**Исчисление НДС при расчетах в иностранной валюте**

В соответствии с законодательством объектом обложения признаются обороты по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности (далее - объекты). Реализация объектов может быть произведена за иностранную валюту, а исчисление налога на добавленную стоимость производится в белорусских рублях. Соответственно, при реализации объектов за иностранную валюту налоговую базу для исчисления налога на добавленную стоимость необходимо пересчитать в белорусские рубли.

В соответствии с Законом Республики Беларусь "О налоге на добавленную стоимость" (с учетом изменений и дополнений, внесенных Законом Республики Беларусь от 29.12.2006 № 190-З) (далее - Закон) 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 налогообложении.

Исходя из этого, для исчисления налоговой базы следует произвести определение момента фактической реализации объектов. Определение момента фактической реализации производится на основании ст. 10 Закона.

**Учет реализации объектов по методу определения выручки по**

**отгрузке объектов**

При определении момента фактической реализации по мере отгрузки объектов и предъявлению покупателю расчетных документов следует учитывать следующее.

В связи с тем, что момент отгрузки объекта и момент поступления оплаты может не совпадать, при реализации объектов за иностранную валюту могут возникнуть разницы в курсах, так называемые курсовые разницы.

В соответствии с Инструкцией 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.

Согласно Положению по бухгалтерскому учету имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте, утвержденному постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 17.07.2000 № 78, курсовой разницей считается разница между оценкой в денежной единице Республики Беларусь соответствующих имущества или обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, исчисленной по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь на дату расчета или дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период, и оценкой в денежной единице Республики Беларусь этих имуществ и обязательств, исчисленной по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь на дату принятия их к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или дату составления бухгалтерской отчетности за предыдущий отчетный период.

При использовании метода определения выручки от реализации имущества по отгрузке имущества отражение выручки от реализации имущества по кредиту счетов учета реализации имущества и определение финансовых результатов производятся на дату предъявления покупателю (заказчику) расчетных документов при условии отгрузки имущества.

По мере отгрузки объектов выручка от реализации объектов за иностранную валюту пересчитывается в денежную единицу Республики Беларусь по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь на дату предъявления покупателю (заказчику) расчетных документов и отражается по дебету счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" в корреспонденции с кредитом счетов учета реализации объектов (счета 90 "Реализация", 91 "Операционные доходы и расходы", 92 "Внереализационные доходы и расходы").

Одновременно фактическая себестоимость отгруженных объектов списывается в дебет счетов учета реализации имущества (счета 90 "Реализация", 91 "Операционные доходы и расходы", 92 "Внереализационные доходы и расходы") с кредита счетов учета объектов (01 "Основные средства", 04 "Нематериальные активы", 10 "Материалы", 20 "Основное производство", 41 "Товары", 43 "Готовая продукция" и другие счета).

Денежные средства в иностранной валюте, поступившие от покупателей (заказчиков) за отгруженное им объекты на валютный счет организации либо в кассу, пересчитываются в денежную единицу Республики Беларусь по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь на дату поступления денежных средств на валютный счет либо в кассу организации и отражаются по дебету счетов учета денежных средств (50 "Касса", 52 "Валютный счет") в корреспонденции с кредитом счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

При этом суммы дебиторской задолженности, числящиеся по дебету счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", подлежат переоценке при изменении Национальным банком Республики Беларусь курсов иностранных валют на дату поступления денежных средств, а также на дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период (если денежные средства в отчетном периоде не поступали). Возникающие при переоценке дебиторской задолженности курсовые разницы отражаются по дебету (кредиту) счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" в корреспонденции с кредитом (дебетом) счета 98 "Доходы будущих периодов" на отдельном субсчете "Курсовые разницы". Следует обратить внимание, что датой составления бухгалтерской отчетности за отчетный период считается последний календарный день в отчетном периоде.

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.

Исходя из этого, разница в курсах иностранной валюты между моментом фактической реализации и фактическим поступлением оплаты НДС не облагается.

