

ПРАКТИЧЕСКОЕ ПОСОБИЕ ДЛЯ БУХГАЛТЕРА

# НДС 2016

для уверенного  
и правильного  
расчета



**Главный Бухгалтер**

Настоящий бухгалтерский журнал!

- с практическими примерами
- сложными ситуациями
- понятными комментариями



**НАВОШТА ТУРБАВАЦА?**

**ПРАЦУЕ**

**«ІС:ПРАДПРЫЕМСТВА 8»**

**ІС**®  
**ІС:ФРАНЧАЙЗИНГ**

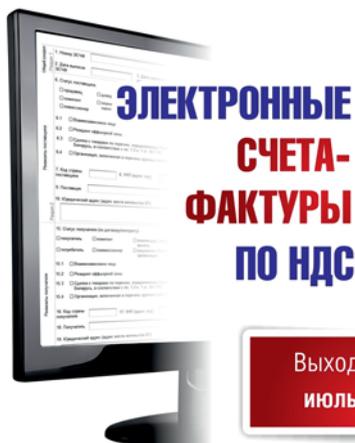
ТДА «ЮКОЛА-ІНФА»  
вул. Камсамольская, 12А, Мінск, office@jukola.info  
Тэлефоны ў Мінску: Тэлефон у Брэсце  
(017) 210 59 03 (0162) 406 407  
(029) 128 34 62  
(033) 666 59 03  
(025) 601 59 05

**ЮКОЛА**®  
І Н Ф О  
www.jukola.by  
УНП 190126002

**Новинка!**

**Для главного бухгалтера  
от редакции журнала «Главный Бухгалтер»**

ПРАКТИЧЕСКОЕ ПОСОБИЕ ДЛЯ БУХГАЛТЕРА



Выход в свет –  
июль 2016 г.

**В пособии вы найдете:**

- ✓ как организовать рабочий процесс и рабочее место для внедрения ЭСЧФ на предприятии?
- ✓ какие сроки подачи ЭСЧФ по каждой операции?
- ✓ как обеспечить работу с поставщиками в процессе получения ЭСЧФ?
- ✓ каков порядок оформления ЭСЧФ в нестандартных ситуациях?
- ✓ можно ли выставлять один ЭСЧФ на все отгрузки, произведенные в адрес одного покупателя за месяц?
- ✓ требуется ли составление ЭСЧФ при возврате товаров покупателями в розничную торговую сеть?

**Купить пособие можно по тел. (017) 209-69-01.**

УНП 100024047. ООО «АГЕНТСТВО ВЛАДИМИРА ГРЕВЦОВА».

P.S. Все подписчики журнала «Главный Бухгалтер» на 2-е полугодие 2016 г. получат скидку на пособие в размере 50 %.

Н.Е. Нехай, В.Г. Статкевич, А.Э. Аброскин

# НДС-2016

Практическое пособие

Минск



«АГЕНТСТВО ВЛАДИМИРА ГРЕВЦОВА»

2016

УДК 657.22:336.226.322(476)  
ББК 65.052(4Бел)  
Н59

**Нехай Н.Е.**  
Н59 НДС-2016 : практ. пособие / Н.Е. Нехай, В.Г. Статкевич, А.Э. Аброскин. – Минск : АГЕНТСТВО ВЛАДИМИРА ГРЕВЦОВА, 2016. – 176 с.

ISBN 978-985-7098-13-2.

В книге на многочисленных примерах разъясняется механизм исчисления и вычета НДС в различных ситуациях: при передаче объектов между филиалами юридического лица, при безвозмездной передаче объектов, при приобретении основных средств, при переработке давальческого сырья и т.д.

На примере рассмотрен порядок заполнения налоговой декларации по НДС.

Приведены типичные ошибки, допускаемые в исчислении НДС.

Издание рекомендуется для работников бухгалтерий, аудиторов.

**УДК 657.22:336.226.322(476)**  
**ББК 65.052(4Бел)**

**ISBN 978-985-7098-13-2**

© Н.Е. Нехай, В.Г. Статкевич, А.Э. Аброскин  
© Оформление.  
ООО «АГЕНТСТВО ВЛАДИМИРА ГРЕВЦОВА», 2016

# СОДЕРЖАНИЕ

<b>Введение</b> .....	5
<b>РАЗДЕЛ I. НДС: истины азбучные и не только</b> .....	6
Механизм расчета НДС .....	6
В каких случаях НДС нельзя принять к вычету .....	11
Санкции за нарушение условий договоров: кто и когда исчисляет НДС .....	18
Приобретение основных средств: особенности вычета сумм НДС .....	21
НДС при передаче объектов между филиалами юридического лица .....	26
Исчисление НДС в социальной сфере .....	33
Приобретение и реализация товаров через посредников: как исчислить НДС? .....	39
В каких случаях следует производить вычет НДС по командировочным расходам ....	43
Как правильно распределить налоговые вычеты по НДС: 4 практические ситуации .....	48
Как определить дату оплаты в целях исчисления НДС в расчетах с нерезидентом за оказанные маркетинговые услуги посредством аккредитива .....	52
В каких случаях нужно исчислить НДС при безвозмездной передаче объектов .....	55
Распределение налоговых вычетов и заполнение части I налоговой декларации (расчета) по НДС .....	63
Как избежать ошибок при заполнении налоговой декларации по НДС в 2016 году .....	76
Объекты обложения НДС: посмотрите, есть ли у вас подобные ошибки .....	81
Когда нельзя применять пониженную ставку НДС в размере 10 %: практические ситуации .....	87
Момент фактической реализации: как не ошибиться в его определении .....	91
Льготы по НДС: как ими воспользоваться? .....	97
Шесть ситуаций, которые помогут правильно исчислить и принять к вычету НДС .....	102
<b>РАЗДЕЛ II. НДС и строительная отрасль: ситуации из практики</b> .....	108
Как проектной организации не ошибиться в расчетах сумм НДС .....	108
Освобождение от НДС работ по ремонту объекта жилфонда .....	114

«Правило 10-го числа» заказчик (застройщик) не применяет .....	116
«Входной» НДС и работы на строительстве объекта жилищного фонда .....	117
Выполнение пусконаладочных работ и вычет НДС .....	120
<b>РАЗДЕЛ III. Внешнеэкономическая деятельность и НДС .....</b>	<b>122</b>
Налоговая база по НДС при использовании в договоре иностранных валют .....	122
НДС и переработка давальческого сырья .....	126
Сроки при исчислении и вычете НДС: правила отчета .....	130
Как импортеру правильно исчислить НДС при возврате товаров ненадлежащего качества, ввезенных из ЕАЭС? .....	139
Правила и особенности расчета таможенного НДС .....	144
Алгоритм действий по отсрочке уплаты таможенного НДС .....	150
Как получить льготу по «ввозному» НДС? .....	155
Ввоз товаров из государств – членов Евразийского экономического союза: ошибки при исчислении НДС .....	160
Как правильно определить место реализации при исчислении НДС. Не допускайте ошибок! .....	165
Как не ошибиться при применении нулевой ставки НДС .....	171

# Самое время сделать правильный выбор



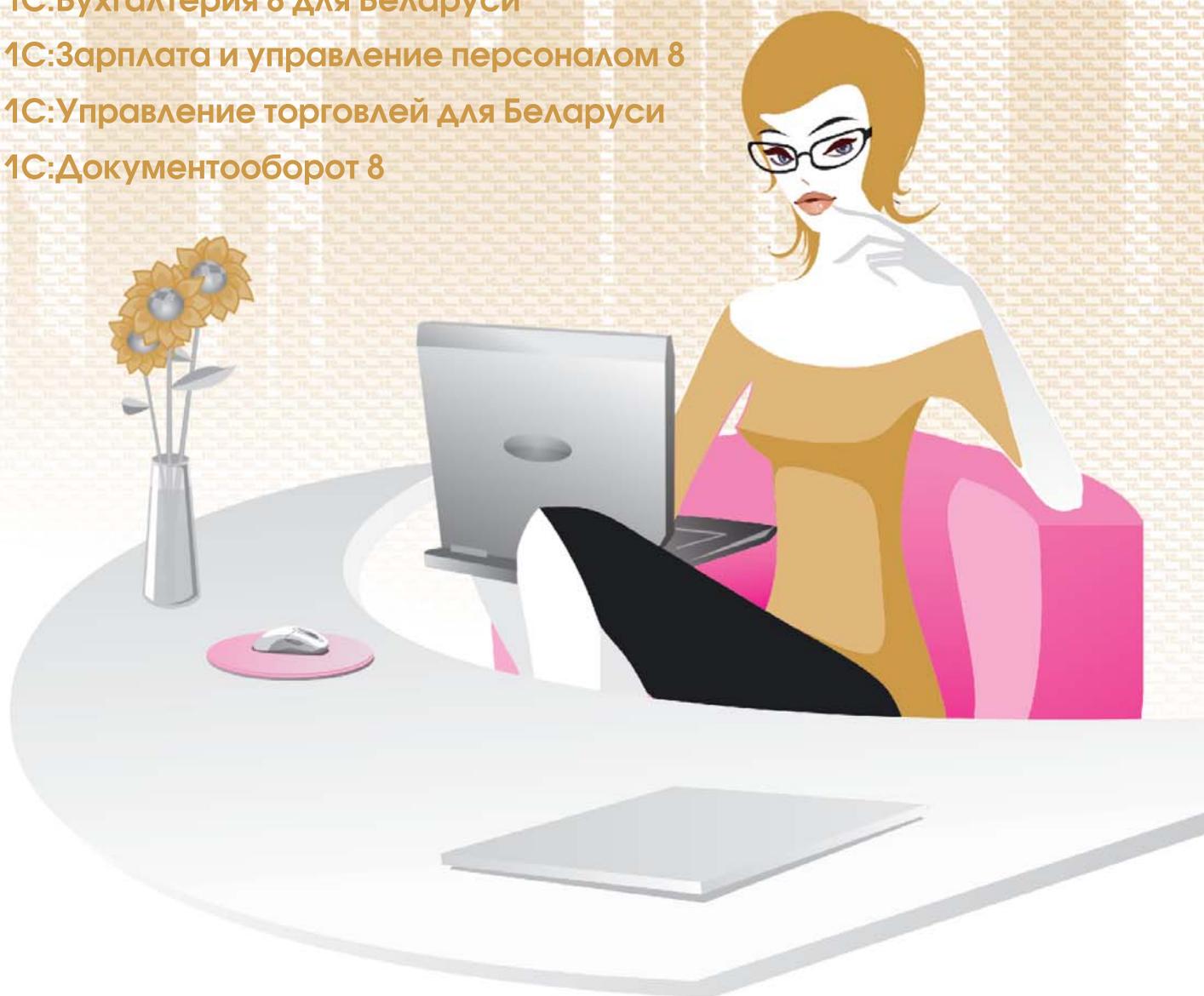
1С:Управление производственным предприятием

1С:Бухгалтерия 8 для Беларуси

1С:Зарплата и управление персоналом 8

1С:Управление торговлей для Беларуси

1С:Документооборот 8



ООО «Хьюмен Интел Систем», УНП 191398511

СОВРЕМЕННЫЕ ТЕХНОЛОГИИ УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ

## 1С:Предприятие 8

от группы компаний Хьюмен Интел Систем

[www.his.by](http://www.his.by)

Тел. +375 17 220-40-30



## ВВЕДЕНИЕ

Участвуя в подготовке книги, которую вы держите в руках, мы не раз убеждались в том, какой это непростой налог – налог на добавленную стоимость. Изменений в его исчислении в 2016 г. произошло немного, зато проблем, с этим связанных, – хоть отбавляй. В этом смысле налог какой-то неиссякаемый!

В книге рассмотрен механизм исчисления и вычета НДС в различных ситуациях:

- при передаче объектов между филиалами юридического лица;
- осуществлении операций при использовании в договоре иностранных валют;
- безвозмездной передаче объектов;
- приобретении основных средств и т.д.

При определении необходимости исчисления НДС важно правильно выбрать алгоритм действий: верно определить место реализации товаров, работ, услуг, имущественных прав, учесть многочисленные нюансы и детали. Буквально одно неосторожное движение – и допущена ошибка. По этой причине мы решили включить в книгу несколько материалов, которые как раз и помогут выявить ошибки в исчислении и порядке вычета НДС.

Книга поможет и в заполнении налоговой декларации по НДС. Ситуацию для анализа мы выбрали сложную: в примере есть операции, по которым НДС исчисляется по различным ставкам; остаток НДС числится на начало года, в т.ч. по основным средствам, и т.д.

Отдельные разделы посвящены НДС, уплачиваемому на таможне, и НДС в строительной отрасли.

Мы уверены, что эта книга будет для вас полезна.

## МЕХАНИЗМ РАСЧЕТА НДС

Сумму НДС исчисляют как произведение налоговой базы и налоговой ставки (п. 2 ст. 103 Налогового кодекса Республики Беларусь; далее – НК).

Вместе с тем у плательщиков возникают вопросы о том, когда НДС нужно насчитать на налоговую базу, а когда изъять изнутри. Рассмотрим этот порядок в таблице. Для единообразия во всех примерах принята реализация со ставкой НДС 20 %.

Порядок определения суммы налога	Порядок отражения налоговой базы и суммы налога в налоговой декларации по НДС	Пример
1	2	3
<b>1. НДС по ставке 20 % «закладывается» в цену товара (работы услуги), имущественных прав</b>		
Налоговую базу при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав определяют как стоимость этих товаров (работ, услуг), имущественных прав, исчисленную исходя из цен (тарифов) на товары (работы, услуги), имущественные права с учетом акцизов (для подакцизных товаров) без включения в них НДС (п. 1 ст. 98 НК)		
Стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав без учета НДС $\times 20 / 100$	В гр. 2 стр. 1 – налоговая база (т.е. стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав) с учетом НДС; в гр. 4 – сумма НДС	Цена приобретения единицы товара составляет 1 000 тыс. руб., оптовая надбавка – 10 % (100 тыс. руб.). Сумма НДС, закладываемая в цену: $(1\ 000 + 100) \times 20 / 100 = 220$ тыс. руб. В гр. 2 стр. 1 декларации отражается сумма 1 320 тыс. руб. $(1\ 000 + 100 + 220)$ ; в гр. 4 – 220 тыс. руб.
<b>2. НДС исчисляется по приобретенным многооборотной таре, путевкам на санаторно-курортное лечение и оздоровление населения, трудовым книжкам и (или) вкладышам к ним</b>		
Налоговая база НДС при реализации по регулируемым розничным ценам с учетом НДС приобретенных (ввезенных) товаров (за исключением товаров, исчисление НДС по которым производится в соответствии с п. 9 ст. 103 НК) определяется как положительная разница между ценой реализации и ценой приобретения этих товаров. При этом цены приобретения и реализации определяют с учетом НДС. Приведенные положения распространяются также на реализацию приобретенных многооборотной тары, путевок на санаторно-курортное лечение и оздоровление населения, трудовых книжек и (или) вкладышей к ним (п. 3 ст. 98 НК)		
(Цена реализации с НДС – цена приобретения с НДС) $\times 20 / 120$	В гр. 2 стр. 1 – налоговая база (т.е. разница между ценой реализации с НДС и ценой приобретения с НДС); в гр. 4 – сумма НДС	Бланк трудовой книжки приобретен за 12 тыс. руб., в т.ч. НДС – 2 тыс. руб. Трудовая книжка передана работнику за 13,2 тыс. руб. Сумма НДС равна: $(13,2 - 12) \times 20 / 120 = 0,2$ тыс. руб. В гр. 2 стр. 1 декларации отражается 1,2 тыс. руб. $(13,2 - 12)$ ; в гр. 4 – 0,2 тыс. руб.

