

В.В. Шестак

БГЭУ (Минск)

ОСОБЕННОСТИ ИСЧИСЛЕНИЯ НДС ОРГАНИЗАЦИЕЙ ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ ОПЕРАЦИЙ ПО ПЕРЕРАБОТКЕ ДАВАЛЬЧЕСКОГО СЫРЬЯ ПО ЗАКАЗУ РЕЗИДЕНТА РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

При исчислении НДС организацией, осуществляющей операции по переработке давальческого сырья по заказу резидента Республики Беларусь, существует определенная специфика. В соответствии с п. 4 ст. 7 Закона о НДС налоговая база при реализации услуг по производству товаров из давальческого сырья (материалов) определяется как стоимость обработки, переработки или иной трансформации с учетом акцизов (для подакцизных товаров) без включения в нее налога. При этом стоимость выполненного объема работ не включает в себя стоимость полученных давальческого сырья и материалов.

При наличии оборотов по реализации услуг по производству товаров из давальческого сырья (материалов), реализуемых их собственником в различные государства, включая Республику Беларусь, налоговая база, исключая акцизы, для применения различных ставок налога определяется пропорционально объему (количеству) отгруженных товаров с последующим увеличением на суммы акцизов.

Таким образом, при выполнении работ по давальческой переработке налоговой базой для исчисления НДС у организации-переработчика будет являться стоимость работ по обработке, переработке или иной трансформации с учетом акцизов (для подакцизных товаров) без включения в нее налога.

В случае переработки давальческого сырья, которая осуществляется по заказу резидента Республики Беларусь, необходимо рассмотреть два вида отгрузки готовой продукции по распоряжению собственника сырья: за пределы Республики Беларусь и на ее территории.

Оборот по реализации готовой продукции возникнет у собственника сырья (организации-заказчика), и при отгрузке готовой продукции за пределы Республики Беларусь эта организация вправе применить ставку НДС в размере 0 % в соответствии со ст. 11 Закона о НДС. В отношении организации-переработчика необходимо отметить следующее. Согласно подп. 1.1.3 п. 1 ст. 11 Закона о НДС нулевая ставка налога применяется при реализации экспортируе-

мых работ (услуг) по производству товаров из давальческого сырья (материалов).

Порядок применения нулевой ставки при реализации вышеуказанных работ (услуг) определяется Президентом Республики Беларусь, в частности, п. 3 Положения о порядке применения нулевой ставки налога на добавленную стоимость при реализации экспортируемых работ (услуг), утвержденного Указом Президента Республики Беларусь от 15 июня 2006 г., № 397 (с изм. и доп.; далее — Положение о порядке применения нулевой ставки), установлено, что к экспортируемым услугам по производству товаров из давальческого сырья (материалов), облагаемым налогом по нулевой ставке, относятся услуги собственного производства, оказанные иностранным юридическим и физическим лицам по производству экспортируемых товаров из давальческого сырья (материалов).

Таким образом, если работы по переработке давальческого сырья выполняются по заказу резидента Республики Беларусь, то применение ставки налога в размере 0 % в данном случае неправомерно. К указанному обороту по реализации выполненных работ будет применяться ставка налога в размере 18 % согласно подп. 1.3 п. 1 ст. 11 Закона о НДС, независимо от того, куда впоследствии будет вывезена готовая продукция, и организация-переработчик должна будет предъявить организации-заказчику к уплате соответствующую сумму НДС.

В соответствии с п. 4 ст. 16 Закона о НДС налоговые вычеты производятся на основании первичных учетных и расчетных документов установленного образца, полученных в определенном законодательством порядке продавцами и выставленных ими при приобретении плательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав, либо на основании свидетельств о помещении товаров под заявленный таможенный режим и копий документов, подтверждающих факт уплаты налога по товарам, ввозимым на таможенную территорию Республики Беларусь. Вычет налога по операциям, не предусматривающим предъявление продавцами первичных учетных и расчетных документов установленного образца, полученных в установленном законодательством порядке, производится на основании иных первичных учетных и расчетных документов.

Согласно Инструкции по заполнению товарно-транспортной накладной (форма ТТН-1), утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 14 мая 2001 г., № 53 (с изм. и доп.), товарно-транспортная накладная является документом строгой отчетности и предназначена для учета движения товарно-материальных цепностей, если их перемещение осуществляется с участием автомобильного транспорта. Она является ос-

нованием для списания товарно-материальных ценностей у грузоотправителя и оприходования их у грузополучателя, а также для складского, оперативного и бухгалтерского учета.

Грузоотправителям запрещается предъявлять, перевозчикам — принимать к перевозке, а грузополучателям — принимать грузы, не оформленные товарно-транспортными накладными.

Аналогичный порядок применяется и в отношении товарной накладной на отпуск и оприходование товарно-материальных ценностей формы ТН-2 в случаях, когда перемещение осуществляется без участия автомобильных транспортных средств.

Инструкцией о порядке заполнения счета-фактуры по налогу на добавленную стоимость формы СФ-1, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 5 июня 2003 г., № 91, установлено, что счет-фактура по налогу на добавленную стоимость формы СФ-1 является первичным учетным документом, подтверждающим выполнение работ (оказание услуг), и относится к бланкам строгой отчетности. Счет-фактура выписывается и предъявляется продавцом (подрядчиком) работ (услуг) — плательщиком налога на добавленную стоимость, зарегистрированным в качестве налогоплательщика в налоговых органах Республики Беларусь, их покупателю (заказчику) одновременно с другими документами, которыми оформляются выполненные работы или оказанные услуги (при наличии этих документов). На основании счета-фактуры покупателем осуществляется принятие к вычету сумм НДС по приобретенным на территории Республики Беларусь работам (услугам) в соответствии с требованиями Закона о НДС.

В том случае, если стоимость работ (услуг) отражается в товарно-транспортной накладной формы ТТН-1 или товарной накладной на отпуск и оприходование товарно-материальных ценностей формы ТН-2, то счет-фактура по НДС продавцом не выписывается, а вычет НДС производится на основании указанных накладных.

Как видим, если организация-переработчик при отгрузке готовой продукции в адрес организации-заказчика (собственника сырья) выписывает накладную формы ТТН-1 (ТН-2), то в данном товаросопроводительном документе отдельной строкой можно указать стоимость работ по переработке сырья на давальческих условиях. Следовательно, не нужно выписывать и предъявлять покупателю (заказчику) счет-фактуру по НДС в таком случае.