**Исчисление и уплата НДС при реализации за пределы РБ товара, приобретенного в РФ**

Обложение НДС в торговых отношениях между РФ и РБ осуществляется на основании Соглашения между Правительством РБ и правительством РФ о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг (далее - Соглашение) и Положения о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при перемещении товаров между Российской Федерацией и Республикой Беларусь (далее - Положение), которое является неотъемлемой частью Соглашения.

**Ввоз товара на территорию РБ белорусским покупателем**

Приведем основные положения, на которые следует обратить внимание импортерам товаров из РФ.

1) Ввоз товаров из России облагается по ставке 10% или 18% в зависимости от вида ввозимого товара (п. 4 разд. I Положения).

2) Существует перечень товаров, ввоз которых из РФ не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) (п. 7 разд. I Положения).

3) Налог уплачивается в месяце, следующем за месяцем, в котором ввезенные товары были приняты на учет (п. 5 разд. I Положения).

4) Налоговая база для исчисления НДС определяется на дату принятия на учет ввезенных товаров как сумма стоимости приобретенных товаров, включая затраты на транспортировку и доставку данных товаров, и подлежащих уплате акцизов (п. 2 разд. I Положения).

При этом стоимостью приобретенных товаров является цена сделки, фактически уплаченная или подлежащая уплате поставщику за ввозимый товар.

Стоимостью продуктов переработки, ввезенных с территории государства одной стороны на территорию государства другой стороны, является стоимость работ (услуг) по переработке товаров.

При определении стоимости приобретенных товаров (продуктов переработки) в цену сделки включаются следующие расходы (если ранее такие расходы не были учтены в этой цене):

а) расходы по доставке товара, в том числе расходы на транспортировку, погрузку, выгрузку, перегрузку, перевалку и экспедирование товаров;

б) страховая сумма;

в) стоимость контейнеров и (или) другой многооборотной тары, не подлежащей возврату, если они рассматриваются как единое целое с оцениваемыми товарами;

г) стоимость упаковки, включая стоимость упаковочных материалов и работ по упаковке.

Налог по ввезенному из РФ российскому товару рассчитывается по следующей формуле:

НДС = (СТ + А + РД + СС + Стар + Суп) х С,

где (СТ + А + РД + СС + Стар + Суп) - налоговая база для исчисления НДС;

С - ставка НДС в процентах;

СТ - стоимость приобретенного товара, определяемая как фактически уплаченная или подлежащая уплате российскому поставщику сумма за ввезенный товар;

А - сумма акцизов, уплачиваемая при ввозе подакцизного товара;

РД - расходы по доставке приобретенного в России товара, включая расходы по транспортировке, погрузке, выгрузке, перевалке и экспедированию товара. Если доставка была произведена собственными силами, то ее стоимость не увеличивает налоговую базу;

СС - страховая сумма;

Стар - стоимость контейнеров и (или) другой многооборотной тары, не подлежащей возврату, если они рассматриваются как единое целое с оцениваемыми товарами;

Суп - стоимость упаковки, включая стоимость упаковочных материалов и работ по упаковке.

Вышеперечисленные расходы (РД, СС, Стар, Суп) увеличивают стоимость товара только в том случае, если изначально они не были учтены в цене сделки (договорной цене).

5) При ввозе товаров из России в налоговую инспекцию одновременно представляется отдельная налоговая декларация и пакет соответствующих документов (п. 6 разд. I Положения).

В соответствии с Инструкцией о порядке заполнения книги покупок, налоговой декларации (расчета) по НДС, налоговой декларации по НДС по товарам, ввезенным из Российской Федерации, расчета возмещения из бюджета сумм НДС, утвержденной Постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 05.02.2007 № 22 (далее - Инструкция), плательщики, ввозящие товары из Российской Федерации, обязаны представить налоговым органам налоговую декларацию по НДС по товарам, ввезенным из Российской Федерации, по форме согласно приложению 3 к настоящей Инструкции не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем отражения полученных товаров (продуктов переработки) на счетах бухгалтерского учета (для индивидуальных предпринимателей - в соответствующих книгах учета).