Продолжение табл.

1	2	3
<p><b>3. НДС исчисляется у заказчика-застройщика при строительстве объектов, не поступающих впоследствии в собственность (пользование) заказчика (застройщика), в соответствии с подп. 24.2.2 п. 24 ст. 98 НК</b></p>		
<p>Налоговая база НДС заказчиками (застройщиками) при строительстве объектов, не поступающих впоследствии в собственность (пользование) заказчика (застройщика), определяется как вознаграждение, рассчитываемое в виде разницы между суммой средств с учетом НДС, причитающейся к получению по договору с третьим лицом (в т.ч. с дольщиком), и суммой фактически произведенных затрат с учетом НДС по строительству объекта, приходящихся на долю третьего лица (в т.ч. дольщика), но не менее чем стоимость услуг заказчика (застройщика), определенная исходя из объема средств, предусмотренных на содержание заказчика (застройщика) проектно-сметной документацией (далее – ПСД) на строительство объекта с учетом НДС, и рассчитанная пропорционально доле участия третьего лица (в т.ч. дольщика) в строительстве объекта (подп. 24.2.2 п. 24 ст. 98 НК)</p>		
<p>Вознаграждение <math>\times 20 / 120</math>, или стоимость услуг заказчика (застройщика) с учетом НДС, исходя из ПСД <math>\times 20 / 120</math></p>	<p>В гр. 2 стр. 1 – налоговая база (т.е. вознаграждение или стоимость услуг по ПСД с учетом НДС); в гр. 4 – сумма НДС</p>	<p>Согласно договору долевого строительства офисного здания сумма средств, причитающаяся от дольщика № 1, составляет 900 000 тыс. руб. с учетом НДС. Затраты на строительство в части доли данного дольщика с учетом суммы «входного» НДС, подлежащего передаче дольщику, составили 600 000 тыс. руб. Стоимость услуг заказчика с учетом НДС согласно ПСД – 200 000 тыс. руб. НДС равен: <math>(900\,000 - 600\,000) \times 20 / 120 = 50\,000</math> тыс. руб. В гр. 2 стр. 1 декларации отражается сумма 300 000 тыс. руб. <math>(900\,000 - 600\,000)</math>; в гр. 4 – 50 000 тыс. руб.</p>
<p><b>4. Исчисляется НДС по ставке 20 % при реализации товаров (работ, услуг) по цене ниже себестоимости, цены приобретения; основных средств, нематериальных активов, отдельных предметов в составе оборотных средств и имущества, учитываемого в составе внеоборотных активов по цене ниже остаточной стоимости</b></p>		
<p>При реализации основных средств и нематериальных активов, отдельных предметов в составе оборотных средств и имущества, учитываемого в составе внеоборотных активов, по ценам ниже остаточной стоимости, при реализации приобретенных на стороне товаров, имущественных прав по ценам ниже цены приобретения налоговую базу определяют исходя из цены их реализации (п. 3 ст. 97 НК)</p>		
<p>Цена реализации с учетом НДС <math>\times 20 / 120</math></p>	<p>В гр. 2 стр. 1 – цена реализации с учетом НДС; в гр. 4 – сумма НДС</p>	<p>Спецодежда реализуется работнику по цене 60 тыс. руб., равной ее остаточной стоимости. Налоговой базой является цена реализации спецодежды. НДС равен: <math>60 \times 20 / 120 = 10</math> тыс. руб. В гр. 2 стр. 1 отражается 60 тыс. руб.; в гр. 4 – 10 тыс. руб.</p>
<p><b>5. Исчисляется НДС по ставке 20 % на 181-й день при отсутствии документов, подтверждающих экспорт товаров, налоговая база по которым определяется в общеустановленном порядке</b></p>		
<p>При отсутствии документов, подтверждающих вывоз товаров, до представления в налоговый орган налоговой декларации (расчета) по НДС за тот отчетный период, в котором истек установленный срок, обороты по реализации товаров отражаются в налоговой декларации (расчете) по НДС того отчетного периода, в котором истек установленный срок (п. 2 ст. 102 НК)</p>		

Продолжение табл.

1	2	3
<p>Налоговая база (цена реализации) <math>\times 20 / 120</math></p>	<p>В гр. 2 стр. 1 – цена реализации; в гр. 4 – сумма НДС</p>	<p>В Российскую Федерацию реализованы товары. Цена реализации согласно договору составила 40 000 рос. руб. Предъявлена ставка НДС 0 %. Данные товары облагаются на территории Республики Беларусь по ставке 20 %. Подтверждающие нулевую ставку НДС документы не получены, поэтому экспортер должен исчислить НДС по ставке 20 % в том отчетном периоде, на который приходится 181-й день с даты отгрузки товаров. Оплата товаров в сумме 10 000 рос. руб. получена предварительно 29.01.2016, дата отгрузки товаров – 04.02.2016.</p> <p>С учетом п. 2 ст. 97 НК НДС равен: <math>(10\,000 \times 274,29 + 30\,000 \times 274,07) \times 20 / 120 = 1\,514,167</math> тыс. руб., где 274,29 и 274,07 руб. – курсы российского рубля, установленные Нацбанком Республики Беларусь соответственно на 29.01.2016 и 04.02.2016.</p> <p>В гр. 2 стр. 1 налоговой декларации по НДС отражается 10 965 тыс. руб.; в гр. 4 – 1 827,5 тыс. руб.</p>
<p><b>6. Комиссионер исчисляет НДС из комиссионного вознаграждения</b></p>		
<p>Налоговую базу при осуществлении посреднической деятельности определяют как сумму, полученную в виде вознаграждений по договорам поручения, комиссии и иным аналогичным гражданско-правовым договорам (п. 5 ст. 98 НК)</p>		
<p><i>Вариант 1.</i> В договоре комиссии указано, что комиссионное вознаграждение не включает НДС: НДС = комиссионное вознаграждение <math>\times 20 / 100</math>. <i>Вариант 2.</i> В договоре комиссии указано, что комиссионное вознаграждение содержит НДС либо ничего не указано: НДС = комиссионное вознаграждение <math>\times 20 / 120</math></p>	<p>В гр. 2 стр. 1 – комиссионное вознаграждение учетом НДС; в гр. 4 – сумма НДС</p>	<p>За реализацию товара белорусский комитент уплачивает комиссионеру вознаграждение 12 000 тыс. руб.</p> <p><i>Вариант 1.</i> В договоре комиссии не указано об НДС в комиссионном вознаграждении или указано, что оно включает НДС. НДС равен: <math>12\,000 \times 20 / 120 = 2\,000</math> тыс. руб. В гр. 2 стр. 1 декларации отражается 12 000 тыс. руб.; в гр. 4 – 2 000 тыс. руб.</p> <p><i>Вариант 2.</i> В договоре комиссии указано, что вознаграждение комиссионера не содержит НДС. Сумма НДС равна: <math>12\,000 \times 20 / 100 = 2\,400</math> тыс. руб. В гр. 2 стр. 1 декларации отражается 14 400 тыс. руб., в гр. 4 – 2 400 тыс. руб.</p>
<p><b>7. Исчисляется НДС по ставке 20 % из сумм, увеличивающих налоговую базу по НДС, а также из так называемых суммовых разниц</b></p>		
<p>Налоговая база НДС увеличивается на суммы, фактически полученные (причитающиеся к получению): – за реализованные товары (работы, услуги), имущественные права сверх цены их реализации либо иначе связанные с оплатой реализованных товаров (работ, услуг), имущественных прав;</p>		

Продолжение табл.

1	2	3
<p>– в виде санкций за нарушение покупателями (заказчиками) условий договоров; – в виде дополнительной выгоды за реализованные комиссионером товары (работы, услуги), имущественные права на условиях, более выгодных, чем те, которые были указаны комитентом. Налоговая база НДС увеличивается у комиссионера в части дополнительной выгоды, причитающейся комиссионеру, у комитента – в части дополнительной выгоды, причитающейся комитенту (п. 18 ст. 98 НК)</p>		
<p>Сумма увеличения налоговой базы <math>\times 20 / 120</math></p>	<p>В гр. 2 стр. 1 – сумма увеличения налоговой базы; в гр. 4 – сумма НДС</p>	<p>Организация отгрузила товары со ставкой 20 %. В связи с несвоевременной оплатой покупатель выплатил сверх стоимости товаров пени в сумме 2 400 тыс. руб. Согласно учетной политике продавца моментом фактической реализации в отношении сумм, увеличивающих налоговую базу по НДС, избран день получения этих сумм. НДС из суммы пени составляет: <math>2\,400 \times 20 / 120 = 400</math> тыс. руб. В гр. 2 стр. 1 декларации отражается 2 400 тыс. руб.; в гр. 4 – 400 тыс. руб.</p>
<p><b>8. Исчисляется НДС по ставке 20 % при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Республики Беларусь у иностранных организаций, не состоящих на учете в налоговых органах Республики Беларусь</b></p>		
<p>При реализации на территории Республики Беларусь товаров (работ, услуг), имущественных прав иностранными организациями, не состоящими на учете в налоговых органах Республики Беларусь, в т.ч. на основе договоров поручения, комиссии и иных аналогичных гражданско-правовых договоров с состоящими на учете в налоговых органах Республики Беларусь организациями и индивидуальными предпринимателями, налоговая база определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), имущественных прав (п. 12 ст. 98 НК)</p>		
<p>Стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав <math>\times</math> ставку НДС / 100</p>	<p>В гр. 2 стр. 13 – стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав без учета НДС; в гр. 4 – сумма НДС</p>	<p>Резиденту Российской Федерации 04.02.2016 выплачено за маркетинговые услуги 10 000 рос. руб. НДС равен: <math>10\,000 \times 274,07 \times 20 / 100 = 548,140</math> тыс. руб., где 274,07 руб. – курс российского рубля, установленный Нацбанком Республики Беларусь на 04.02.2016. В гр. 2 стр. 13 отражается сумма 2 740,7 тыс. руб. (<math>10\,000 \times 274,07</math>); в гр. 4 – 548,140 тыс. руб.</p>
<p><b>9. Исчисляется НДС по ставке 20 % при безвозмездной передаче товаров (работ, услуг), имущественных прав</b></p>		
<p>При безвозмездной передаче товаров (работ, услуг), имущественных прав, произведенных (выполненных, оказанных) плательщиком, налоговую базу определяют исходя из себестоимости таких товаров (работ, услуг), имущественных прав. При безвозмездной передаче приобретенных товаров налоговая база определяется исходя из цены их приобретения. При безвозмездной передаче объектов основных средств и нематериальных активов, отдельных предметов в составе оборотных средств и имущества, учитываемого в составе внеоборотных активов, налоговую базу определяют исходя из их остаточной стоимости (п. 3 ст. 97 НК)</p>		

1	2	3
Налоговая база $\times 20 / 100$	В гр. 2 стр. 1 – налоговая база с учетом НДС; в гр. 4 – сумма НДС	Организация безвозмездно передала работнику к празднику мобильный телефон. Цена приобретения телефона без учета «входного» НДС – 6 000 тыс. руб. НДС равен: $6\,000 \times 20 / 100 = 1\,200$ тыс. руб. В гр. 2 стр. 1 налоговой декларации по НДС отражается налоговая база с учетом НДС в сумме 7 200 тыс. руб.; в гр. 4 – сумма НДС 1 200 тыс. руб.
<b>10. Исчисление НДС ссудодателем по возмещаемым расходам при безвозмездном пользовании</b>		
<p>Налоговую базу при передаче ссудодателем имущества в безвозмездное пользование ссудополучателю определяют как:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– подлежащие возмещению ссудодателю суммы начисленной амортизации, земельного налога или арендной платы за земельный участок, налога на недвижимость (если обязанность их возмещения ссудодателю не предусмотрена Президентом Республики Беларусь);</li> <li>– подлежащую возмещению ссудодателю стоимость расходов по содержанию имущества и (или) иных расходов, связанных с имуществом (за исключением расходов, указанных выше), в т.ч. соответствующих расходов по эксплуатации, капитальному и текущему ремонту имущества, затраты на коммунальные услуги, включая теплоснабжение, электроснабжение, за исключением стоимости приобретенных ссудодателем работ (услуг), связанных с имуществом (п. 7 ст. 98 НК)</li> </ul>		
Налоговая база $\times 20 / 100$	В гр. 2 стр. 1 – налоговая база с учетом НДС; в гр. 4 – сумма НДС	По условиям договора ссудополучатель должен возмещать стоимость уборки помещения, выполненной ссудодателем, в сумме 500 тыс. руб. НДС равен: $500 \times 20 / 100 = 100$ тыс. руб. Всего ссудополучатель возместит 600 тыс. руб. с учетом НДС. В гр. 2 стр. 1 налоговой декларации по НДС отражается налоговая база с учетом НДС в сумме 600 тыс. руб.; в гр. 4 – сумма НДС 100 тыс. руб.
<b>11. Исчисление НДС при передаче объектов между структурными подразделениями одного юридического лица (по решению передающей стороны) (п. 21 ст. 107 НК)</b>		
<p>Налоговую базу НДС при передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг), имущественных прав в пределах одного юридического лица, при которой производятся исчисление и уплата НДС в соответствии с частью шестой п. 21 ст. 107 НК, определяют как стоимость передаваемых товаров (выполняемых работ, оказываемых услуг), имущественных прав без включения в нее НДС (п. 25 ст. 98 НК)</p>		
Стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав без учета НДС $\times 20 / 100$	В гр. 2 стр. 1 – налоговая база с учетом НДС; в гр. 4 – сумма НДС	Планово-расчетная цена на передаваемые полуфабрикаты составила 200 тыс. руб. Сумма НДС равна: $200 \times 20 / 100 = 40$ тыс. руб. Филиалу передано 100 штук полуфабрикатов. В гр. 2 стр. 1 декларации отражается сумма 24 000 тыс. руб. $(200 + 40) \times 100$ ; в гр. 4 – 4 000 тыс. руб.

## В КАКИХ СЛУЧАЯХ НДС НЕЛЬЗЯ ПРИНЯТЬ К ВЫЧЕТУ

Налоговые вычеты и порядок их применения установлены ст. 107 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК). Налоговыми вычетами признают суммы НДС:

- предъявленные продавцами, состоящими на учете в налоговых органах Республики Беларусь и являющимися плательщиками, к оплате плательщику при приобретении им на территории Республики Беларусь товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- уплаченные плательщиком при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь;
- уплаченные в бюджет при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Республики Беларусь у иностранных организаций, не состоящих на учете в налоговых органах Республики Беларусь (п. 2 ст. 107 НК).

Сумму НДС, которая подлежит уплате в бюджет, определяют с учетом налоговых вычетов. Однако НК установил ряд случаев, когда «входной» НДС к вычету не принимают. Рассмотрим самые важные из таких случаев.