Пример (данные условные)

Продукция отгружена покупателю 24 мая 2007 г. и расчетные документы предъявлены покупателю также в этот день. Стоимость товаров составляет 2200 евро. Курс Национального банка Республики Беларусь на 24 мая 2007 г. за 1 евро составил 2690 рублей. Оплата за эти товары поступила 29 июня 2007 г. Курс евро на эту дату составил 2695 рублей. Курс евро на последний день мая составил 2700 рублей.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание хозяйственной операции | Дебет счета | Кредит счета | Сумма, руб |
| На сумму отгруженных товаров | 62 | 90 | 5918000 (2200х2690) |
| На сумму переоценки дебиторской задолженности на дату составления бухгалтерской отчетности | 62 | 98 | 22000(2200х(2700-2690)) |
| На сумму переоценки при поступлении оплаты | 98 | 62 | 11000(2200х2700-2695) |
| На сумму оплаты | 52 | 62 | 5929000(2200х2695) |
| На сумму НДС за октябрь | 90 | 68 | 902746 (5918000х18/118) |

В налоговой декларации по НДС за май отражается по строке 2 сумма оборота в размере 5918 тыс. руб. и сумма налога в размере 902,746 тыс. руб. Курсовая разница в размере 11 тыс. руб. в налоговой декларации по НДС не отражается.

Денежные средства в иностранной валюте, поступающие за реализуемые объекты имущество в порядке предварительной оплаты, пересчитываются в денежную единицу Республики Беларусь по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь на дату поступления денежных средств на валютный счет либо в кассу организации и отражаются по дебету счетов учета денежных средств (50 "Касса", 52 "Валютный счет") в корреспонденции с кредитом счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" на субсчете 62-4 "Авансы полученные".

По мере отгрузки объектов выручка от реализации этих объектов пересчитывается в денежную единицу Республики Беларусь по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь на дату отгрузки объектов и отражается по дебету счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" на субсчете 62-4 "Авансы полученные" в корреспонденции с кредитом счетов учета реализации объектов (счета 90 "Реализация", 91 "Операционные доходы и расходы", 92 "Внереализационные доходы и расходы"). При этом суммы кредиторской задолженности, числящиеся по кредиту счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" на субсчете 62-4 "Авансы полученные", подлежат переоценке при изменении Национальным банком Республики Беларусь курсов иностранных валют на дату отгрузки объектов, а также на дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период (если отгрузка объектов в отчетном периоде не произведена). Возникающие при переоценке кредиторской задолженности курсовые разницы отражаются по кредиту (дебету) счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" на субсчете 62-4 "Авансы полученные" в корреспонденции с дебетом (кредитом) счета 97 "Расходы будущих периодов", субсчет "Курсовые разницы".

Пример (данные условные)

Предварительная оплата получена 24 мая 2007 г. в размере 2200 евро. Курс Национального банка Республики Беларусь на 24 мая 2007 г. за 1 евро составил 2690 рублей. Продукция отгружена покупателю 29 июня 2007 г. и расчетные документы предъявлены покупателю также в этот день. Курс евро на эту дату составил 2695 рублей. Курс евро на последний день ноября составил 2700 рублей.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание хозяйственной операции | Дебет счета | Кредит счета | Сумма, руб |
| На сумму полученной предварительной оплаты | 52 | 62-4 | 5918000 (2200х2690) |
| На сумму переоценки дебиторской задолженности на дату составления бухгалтерской отчетности | 97 | 62-4 | 22000(2200х(2700-2690)) |
| На сумму переоценки при отгрузке товаров | 62-4 | 97 | 11000(2200х2700-2695) |
| На сумму отгруженных товаров | 62-4 | 90 | 5929000(2200х2695) |
| На сумму НДС за ноябрь | 90 | 68 | 904424 (5929000х18/118) |

В налоговой декларации по НДС отражается по строке 2 сумма оборота в размере 5929 тыс. руб. и сумма налога в размере 904, 425 тыс. руб. Курсовая разница в размере 11 тыс. руб. в налоговой декларации по НДС не отражается.