Одновременно с налоговой декларацией налогоплательщик представляет в налоговый орган следующие документы:

* - заявление о ввозе товара, составленное по форме, утверждаемой по согласованию налоговыми органами государств Сторон, в трех экземплярах с указанием сведений о поставщике товара, виде договора, заключенного с поставщиком, сведений о товарах, включая их наименование, стоимость, а также расчет налоговой базы и суммы начисленного налога. Первый экземпляр остается в налоговом органе, второй и третий экземпляры возвращаются налогоплательщику с отметками налогового органа, подтверждающими уплату косвенных налогов в полном объеме (о наличии освобождения в отношении товаров, которые в соответствии с законодательством государства Стороны не подлежат налогообложению при ввозе на таможенную территорию этого государства). Третий экземпляр направляется налогоплательщиком поставщику товара. Заявление заполняется в соответствии с постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 25.01.2005 № 8 "Об утверждении формы заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов и правил заполнения заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов и проставления отметок, подтверждающих уплату косвенных налогов";
* - выписку банка (ее копию), подтверждающую фактическую уплату налога по ввезенным товарам;
* - договор (его копию), на основании которого товар ввозится с территории государства одной Стороны на территорию государства другой Стороны;
* - транспортные документы, подтверждающие перемещение товаров с территории РФ на территорию РБ;
* - счета-фактуры российских налогоплательщиков с отметкой налогового органа Российской Федерации (В письме Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 31.01.2005 № 2-1-8/72 "О применении Соглашения" указано, что до особого указания следует осуществлять прием заявлений о ввозе товаров и уплате косвенных налогов со счетами-фактурами без отметок налоговых органов Российской Федерации);
* Плательщик вправе вместо выписки банка, транспортных документов и счетов-фактур налогоплательщиков РФ, представлять в налоговый орган реестр указанных документов с указанием наименований документов, номеров, дат и сумм.

Налоговая декларация по НДС по товарам, ввезенным из Российской Федерации, составляется в целом по всем товарам, ввезенным за отчетный период (месяц), без нарастающего итога. Налоговая декларация по НДС по товарам, ввезенным из Российской Федерации, представляется в налоговый орган в установленный срок независимо от наличия у покупателя товаров вышеперечисленных документов.

**ЭКСПОРТ ВВЕЗЕННЫХ ИЗ РФ ТОВАРОВ**

В соответствии с Законом Республики Беларусь от 19.12.1991 № 1319-XII "О налоге на добавленную стоимость" (далее - Закон) при реализации экспортируемых товаров применяется ставка налога в размере 0 (ноль) % при подтверждении факта вывоза.

Порядок подтверждения вывоза товаров за пределы РБ, кроме РФ, определен постановлением Министерства по налогам и сборам от 23.02.2004 № 32 "О порядке подтверждения плательщиком НДС вывоза товаров за пределы РБ".

В соответствии с подп. 1.1 вышеуказанного постановления документами, подтверждающими вывоз товаров за пределы РБ с целью постоянного их размещения (кроме вывоза товаров в РФ), являются:

* контракт (копия контракта) плательщика НДС с иностранным юридическим или физическим лицом, на основании которого реализуются товары;
* подтверждение о вывозе товаров за пределы таможенной территории РБ.

Подтверждение о вывозе товаров за пределы таможенной территории РБ выдается таможенными органами РБ в виде копии таможенного разрешения на использование товаров в таможенном режиме экспорта с отметкой таможенного органа "Товар вывезен" с указанием даты выдачи подтверждения, заверенной маркой таможенного контроля.

Следует обратит внимание на то, что указывается дата выдачи подтверждения о вывозе товара, которая необходима для отражения оборотов в налоговой декларации по НДС. Дата непосредственно самого вывоза, которая также указана на копии таможенного разрешения, не важна для для отражения оборотв в налоговой декларации по НДС.

В соответствии с п. 2 ст. 11 Закона с 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.

Следовательно, для сбора документов, подтверждающих применение нулевой ставки НДС, предоставляется 60 дней при экспорте товаров, кроме РФ.

Таким образом, если учетной политикой организации установлено определение момента фактической реализации объектов по мере их отгрузки, то исчисление НДС следует производить не за тот налоговый период, в котором произведена отгрузка этих объектов на экспорт, а в том налоговом периоде, в котором получены документы, подтверждающие экспорт и с учетом срока представления налоговой декларации. При неполучении таких документов отражение оборотов по реализации таких товаров производится за тот налоговый период, в котором истекло 60 дней с даты отгрузки таких товаров.

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 РФ и отсутствии документов, подтверждающих применение нулевой ставки НДС, исчисление НДС следует производить в том налоговом периоде, в котором истекло 60 ней с даты отгрузки товаров на экспорт, независимо от того поступила оплата за эти товары.