**1. Не подлежат вычету суммы НДС, отнесенные на затраты** (подп. 19.1 п. 19 ст. 107 НК).

В НК есть правило, что суммы НДС, за исключением сумм НДС, предъявленных при приобретении либо уплаченных при ввозе основных средств и нематериальных активов, **включают в затраты** плательщика, учитываемые при налогообложении, в случае использования приобретенных (ввезенных) товаров (работ, услуг), имущественных прав для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых освобождены от налогообложения (п. 2 ст. 106 НК).

### Ситуация 1. Приобретение сырья для производства продукции, освобожденной от НДС

Организация производит продукцию, которая освобождена от НДС. Для производства приобретено сырье с учетом сумм НДС.

Суммы НДС по данному сырью включают в затраты по производству и реализации этой продукции, учитываемые при налогообложении, и вычету не они подлежат.

Отнесение сумм НДС на затраты осуществляют также в отношении оборотов по реализации товаров, местом реализации которых не признают территорию Республики Беларусь.

### Ситуация 2. Приобретение и реализация товаров в Казахстане

Белорусская организация приобрела товары в Казахстане. Поставщик выделил в сопроводительных документах сумму НДС. Там же товар реализован.

Суммы НДС к вычету не принимают, а относят на затраты.

Не подлежат вычету суммы НДС, включенные в затраты плательщика при реализации и (или) погашении ценных бумаг, указанные в подп. 1.2 п. 1 ст. 138 НК (подп. 19.4 п. 19 ст. 107 НК). Напомним вышеуказанную отсылающую норму.

При определении валовой прибыли от операций с ценными бумагами (за исключением облигаций собственного выпуска) затраты плательщика при реализации ценных бумаг, а также

при их погашении определяют исходя из расходов на приобретение и реализацию ценных бумаг, оплату услуг фондовой биржи, депозитария, иных профессиональных участников рынка ценных бумаг и иных прямых расходов, непосредственно относящихся к операциям с ценными бумагами, включая приходящиеся на них суммы НДС (подп. 1.2 п. 1 ст. 138 НК).

### **Ситуация 3. Оплата услуг фондовой биржи при реализации ценных бумаг**

Организация уплатила суммы НДС при приобретении услуг фондовой биржи при реализации ценных бумаг.

При определении валовой прибыли от операций с ценными бумагами в составе затрат учитываются расходы на оплату услуг фондовой биржи с учетом НДС, поэтому сумма НДС, уплаченная при приобретении услуг фондовой биржи, при реализации ценных бумаг вычету не подлежит.

**2. Не подлежат вычету суммы НДС, отнесенные на увеличение стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав (включая основные средства и нематериальные активы)** (подп. 19.2 п. 19 ст. 107 НК).

Напомним, что НК предоставлено право относить суммы НДС, предъявленные при приобретении либо уплаченные при ввозе на территорию Республики Беларусь товаров (работ, услуг), имущественных прав, включая основные средства и нематериальные активы, на увеличение стоимости этих товаров (работ, услуг), имущественных прав (п. 4 ст. 106 НК).

### **Ситуация 4. Организация приобрела сырье для производства продукции**

Организация приобрела сырье для производства продукции, облагаемой НДС по ставке 20 %.

Сумма НДС может быть отнесена плательщиком на увеличение стоимости сырья, и после этого ее нельзя принять к вычету.

Для организаций, не осуществляющих предпринимательскую деятельность на территории Республики Беларусь (в т.ч. иностранных организаций и аккредитованных в установленном порядке представительств иностранных организаций), применяется особый порядок. Так, суммы НДС, предъявленные при приобретении либо уплаченные при ввозе на территорию Республики Беларусь товаров (работ, услуг), имущественных прав, они относят на увеличение стоимости этих объектов (п. 4 ст. 106 НК).

### **Ситуация 5. Представительство иностранной организации приобрело товары**

Представительство иностранной организации приобрело на территории Республики Беларусь товары с учетом НДС.

Сумму НДС следует отнести на увеличение стоимости приобретенных товаров, и эти суммы налога вычету не подлежат.

Если налогоплательщик приобрел товары за пределами Республики Беларусь и ввез на таможенную территорию Республики Беларусь с уплатой НДС при их ввозе, то сумму этого налога относят на увеличение стоимости ввезенных товаров в случае, если реализация таких товаров освобождена от НДС. Датой отнесения сумм «входного» НДС на увеличение стоимости товаров является дата их принятия на учет (п. 5 ст. 106 НК).

**Ситуация 6. Организация ввезла товары из-за рубежа для их реализации без НДС**

Организация ввезла товары из-за пределов республики с уплатой НДС. Эти товары освобождены от НДС при их реализации на территории Республики Беларусь. Сумму НДС относят на стоимость этих товаров, и вычету она не подлежит.

Организации, применяющие особые режимы налогообложения без исчисления и уплаты НДС, суммы НДС, предъявленные при приобретении либо уплаченные при ввозе товаров (работ, услуг), имущественных прав, а также суммы НДС, уплаченные в бюджет при приобретении таких объектов на территории Республики Беларусь у иностранных организаций, не состоящих на учете в налоговых органах Республики Беларусь, относят на увеличение их стоимости (п. 7 ст. 106 НК).

**Ситуация 7. Организация применяет УСН без уплаты НДС**

Организация, применяющая УСН без уплаты НДС, приобрела товары с учетом сумм НДС.

Эти суммы налога подлежат отнесению на стоимость приобретенных товаров и вычету не подлежат.

**3. Не подлежат вычету суммы НДС, предъявленные при приобретении либо уплаченные при ввозе товаров (работ, услуг), имущественных прав за счет безвозмездно полученных средств бюджета либо государственных внебюджетных фондов.**

Указанные суммы НДС относятся за счет этих источников либо на увеличение стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав (подп. 19.3 п. 19 ст. 107 НК).

**Ситуация 8. Организация получила безвозмездно средства из местного бюджета**

Организация за счет безвозмездно полученных из местного бюджета средств приобрела объект основных средств. Поставщик выделил сумму НДС.

Сумма НДС по этому объекту вычету не подлежит, а относится за счет целевого финансирования из местного бюджета.

**4. Не подлежат вычету суммы НДС у организаций, ведущих лесное хозяйство, предъявленные при приобретении либо уплаченные при ввозе товаров (работ, услуг), имущественных прав за счет средств промышленного производства и передаваемые на ведение лесного хозяйства.**

Указанные суммы налога относятся на расходы по смете на ведение лесного хозяйства (подп. 19.7 п. 19 ст. 107 НК).

**Ситуация 9. Лесхоз приобрел товары, которые были переданы на ведение лесного хозяйства**

В результате промышленного производства у лесхоза имеются средства, которые были направлены на приобретение товаров с учетом сумм НДС. Эти товары были переданы на ведение лесного хозяйства.

Уплаченные суммы НДС вычету не подлежат.

**5. Не подлежат вычету суммы НДС, предъявленные покупателем при приобретении и (или) ввозе товаров, налоговая база при реализации которых определяется как положительная разница между ценой реализации и ценой приобретения этих товаров** (подп. 19.8 п. 19 ст. 107 НК).

Налоговая база НДС при реализации по регулируемым розничным ценам с учетом НДС приобретенных (ввезенных) товаров (за исключением товаров, исчисление НДС по которым производится в соответствии с п. 9 ст. 103 НК (расчетная ставка)) определяется как разница между ценой реализации и ценой приобретения этих товаров (п. 3 ст. 98 НК). При этом цены приобретения и реализации определяются с учетом НДС.

Данные положения распространяются также на реализацию приобретенных многооборотной тары, путевок на санаторно-курортное лечение и оздоровление населения, трудовых книжек и (или) вкладышей к ним.

#### **Ситуация 10. Реализация товаров, на которые установлены регулируемые розничные цены**

Организация приобрела товары, на которые установлены регулируемые розничные цены, с выделением поставщиком суммы НДС.

Следовательно, если организация реализует товары по регулируемым розничным ценам и определяет налоговую базу как разницу между ценой реализации и ценой приобретения этих товаров, то выделенную сумму НДС по таким товарам к вычету она не принимает.

**6. Не подлежат вычету суммы НДС, предъявленные при приобретении либо уплаченные при ввозе товаров (работ, услуг), имущественных прав, не признаваемых объектами обложения НДС в соответствии с подп. 2.8, 2.12, 2.16, 2.21.2, 2.23, 2.32 п. 2 ст. 93 НК** (подп. 19.9 п. 19 ст. 107 НК).

Рассмотрим подробнее указанную норму.

Объектами обложения НДС не признают передачу членам некоммерческих организаций товаров (работ, услуг), приобретенных (ввезенных) за счет паевых (членских) взносов (подп. 2.8 п. 2 ст. 93 НК).

#### **Ситуация 11. Приобретение ЖСК товаров за счет членских взносов**

За счет членских взносов ЖСК приобрел различные инструменты, по которым был предъявлен НДС.

Эта сумма НДС вычету не подлежит.

Объектами обложения НДС не признают обороты по возмещению:

а) товариществу собственников (организации застройщиков, гаражному кооперативу, садоводческому товариществу, дачному кооперативу, кооперативу, осуществляющему эксплуатацию автомобильных стоянок) его участниками (членами) стоимости приобретенных товаров, а также выполненных (оказанных) работ (услуг) для этих участников (членов) и стоимости товаров, включенных в стоимость указанных работ (услуг), связанных с содержанием и эксплуатацией недвижимого имущества (подп. 2.12.1 п. 2 ст. 93 НК).

**Ситуация 12. Возмещение товариществу собственников стоимости товаров, приобретенных для его участников**

Товарищество собственников получает от участников возмещение стоимости товаров, приобретенных для них. В стоимости товаров выделен НДС.

Суммы НДС возмещаются участниками в стоимости товаров и вычета у товарищества собственников не подлежат;

б) арендодателю (лизингодателю) арендатором (лизингополучателем) стоимости приобретенных работ (услуг), связанных с арендой (финансовой арендой (лизингом)), не включенной в сумму арендной платы (лизингового платежа).

Данное положение распространяется на обороты по возмещению арендатору (лизингополучателю) арендодателем (лизингодателем) стоимости приобретенных работ (услуг), связанных с арендой (финансовой арендой (лизингом)) (подп. 2.12.2 п. 2 ст. 93 НК).

**Ситуация 13. Предъявление арендатору для возмещения сумм расходов по ремонту сверх сумм арендной платы**

Согласно договору аренды арендодатель предъявил арендатору для возмещения с учетом сумм НДС расходы по ремонту сторонней организацией сдаваемого в аренду здания сверх сумм арендной платы.

Эти суммы НДС возмещаются арендатором в стоимости работ и вычета у арендодателя не подлежат;

в) покупателем товаров их продавцу стоимости приобретенных услуг по доставке (перевозке) товаров, не включенных в стоимость этих товаров (подп. 2.12.3 п. 2 ст. 93 НК).

**Ситуация 14. Возмещение стоимости приобретенных услуг по доставке продукции**

Организация реализует свою продукцию. Условиями договора предусмотрено, что стоимость перевозки продукции оплачивает продавец, а покупатель возмещает эти транспортные расходы. Продавец оплатил услуги транспортной организации с учетом сумм НДС и предъявил сумму оплаты этих услуг покупателю продукции.

Указанные суммы НДС возмещаются покупателем продукции в стоимости услуг и вычета у продавца не подлежат;

г) комиссионеру (поверенному) комитентом (доверителем) сумм расходов по приобретению товаров (работ, услуг), имущественных прав, не покрываемых вознаграждением комиссионера (поверенного) (подп. 2.12.4 п. 2 ст. 93 НК).

**Ситуация 15. Возмещение комитентом сумм расходов по хранению товара**

Согласно договору комиссионер предъявил комитенту для возмещения стоимость расходов по хранению товара комитента на складе сторонней организации сверх сумм комиссионного вознаграждения. В стоимости расходов выделен НДС.

Эти суммы НДС возмещаются комитентом в стоимости услуг по хранению и вычета у комиссионера не подлежат;

д) экспедитору клиентом по договору транспортной экспедиции сумм расходов по приобретению используемых при оказании услуг по данному договору товаров (работ, услуг), имущественных прав, не покрываемых вознаграждением экспедитора (подп. 2.12.5 п. 2 ст. 93 НК).

#### **Ситуация 16. Возмещение расходов по договору транспортной экспедиции**

Организация-экспедитор в соответствии с договором транспортной экспедиции оказала услуги по экспедированию груза и кроме вознаграждения предъявила заказчику стоимость приобретенных ремонтных работ с учетом сумм НДС.

Эти суммы НДС возмещаются заказчиком в стоимости услуг и вычету у экспедитора не подлежат.

Объектом обложения НДС не признают стоимость питания, подписки на печатные средства массовой информации, работ (услуг), приобретенных (оплаченных) плательщиком для своих работников и (или) членов их семей, а также для пенсионеров, ранее у них работавших (подп. 2.16 п. 2 ст. 93 НК).

#### **Ситуация 17. Приобретение работ для работника организации**

Организация заключила договор с фирмой на выполнение ремонтных работ на крыше дома своего сотрудника. Ремонтная организация предъявила сумму НДС.

Заказчик не имеет права вычесть эту сумму НДС.

Объектом обложения НДС не признают обороты по реализации на территории Республики Беларусь (включая обороты по безвозмездной передаче) бюджетными организациями приобретенных (безвозмездно полученных) товаров, за исключением основных средств и нематериальных активов, по ценам их приобретения (для безвозмездно полученных товаров – по ценам их получения).

Под ценой приобретения (получения) таких товаров понимается цена с НДС (цена без НДС – для товаров, обороты по реализации которых не признаются объектом обложения НДС либо освобождаются от НДС в соответствии с законодательством), указанная продавцом товаров в первичных учетных документах, применяемых при отгрузке товаров (подп. 2.32 п. 2 ст. 93 НК).

#### **Ситуация 18. Реализация бюджетной организацией товаров по цене их приобретения**

Бюджетная организация приобрела товар за 240 тыс. руб. (в т.ч. НДС – 40 тыс. руб.), который был продан за 240 тыс. руб.

Оборот по реализации этого товара не признают объектом обложения НДС, и сумму НДС к вычету не принимают.

**7. Не подлежат вычету суммы НДС, уплаченные комиссионером (поверенным) в бюджет при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на террито-**

рии Республики Беларусь у иностранных организаций, не состоящих на учете в налоговых органах Республики Беларусь, в случае возмещения им данных сумм НДС комитентом (доверителем) (подп. 19.11 п. 19 ст. 107 НК).

### **Ситуация 19. Комиссионер приобрел товары у иностранной организации, не состоящей на учете в налоговом органе**

Организация-комиссионер приобрела товары на территории Республики Беларусь у иностранной организации, не состоящей на учете в налоговом органе Республики Беларусь. Комиссионер уплатил НДС в бюджет Республики Беларусь и предъявил эту сумму налога к возмещению комитенту (п. 1 ст. 92 НК).

Эта сумма НДС возмещается комитентом и вычету у комиссионера не подлежит.

**8. Не подлежит вычету НДС по товарам в случае их порчи, утраты. Исключение составляет порча, утрата в связи с чрезвычайными обстоятельствами: пожаром, аварией, стихийным бедствием, дорожно-транспортным происшествием. Запрет на установленный вычет НДС не применяется в отношении основных средств и нематериальных активов.**

**Справочно:** порча товара – ухудшение всех или отдельных качеств (свойств) товара, в результате которого данный товар не может быть использован для целей реализации и (или) в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг).

Утрата товара – событие, в результате которого произошли уничтожение или потеря товара.