**Учет реализации объектов по методу определения выручки по**

**оплате отгруженных объектов**

При определении момента фактической реализации по мере поступления оплаты следует учитывать следующее. Особенностью определения момента фактической реализации при исчислении налога на добавленную стоимость по мере поступления оплаты является то, что при не поступлении оплаты в течение двух месяцев, то НДС необходимо исчислить за тот налоговый период, в котором истекло 60 дней со дня отгрузки.

При использовании метода определения выручки от реализации имущества по мере оплаты отгруженного имущества отражение выручки в бухгалтерском учете по кредиту счетов реализации имущества и определение финансовых результатов производятся на дату поступления выручки на счета организации в банках либо в кассу организации при условии отгрузки имущества покупателям (заказчикам).

Исходя из этого, в бухгалтерском учете еще выручка от реализации не будет отражена, а НДС уже следует исчислить.

В бухгалтерском учете по мере отгрузки имущества покупателям (заказчикам) его фактическая себестоимость списывается в дебет счета 45 "Товары отгруженные" с кредита счетов учета имущества (01 "Основные средства", 04 "Нематериальные активы", 10 "Материалы", 20 "Основное производство", 41 "Товары", 43 "Готовая продукция" и другие счета).

Поступившая от покупателей (заказчиков) за отгруженное им имущество на валютный счет организации либо в кассу выручка в иностранной валюте пересчитывается в денежную единицу Республики Беларусь по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь на дату поступления денежных средств на валютный счет либо в кассу организации и отражается по дебету счетов учета денежных средств (50 "Касса", 52 "Валютный счет") в корреспонденции с кредитом счетов учета реализации имущества (счета 90 "Реализация", 91 "Операционные доходы и расходы", 92 "Внереализационные доходы и расходы").

Одновременно фактическая себестоимость реализованного имущества списывается в дебет счетов учета реализации имущества (счета 90 "Реализация", 91 "Операционные доходы и расходы", 92 "Внереализационные доходы и расходы") с кредита счета 45 "Товары отгруженные".

Таким образом, при поступлении оплаты в течение 60 ти дней со дня отгрузки объектов, выручка в иностранной валюте, отраженная в бухгалтерском учете, совпадает с суммой налоговой базы, от которой производится исчисление налога на добавленную стоимость.

Пример (данные условные)

Продукция отгружена покупателю 24 мая 2007 г. и расчетные документы предъявлены покупателю также в этот день. 23 июля 2007 г. истекает 60 дней со дня этой отгрузки. Оплата за отгруженные товары поступила 11 июля 2007 г. Стоимость товаров составляет 2200 евро. Курс Национального банка Республики Беларусь на 11 июля 2007 г. за 1 евро составил 2690 рублей.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание хозяйственной операции | Дебет счета | Кредит счета | Сумма, руб |
| На сумму отгруженных товаров | 45 | 43 | 4900000 |
| На сумму оплаты | 52 | 90 | 5918000 (2200х2690) |
| На сумму НДС за декабрь | 90 | 68 | 902746 (5918000х18/118) |
| На сумму себестоимости продукции | 90 | 45 | 4900000 |

В налоговой декларации по НДС за июль отражается по строке 2 сумма оборота в размере 5918 тыс. руб. и сумма налога в размере 902, 746 тыс. руб.

Исчисленные плательщиком суммы налога на добавленную стоимость 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. 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 уплаченная сумма налога на добавленную стоимость 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.

Исчисление НДС по истечение 60 ти дней со дня отгрузки производится по курсу иностранной валюты, установленным Национальным банком Республики Беларусь на 60-й день со дня отгрузки объектов. В соответствии с Общей частью Налогового кодекса РБ течение срока, исчисляемого годами, месяцами, неделями или днями, начинается со следующего дня после календарной даты или наступления события, которыми определено его начало (статья 31).