НДС, уплаченный при ввозе товаров из России, налогоплательщик вправе принять к вычету в порядке, установленном НК РФ (п. 8 разд. I Положения).

Подпунктом 1.3 ст. 2 Закона установлено, что объектами налогообложения признаются товары, ввозимые на таможенную территорию Республики Беларусь (за исключением товаров, указанных в ст. 4 Закона).

Согласно п. 1 и подп. 2.2.3, 2-1 ст. 16 Закона плательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, определенную в соответствии со ст. 12 Закона, на установленные ст. 16 Закона налоговые вычеты.

Вычету подлежат суммы налога (с учетом положений п. 2 ст. 15 Закона), уплаченные плательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию Республики Беларусь, в том числе товаров (работ, услуг), имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности, приобретаемых для их последующей реализации.

Суммой налога, уплаченной при ввозе товаров (работ, услуг), имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности на таможенную территорию Республики Беларусь, являются сумма налога, уплаченная в бюджет Республики Беларусь при таможенном оформлении товаров (работ, услуг), имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности, и сумма налога, уплаченная при ввозе товаров с территории государств, с которыми отсутствуют таможенный контроль и таможенное оформление.

На основании п. 4, 5 ст. 16 Закона налоговые вычеты, предусмотренные ст. 16 Закона, производятся на основании первичных учетных и расчетных документов установленного образца, полученных в установленном законодательством порядке продавцами и выставленных ими при приобретении плательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности, - либо на основании оформленных таможенных деклараций и копий документов, подтверждающих факт уплаты налога по товарам, ввозимым на таможенную территорию Республики Беларусь.

Вычетам подлежат:

* + - предъявленные плательщику суммы налога при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности вне зависимости от периода погашения задолженности за приобретаемые товары (работы, услуги), имущественные права на объекты интеллектуальной собственности либо уплаченные плательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию Республики Беларусь после их отражения в бухгалтерском учете и книге покупок, являющейся регистром налогового учета, - для плательщиков, определяющих момент фактической реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности "по отгрузке";
	+ - фактически уплаченные плательщиком суммы налога при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности либо при ввозе товаров на таможенную территорию Республики Беларусь после отражения их в бухгалтерском учете и книге покупок, являющейся регистром налогового учета, - для плательщиков, определяющих момент фактической реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности "по оплате".

Вычет "ввозного" НДС, в том числе из РФ, производится только после уплаты в бюджет, независимо от учетной политики организации по установлению момента фактической реализации - "по отгрузке" или "по оплате".

Вычет производится только при отражении уплаченных сумм НДС в книге покупок.

В соответствии с п. 4, 5 Инструкции в графа 1 книги покупок (приложение 1 к Инструкции) при ввозе товаров из Российской Федерации эта графа не заполняется.

В графе 2 книги покупок отражается дата оплаты покупок: при уплате НДС при ввозе товаров из Российской Федерации - дата уплаты налога.

Положением о некоторых особенностях применения налоговых вычетов и исчисления налоговой базы по НДС, утвержденным Указом Президента Республики Беларусь от 15.06.2006 № 397 "О некоторых вопросах исчисления и уплаты акцизов и НДС", предусмотрены случаи, в которых имеется возможность осуществления налоговых вычетов независимо от суммы НДС, исчисленной от операций по реализации объектов.

Вычет сумм налога, уплаченных при приобретении объектов или ввозе товаров на таможенную территорию Республики Беларусь, производится в полном объеме по товарам (работам, услугам), при реализации которых применяется ставка НДС в размере 0 (ноль) %.

При определении сумм налоговых вычетов, приходящихся на обороты по реализации объектов, облагаемых по нулевой ставке, посредством применения удельного веса таких оборотов в общей сумме оборотов по реализации объектов, восстанавливать суммы налога не должно производиться, так как определение этих налоговых вычетов производится исходя из оборота, по которому уже имеются документы, на основании которых применяется ставка НДС в размере ноль процентов.

При приобретении или ввозе объектов на таможенную территорию Республики Беларусь вычет уплаченных сумм налога в полном объеме, по объектам, при реализации которых применяется ставка налога в размере 0 (ноль) %, в случае поступления выручки на счета плательщиков в банках Республики Беларусь и в отдельных случаях в банках за пределами РБ, а также ввозе товаров (выполнении работ, оказании услуг, передаче имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности) по осуществленным в соответствии с законодательством товарообменным (бартерным) операциям. Соответственно, если эти условия не выполнены, то вычет сумм налога в полном объеме не производится.