Не является утратой потеря товаров, понесенная плательщиком в пределах норм естественной убыли, установленных законодательством Республики Беларусь.

Налоговые вычеты плательщика подлежат уменьшению на суммы НДС, принятые им ранее к вычету по товарам, по которым обнаружена порча или потеря. Если невозможно определить размер ранее принятой к вычету суммы НДС или установить факт совершения операций, по которым налоговые вычеты плательщика не подлежат уменьшению, налоговые вычеты плательщика подлежат уменьшению на налоговые вычеты, равные 20 % от стоимости испорченных или уплаченных товаров.

Уменьшение налоговых вычетов производится в том отчетном периоде, в котором произошла порча, утрата таких товаров. Дату порчи, утраты определяют как дату составления документа, подтверждающего порчу, утрату товаров.

Однако возникают ситуации, когда в случае порчи, утраты налоговые вычеты плательщика не подлежат уменьшению. Это происходит в случаях:

– отнесения сумм НДС, предъявленных при приобретении либо уплаченных при ввозе товаров, на увеличение их стоимости или за счет безвозмездно полученных средств бюджета либо государственных внебюджетных фондов;

– включения сумм НДС по товарам в затраты плательщика по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемые при налогообложении;

– приобретения (создания) товаров, при котором суммы НДС не предъявлялись плательщику продавцами товаров (работ, услуг), имущественных прав или не уплачивались плательщиком при ввозе товаров.

## САНКЦИИ ЗА НАРУШЕНИЕ УСЛОВИЙ ДОГОВОРОВ: КТО И КОГДА ИСЧИСЛЯЕТ НДС

### Что относится к санкциям за нарушение условий договоров

Налоговая база НДС увеличивается в т.ч. на суммы, полученные (причитающиеся к получению) в виде санкций за нарушение покупателями (заказчиками) условий договоров (п. 18 ст. 98 Налогового кодекса Республики Беларусь; далее – НК).

Санкциями признаются неустойка, штраф, пеня, которые должник обязан уплатить кредитору в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения обязательства, в частности в случае просрочки исполнения (ст. 311 Гражданского кодекса Республики Беларусь; далее – ГК).

В налоговую базу по НДС следует включать **у продавцов объектов** причитающиеся (полученные) санкции за нарушение условий договоров покупателями товаров (работ, услуг), имущественных прав. Санкции за нарушение условий договоров, причитающиеся (полученные) покупателями, не связаны с реализацией и не включаются покупателями в налоговую базу.

За пользование чужими денежными средствами вследствие их неправомерного удержания, уклонения от их возврата, иной просрочки в их уплате либо неосновательного получения или сбережения за счет другого лица подлежат уплате проценты на сумму этих средств (ст. 366 ГК).

В денежных обязательствах, возникших из договоров, предусматривающих, в частности, обязанность должника произвести оплату товаров, работ или услуг, на просроченную уплатой сумму подлежат начислению проценты на основании ст. 366 ГК (п. 6 постановления Пленума ВХС Республики Беларусь от 21.01.2004 № 1 «О некоторых вопросах применения норм Гражданского кодекса Республики Беларусь об ответственности за пользование чужими денежными средствами»).

Таким образом, проценты за пользование чужими денежными средствами, взыскиваемые с покупателя в пользу продавца, представляют собой меру ответственности покупателя за неисполнение денежного обязательства, т.е. за неисполнение одного из условий договора, и увеличивают налоговую базу по НДС у продавца как санкции, полученные за нарушение покупателями (заказчиками) условий договоров.

Указанная позиция содержится в письме МНС Республики Беларусь от 29.03.2013 № 2-1-10/97 (вопрос 11).

### В учетной политике следует указать, когда надо увеличить налоговую базу на санкции

У плательщиков (кроме банков) есть 2 варианта отражения указанных сумм в целях исчисления НДС:

- день отражения этих сумм в бухгалтерском учете;
- день их получения (п. 8 ст. 100 НК).

При этом крайняя дата, на которую должны быть отражены эти суммы в налоговой декларации по НДС в случае их неполучения в текущем году, законодательством не предусмотрена. Если плательщиком избран в учетной политике вариант отражения санкций в налоговой декларации по НДС «по получению», то, пока санкции не будут получены, обязанность исчисления НДС по ним не возникнет.

Напомним, что при налогообложении прибыли у плательщиков есть только один вариант отражения указанных доходов: в состав внереализационных доходов, учитываемых при налогообложении прибыли, включаются суммы неустоек (штрафов, пеней), суммы, причитающиеся к получению в результате применения иных мер ответственности, в т.ч. в результате возмещения убытков, за нарушение договорных обязательств (подп. 3.6 п. 3 ст. 128 НК). Поскольку в подп. 3.6 п. 3 ст. 128 НК не установлено иное, санкции за нарушение покупателями условий договоров отражаются в налоговом учете на дату их отражения в бухгалтерском учете (п. 2 ст. 128 НК), т.е. «по начислению». Исчисленная из суммы санкций сумма НДС включается в состав внереализационных расходов. Отражение НДС в составе внереализационных расходов производится в том отчетном периоде, за который эти суммы отражены в налоговой декларации (расчете) по налогу на добавленную стоимость (подп. 3.26-13 п. 3 ст. 129 НК).

### Какую ставку НДС применить

При определении ставки НДС нужно руководствоваться нормами п. 1 ст. 102 НК и подп. 14.1 п. 14 Инструкции о порядке заполнения налоговых деклараций (расчетов) по налогам (сборам), книги покупок, утвержденной постановлением МНС Республики Беларусь от 24.12.2014 № 42. Исходя из указанных актов законодательства, налогообложение санкций осуществляется по той же ставке НДС, какая применяется к реализации объекта, к которой эти санкции относятся. Исключение – реализация с расчетной ставкой НДС организациями розничной торговли и общепита. У них сумма санкций будет облагаться по ставке 20 %.

Налог исчисляется по следующей формуле:

сумма санкций  $\times$  20 / 120, или сумма санкций  $\times$  10 / 110.

Нулевая ставка НДС применяется по санкциям за нарушение условий договоров, операции по которым подлежат налогообложению по ставке 0 %. При этом не требуется наличия специальных документов, подтверждающих применение ставки НДС 0 % к сумме санкций.

### К сумме санкций может быть применено освобождение от НДС

В п. 4 ст. 94 НК сказано, что положения ст. 94 НК, в которой перечислены освобожденные от НДС обороты, и п. 2 ст. 93 НК, в котором перечислены обороты, не являющиеся

**«АйКью-Консалт» – Ваш путь к финансовой свободе!**

**Работаем со всеми субъектами хозяйствования по действующим системам налогообложения.**



АйКью-Консалт

Вы можете связаться с нами:  
**8 044 536-00-30**  
**8 044 536-00-27**  
 e-mail:  
**info@iq-consult.by**

**Частное предприятие «АйКью-Консалт»**

**Оказываем услуги:**

- ведение бухгалтерского учета
- восстановление бухгалтерского учета
- формирование налоговой отчетности
- сопровождение при ликвидации
- анализ бизнеса
- консультационные услуги:
  - по организации бизнеса,
  - по бухгалтерскому учету,
  - по налогообложению,
  - по ценообразованию,
  - по трансформации бухгалтерской отчетности в формат МСФО.



Подробнее на нашем сайте:  
**www.iq-consult.by**

УНП 191337981

объектом налогообложения, распространяются также на суммы, увеличивающие налоговую базу в соответствии с п. 18 ст. 98 НК, полученные (причитающиеся к получению) по товарам (работам, услугам), имущественным правам, обороты по реализации которых освобождены от налогообложения либо не признаются объектом налогообложения.

**Вывод.** Если суммы санкций за нарушение покупателями (заказчиками) условий договоров относятся:

- к освобожденным от НДС оборотам – то они освобождаются от НДС;
- к оборотам, не признаваемым объектами налогообложения, – то также не подлежат обложению НДС.

### НДС из санкций предъявлять нельзя

Обязанность предъявления НДС установлена п. 1 ст. 105 НК **только** при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Санкции не относятся к товарам (работам, услугам), имущественным правам, поэтому получатель санкций не имеет права предъявлять сумму НДС, которую он должен уплатить в бюджет, к вычету плательщику этих санкций.

Указанная позиция содержится в письме МНС Республики Беларусь от 29.03.2012 № 2-1-10/10243 (вопрос 9).

### Суммы санкций участвуют в распределении налоговых вычетов по удельному весу

Суммы санкций, полученных (причитающихся к получению) за нарушение условий договоров, отраженные в налоговой декларации по НДС, участвуют при определении удельного веса, принимаемого для распределения налоговых вычетов, поскольку иное не установлено в п. 24 ст. 107 НК.

#### Пример. Распределение налоговых вычетов

Организация в 2015 г. отгрузила покупателю изделия народных промыслов, освобожденные от НДС.

В апреле 2016 г. от покупателя получены оплата и сумма пени за несвоевременную оплату изделий в размере 1 000 тыс. руб.

Согласно учетной политике организации суммы, увеличивающие налоговую базу по НДС, отражаются в налоговой декларации по НДС в момент их получения. Иных освобожденных оборотов с начала 2016 г. не имеется.

Сумма оборота по реализации, облагаемая НДС по ставке 20 %, нарастающим итогом с начала года составила 399 000 тыс. руб. Налоговые вычеты по товарам, работам, услугам за январь – апрель 2016 г. – 50 000 тыс. руб., по основным средствам – 10 000 тыс. руб. Раздельный учет налоговых вычетов не ведется. Отчетным периодом по НДС избран календарный месяц.

В случае одновременного использования приобретенных (ввезенных) товаров (работ, услуг), имущественных прав при производстве и (или) реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых освобождены от налогообложения, и товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению, включение сумм НДС, за исключением сумм НДС, предъявленных при приобретении либо уплаченных при ввозе ос-

новых средств и нематериальных активов, в затраты плательщика по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемые при налогообложении, осуществляется нарастающим итогом с начала года исходя из доли оборота операций по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, освобожденных от налогообложения, в общем объеме оборота по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав (п. 3 ст. 106 НК).

При определении методом удельного веса налоговых вычетов, приходящихся на определенную сумму оборота по реализации, эта сумма оборота делится на общую сумму оборота по реализации и умножается на сумму налоговых вычетов, приходящихся на общую сумму оборота по реализации. Процент удельного веса рассчитывается с точностью не менее 4 знаков после запятой. Суммой оборота признаются сумма налоговой базы и НДС (п. 24 ст. 107 НК).

Таким образом, на затраты подлежит отнесению НДС в размере 125 тыс. руб. ( $50\,000 \times 1\,000 \times (1\,000 + 399\,000)$ ).

## ПРИБРЕТЕНИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ: ОСОБЕННОСТИ ВЫЧЕТА СУММ НДС

### Нужно учитывать НДС, приходящийся на полную стоимость основного средства

Суммы НДС, подлежащие вычету по приобретенным (ввезенным) основным средствам, определяют исходя из сумм НДС, приходящихся на их полную стоимость (п. 4 ст. 107 Налогового кодекса Республики Беларусь; далее – НК).

Следовательно, сумму НДС по основному средству составляют также суммы «входного» налога по расходам, включенным в соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденной постановлением Минфина Республики Беларусь от 30.04.2012 № 26 (далее – Инструкция № 26), в его первоначальную стоимость.

**Справочно:** первоначальную стоимость приобретенных основных средств определяют в сумме фактических затрат на их приобретение, включая (п. 10 Инструкции № 26):

- стоимость приобретения основных средств;
- таможенные сборы и пошлины;
- проценты по кредитам и займам;
- затраты по страхованию при доставке;
- затраты на услуги других лиц, связанные с приведением основных средств в состояние, пригодное для использования;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, доставкой, установкой, монтажом основных средств и приведением их в состояние, пригодное для использования.

### Пример 1. НДС по транспортным расходам

Основное средство получено от резидента Республики Беларусь. Белорусский перевозчик предъявил НДС по своим услугам по доставке основного средства.

Транспортные расходы формируют в т.ч. первоначальную стоимость основного средства (т.е. его полную стоимость), поэтому сумма «входного» НДС по расходам по доставке основного средства подлежит вычету в порядке, установленном для вычета налога по основным средствам.

### **«Входной» НДС по основным средствам не подлежит распределению по удельному весу**

Суммы «входного» НДС по основным средствам не включают в сумму налоговых вычетов, подлежащую распределению по удельному весу на обороты, освобожденные от НДС, и обороты, местом реализации которых не признается территория Республики Беларусь, и отнесению на затраты в части, приходящейся на указанные обороты (п. 3 ст. 106 НК). Кроме того, суммы НДС по основным средствам не относятся и на стоимость основных средств.

**Справочно:** в случае одновременного использования приобретенных (ввезенных) товаров (работ, услуг), имущественных прав при производстве и (или) реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых освобождены от налогообложения, и товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению, суммы НДС, кроме сумм НДС, предъявленных при приобретении либо уплаченных при ввозе основных средств и нематериальных активов, включают в затраты плательщика по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемые при налогообложении, нарастающим итогом с начала года исходя из доли оборота операций по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, освобожденных от налогообложения, в общем объеме оборота по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав (п. 3 ст. 106 НК).

Приведенная норма применяется также в отношении оборотов по реализации товаров, местом реализации которых не признается территория Республики Беларусь, включая обороты по реализации товаров населению на выставках-ярмарках, проводимых на территории государств – членов Евразийского экономического союза.

### **Пример 2. НДС по основному средству и распределение налоговых вычетов**

Организация приобрела у белорусского продавца основное средство стоимостью 24 000 тыс. руб., в т.ч. НДС – 4 000 тыс. руб. С начала года организация реализовала товары со ставкой 20 % и товары медицинского назначения, освобожденные от НДС.

При распределении налоговых вычетов по удельному весу с целью определения их части, подлежащей отнесению на затраты, не участвует сумма вычетов по основному средству в размере 4 000 тыс. руб.

### **Существует 2 варианта учета «входного» НДС по основным средствам**

Суммы «входного» НДС:

– относимые на увеличение стоимости ранее принятых на учет основных средств и нематериальных активов (например, при реконструкции, модернизации), – могут приниматься к вычету в порядке, установленном для вычета НДС по приобретенным основным средствам и нематериальным активам;

– по созданию (сооружению, строительству, изготовлению) плательщиком объектов основных средств и нематериальных активов, – могут приниматься к вычету в порядке, установленном для вычета НДС по приобретенным основным средствам (п. 4 ст. 107 НК).

Таким образом, при создании основных средств либо реконструкции (модернизации) основных средств, имеющих на балансе, суммы «входного» НДС по объектам, используемым для их создания (реконструкции, модернизации), могут по выбору плательщика приниматься к вычету:

- в порядке, установленном для вычета сумм НДС по основным средствам;
- в порядке, установленном для вычета сумм НДС по товарам (работам, услугам).

Выбор варианта вычета сумм «входного» налога при ведении строительства или реконструкции (модернизации) основных средств, имеющих на балансе, заключается в отражении сумм «входного» налога на определенном субсчете счета 18.