Пример (данные условные)

Продукция отгружена покупателю 24 мая 2007 г. и расчетные документы предъявлены покупателю также в этот день. 23 июля 2007 г. истекает 60 дней со дня этой отгрузки. Оплата за отгруженные товары поступила 22 августа 2007 г. Стоимость товаров составляет 2200 евро. Курс Национального банка Республики Беларусь на 23 июля 2007 г. за 1 евро составил 2690 рублей. Курс евро на 22 августа 2007 г. составил 2700 рублей. Для исчисления налога на добавленную стоимость принимается курс в размере 2690 рублей.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание хозяйственной операции | Дебет счета | Кредит счета | Сумма, руб. |
| На сумму отгруженных товаров | 45 | 43 | 4900000 |
| На сумму НДС за декабрь | 97 | 68 | 902746 ((2200х2690)х18/118) |
| На сумму оплаты | 52 | 90 | 5940000 (2200х2700) |
| На сумму НДС | 90 | 97 | 902746 |
| На сумму себестоимости продукции | 90 | 45 | 4900000 |

В налоговой декларации по НДС за июль отражается по строке 2 сумма оборота в размере 5918 тыс. руб. и сумма налога в размере 902, 746 тыс. руб. При поступлении оплаты ее сумма в налоговой декларации по НДС за август не отражается.

Порядок исчисления налога на добавленную стоимость при поступлении предварительной оплаты аналогичен порядку исчисления налога на добавленную стоимость при определении факта реализации по мере отгрузки объектов и предъявления покупателям и заказчикам расчетных документов (см. выше).

**Исчисление НДС при оплате в иностранной валюте по**

**обязательству, выраженному в другой иностранной валюте**

Особенности исчисления налоговой базы и налоговых вычетов по договорам, в которых сумма обязательств выражена в соответствии с законодательством в иностранной валюте эквивалентно сумме в иной иностранной валюте, определяются Президентом Республики Беларусь. Указом Президента Республики Беларусь от 15.06.2006 № 397 "О некоторых вопросах исчисления и уплаты акцизов и налога на добавленную стоимость" утверждено Положение о некоторых особенностях применения налоговых вычетов и исчисления налоговой базы по налогу на добавленную стоимость (далее - Положение). Согласно этому Положению устанавливается порядок определения налоговой базы в тех случаях, когда оплата производится в одной иностранной валюте по договорам в иной иностранной валюте.

Увеличение или уменьшение налоговой базы на суммовые разницы производится в случаях, когда уже было осуществлено определение налоговой базы на момент фактической реализации объектов, т.е. этот момент уже наступил и, естественно, зависит от установленного учетной политикой метода признания выручки от реализации объектов. При получении оплаты до этого момента (предоплата) суммовые разницы не возникают.

Согласно Положению налоговая база по налогу при реализации объектов определяется по договорам, в которых сумма обязательств выражена в иностранной валюте эквивалентно сумме в иной иностранной валюте, - на момент фактической реализации объектов в иной иностранной валюте, а в случаях, когда момент определения величины обязательства предшествует моменту фактической реализации, - в подлежащей уплате сумме в иностранной валюте. Налоговая база, определенная в иностранной валюте (иной иностранной валюте), пересчитывается в белорусские рубли по курсу Национального банка на момент фактической реализации объектов.

В случаях, когда момент фактической реализации предшествовал моменту определения величины обязательства, в налоговую базу включается (из налоговой базы исключается) сумма разницы, возникающей между суммой в белорусских рублях, исчисленной путем пересчета подлежащей уплате суммы в иностранной валюте по курсу Национального банка, и суммой налоговой базы в белорусских рублях, определенной на момент фактической реализации объектов. Пересчет подлежащей уплате суммы в иностранной валюте и включение (исключение) разницы производятся в том налоговом периоде, в котором получена плата за объекты, а в случае прекращения обязательства по иным основаниям - в котором прекращено обязательство (полностью или в соответствующей части).

Из указанного определения можно сделать вывод о том, что термин "иная иностранная валюта" - это валюта, в которой выражена стоимость объекта по договору; а "иностранная валюта" - это валюта, в которой поступает платеж. Следовательно, если стоимость товара выражена в евро, которая классифицируется в Положении как иная иностранная валюта, а оплата поступает в долларах США (иностранной валюте), то при поступлении оплаты до наступления момента фактической реализации налоговая база определяется в фактически поступившей сумме в долларах США и пересчитывается в белорусские рубли по курсу Национального банка Республики Беларусь на момент фактической реализации товара.