Суммы НДС, уплаченные при ввозе товаров из Российской Федерации в установленные сроки, подлежат вычету в налоговой декларации (расчете) по НДС, представляемой за тот налоговый период, в котором товары приняты на учет. Суммы НДС, уплаченные при ввозе товаров из Российской Федерации с нарушением установленных сроков, подлежат вычету в налоговой декларации (расчете) по НДС, предоставляемой за тот налоговый период, в котором произведена их уплата в бюджет.

На основании этого имеется возможность в вычете сумм "ввозного" НДС за тот налоговый период, в котором был осуществлен ввоз и оприходование товара из Российской Федерации, если сумму "ввозного" НДС уплатить до установленного Положением срока, т.е до 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия а учет.

Пример

Учетная политика "по отгрузке". Товар ввезен из Российской Федерации 16 июля 2007 г. Отгружен товар за пределы РБ 20 июля 2007 г. Подтверждение вывоза товара за пределы Республики Беларусь получено 23 июля 2007 г. Оплата за товар также получена в июне. Уплата "ввозного" НДС осуществлена 16 августа 2007 г. В налоговой декларации (расчете) по НДС за июль по строке 7 отражается оборот по реализации товара по ставке 0 процентов, по строке 15 в - сумма налоговых вычетов в размере уплаченного "ввозного" НДС. По строке 17 - сумма НДС к возврату, которая также соответствует сумме уплаченного "ввозного" НДС.

**ВОЗВРАТ СУММ НДС**

Соответственно, при подтверждении факта экспорта и поступлении оплаты сумма НДС, уплаченная при ввозе товаров из Российской Федерации , будет превышать сумму налога, исчисленную от операций, облагаемых по нулевой ставке.

Порядок возврата превышения сумм налоговых вычетов над суммами НДС, исчисленными по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности (далее - превышение сумм налоговых вычетов), установлен Положением о порядке возврата сумм НДС, утвержденным Указом Президента Республики Беларусь от 15.06.2006 № 397.

Возврат превышения сумм налоговых вычетов производится по решению налогового органа по месту постановки плательщика на учет.

Возврат превышения сумм налоговых вычетов путем зачета этих сумм в счет налога, подлежащего уплате по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности, осуществляется без принятия решения о проведении возврата.

Решение о проведении возврата превышения сумм налоговых вычетов принимается налоговым органом не позднее 10 рабочих дней со дня представления плательщиком налоговой декларации (расчета) и заявления о возврате. При этом, если превышение сумм налоговых вычетов составляет более 3000 базовых величин, установленных на день представления плательщиком указанного заявления, решение о проведении возврата принимается налоговым органом после проверки обоснованности возврата этих сумм. Срок проведения такой проверки не должен превышать 15 рабочих дней со дня представления плательщиком заявления о возврате.

О принятом решении по проведению возврата превышения сумм налоговых вычетов налоговый орган уведомляет плательщика в течение 2 рабочих дней со дня принятия такого решения.

В случае если налоговым органом принято решение об отказе (полностью или частично) в возврате превышения сумм налоговых вычетов, он обязан не позднее 2 рабочих дней после вынесения указанного решения представить плательщику мотивированное заключение.

Возврат превышения сумм налоговых вычетов производится в следующем порядке:

1) в течение одного месяца со дня принятия налоговым органом решения о проведении возврата превышения сумм налоговых вычетов указанная сумма подлежит зачету в следующей очередности:

* + - в счет текущих платежей по налогам, сборам (пошлинам) и отчислениям в республиканский и местные бюджеты, включая государственные целевые бюджетные фонды;
	+ - в счет погашения задолженности и пени по налогам, сборам (пошлинам) и отчислениям в республиканский и местные бюджеты, включая государственные целевые бюджетные фонды;
	+ - в счет погашения задолженности по наложенным налоговыми органами штрафам.

Налоговые органы самостоятельно производят зачет, указанный в части первой настоящего подпункта, и в течение 10 рабочих дней со дня его проведения сообщают о нем плательщику.