### Пример 3. Реконструкция основного средства и НДС

Предприятие (отчетным периодом по НДС избран календарный месяц) осуществляет реконструкцию цеха. Ввод объекта в эксплуатацию после реконструкции намечен в декабре 2016 г. В январе 2016 г. для реконструкции приобретены материалы на сумму 24 000 тыс. руб., в т.ч. НДС – 4 000 тыс. руб. Обороты, освобожденные от НДС, составили 32 000 тыс. руб., обороты, облагаемые НДС, – 96 000 тыс. руб. Сумма НДС, исчисленная по реализации, составила в январе 16 000 тыс. руб. Остатка налоговых вычетов на 1 января 2016 г., а также иных покупок в январе не было. Учетной политикой предприятия установлено ведение книги покупок.

**Вариант 1.** Предприятие отразило сумму «входного» НДС по материалам в январе 2016 г. на субсчете счета 18, предназначенном для отражения НДС по товарам, и внесло в книгу покупок.

Сумма НДС, подлежащая отнесению на затраты, составила 1 000 тыс. руб.,  $(4\,000 \times 32\,000 / (32\,000 + 96\,000))$ .

Сумма НДС, подлежащая вычету в январе, составила 3 000 тыс. руб.  $(4\,000 - 1\,000)$ , но не более чем сумма НДС по реализации (16 000 тыс. руб.).

**Вариант 2.** Предприятие отразило сумму «входного» налога по материалам в январе 2016 г. на субсчете счета 18, предназначенном для учета НДС по основным средствам, и внесло в книгу покупок.

Вычету подлежит вся сумма «входного» НДС по материалам, но не более суммы налога, исчисленной по реализации (16 000 тыс. руб.), т.е. к вычету без распределения принимается 4 000 тыс. руб.

С 2016 г. п. 4 ст. 107 НК дополнен нормой о том, что суммы НДС, приходящиеся на затраты, понесенные плательщиком до начала строительства создаваемых объектов основных средств, и являющиеся вложениями в долгосрочные активы плательщика, могут приниматься к вычету в порядке, установленном для вычета НДС **по приобретенным основным средствам, с даты начала строительства.**

Указанный порядок применялся и ранее на основании разъяснений МНС.

### Пример 4. Вычет НДС по проектным работам

Для строительства выполнены проектные работы, по которым проектировщиком предъявлена сумма НДС. До начала строительства проектные работы учтены на счете 97. Вычет НДС по проектным работам возможен, но в порядке, установленном для вычета НДС по товарам (работам, услугам). После списания стоимости проектных работ на счет 08 вычет НДС производится в порядке, установленном для вычета НДС по основным средствам.

### Пример 5. Вычет НДС по строительным материалам

Строительная организация приобрела в январе 2016 г. стройматериалы на территории Республики Беларусь. Вычет «входного» НДС по стройматериалам осуществлялся в январе в порядке, предусмотренном для вычета НДС по товарам. В марте часть материалов была списана на счет 08 для ведения строительства. По этой части материалов вычет НДС можно осуществить в марте 2016 г. в порядке, установленном для вычета НДС по основным средствам.

Для того чтобы это выполнить, необходимо уменьшить на сумму «входного» налога по указанным материалам сумму НДС по товарам, учтенную на субсчете 18-3, и увеличить сумму НДС по основным средствам, учтенную на субсчете 18-1. При ведении книги покупок такие же манипуляции с вычетами производятся в соответствующих книгах покупок.

Напомним, что вычет НДС «как по основным средствам» означает, что сумму «входного» НДС не нужно относить на затраты при наличии освобожденных от НДС оборотов. Данная сумма НДС вычитается во вторую очередь из суммы НДС, исчисленной по реализации, а при ее недостаточности в течение налогового периода – переходит на следующий налоговый период и может быть зачтена в полном объеме в течение года, если в учетной политике прописать метод вычета перешедшего незначительного остатка по налогу равными долями.

**Важно!** Вычет НДС в порядке, установленном для основных средств, невозможен по затратам на строительство объектов инфраструктуры, безвозмездно передаваемых в собственность государства. Так, согласно еще одному дополнению, внесенному в п. 4 ст. 107 НК в 2016 г., суммы НДС по расходам по созданию плательщиком безвозмездно передаваемых в собственность государства объектов инженерной, транспортной, социальной инфраструктуры и их благоустройства, завершаемых строительством, но не зарегистрированных в установленном порядке в качестве объектов недвижимого имущества, принимаются к вычету в порядке, установленном для вычета НДС **по приобретенным товарам (работам, услугам), имущественным правам.**

На практике указанный порядок применялся и до 2016 г.

### Вычет сумм НДС по основным средствам, приходящихся на различные обороты по реализации

Суммы «входного» НДС по основным средствам при наличии оборотов с нулевой ставкой НДС, оборотов со ставками НДС 9,09 % и 10 % подлежат вычету независимо от суммы НДС, исчисленной по реализации, в части, приходящейся на указанные обороты. Распределение налоговых вычетов по основным средствам производится только методом удельного веса, что следует из п. 7 ст. 107 НК.

**Справочно:** определение сумм НДС по основным средствам и нематериальным активам, приходящихся на обороты по реализации товаров (работ, услуг), облагаемых НДС по ставкам 0, 10, 9,09 %, производится путем умножения удельного веса суммы таких оборотов в общей сумме оборота по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав нарастающим итогом с начала года на суммы НДС по основным средствам и нематериальным активам (п. 7 ст. 107 НК).

Суммы НДС по основным средствам, подлежащие вычету в пределах сумм НДС, исчисленных по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, вычитаются во вторую оче-

редь в сумме, не превышающей разницу между суммой НДС, исчисленной по реализации, и суммами НДС, вычитаемыми в первую очередь (п. 25 ст. 107 НК).

Суммы НДС по основным средствам, приходящиеся к оборотам, облагаемым НДС по ставкам 9,09 % и 10 %, вычитаются в третью очередь независимо от суммы НДС, исчисленной по реализации.

Суммы НДС по основным средствам, приходящиеся к оборотам, облагаемым НДС по ставке 0 %, вычитаются в четвертую очередь независимо от суммы НДС, исчисленной по реализации.

### Как вычитается остаток НДС по основным средствам, числящийся на 1 января

Остаток сумм «входного» НДС по основным средствам на 1-е число налогового периода можно зачесть в налоговом периоде полностью независимо от суммы НДС, исчисленной по реализации, если в учетной политике прописан метод вычета сумм НДС равными долями (п. 7, подп. 23.5 п. 23 ст. 107 НК).

**Справочно:** налоговые вычеты прошлого налогового периода по основным средствам и нематериальным активам плательщик вправе в текущем налоговом периоде распределить в порядке, определенном частями первой и второй п. 7, частью третьей п. 24 ст. 107 НК (при наличии оборотов по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, вычет по которым производится в различном порядке), либо принять к вычету равными долями в каждом отчетном периоде по 1/12 (если отчетным периодом признается календарный месяц) или по 1/4 (если отчетным периодом признается календарный квартал). Выбранный плательщиком порядок вычета равными долями отражается в учетной политике организации (решении индивидуального предпринимателя) и изменению в течение текущего налогового периода не подлежит.

Рассмотрим на примере порядок вычета НДС по основному средству.

#### Пример 6. Распределение НДС по основным средствам

В январе 2016 г. из Республики Польша ввезено основное средство. НДС, уплаченный при ввозе, составил 200 000 тыс. руб. У плательщика в январе 2016 г. имеются следующие обороты:

- освобожденные от НДС, – 1 000 000 тыс. руб.;
- с нулевой ставкой НДС – 400 000 тыс. руб.;
- облагаемые НДС по ставке 20 %, – 600 000 тыс. руб., в т.ч. НДС – 100 000 тыс. руб.

Сумма НДС, исчисленная по реализации, составляет 100 000 тыс. руб.

Иных покупок в январе нет. Остаток налоговых вычетов на 1 января 2016 г. отсутствует. Отчетным периодом по НДС избран календарный месяц.

Сумма НДС, приходящаяся на оборот по реализации с нулевой ставкой НДС, составляет:  $200\,000 \times 400\,000 / (400\,000 + 1\,000\,000 + 600\,000) = 40\,000$  тыс. руб.

Указанная сумма налога подлежит вычету независимо от суммы НДС, исчисленной по реализации.

Сумма налога 160 000 тыс. руб. ( $200\,000 - 40\,000$ ) подлежит вычету в пределах суммы НДС, исчисленной по реализации (в пределах 100 000 тыс. руб.).

Таким образом, в январе 2016 г. к вычету в налоговой декларации по НДС предъявляется 140 000 тыс. руб. ( $100\,000 + 40\,000$ ).

## НДС ПРИ ПЕРЕДАЧЕ ОБЪЕКТОВ МЕЖДУ ФИЛИАЛАМИ ЮРИДИЧЕСКОГО ЛИЦА

Филиалом является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее все или часть его функций, в т.ч. функции представительства.

Филиалы не являются юридическими лицами. Они наделяются имуществом создавшим их юридическим лицом и действуют на основании утвержденных им положений.

Филиалы юридических лиц Республики Беларусь, имеющие отдельный баланс, которым для совершения операций юридическим лицом открыт банковский счет с предоставлением права распоряжаться денежными средствами на счете должностным лицам данных обособленных подразделений, исчисляют суммы налогов, сборов (пошлин) и исполняют налоговые обязательства этих юридических лиц, если иное не установлено Налоговым кодексом Республики Беларусь (далее – НК) либо Президентом Республики Беларусь (п. 3 ст. 13 НК).

Налоговым обязательством признается обязанность плательщика при наличии обстоятельств, установленных НК, другими законами Республики Беларусь и (или) актами Президента Республики Беларусь либо решениями местных Советов депутатов (в отношении местных налогов и сборов), уплатить определенный налог, сбор (пошлину) (ст. 36 НК).

Следовательно, вышеназванные филиалы исчисляют и вычитают НДС по оборотам по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав в порядке, установленном для организаций, без каких-либо особенностей.

Вместе с тем для взаимоотношений между филиалами, заключающихся в передаче или продаже друг другу товаров (работ, услуг), имущественных прав, в НК установлены некоторые особенности в отношении НДС.

Так, не признаются объектами обложения НДС обороты по возмездной и безвозмездной передаче товаров, включая основные средства и нематериальные активы (работ, услуг), имущественных прав в пределах одного юридического лица, за исключением случаев, установленных частью шестой п. 21 ст. 107 НК (подп. 2.9 п. 2 ст. 93 НК).

### Пример 1. Активы переданы без исчисления НДС

Филиал № 1 передал филиалу № 2 приобретенные филиалом № 1 полуфабрикаты стоимостью (с НДС) 30 000 тыс. руб. Филиал № 2 перечислил филиалу № 1 денежные средства за указанные полуфабрикаты. Оборот по возмездной передаче полуфабрикатов у филиала № 1 не облагается НДС.

При передаче в пределах одного юридического лица товаров (работ, услуг), имущественных прав их получателю **могут** передаваться фактические суммы НДС, предъявленные при их приобретении либо уплаченные при их ввозе, или фактически предъявленные (уплаченные) суммы НДС по товарам (работам, услугам), имущественным правам, использованным при производстве или создании передаваемых товаров (работ, услуг), имущественных прав (часть вторая п. 21 ст. 107 НК).

При невозможности определения фактически предъявленных (уплаченных) сумм НДС либо при передаче товаров, суммы НДС при ввозе которых еще не уплачены, **могут** пере-

даваться налоговые вычеты, равные 20 % от стоимости передаваемых товаров (работ, услуг), имущественных прав. В этом случае на указанную сумму у передающей стороны уменьшаются суммы НДС, предъявленные при приобретении (уплаченные при ввозе) товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Передача налоговых вычетов в пределах одного юридического лица должна быть осуществлена в том же отчетном периоде, в котором была осуществлена передача товаров (работ, услуг), имущественных прав в пределах одного юридического лица.

Если в состав одного юридического лица входят 2 и более обособленных подразделения, исполняющие налоговые обязательства этого юридического лица, то при передаче товаров (работ, услуг), имущественных прав одним из этих обособленных подразделений другому обособленному подразделению или юридическому лицу либо юридическим лицом одному из этих обособленных подразделений **могут** производиться исчисление и уплата НДС. В этом случае передача налоговых вычетов получателю товаров (работ, услуг), имущественных прав не производится. Перечень товаров (работ, услуг), имущественных прав, при передаче которых производятся исчисление и уплата НДС, отражается в учетной политике плательщика (часть шестая п. 21 ст. 107 НК).

Исходя из приведенных норм, при передаче объектов структурному подразделению передающая сторона вправе совершить следующие действия:

- передать приходящуюся на данный объект сумму налоговых вычетов;
- не осуществлять передачу вычетов;
- не осуществлять передачу вычетов, но исчислить НДС по обороту по передаче объекта.

**Важно!** Решение о передаче или непередаче налоговых вычетов не отражается в учетной политике. Плательщик вправе по одному из передаваемых объектов сумму НДС передать структурному подразделению, а другой объект передать без налоговых вычетов.

### Если налоговые вычеты решено передать

Передача фактических сумм НДС означает, что передать нужно суммы налога, предъявленные продавцом и указанные в первичном учетном документе или уплаченные при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь.

Расчетная сумма налоговых вычетов передается (при желании передающей стороны) по товарам, которые ввезены на территорию Республики Беларусь с уплатой НДС, взимаемого налоговыми органами, который еще не уплачен в бюджет.

ООО «Белросаудит»



## АУДИТОРСКИЕ И КОНСАЛТИНГОВЫЕ

### услуги по национальным и международным стандартам

✓ Наши преимущества:

- Комплексное оказание аудиторских услуг
- Строгое следование стандартам аудита
- Высокое качество в оптимальные сроки
- Лучшее соотношение учета цены и качества
- Индивидуальный подход
- Команда профессиональных опытных аудиторов



(017) 203-17-02  
(029) 642-74-72

[www.belrosaudit.by](http://www.belrosaudit.by)

УНП 600506719

**Пример 2. Передается НДС, когда «ввозной» НДС еще не уплачен**

Филиал № 1 ввез из Казахстана в феврале 2016 г. сырье для последующей передачи филиалу № 2. НДС при ввозе сырья не был уплачен в связи с отсутствием денежных средств на расчетном счете. В феврале 2016 г. сырье передано филиалу № 2 по стоимости 100 000 тыс. руб. НДС при ввозе сырья в размере 20 000 тыс. руб. уплачен в бюджет в марте 2016 г. Отчетным периодом по НДС избран календарный месяц.

Филиал № 1 принял решение о передаче налоговых вычетов. Он передает расчетную сумму НДС ( $100\,000 \times 20 / 100 = 20\,000$  тыс. руб.). Данная сумма НДС исключается у филиала № 1 из состава налоговых вычетов (из книги покупок – в случае ее ведения) в феврале 2016 г.

Суммы НДС, отраженные в части II налоговой декларации (расчета) по НДС и уплаченные в установленные сроки в бюджет при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь, учитываются в разд. II части I налоговой декларации (расчета) по НДС, представляемой за тот отчетный период, в котором товары приняты на учет. Суммы НДС, отраженные в части II налоговой декларации (расчета) по НДС и уплаченные с нарушением установленных сроков в бюджет при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь, учитываются в разд. II части I налоговой декларации (расчета) по НДС, представляемой за тот отчетный период, в котором произведена их уплата в бюджет (п. 15 Инструкции о порядке заполнения налоговых деклараций (расчетов) по налогам (сборам), книги покупок, утвержденной постановлением МНС Республики Беларусь от 24.12.2014 № 42; далее – Инструкция № 42).

