удержанного из доходов работников организации сумм подоходного налога

В таких случаях налоговыми агентами исчисляется подоходный налог по ставке 13% и уплачивается в бюджет за счет собственных средств не позднее дня, следующего за днем выдачи физическому лицу займа. По мере погашения физическим лицом займа ранее уплаченная сумма налога в размере, пропорциональном погашенной задолженности по соответствующему договору, подлежит возврату налоговому агенту, уплатившему налог (п. 2 ст. 220 НК).

Бухгалтерский учет

Согласно п. 53 Инструкции № 50 для обобщения информации о расчетах с бюджетом по налогам, сборам и иным платежам предназначен сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», к которому могут быть открыты субсчета:

68-1 «Расчеты по налогам и сборам, относимым на затраты по производству и реализации продукции, товаров, работ, услуг»;

68-2 «Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»;

68-3 «Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из прибыли (дохода)»;

68-4 «Расчеты по подоходному налогу»;

68-5 «Расчеты по прочим платежам в бюджет».

На субсч. 68-4 учитываются расчеты по подоходному налогу, исчисляемому в соответствии с законодательством.

Для удобства организации могут открывать к сч. 68-4 аналитические счета:

- 68-41 «Расчеты по подоходному налогу, удерживаемому с доходов физических лиц»;

68-42 «Расчеты по подоходному налогу, уплачиваемому за счет средств налогового агента (организации)».

Расчеты с плательщиками подоходного налога по полученным доходам для целей бухучета у **организации** отражаются на различных счетах бухучета в соответствии с Инструкцией № 50, **основные** из которых приведены на рис. 1.

Наряду с указанным выше следует учитывать особенности алгоритма исчисления подоходного налога (рис. 2) для каждой из приведенных групп физических лиц.

Для работников организации с основным местом работы у данного нанимателя (первая группа на рис. 1), применяются все четыре шага. В этом случае исчисленная сумма подоходного налога удерживается из доходов работника при ее **фактической выплате** по итогу за месяц.

При определении суммы подоходного налога остальных групп шаги 2 и 3 у источника выплаты дохода не применяются.

В бухучете операции по начислению и уплате подоходного налога отражаются с учетом приведенных выше аналитических счетов (см. таблицу 2).

Пример 1.

Работнице отдела сбыта по месту основной работы в январе текущего года начислена заработная плата в сумме 800 руб., материальная помощь – 100 руб. (других сумм, не являющихся вознаграждениями за выполнение трудовых или иных обязанностей, в текущем году не выплачивалось). Данная работница имеет двоих детей в возрасте 15 и 20 лет. Ребенок (20 лет) обучается в БГЭУ и получает первое высшее образование дневной формы обучения на платной основе, о чем предоставлен подтверждающий документ, а также документ, подтверждающий фактическую уплату в январе за указанное обучение ребенка в сумме 350 руб.

Размер налогооблагаемого дохода работницы за январь составил 800 руб.

Материальная помощь в сумме 100 руб. не включается в налогооблагаемый доход, т.к. выплачена в пределах льготы, установленной п. 23 ст. 208 НК в сумме 1984 бел. руб.

Работница не имеет права на стандартный налоговый вычет в соответствии с подп. 1.1 п. 1 ст. 209 НК, т.к. ее налогооблагаемый доход в январе составил 800 руб. (превысил 709 руб. в месяц).

Работнице положен стандартный налоговый вычет по 34 руб. на ребенка в возрасте 15 лет и на иждивенца (ребенка-студента в возрасте старше 18 лет, получающего первое высшее образование на дневной форме обучения на платной основе) (подп. 1.2 п. 1 ст. 209 НК).

Работница имеет право на социальный налоговый вычет в сумме, уплаченной за обучение ребенка в учреждении образования Республики Беларусь (350 руб.) (п. 1.1 ст. 210 НК).

Размер налоговой базы составил 382 руб. $(800 - (34 \times 2) - 350)$.

Сумма подоходного налога составила 49,66 руб. $(382 \text{ руб.} \times 13\%)$.

В бухгалтерском учете эти операции отражены следующим образом:

Д-т сч.	К-т сч.	Сумма, руб.	Содержание хозяйственной операции
44	70	800,00	Отражено начисление заработной платы за январь
90-10	70	100,00	Отражено выделение материальной помощи
70	68-4	49,66	Отражено удержание подоходного налога

Пример 2.

Работнику транспортного участка по месту основной работы в январе текущего года выдан беспроцентный заем на 3 месяца в сумме 1200 руб. путем перечисления на его личную дебетовую карточку. Возврат полученной суммы предусмотрен погашением путем внесения на расчетный счет организации в полной сумме по окончании срока, на который получен заем.