Решение, принятое налоговым органом по заявлению плательщика о возврате превышения сумм налоговых вычетов в период проведения зачетов по предыдущим решениям, принимается к исполнению при полном зачете превышения сумм налоговых вычетов по предыдущим решениям либо по истечении одного месяца с даты принятия предыдущего решения;

2) оставшаяся после проведения зачета сумма подлежит возврату плательщику из бюджета не позднее одного месяца со дня окончания срока, установленного для проведения зачета, в порядке, определяемом Министерством финансов и Министерством по налогам и сборам. При этом возврат оставшейся после проведения зачета суммы может быть произведен полностью либо частично до истечения установленного месячного срока при условии, что такой возврат согласован с Министерством финансов либо его инициатором выступает данное Министерство.

НДС (код платежа 1002) на товары и акцизы на алкогольную продукцию и спиртосодержащие растворы (код платежа 1418), ввозимые на таможенную территорию Республики Беларусь из Российской Федерации, зачисляются в республиканский бюджет через счета инспекций Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь.

Статьей 60 Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь от 19.12.2002 № 166-З (далее - Кодекс) установлено, что излишне уплаченная сумма налога, сбора (пошлины), пени подлежит зачету в счет предстоящих платежей плательщика (иного обязанного лица) либо возврату в случаях, предусмотренных ст. 60 настоящего Кодекса.

Зачет или возврат излишне уплаченной суммы налога, сбора (пошлины), пени производятся налоговым органом по месту постановки на учет плательщика (иного обязанного лица), если иное не установлено Кодексом.

Зачет или возврат указанной суммы производятся без начисления процентов на эту сумму.

Зачет излишне уплаченной суммы налога, сбора (пошлины), пени в счет предстоящих платежей осуществляется налоговым органом самостоятельно либо на основании письменного заявления плательщика (иного обязанного лица).

Согласно Письму Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 03.06.2005 № 5-1-46/533 "О зачете НДС" при представлении плательщиком заявления о проведении зачета сумм превышения налоговых вычетов по НДС над суммой налога, исчисленной по реализации товаров (работ, услуг), налоговые органы в соответствии с установленным порядком проводят указанный зачет в счет уплаты текущих платежей по налогам, сборам и отчислениям в республиканский и местные бюджеты и государственные целевые бюджетные фонды, в том числе в счет уплаты НДС при ввозе товаров из Российской Федерации - назначение платежа 1002 (далее - "ввозной" налог).

После проведения зачета сумм превышения НДС в счет уплаты "ввозного" налога в заявлении о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, представленном плательщиком, делается отметка о его уплате в бюджет. В данном случае днем уплаты "ввозного" налога согласно ст. 46 Кодекса является день проведения такого зачета.

В случаях предъявления плательщиками в банк платежных инструкций на перечисление НДС с кодом назначения платежа 1001 не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия на учет ввезенных товаров, отсутствуют основания для применения к ним ответственности. При этом пени в соответствии с п. 1 ст. 52 Кодекса не начисляются при наличии на расчетном счете плательщика средств, достаточных для исполнения своевременно представленного в банк платежного поручения на внесение денежных средств в бюджет в полном объеме.

Исходя из вышеуказанного письма МНС, имеется возможность зачета задолженности бюджета перед экспортером по суммам превышения НДС в счет уплаты НДС по ввозимым из Российской Федерации товарам.

**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. Гражданский кодекс Республики Беларусь от 19 ноября 1998г.: с комментариями к разделам / Коммент. В. Ф. Чигира // Мн.: Амалфея, 1999.
3. 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.
4. Веремейко Юрий, Косов Андрей, Фадеева Елена. Комментарий к Налоговому кодексу Республики Беларусь (Общая часть), Издательство: Тесей. Минск. 2007г.
5. Кишкевич А.Д., Пилипенко А.А.: Налоговое право Республики Беларусь. Издательство: Тесей. Минск. 2002. 304с.
6. Л.А. Ханкевич «Финансовое право Республики Беларусь». Учебное пособие / Мн. Издательство «Амалфея» 2002г.
7. Маньковский И.А. Налоговое право Республики Беларусь. Общие положения: Практическое пособие. – Мн.: «Молодежное научное общество», 2000. 160с.
8. Финансовое право. Учебник / Под ред. проф. О.Н. Горбуновой Издательство «Юристъ» М., 2003.
9. Финансовое право. Серия «Учебники, учебные пособия» / Под ред. проф. В.М. Мандрина Ростов-на-Дону Издательство «Феникс», 2002.
10. Ханкевич ЛА. Налоги и налоговое право Республики Беларусь. Мн., 1999.