Следовательно, после уплаты «ввозного» НДС филиал № 1 отражает сумму НДС в размере 20 000 тыс. руб., уплаченную при ввозе, в составе налоговых вычетов (в книге покупок – в случае ее ведения) за март 2016 г.

Если бы сырье облагалось НДС при ввозе по ставке 10 %, передаче все равно подлежал бы расчетный НДС по ставке 20 %, поскольку так установлено в п. 21 ст. 107 НК.

Необходимо помнить, что передать налоговые вычеты можно только с передаваемым объектом, вернее, в этом же отчетном периоде (месяце или квартале). Вычеты передаются полностью, частичная передача невозможна.

**Пример 3. НДС передан, а объект – нет**

Филиал № 1 приобрел автомобиль стоимостью 360 000 тыс. руб., в т.ч. НДС – 60 000 тыс. руб. Автомобиль используется в деятельности филиала № 1. Налоговые вычеты по автомобилю в сумме 60 000 тыс. руб. переданы филиалу № 2.

Эти действия неправильные: поскольку автомобиль не передан филиалу № 2, то и вычеты по нему не подлежат передаче.

Суммы НДС, предъявленные при приобретении либо уплаченные при ввозе на территорию Республики Беларусь товаров (работ, услуг), имущественных прав, включая основные средства и нематериальные активы, могут относиться плательщиками на увеличение стоимости этих товаров (работ, услуг), имущественных прав (п. 4 ст. 106 НК).

Если плательщик реализовал это право, то выделить НДС для вычета нельзя.

**Пример 4. Сумма НДС включена в стоимость материалов**

Филиал № 1 приобрел материалы. Сумма «входного» НДС по ним была отнесена на стоимость материалов. Через полгода остатки материалов были переданы филиалу № 2.

Поскольку сумма «входного» налога у передающей стороны включена в стоимость материалов, то она не может быть передана филиалу № 2.

Передача налоговых вычетов оформляется бухгалтерской справкой, либо сумма вычетов указывается в товарно-транспортных или товарных накладных.

Выделение суммы НДС в товаросопроводительных документах при передаче объектов в пределах одного юридического лица не влечет за собой необходимости исчисления НДС.

Так, суммы НДС, излишне предъявленные в первичных учетных документах продавцом покупателям товаров (работ, услуг), имущественных прав – плательщикам в Республике Беларусь, подлежат исчислению и уплате в бюджет этим продавцом, за исключением исправления излишне предъявленных сумм НДС на основании актов сверки расчетов, подписанных продавцом и покупателем (п. 8 ст. 105 НК).

Положения п. 8 ст. 105 НК не применяются при передаче товаров (работ, услуг), имущественных прав в пределах одного юридического лица в случаях, когда по ним не исчисляется НДС.

Следовательно, если в учетной политике не прописан перечень объектов, при передаче которых структурному подразделению исчисляется НДС, то выделение суммы НДС, например, в ТТН-1 или ТН-2 по переданному структурному подразделению объекту не влечет необходимости уплаты налога в бюджет.

Если по передаваемому в пределах юридического лица товару законодательством установлена отсрочка вычета НДС, необходимо руководствоваться следующими положениями.

Суммы НДС, уплаченные при ввозе приобретенных товаров на территорию Республики Беларусь с территории государств, **не являющихся** членами Евразийского экономического союза, подлежат вычету в том отчетном периоде, в котором истекло 90 календарных дней с даты их выпуска в соответствии с заявленной таможенной процедурой (см. Указ Президента Республики Беларусь от 26.02.2015 № 99 «О взимании налога на добавленную стоимость»; далее – Указ № 99). Исключение составляют товары, приведенные в приложении к Указу № 99, при ввозе которых уплаченные суммы НДС подлежат вычету в порядке, установленном НК.

Эти положения применяются, в частности, если ввезенные товары реализуются (предназначены для реализации) плательщиком, осуществившим их ввоз, на территории Республики Беларусь в неизменном состоянии, в т.ч. в неизменном виде, либо в отношении ввезенных на территорию Республики Беларусь с территории государств, не являющихся членами Евразийского экономического союза, товаров неизвестно (не определено) направление их дальнейшего использования плательщиком, осуществившим их ввоз.

Указ № 99 распространяет свое действие на товары, ввезенные с 1 января 2015 г. по 31 декабря 2016 г. Под датой ввоза понимается дата в графе «С» таможенной декларации.

Если плательщик решил передать «отложенный» НДС вместе с товаром, то передаче подлежит расчетная сумма налоговых вычетов.

**Пример 5. Передача вычетов в период действия Указа № 99**

Филиал № 1 ввез в 2016 г. товары из Китая с таможенным оформлением и уплатой НДС при ввозе. Товары переданы филиалу № 2 и будут частично использованы в производстве других товаров, частично реализованы.

Право на вычет суммы «ввозного» НДС, уплаченной филиалом № 1, наступает позже, чем факт передачи товаров филиалу № 2 (на момент передачи неизвестно, какая часть товаров будет использована филиалом № 2 в производстве, а какая – реализована в неизменном виде). В связи с этим филиал № 1 вправе передать налоговые вычеты, равные 20 % от стоимости передаваемых товаров, и на указанную сумму уменьшить суммы НДС, предъявленные при приобретении (уплаченные при ввозе) товаров (работ, услуг), имущественных прав, право на вычет которых уже наступило. Данное разъяснение содержится в письме МНС Республики Беларусь от 20.03.2015 № 2-1-10/469 «О применении положений Указа Президента Республики Беларусь от 26 февраля 2015 г. № 99».

У тех плательщиков, которые ведут книгу покупок, при корректировке в сторону уменьшения (передача) налоговых вычетов показатели гр. 10–13 отражаются со знаком «минус» (подп. 110.10 и 110.11 п. 110 Инструкции № 42). Указанная корректировка (передача) налоговых вычетов производится в отношении сумм НДС, ранее отраженных в книге покупок. Итоговая сумма НДС за месяц, в котором производится корректировка в сторону уменьшения (передача) налоговых вычетов, отражается в гр. 11 (в гр. 12 или 13) со знаком «минус», если сумма уменьшения (передаваемая сумма) превышает имеющиеся в книге покупок за этот месяц суммы НДС, а также если в книге покупок за этот месяц суммы НДС отсутствуют.

При этом, если итоговая сумма по гр. 11 (гр. 12 или 13) книги покупок за месяц, в котором производилась корректировка налоговых вычетов, будет иметь отрицательное значение, которое превышает общую сумму налоговых вычетов, отраженных ранее в книге покупок за предшествующие месяцы отчетного года (нарастающим итогом), плательщик обязан заполнить стр. 12 разд. I части I «Суммы уменьшения налоговых вычетов, превышающие сумму вычетов отчетного налогового периода» налоговой декларации по НДС.

Если сумма налоговых вычетов нарастающим итогом с начала года в последующих отчетных периодах превысит сумму корректировки налоговых вычетов (т.е. сумма вычетов по книгам покупок (счету 18) нарастающим итогом с начала года будет иметь положительное значение), то стр. 12 разд. I части I налоговой декларации по НДС не заполняется.

### Если налоговые вычеты решено оставить у передающей стороны

Данное решение также не отражается в учетной политике и может быть принято в отношении отдельных передаваемых объектов.

Если суммы налоговых вычетов были переданы вместе со стоимостью объектов структурному подразделению, находящемуся на территории Республики Беларусь, сумма «входного» налога принимается к вычету у указанного структурного подразделения при оприходовании объектов.

### Пример 6. НДС может передаваться выборочно

Филиал № 1 передал филиалу № 2 инструмент и лестницы. По инструменту сумма налога не передана, по лестницам налоговые вычеты переданы филиалу № 2. Такой порядок правомерен.

Если передаваемые объекты ввезены в условиях действия Указа № 99, то передающей стороне необходимо учесть нормы Указа № 99 в части отсрочки вычета «ввозного» НДС.

Так, согласно Указу № 99 его положения применяются в отношении сумм НДС, уплаченных при выпуске в соответствии с заявленной таможенной процедурой товаров, передаваемых в пределах одного юридического лица.

Если передача ввезенных товаров производится в пределах одного юридического лица для выполнения работ (оказания услуг) или производства продукции (т.е. стоимость товара включается у получающей стороны в стоимость реализуемых работ (услуг) или реализуемой продукции), то в отношении сумм «ввозного» НДС, уплаченных декларантом при ввозе таких товаров, переданных в пределах одного юридического лица с исчислением НДС, положения Указа № 99 не применяются.

Таким образом, передающая сторона для целей правомерного осуществления вычета сумм «ввозного» НДС должна располагать информацией, подтверждающей фактическое направление использования получающей стороной переданных ей импортированных товаров.

### **Пример 7. Передача активов и применение норм Указа № 99**

Филиал № 1 ввез в 2016 г. материалы из Китая. Материалы переданы филиалу № 2. Филиал № 2 на момент оприходования материалов не располагает точными сведениями о дальнейшем направлении их использования (для продажи или для выполнения строительных работ). Сумму НДС, уплаченную при ввозе материалов, решено филиалу № 2 не передавать. Филиал № 1 применяет отсрочку вычета «ввозного» НДС, поскольку на момент передачи неизвестно, какая часть материалов предназначена для реализации филиалом № 2, а какая – для использования в выполнении работ.

Если в течение 90-дневного срока ввезенные товары будут использованы плательщиком, осуществившим их ввоз, в производстве продукции, выполнении работ (оказании услуг) или приняты им к учету в качестве объектов основных средств или нематериальных активов, то вычет сумм НДС, уплаченных при выпуске таких товаров в соответствии с заявленной таможенной процедурой, производится в порядке, установленном ст. 107 НК, в том отчетном периоде, в котором ввезенные товары использованы для одной из данных целей (Указ № 99).

Таким образом, если в течение установленного Указом № 99 90-дневного срока полученные материалы будут использованы филиалом № 2 для выполнения работ, то у филиала № 1 вычет суммы «ввозного» НДС в части таких материалов производится в том отчетном периоде, в котором эта часть материалов использована в выполнении работ.

### **Когда передающая сторона приняла решение исчислить НДС при передаче объектов**

Если передающая сторона приняла решение об исчислении НДС при передаче объектов, она должна составить перечень объектов, при передаче которых производят исчисление и уплату НДС, и привести его в учетной политике. Передача налоговых вычетов при этом не осуществляется.

Следует иметь в виду, что в случае передачи товаров передающая сторона должна предъявить исчисленный НДС в товарно-транспортной накладной формы ТТН-1 или товарной накладной формы ТН-2.

Эти обороты подлежат отражению в налоговой декларации по соответствующей строке исходя из установленной в ст. 102 НК ставки налога.

С 2016 г. в гл. 12 НК внесены дополнения, касающиеся порядка исчисления НДС при передаче между структурными подразделениями, которые не изменили ранее применявшегося на практике порядка.

Так, установлено, что налоговая база НДС при передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг), имущественных прав в пределах одного юридического лица, при которой производится исчисление и уплата НДС в соответствии с частью шестой п. 21 ст. 107 НК, определяется как стоимость передаваемых товаров (выполняемых работ, оказываемых услуг), имущественных прав без включения в нее НДС (п. 25 ст. 98 НК).

В случае уменьшения (увеличения) стоимости переданных товаров (работ, услуг), имущественных прав по истечении отчетного периода, в котором они были переданы (выполнены, оказаны) в пределах одного юридического лица, налоговая база уменьшается (увеличивается) на сумму разницы, возникающей между измененной и предыдущей стоимостью переданных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), имущественных прав, в том отчетном периоде, в котором уменьшена (увеличена) стоимость ранее переданных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), имущественных прав.

Исходя из нормы п. 21 ст. 107 НК в случае, указанном в п. 25 ст. 98 НК, получающая сторона производит соответствующую корректировку налоговых вычетов в том отчетном периоде, в котором уменьшена (увеличена) стоимость ранее полученных товаров (работ, услуг), имущественных прав и получена указанная разница в стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав.

### Пример 8. Произведена корректировка стоимости переданных товаров и НДС

Филиал № 1 передал филиалу № 2 в январе 2016 г. продукцию по планово-расчетной цене стоимостью 12 000 тыс. руб., в т.ч. исчисленный НДС – 2 000 тыс. руб. Фактическая себестоимость переданной продукции с учетом НДС, рассчитанная по окончании января, составила 13 200 тыс. руб., в т.ч. НДС – 2 200 тыс. руб.

В феврале осуществлена корректировка стоимости переданных товаров. В феврале у передающей стороны (филиала № 1) увеличивается налоговая база, а у принимающей стороны (филиала № 2) – налоговые вычеты по НДС.

### Как распределить налоговые вычеты по удельному весу у передающей стороны

Суммы НДС, предъявленные при приобретении либо уплаченные при ввозе товаров (работ, услуг), имущественных прав, приходящиеся на обороты по безвозмездной передаче товаров (работ, услуг), имущественных прав, подлежат вычету в порядке, установленном для вычета НДС по товарам (работам, услугам), имущественным правам, облагаемым по ставке 20 %, независимо от того, облагается ли эта безвозмездная передача НДС (п. 15 ст. 107 НК).

Это положение не применяется в отношении сумм НДС, предъявленных при приобретении либо уплаченных при ввозе товаров (работ, услуг), имущественных прав, безвозмездно передаваемых в пределах одного юридического лица.

Следовательно, если объект передан безвозмездно в пределах одного юридического лица без передачи вычетов, а вычет НДС произведен передающей стороной, то сумма налоговых вычетов подлежит зачету в общеустановленном порядке, т.е. включается в сумму НДС, распределяемую по удельному весу между различными оборотами при необходимости такого

распределения. При этом не нужно определять сумму вычетов, приходящуюся на оборот по передаче внутри юридического лица, чтобы зачесть ее в пределах суммы НДС, исчисленной по реализации.

## ИСЧИСЛЕНИЕ НДС В СОЦИАЛЬНОЙ СФЕРЕ

### Безвозмездная передача товаров работникам

#### **НДС при безвозмездной передаче товаров собственного производства (приобретенных товаров)**

Безвозмездная передача работникам как приобретенных товаров (за исключением продукции общественного питания, подписки на печатные СМИ), так и товаров, произведенных на предприятии, является объектом обложения НДС. Необходимость исчисления НДС возникает в момент передачи товаров работникам (п. 4 ст. 100 Налогового кодекса Республики Беларусь; далее – НК). При этом сумма «входного» НДС по приобретенным товарам принимается к вычету. В случае ее отнесения на стоимость товара НДС все равно подлежит исчислению.

Налоговая база определяется:

- **по приобретенным товарам** – исходя из цены приобретения;
- **по товарам собственного производства** – исходя из себестоимости (ст. 97 НК).

Оборот по безвозмездной передаче облагается НДС по той ставке, которая применяется к обороту по реализации безвозмездно передаваемого объекта. Если оборот по реализации объекта освобожден от НДС, то к обороту по безвозмездной передаче также применяется освобождение.

#### **Пример 1. Цветы работницам к празднику**

Организация приобрела цветы к празднику 8 Марта у частного унитарного предприятия, не являющегося плательщиком НДС в связи с применением упрощенной системы налогообложения, и передала работницам.

НДС исчисляется в отчетном периоде передачи из цены приобретения цветов.

#### **Пример 2. Наборы конфет работникам в честь юбилея фабрики**

Кондитерская фабрика подарила работникам к юбилею фабрики продукцию собственного производства – наборы конфет.