Если оплата поступила после наступления момента фактической реализации, то в налоговую базу включается (исключается) разница между полученной суммой в долларах США, пересчитанной в белорусские рубли по курсу Национального банка Республики Беларусь на момент получения платежа, и суммой налоговой базы, равной стоимости товара в белорусских рублях по курсу евро на момент фактической реализации товара.

Следовательно, сумма разницы, возникающая между суммой в белорусских рублях, исчисленной путем пересчета подлежащей оплате суммы в иностранной валюте по курсу Национального банка Республики Беларусь, и суммой налоговой базы в белорусских рублях, определенной на момент фактической реализации объектов увеличивает или уменьшает рассчитанную продавцом налоговую базу в тех случаях, когда оплата поступает от покупателя уже после определения продавцом фактического момента реализации. Если оплата поступила продавцу еще до отгрузки объектов покупателю (предоплата), то сумма налоговой базы продавцом не пересчитывается в полученной иностранной валюте, а соответствует сумме оплаты, полученной в этой валюте, но по курсу этой валюты, установленному Национальным банком Республики Беларусь на момент фактической реализации, относящийся к тому налоговому периоду, в котором осуществлена отгрузка объектов покупателю.

Следует обратить внимание, что может производиться и уменьшение налоговой базы. Соответственно, если производится уменьшение налоговой базы в связи с уменьшением курса иностранной валюты на дату оплаты в сравнении с курсом на дату наступления момента фактической реализации объектов, то в налоговой декларации по НДС отражается разница между этими курсами со знаком "-" (минус).

**Определение налоговых вычетов при приобретении объектов за**

**иностранную валюту**

При осуществлении хозяйственной деятельности могут возникнуть операции по приобретению объектов, сопровождающиеся оплатой в иностранной валюте или в белорусских рублях по курсу иностранной валюты, установленным Национальным банком Республики Беларусь, на дату, определенную договором или законодательством.

В соответствии с Инструкцией 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.

Суммовые разницы - 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.

Согласно положениям Декрета Президента Республики Беларусь от 30.06.2000 № 15 "О порядке проведения переоценки имущества и обязательств в иностранной валюте при изменении Национальным банком курсов иностранных валют и отражения в бухгалтерском учете курсовых разниц" (далее - Декрет) переоценка имущества (денежные обязательства на валютных счетах в банках, в кассах организаций, в пути) и обязательств (дебиторская задолженность по расчетам с покупателями и заказчиками за товары, работы, услуги; с работниками организации по подотчетным суммам; по расчетам с другими дебиторами; кредиторская задолженность по расчетам с поставщиками и подрядчиками за товары, работы, услуги; по кредитам банков; займам других организаций, по расчетам с другими кредиторами) в иностранной валюте производится при изменении Национальным банком курсов иностранных валют на дату совершения операции, а также на дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период.

Декретом установлено, что возникающие при переоценке имущества и обязательств в иностранной валюте разницы относятся на расходы и доходы будущих периодов.

Для целей осуществления налоговых вычетов при уплате НДС в иностранной валюте Законом установлен ряд особенностей при определении суммы этих вычетов в белорусских рублях.

При приобретении плательщиком объектов, за исключением работ (услуг), за пределами Республики Беларусь при наличии таможенного контроля и таможенного оформления подлежащие вычету суммы налога при их уплате в иностранной валюте определяются исходя из курса иностранной валюты, установленного Национальным банком Республики Беларусь на дату таможенного оформления, указанную в грузовой таможенной декларации. Данное требование распространяется также на суммы налога, уплаченные в иностранной валюте при заявлении таможенного режима временного ввоза.

При приобретении имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности предъявленные и подлежащие вычету суммы налога в иностранной валюте определяются в белорусских рублях исходя из курса иностранной валюты, установленного Национальным банком Республики Беларусь на дату наступления срока исполнения обязательства по уплате соответствующей суммы, определенной договором.