В бухучете эти операции отражены следующим образом:

Д-т сч.	К-т сч.	Сумма, руб.	Содержание хозяйственной операции
1	2	3	4
73-1	51	1200	Отражено предоставление займа работнику путем перечисления на его личную дебетовую карточку
76	68-42	156	Отражено начисление подоходного налога с суммы предоставленного займа $(1200 \times 13\%)$
68-42	51	156	Отражено перечисление в бюджет начисленного подоходного налога
51	73-1	1200	Отражено поступление денежных средств от работника организации в погашение полученного займа

1	2	3	4
68-42	76	156	Отражено погашение обязательства по подоходному налогу, уплаченного при выдаче займа
68-41	68-42	156	Отражен зачет сумм подоходного налога, исчисленного за счет собственных средств в счет уплаты удержанного из доходов работников подоходного налога

Пример 3.

На общем собрании акционеров ОАО по итогам работы принято решение о **ежегодной** выплате дивидендов в феврале текущего года в сумме 10 000 руб. пропорционально их долям в уставном капитале за счет нераспределенной прибыли. Размер начисленных дивидендов составил:

- физическому лицу «А» – резиденту, работнику аппарата управления данной организации – 5000 руб. (10 000 руб. × 50%). Заработная плата данного работника за июнь текущего года составила 800 руб. Сумма подоходного налога – 754,00 руб. ((5000 + 800) × 13%);
- физическому лицу «В» – резиденту, не работнику данной организации – 2000 руб. (10 000 руб. × 20%). Он не представил заявления и необходимых документов для применения стандартных налоговых вычетов. Сумма подоходного налога – 260 руб. (2000 × 13%).
- физическому лицу «С» – нерезиденту – 3000 руб. (10 000 руб. × 30%). Он не является работником данной организации и не представил заявления и необходимых документов для применения стандартных налоговых вычетов. Сумма подоходного налога – 390 руб. (3000 × 13%).

Расчеты с акционерами и бюджетом произведены в полном объеме в бел. руб. путем перечисления акционерам на их личную дебетовую карточку.

В бухучете эти операции отражены следующим образом:

№№ п/п	Д-т сч.	К-т сч.	Сумма, руб.	Содержание хозяйственной операции
1	2	3	4	5
1	84	70	5000,00	Начислены дивиденды физическому лицу «А» за счет нераспределенной прибыли
2	26	70	800,00	Начислена заработная плата физическому лицу «А»
3	84	70	2000,00	Начислены дивиденды физическому лицу «В» за счет нераспределенной прибыли
4	84	75-2	3000,00	Начислены дивиденды физическому лицу «С» за счет нераспределенной прибыли
5	70	68-4	754,00	Удержан подоходный налог у физического лица «А»
6	75-2	68-4	260,00	Удержан подоходный налог у физического лица «В»
7	75-2	68-4	390,00	Удержан подоходный налог у физического лица «С»

1	2	3	4	5
8	70	51	5046,00	Перечислены с расчетного счета в банке дивиденды денежными средствами физическому лицу «А» за вычетом удержанного подоходного налога (5000 + 800 – 754,00)
9	75-2	51	1740,00	Перечислены с расчетного счета в банке дивиденды денежными средствами физическому лицу «А» за вычетом удержанного подоходного налога (2000 – 260)
10	75-2	51	2610,00	Перечислены с расчетного счета в банке дивиденды денежными средствами физическому лицу «А» за вычетом удержанного подоходного налога (3000 – 390)
11	68-4	51	1404,00	Перечислен в бюджет удержанный подоходный налог (754,00 + 260 + 390)

Пример 4.

Коммерческой организацией получен заем от учредителя – физического лица с долей в уставном фонде организации менее 20%, являющегося гражданином и налоговым резидентом Республики Беларусь, в сумме 4800 руб. сроком на месяц под 3% годовых. Данное лицо не является работником организации. По истечении условий договора сумма займа и проценты по нему возвращены учредителю – физическому лицу на его личную дебетовую карточку доходов (процентов по договору), выплачиваемых учредителю, организация (заемщик) при перечислении удержала подоходный налог по ставке 13% (подп. 1.1 п. 1 ст. 154, п. 8 ст. 175 НК) и перечислила его в бюджет.

В бухучете эти операции отражены следующим образом:

№№ п/п	Д-т сч.	К-т сч.	Сумма, руб.	Содержание хозяйственной операции
1	51	66-1	4800,00	Отражено поступление денежных средств в виде краткосрочного займа от учредителя – физического лица
2	91-4	66-3	12,00	Отражено начисление процентов, причитающихся к уплате учредителю – физическому лицу в соответствии с договором займа (4800 × 3% / 12)
3	66-3	68-4	1,56	Отражено удержание подоходного налога из суммы начисленных процентов (12 × 13%)
4	66-1	51	4800,00	Отражен возврат займа, полученного организацией от учредителя – физического лица
5	66-3	51	12,00	Отражено перечисление суммы причитающихся учредителю – физическому лицу процентов за минусом подоходного налога
6	68-4	51	1,56	Отражено перечисление в бюджет суммы удержанного подоходного налога

ВАЛЕНТИНА ЛЕМЕШ,

кандидат экономических наук, доцент