НДС исчисляется в отчетном периоде передачи наборов исходя из их себестоимости.

Если подарок состоит из набора товаров, облагаемых по разным ставкам НДС, то налогообложение производится по фактическим ставкам, применяемым по данным товарам, входящим в набор (комплект).

Так, если конфеты включены в Перечень продовольственных товаров и товаров для детей, утвержденный Указом Президента Республики Беларусь от 21.06.2007 № 287, то при их безвозмездной передаче применяется ставка НДС 10 %.

В случае если данные товары приобретены в розничной торговле и продавцом предъявлен НДС по расчетной ставке, то при безвозмездной передаче товаров НДС исчисляется по расчетной ставке. Данное положение следует из подп. 14.6 п. 14 Инструкции о порядке заполнения налоговых деклараций (расчетов) по налогам (сборам), книги покупок, утвержденной постановлением МНС Республики Беларусь от 24.12.2014 № 42.

### **НДС при безвозмездной передаче подарочных сертификатов**

При приобретении организацией для работников подарочных сертификатов и их безвозмездной передаче работникам применяется следующий порядок.

Согласно письму МНС Республики Беларусь от 30.09.2011 № 2-1-10/10544, если организация приобретает на предприятиях торговли и сервиса подарочные сертификаты, которые впоследствии передает своим работникам в качестве подарка, а также другим организациям в счет оплаты за выполненные работы, то имеет место передача имущественных прав, подтвержденная сертификатом.

Обороты по реализации имущественных прав на территории Республики Беларусь, включая обороты по безвозмездной передаче имущественных прав, признаются объектами налогообложения НДС (ст. 93 НК).

При уступке права требования первоначальным кредитором, происходящей из договоров, направленных на реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав, налоговая база определяется как сумма превышения размера обязательств по таким договорам (подп. 1б.1 п. 16 ст. 98 НК).

Следовательно, при безвозмездной передаче подарочного сертификата третьим лицам в качестве подарка налоговая база по НДС будет равняться нулю, поскольку доход от передачи имущественных прав отсутствует.

Учитывая изложенное, при приобретении организацией подарочного сертификата, дающего право на осуществление покупок на определенную сумму в определенном торговом объекте, и безвозмездной передаче его работникам объект налогообложения отсутствует.

### **НДС при безвозмездной передаче стоимости питания и подписки на печатные СМИ**

С 1 января 2015 г. не является объектом налогообложения стоимость питания, подписки на печатные СМИ, приобретенных (оплаченных) плательщиком для своих работников и (или) членов их семей, а также для пенсионеров, ранее у него работавших (подп. 2.16 п. 2 ст. 93 НК).

**Справочно:** до указанной даты такое освобождение распространялось только на работы (услуги), приобретенные (оплаченные) плательщиком для своих работников и (или) членов их семей, а также для пенсионеров, ранее у него работавших (подп. 2.16 п. 2 ст. 93 НК).

Не подлежат вычету суммы НДС, предъявленные при приобретении либо уплаченные при ввозе товаров (работ, услуг), имущественных прав, не признаваемых объектами обложения НДС в соответствии с подп. 2.8, 2.12, 2.16, 2.23, 2.32 п. 2 ст. 93 НК (подп. 19.9 п. 19 ст. 107 НК).

### Пример 3. Подарок в виде подписки на газету и НДС

Пенсионеру, ранее работавшему в организации, передана в качестве подарка подписка на газету «Бобруйский курьер». Такая передача не облагается НДС. Сумма «входного» НДС, предъявленная из стоимости подписки, не принимается к вычету.

Под питанием понимается продукция общественного питания, приобретаемая (оплачиваемая) для работников, членов их семей, пенсионеров, ранее работавших в организации.

### Пример 4. Талоны на питание для работников и НДС

Работникам организации оплачиваются обеды (талоны на питание в столовой, не находящейся на балансе).

В данном случае применяются положения подп. 2.16 п. 2 ст. 93 и подп. 19.9 п. 19 ст. 107 НК. Согласно нормам указанных подпунктов «входной» НДС по питанию к вычету не принимается и относится на его стоимость, а при передаче питания налог не исчисляется и оборот не отражается в налоговой декларации по НДС.

### Пример 5. Удержание стоимости питания из зарплаты и НДС

Для работников приобретаются обеды (талоны на питание), стоимость которых полностью или частично удерживается из их заработной платы.

В этом случае «входной» НДС по питанию к вычету не принимается, при передаче питания налог не исчисляется, оборот не отражается в налоговой декларации по НДС (подп. 2.16 п. 2 ст. 93 и подп. 19.9 п. 19 ст. 107 НК).

### Пример 6. Питание в столовой организации и НДС

Работники питаются в столовой, находящейся на балансе организации.

В этой ситуации нормы подп. 2.16 п. 2 ст. 93 НК не применяются, поскольку питание является не приобретенным, а произведенным. Объект обложения НДС возникает как в случае бесплатного питания работников, так и в случае питания за плату.

При налогообложении прибыли в 2016 г. не учитываются выплаты физическим лицам, работающим в организациях по трудовым договорам, в денежной и натуральной форме, не предусмотренные законодательством или сверх размеров, предусмотренных законодательством, в т.ч. компенсация стоимости питания на объектах общественного питания, предоставление его бесплатно (кроме специального питания для отдельных категорий физических лиц в случаях, предусмотренных законодательством) (подп. 1.3 п. 1 ст. 131 НК).

Работник, занятый на работах с вредными и (или) опасными условиями труда, имеет право на оплату труда в повышенном размере, бесплатное обеспечение лечебно-профилактическим питанием, молоком или равноценными пищевыми продуктами, на оплачиваемые перерывы по условиям труда, сокращенный рабочий день, дополнительный отпуск, другие компенсации. Размеры (объемы) и порядок предоставления компенсаций по условиям труда устанавливаются Правительством Республики Беларусь (ст. 225 Трудового кодекса Республики Беларусь).

Исходя из п. 15 Правил бесплатного обеспечения работников молоком или равноценными пищевыми продуктами при работе с вредными веществами, утвержденных постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 27.02.2002 № 260, затраты на обеспечение работников молоком по установленным данными Правилами нормам включаются в себестоимость продукции (работ, услуг), а в бюджетных организациях эти затраты осуществляются за счет средств бюджета.

Бесплатное обеспечение лечебно-профилактическим питанием работников осуществляется нанимателями в соответствии с утверждаемыми Минтрудом и соцзащиты и Минздравом:

- перечнем производств, работ, профессий и должностей, дающих право на бесплатное получение лечебно-профилактического питания (далее – перечень);
- рационами лечебно-профилактического питания, выдаваемого бесплатно работникам, занятым на работах с вредными и (или) опасными условиями труда (далее – рационы).

**Справочно:** перечень и рационы утверждены постановлением Минтруда и соцзащиты и Минздрава Республики Беларусь от 17.06.2014 № 51/41.

Конкретные профессии и должности, дающие право на бесплатное получение лечебно-профилактического питания, в каждой организации определяются руководителем организации (его заместителем, уполномоченным согласно системе управления охраной труда) в соответствии с перечнем.

Вышеизложенное следует из п. 3 Положения о порядке предоставления и определения объемов компенсации в виде бесплатного обеспечения лечебно-профилактическим питанием работников, занятых на работах с вредными и (или) опасными условиями труда, утвержденного постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 21.05.2014 № 491.

Таким образом, в состав затрат, участвующих при налогообложении прибыли, включается стоимость молока и лечебно-профилактического питания, выданного работникам исходя из установленных норм и в установленных законодательством случаях.

Поскольку данные расходы являются производственными затратами предприятия, нормы подп. 2.16 п. 2 ст. 93 НК здесь не применяются. Кроме того, оборот по передаче лечебно-профилактического питания и молока не рассматривается как оборот по безвозмездной передаче для целей налогообложения.

### Пример 7. Питание и молоко за «вредную» работу и НДС

Работникам, занятым на вредных производствах, передается лечебно-профилактическое питание или молоко.

При передаче лечебно-профилактического питания и молока НДС не исчисляется. Данный оборот не отражается в налоговой декларации по НДС. Сумма НДС, предъявленная при приобретении питания и молока, подлежит вычету в общеустановленном порядке.

При выдаче молока или питания сверх норм, предусмотренных законодательством, расходы на его приобретение и передачу для целей исчисления НДС рассматриваются как собственное потребление непромышленного характера и не подлежат обложению НДС. Вычет «входного» НДС осуществляется в общеустановленном порядке.

**НДС при безвозмездной передаче и собственном потреблении непроизводственного характера**

Следует учитывать особенности исчисления НДС в случаях, когда передача объектов без оплаты связана с деятельностью плательщика, т.е. происходит собственное потребление непроизводственного характера.

**Пример 8. Корпоративный праздник в кафе и НДС**

Корпоративный праздник отмечался коллективом предприятия в кафе.

Услуги и товары, приобретенные у кафе, передаются работникам в целях предприятия (корпоративное мероприятие), поэтому НДС не исчисляется (имеет место собственное потребление непроизводственного характера).

Вышеизложенное следует из письма МНС Республики Беларусь от 24.09.2008 № 2-1-9/740. Там разъяснено, что проведение праздничного вечера, юбилея, встречи делегации контрагента, оплата талонов на питание и т.п. являются потреблением внутри организации, что должно подтверждаться соответствующими распорядительными документами руководителя организации.

Следовательно, объект обложения НДС будет отсутствовать, если распорядительным документом руководителя подтверждено, что потребление товаров (работ, услуг) производится для целей предприятия.

Кроме того, не облагаются НДС:

– использование открыток для поздравлений юридических и физических лиц (см. письмо МНС Республики Беларусь от 30.12.2008 № 2-1-9/929);

– призы, врученные команде (неопределенному кругу лиц) (см. письмо МНС Республики Беларусь от 14.03.2008 № 2-1-9/236).

**Справочно:** исходя из последнего письма подарки (сувениры) работникам и сторонним лицам облагаются налогом, за исключением случая, если они переданы в рамках осуществления представительских расходов.

Указанные случаи рассматриваются как собственное потребление непроизводственного характера, которое не признается объектом налогообложения. То, что передача совершена в интересах предприятия, а не в интересах получающей стороны, должно подтверждаться распоряжением руководителя предприятия.

В таких случаях вычет сумм НДС производится в общеустановленном порядке.

**Пример 9. Чай и печенье для офиса и НДС**

Продукты питания (чай, кофе, печенье) приобретаются для потребления работниками и клиентами в офисе.

Безвозмездной передачей товаров (работ, услуг), имущественных прав признают передачу товаров (работ, услуг), имущественных прав без оплаты и освобождение от обязанности их оплаты (п. 1 ст. 31 НК).

В рассматриваемом примере товары не передаются конкретным лицам, а потребляются в офисе. Поэтому имеет место не безвозмездная передача, а непроизводственное потребление, которое не облагается НДС и не отражается в налоговой декларации по НДС.

**Порядок вычета НДС при безвозмездной передаче и собственном потреблении непроизводственного характера**

Суммы НДС, предъявленные при приобретении либо уплаченные при ввозе товаров (работ, услуг), имущественных прав, приходящиеся на обороты по безвозмездной передаче товаров (работ, услуг), имущественных прав, подлежат вычету в порядке, установленном для вычета НДС по товарам (работам, услугам), имущественным правам, облагаемым по ставке 20 %, независимо от того, облагается ли эта безвозмездная передача НДС (п. 15 ст. 107 НК).

С 1 января 2016 г. в п. 15 ст. 107 НК установлен ряд исключений из этого порядка, а также методика определения налоговых вычетов, приходящихся к обороту по безвозмездной передаче.

С учетом изложенного приходящаяся на обороты по безвозмездной передаче сумма «входного» налога принимается к вычету в пределах суммы НДС, исчисленной по реализации.

В случае, когда передача объектов признана собственным потреблением непроизводственного характера (передача приза команде, корпоративное мероприятие и т.д.), вычет «входного» НДС производится в общеустановленном порядке.

**Передача работникам работ (услуг)**

Оборот по безвозмездному выполнению работ (оказанию услуг) собственными силами для работников облагается НДС в общеустановленном порядке.

**Пример 10. Услуга по заточке пилы и НДС**

Организация выполнила для работника заточку пилы.  
НДС исчисляется из себестоимости работ.

Стоимость работ (услуг), приобретенных (оплаченных) плательщиком для своих работников и (или) членов их семей, а также для пенсионеров, ранее у него работавших, не признается объектом налогообложения (подп. 2.16 п. 2 ст. 94 НК).

Следовательно, если работнику (члену его семьи), пенсионеру передаются приобретенные работы (услуги), объект налогообложения отсутствует.

По приобретенным для работников, членов их семей, пенсионеров, ранее работавших в организации, работам (услугам) сумма «входного» налога к вычету не принимается (подп. 19.9 п. 19 ст. 107 НК).

**Пример 11. Абонементы в спортзал и НДС**

Организация передала работникам абонементы в спортзал. НДС не исчисляется.  
Вычет «входного» НДС не осуществляется.

**Пример 12. Выходной на базе отдыха и НДС**

Организация оплатила за пенсионера стоимость его пребывания на базе отдыха выходного дня в Республике Беларусь.  
НДС также не подлежит ни вычету, ни исчислению.

**Пример 13. Личные разговоры работников по телефону и НДС**

Организация удержала из заработной платы работников стоимость телефонных переговоров, произведенных в личных целях работников. НДС не исчисляется.  
«Входной» налог не подлежит вычету.

## ПРИБРЕТЕНИЕ И РЕАЛИЗАЦИЯ ТОВАРОВ ЧЕРЕЗ ПОСРЕДНИКОВ: КАК ИСЧИСЛИТЬ НДС?

Через посреднические структуры товары могут быть как реализованы, так и приобретены. Разберемся, как исчисляют НДС собственники товаров при реализации их через посредников и при ввозе товаров посредниками.

### Исчисление НДС собственниками товаров при их реализации через посредников

При реализации товаров НДС исчисляют и уплачивают в бюджет как их собственник, так и посредник. При этом посредники реализуют товары для собственников и в их интересах.

Для исчисления и уплаты НДС собственникам товаров нужно обладать информацией о реализации этой продукции посредниками, т.е. им следует установить момент фактической реализации этих товаров.

Определение момента фактической реализации товаров необходимо для установления отчетного периода, за который следует исчислить НДС и представить налоговую декларацию (расчет) по НДС, что важно для своевременного исполнения обязательств перед бюджетом.

Как известно, налоговым периодом по НДС признают календарный год, а отчетным периодом по НДС по выбору плательщика признают календарный месяц или календарный квартал (п. 1 ст. 108 Налогового кодекса Республики Беларусь; далее – НК).

Плательщики представляют в налоговые органы налоговую декларацию (расчет) по НДС не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом (п. 2 ст. 108 НК).

Следовательно, установление момента фактической реализации товаров является одним из этапов в последовательной цепи исчисления НДС.

Момент фактической реализации товаров определяют как приходившийся на отчетный период день отгрузки товаров независимо от даты проведения расчетов по ним, если иное не установлено гл. 12 НК (п. 1 ст. 100 НК).

Таким образом, товары, которые отгружены в отчетном периоде, считаются реализованными в данном отчетном периоде.