Пример

В июне производится приобретение прав на объект интеллектуальной собственности стоимостью 354 долл. США, в т.ч. НДС - 54 долл. США. Оплата также производится в этой же валюте. Договором дата оплаты была установлена 16 июня, а оплата была произведена 19 июня. Курс, установленный Нацбанком РБ на 16 июня - 1 долл. США - 2149 руб., на 19 июня 1 долл. США - 2150 руб.

К вычету принимается сумма НДС в размере 116046 руб. (54 x 2149), т.е. исходя из курса, установленного на 16 июня, а не по курсу, установленному на 19 июня.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет счета | Кредит счета | Сумма, тыс.руб. |
| Приобретение прав на объект интеллектуальной собственности | 04 | 60 | 645000 |
| Сумма НДС | 18 | 60 | 116100 |
| Оплата прав на объект интеллектуальной собственности | 60 | 52 | 761100 |
| Вычет суммы НДС | 68 | 18 | 116046 |

При приобретении за иностранную валюту работ (услуг) подлежащие вычету суммы налога определяются исходя из курса иностранной валюты, установленного Национальным банком Республики Беларусь на дату фактического выполнения работ (оказания услуг), указанную в акте приема-передачи выполненных работ (оказанных услуг).

При приобретении объекта аренды (лизинга) или аренде (лизинге) объекта за иностранную валюту предъявленные арендодателем (лизингодателем) и подлежащие вычету арендатором (лизингополучателем) суммы налога определяются исходя из курса иностранной валюты, установленного Национальным банком Республики Беларусь на дату наступления срока исполнения обязательства по уплате соответствующей суммы, определенную договором аренды (лизинга).

Пример

При приобретении имущества по договору лизинга оплата производится долларами США, а курс доллара на день получения лизингового имущества меньше, чем курс доллара на день уплаты лизингового платежа

В указанном случае суммы НДС, приходящиеся как к контрактной стоимости объекта лизинга, так и к лизинговой ставке, принимаются к вычету по курсу иностранной валюты, установленному Национальным банком Республики Беларусь на дату наступления срока исполнения обязательства по уплате соответствующей суммы, определенную договором аренды. То есть, если курс доллара на день уплаты лизингового платежа больше, чем курс доллара на день получения объекта лизинга, то производится увеличение налоговых вычетов.

Суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные в бюджет Республики Беларусь при приобретении за иностранную валюту объектов на территории Республики Беларусь у иностранных организаций, не состоящих на учете в налоговых органах Республики Беларусь, подлежат вычету исходя из курса иностранной валюты, установленного Национальным банком Республики Беларусь на момент фактической реализации этих объектов.

Пример

Торговая организация в феврале 2007 г. заключила договор с условием последующей оплаты с нерезидентом РБ, и не осуществляющим деятельности в РБ через постоянное представительство, на приобретение маркетинговых услуг на сумму 1000 долл. США.

Курс доллара США, установленный Нацбанком РБ, на дату подписания акта о выполненных работах (оказанных услугах) - 2140 руб. за 1 долл. США; на дату перечисления оплаты - 2142 руб. за 1 долл. США.

Место реализации маркетинговых услуг является территория РБ.

Согласно пункту 3 статьи 10 Закона при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности на территории Республики Беларусь иностранными организациями, не состоящими на учете в налоговых органах Республики Беларусь, моментом их фактической реализации такими организациями признается день оплаты этих товаров (работ, услуг), имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности.

Исходя из этого, сумма налоговых вычетов составит 385560 рублей (1000х18/100х2142)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Приобретение объектов | Уплата НДС | Курс Национального банка РБ для определения суммы налоговых вычетов в белорусских рублях |
| Приобретение товаров (включая основные средства) и имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности за пределами Республики Беларусь, в том числе по временно ввозимым | Таможенным органам РБ | На дату таможенного оформления, указанную в грузовой таможенной декларации |
| Приобретение работ и услуг | Продавцу работ и услуг | На дату фактического выполнения работ (оказания услуг), указанную в акте приема-передачи выполненных работ (оказанных услуг). |
| Приобретение имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности | Продавцу имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности | На дату наступления срока исполнения обязательства по уплате соответствующей суммы, определенной договором |
| Приобретение объекта аренды или аренде объекта | Арендодателю | На дату наступления срока исполнения обязательства по уплате соответствующей суммы, определенную договором аренды. |
| Приобретение объектов на территории Республики Беларусь у иностранных организаций, не состоящих на учете в налоговых органах Республики Беларусь | В бюджет Республики Беларусь покупателем объектов | На момент фактической реализации объектов, которой является день оплаты за приобретенные объекты |

Таким образом, при приобретении объектов за иностранную валюту сумма налоговых вычетов в белорусских рублях определяется по курсу Национального банка Республики Беларусь на даты, указанные в вышеприведенной таблице. При возникновении курсовых разниц пересчет суммы налоговых вычетов не производится.

В соответствии с Законом особенности исчисления налоговой базы и налоговых вычетов по договорам, в которых сумма обязательств выражена в белорусских рублях эквивалентно сумме в иностранной валюте, а также по договорам, в которых сумма обязательств выражена в соответствии с законодательством в иностранной валюте эквивалентно сумме в иной иностранной валюте, определяются Президентом Республики Беларусь.

Согласно Положению подлежащие вычету суммы налога определяются при приобретении объектов по договорам, в которых сумма обязательств выражена:

* в белорусских рублях эквивалентно сумме в иностранной валюте, - в сумме налога в белорусских рублях, фактически уплаченной плательщиком при приобретении объектов;
* в иностранной валюте эквивалентно сумме в иной иностранной валюте, - в сумме налога в иностранной валюте, фактически уплаченной плательщиком при приобретении объектов. Подлежащие вычету суммы налога в иностранной валюте пересчитываются в белорусские рубли по курсу Национального банка на день уплаты сумм налога.

Таким образом, вычет сумм налога на добавленную стоимость при приобретении объектов на вышеуказанных условиях производится с учетом суммовых разниц и определяется исходя из фактически уплаченной суммы за приобретенные объекты.

Согласно правилам бухгалтерского учета оприходование приобретенного за иностранную валюту имущества отражается по дебету счетов учета имущества (07 "Оборудование к установке", 08 "Капитальные вложения", 10 "Материалы", 20 "Основное производство", 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы", 41 "Товары" и другие счета) в корреспонденции с кредитом счетов учета расчетов (60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и другие счета) по стоимости, пересчитанной в денежную единицу Республики Беларусь по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь, действующему на дату совершения операции.

При приобретении организацией имущества за иностранную валюту за пределами Республики Беларусь при наличии таможенного контроля и таможенного оформления датой совершения операции, на которую производится пересчет таможенной стоимости ввозимого имущества, а также суммы таможенных платежей, указанных в грузовой таможенной декларации, считается дата таможенного оформления, указанная в грузовой таможенной декларации.

При приобретении организацией имущества за иностранную валюту за пределами Республики Беларусь при отсутствии таможенного контроля и таможенного оформления датой совершения операции, на которую производится пересчет стоимости приобретаемого имущества, указанной в товарно-транспортной (товарной) накладной, считается дата поступления этого имущества, указанная в накладной.

Стоимость работ и услуг, выполняемых (оказываемых) сторонними организациями за иностранную валюту, пересчитывается в денежную единицу Республики Беларусь по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь, действующему на дату фактического выполнения работ (оказания услуг), указанную в акте выполненных работ (оказанных услуг).

При проведении расчетов за приобретаемое имущество дебетуются счета учета расчетов (60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и другие счета) в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств или расчетов (52 "Валютный счет", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и другие счета).

Пример (данные условные)

Приобретен товар за 2360 евро, в том числе НДС - 360 евро. Курс евро на дату совершения операции составил 2690 рублей. Оплата произведена в тот же день.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание хозяйственной операции | Дебет счета | Кредит счета | Сумма, руб. |
| На сумму полученных товаров | 41 | 60 | 5380000(2000х2690) |
| На сумму НДС | 18 | 60 | 968400 (360х2690) |
| На сумму оплаты | 60 | 52 | 6348400 |
| На сумму налоговых вычетов | 68 | 18 | 968400 |

В случае расчетов за приобретаемое имущество в порядке предварительной оплаты суммы дебиторской задолженности, числящиеся по дебету счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", подлежат переоценке при изменении Национальным банком Республики Беларусь курсов иностранных валют на дату оприходования имущества (дата таможенного оформления, дата поступления имущества, дата фактического выполнения работ, оказания услуг), а также на дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период (если имущество в отчетном периоде не оприходовано).

Возникающие при переоценке дебиторской задолженности курсовые разницы отражаются по дебету (кредиту) счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" в корреспонденции с кредитом (дебетом) счета 98 "Доходы будущих периодов", субсчет "Курсовые разницы".

Пример (данные условные)

Осуществлена предварительная оплата за товар в размере 2360 евро, в том числе НДС - 360 евро 24 мая 2007 г. Курс евро на дату совершения операции составил 2690 рублей. Курс евро на дату оприходования в декабре составил 2695 рублей. Курс евро на последний день мая составил 2700 рублей.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание хозяйственной операции | Дебет счета | Кредит счета | Сумма, руб. |
| На сумму перечисленной предварительной оплаты | 60 | 52 | 6348400 (2360х2690) |
| На сумму переоценки дебиторской задолженности на дату составления бухгалтерской отчетности | 60 | 98 | 23600(2360х(2700-2690)) |
| На сумму переоценки при оприходовании товаров | 98 | 60 | 11800(2360х(2700-2695) |
| На сумму полученных товаров | 41 | 60 | 5390000 (2000х2695) |
| На сумму НДС | 18 | 60 | 970200 (360х2695) |
| На сумму налоговых вычетов | 68 | 18 | 970200 |

В случае расчетов за имущество в порядке последующей оплаты суммы кредиторской задолженности, числящиеся по кредиту счетов учета расчетов, подлежат переоценке при изменении Национальным банком Республики Беларусь курсов иностранных валют на дату проведения расчетов по кредиторской задолженности, а также на дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период (если расчеты в отчетном периоде не производились).

Возникающие при переоценке кредиторской задолженности курсовые разницы отражаются по кредиту (дебету) счетов учета расчетов (60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и другие счета) в корреспонденции с дебетом (кредитом) соответствующего субсчета счета 97 "Расходы будущих периодов".

Пример (данные условные)

Продукция получена от продавца 24 мая 2007 г. Стоимость товаров составляет 2360 евро, в том числе НДС - 360 евро. Курс Национального банка Республики Беларусь на 24 мая 2007 г. за 1 евро составил 2690 рублей. Оплата за эти товары произведена 29 июня 2007 г. Курс евро на эту дату составил 2695 рублей. Курс евро на последний день мая составил 2700 рублей.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание хозяйственной операции | Дебет счета | Кредит счета | Сумма, руб. |
| На сумму полученных товаров | 41 | 60 | 5380000 (2000х2690) |
| На сумму НДС | 18 | 60 | 968400(360х2690) |
| На сумму переоценки кредиторской задолженности на дату составления бухгалтерской отчетности | 97 | 60 | 23600(2360х(2700-2690)) |
| На сумму переоценки при совершении оплаты | 60 | 97 | 11800(2360х(2700-2695) |
| На сумму оплаты | 60 | 52 | 5929000(2360х2695) |
| На сумму налоговых вычетов | 68 | 18 | 968400 |

**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. Веремейко Юрий, Косов Андрей, Фадеева Елена. Комментарий к Налоговому кодексу Республики Беларусь (Общая часть), Издательство: Тесей. Минск. 2007г.
4. Кишкевич А.Д., Пилипенко А.А.: Налоговое право Республики Беларусь. Издательство: Тесей. Минск. 2002. 304с.
5. Л.А. Ханкевич «Финансовое право Республики Беларусь». Учебное пособие / Мн. Издательство «Амалфея» 2002г.
6. Маньковский И.А. Налоговое право Республики Беларусь. Общие положения: Практическое пособие. – Мн.: «Молодежное научное общество», 2000. 160с.
7. Симонова Л.Н. «Регулирование иностранных инвестиций в Чили». «Латинская Америка». М., 2001 г., № 5
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.