**Справочно:** днем отгрузки товаров признают дату:

– их отпуска покупателю (получателю или организации (индивидуальному предпринимателю),

 УО «БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»	
<b>Институт повышения квалификации и переподготовки экономических кадров на постоянной основе организует курсы повышения квалификации.</b> По окончании обучения выдается свидетельство о повышении квалификации государственного образца.	
<b>График обучения в 2016 г.</b>	
Практические занятия и решение кейсовых заданий к экзамену ДипИФР (июнь 2016 г.)	Начало обучения <b>12.05.2016</b>
Программный комплекс 1С:Бухгалтерия 8.2	<b>12.09–30.09</b>
Повышение квалификации <b>ГЛАВНЫХ БУХГАЛТЕРОВ</b> хозрасчетных организаций	<b>24.10–28.10</b>
Повышение квалификации <b>БУХГАЛТЕРОВ</b> хозрасчетных организаций	<b>31.10–04.11</b>
Обучение по программе МСФО, подготовка к экзамену ДипИФР (декабрь 2016 г.)	Начало обучения <b>10.09.2016</b>
<b>ВОЗМОЖНО КОРПОРАТИВНОЕ ОБУЧЕНИЕ НА ТЕРРИТОРИИ ЗАКАЗЧИКА С СОГЛАСОВАНИЕМ ПРОГРАММЫ И СРОКОВ ОБУЧЕНИЯ.</b>	
Тел.: (017) 229-12-04, (017) 229-12-03, факс (017) 345-74-33 <a href="http://www.bseu.by/">http://www.bseu.by/</a> (повышение квалификации) Адрес: 220037, г. Минск, ул. Менделеева, 36, уч. корп. № 9	
<b>Обучающие курсы</b> по бухгалтерскому и налоговому учету, курсы «1С:Бухгалтерия 8.2»	От 2 недель до 2,5 месяца, вечернее и дневное обучение
УНП 100015608	

осуществляющей перевозку (экспедирование) товара, или организации связи), если продавец не осуществляет доставку (транспортировку) товаров либо не производит затрат по их доставке (транспортировке);

– определяемую в соответствии с учетной политикой организации, но не позднее даты начала их транспортировки – в иных случаях (часть вторая п. 1 ст. 100 НК).

С помощью нижеприведенных ситуаций проанализируем, как определяют момент фактической реализации при реализации товаров собственником, а также при их реализации с привлечением посредников.

### **Ситуация 1. Реализация продукции ее производителем и определение момента фактической реализации**

Организация, исчисляющая НДС ежемесячно, отгрузила со склада произведенную продукцию покупателю 17 февраля 2016 г.

Моментом фактической реализации этой продукции является 17 февраля 2016 г. Следовательно, НДС нужно исчислить за февраль и представить налоговую декларацию (расчет) по НДС также за февраль.

Если собственник товаров реализует их с привлечением посредников, то днем отгрузки товаров их собственником на основе договоров комиссии, поручения и иных аналогичных гражданско-правовых договоров признают на выбор плательщика дату отгрузки товаров:

- 1) собственником комиссионеру, поверенному или иному аналогичному лицу;
- 2) комиссионером, поверенным или иным аналогичным лицом покупателю, заказчику с учетом положений части второй п. 1 ст. 100 НК.

**Важно!** Выбранный плательщиком порядок определения дня отгрузки отражается в учетной политике организации и изменению в течение текущего налогового периода не подлежит.

Из этого следует, что если учетной политикой организации предусмотрено, что при реализации товаров с привлечением посредников датой отгрузки товаров является дата передачи товаров их собственником посреднику, то в таком случае НДС следует исчислять за тот отчетный период, в котором товары были переданы посредникам.

Если учетной политикой организации предусмотрено, что при реализации товаров с привлечением посредников датой отгрузки товаров является дата передачи товаров посредниками их покупателям, то НДС следует исчислять за тот отчетный период, в котором посредники передали товар покупателю.

### **Ситуация 2. Датой отгрузки товаров является дата передачи товаров их собственником посреднику**

Организация, исчисляющая НДС ежеквартально, отгрузила товары комиссионеру 30 марта 2016 г. Комиссионер отгрузил эти товары покупателю 5 апреля 2016 г. Учетной политикой организации-комитента предусмотрено, что при реализации товаров с привлечением посредников датой отгрузки товаров является дата передачи товаров их собственником посреднику.

Таким образом, НДС нужно исчислить и налоговую декларацию (расчет) по НДС представить за I квартал 2016 г.

### **Ситуация 3. Датой отгрузки товаров является дата передачи товаров посредниками их покупателям**

Организация, исчисляющая НДС ежеквартально, отгрузила товары комиссионеру 30 марта 2016 г. Комиссионер отгрузил эти товары покупателю 5 апреля 2016 г. Учетной политикой организации-комитента предусмотрено, что при реализации товаров с привлечением посредников датой отгрузки товаров является дата передачи товаров посредниками их покупателям.

Таким образом, НДС нужно исчислить за II квартал 2016 г. и налоговую декларацию (расчет) по НДС представить за II квартал 2016 г.

### **Особенности исчисления НДС плательщиками налога при УСН**

На практике могут возникать обороты по реализации товаров, когда НДС следует исчислить и уплатить в бюджет за тот отчетный период, в котором осуществлены расчеты, в т.ч. и денежными средствами. Другими словами, не всегда следует исчислять и уплачивать НДС независимо от даты проведения расчетов за отгруженные товары.

Это касается плательщиков налога при УСН. Так, организации, применяющие этот особый режим налогообложения с уплатой НДС и ведущие учет в книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН, в соответствии с п. 1 ст. 291 НК (далее – плательщики УСН) момент фактической реализации отгруженных товаров определяют как приходящийся на отчетный период день зачисления денежных средств от покупателя (заказчика) на счет плательщика, а в случае реализации товаров за наличные денежные средства – день поступления указанных денежных средств в кассу плательщика, но не позднее 60 дней со дня отгрузки товаров (п. 1 ст. 92-1 НК).

**Справочно:** течение срока, исчисляемого годами, месяцами, неделями или днями, начинается со следующего дня после календарной даты или наступления события, которыми определено его начало (ст. 3-1 НК).

В договорах поручения, комиссии и иных аналогичных гражданско-правовых договорах может быть предусмотрено, что денежные средства за реализованные комиссионером (поверенным) товары зачисляются на счет:

1) комиссионера (поверенного);

2) комитента (доверителя). Этот вариант предусмотрен для определения дня зачисления денежных средств на счет комитента в ситуациях, когда покупатель напрямую, минуя счета комиссионера, оплачивает приобретенные товары.

В таких случаях днем зачисления денежных средств на счет комитента (доверителя) признают соответственно дату зачисления денежных средств на счет:

1) комиссионера (поверенного);

2) комитента (доверителя).

Как видим, для установления момента фактической реализации комитенту (доверителю) в определенном случае нужно знать день зачисления денежных средств на счет комиссионера (поверенного).

**Ситуация 4. Денежные средства за реализованные комиссионером товары зачисляются на счет комиссионера**

Комитент – плательщик налога при УСН, исчисляющий НДС ежемесячно, на условиях договора комиссии реализует товары, которые отгружены комиссионеру в феврале 2016 г. Денежные средства поступили комиссионеру в феврале 2016 г., а от него комитенту – в марте 2016 г.

Комитент должен исчислить НДС в налоговой декларации по НДС за февраль 2016 г., т.е. за тот отчетный период, в котором поступили денежные средства комиссионеру от покупателя.

**Ситуация 5. Денежные средства за реализованные комиссионером товары зачисляются на счет комитента**

Комитент – плательщик налога при УСН, исчисляющий НДС ежемесячно, отгрузил товар комиссионеру 5 февраля 2016 г. Комиссионер отгрузил товар покупателю 12 февраля 2016 г. Согласно договору комиссии комиссионер при реализации товара комитента указывает реквизиты комитента для осуществления оплаты покупателем непосредственно комитенту. Оплата комитенту поступила 19 февраля 2016 г.

Моментом фактической реализации является февраль 2016 г.

Отметим, что плательщики налога при УСН день отгрузки товаров определяют в соответствии с положениями ст. 100 НК, т.е. так же, как плательщики, применяющие общую систему налогообложения (п. 1 ст. 92-1 НК).

**Ввоз посредниками товаров из государств – членов ЕАЭС**

Как известно, ввоз товаров на территорию Республики Беларусь является объектом обложения НДС (подп. 1.2 п. 1 ст. 93 НК).

При импорте товаров на территорию одного государства – члена ЕАЭС с территории другого государства – члена ЕАЭС косвенные налоги взимаются налоговыми органами государства – члена ЕАЭС, на территорию которого импортируются товары, если иное не установлено законодательством этого государства – члена ЕАЭС в части товаров, подлежащих маркировке акцизными марками (учетно-контрольными марками, знаками) (п. 4 ст. 72 Договора о Евразийском экономическом союзе от 29.05.2014; далее – Договор).

Взимание косвенных налогов осуществляется в порядке, предусмотренном Протоколом о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг (приложение 18 к Договору; далее – Протокол).

Так, взимание НДС по товарам, импортируемым на территорию Республики Беларусь, осуществляется налоговым органом государства – члена ЕАЭС, на территорию которого импортированы товары, по месту постановки на учет **налогоплательщиков – собственников товаров** с учетом особенностей, предусмотренных подп. 13.1–13.5 п. 13 Протокола.

**Справочно:** для целей Протокола собственником товаров признают лицо, которое обладает правом собственности на товары или к которому переход права собственности на товары предусмотрен договором (контрактом) (п. 13 Протокола).

Если товары приобретаются на основании договора (контракта) между налогоплательщиком одного государства – члена ЕАЭС и налогоплательщиком другого государства – члена ЕАЭС, уплату косвенных налогов осуществляет налогоплательщик государства – члена ЕАЭС, на территорию которого импортированы товары:

- собственник товаров;
- либо комиссионер, поверенный или агент (если это предусмотрено законодательством государства – члена ЕАЭС) (подп. 13.1 п. 13 Протокола).

В белорусском законодательстве предусмотрено, что исчисление и уплата НДС, взимаемого налоговыми органами, производятся комиссионером, поверенным или иным аналогичным лицом – плательщиком при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь с территории государств – членов ЕАЭС на основании договоров комиссии, поручения или иных аналогичных договоров (п. 4 ст. 95 НК).

**Справочно:** при уплате косвенных налогов налоговую декларацию (расчет) по НДС представляет комиссионер, поверенный или иные аналогичные лица – плательщики Республики Беларусь при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь с территории государств – членов ЕАЭС на основании договоров комиссии, поручения или иных аналогичных договоров (п. 4 письма МНС Республики Беларусь от 18.08.2010 № 4-2-14/1752 «О взимании косвенных налогов в Таможенном союзе»).

#### **Ситуация 6. Ввоз товаров белорусским комиссионером из Российской Федерации**

Белорусский комиссионер приобретает и ввозит из Российской Федерации товары для белорусского комитента.

НДС исчисляет и уплачивает комиссионер, а не белорусский комитент.

## **В КАКИХ СЛУЧАЯХ СЛЕДУЕТ ПРОИЗВОДИТЬ ВЫЧЕТ НДС ПО КОМАНДИРОВОЧНЫМ РАСХОДАМ**

### **Командировочные расходы и вычет НДС**

До командировки и в течение командировки работник может оплачивать различные услуги, связанные с поездкой: услуги по перевозке, проживанию, питанию и т.д. Продавец таких услуг, как правило, в документах, подтверждающих факт оказания услуг, предъявляет НДС из их стоимости.

### **Приобретение билетов на проезд**

Вычет НДС производится по приобретенным транспортным услугам по перевозке пассажиров и багажа. Основанием служат проездные документы, подтверждающие факт оплаты услуг. Обязательное условие: указание в них суммы НДС (п. 5 ст. 107 Налогового кодекса Республики Беларусь; далее – НК).

Напомним, что налоговыми вычетами признают суммы НДС (п. 2 ст. 107 НК):

– предъявленные продавцами, **состоящими на учете в налоговых органах Республики Беларусь и являющимися плательщиками**, к оплате плательщику при приобретении им на территории Республики Беларусь товаров (работ, услуг), имущественных прав;

– уплаченные плательщиком при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь;

– уплаченные в бюджет при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Республики Беларусь у иностранных организаций, не состоящих на учете в налоговых органах Республики Беларусь.

Вычет сумм НДС производится только на основании билетов, сумма налога в которых предъявлена плательщиком Республики Беларусь. Если в билете, приобретенном **за пределами Республики Беларусь**, предъявлена сумма НДС, то вычет ее не производится, так как ее предъявление произведено не плательщиком Республики Беларусь.

### Пример 1. Билет приобретен в России

Работник командирован белорусской организацией. В соответствии со служебным заданием по пути из Минска в Москву он остановился в Смоленске, приобрел билет в Смоленске на поезд до Москвы. В билете указана сумма НДС.

Данная сумма налога к вычету не принимается, а относится на стоимость билета.

### Пример 2. Приобретен билет на поезд, следующий в Литву

Работник организации приобрел в Минске билет Белорусской железной дороги на поезд Минск – Вильнюс для следования в командировку из Минска в Молодечно. В билете предъявлена сумма налога.

Указанная сумма принимается к вычету на основании билета.

**Важно!** Вычет НДС не может быть произведен ранее даты составления авансового отчета командированным работником, который подтверждает приобретение транспортных услуг для командировки.

### Пример 3. Возмещение комиссионного сбора при несостоявшейся командировке

Запланирована командировка работника в Брест с 26 по 28 января 2016 г. Работник предварительно приобрел билет стоимостью 60 тыс. руб., в т.ч. НДС – 10 тыс. руб., уплатил комиссионный сбор в размере 6 тыс. руб., в т.ч. НДС – 1 тыс. руб. Однако 20 января стало известно, что командировка не состоится. Работник сдал билет, ему возвращена стоимость билета 60 тыс. руб. без комиссионного сбора за предварительную продажу 6 тыс. руб. Организация возместила работнику 6 тыс. руб., в т.ч. НДС – 1 тыс. руб.

В случае отмены служебной командировки по не зависящим от работника причинам при возврате приобретенного проездного документа работнику возмещается стоимость проездного документа в полном размере, включая стоимость услуг по его оформлению (подп. 4.1 п. 4 Инструкции о порядке и размерах возмещения расходов при служебных командировках в пределах Республики Беларусь, утвержденной постановлением Минфина Республики Беларусь от 12.04.2000 № 35; далее – Инструкция № 35).

Вычет НДС производится по операциям, не предусматривающим предъявление продавцами первичных учетных документов установленной уполномоченными государст-

венными органами формы, составленных на бланках, полученных продавцами в установленном законодательством порядке, либо составленных в виде электронных документов, созданных в порядке, установленном Советом Министров Республики Беларусь, – на основании иных первичных учетных и расчетных документов (п. 5 ст. 107 НК).

Таким образом, при выдаче перевозчиком первичного учетного документа, в котором предьявлены сумма и ставка НДС по комиссионному сбору, вычет НДС возможен на основании данного документа.

#### **Пример 4. Вместо утерянного документа предьявлен иной документ**

Работник находился в командировке в пределах Республики Беларусь, но потерял билет на проезд. Перевозчик выдал документ, подтверждающий проезд работника, в котором предьявлена сумма НДС.

При отсутствии подлинных проездных документов расходы по проезду возмещаются на основании документов, подтверждающих факт проезда работника, либо в размере минимальной стоимости проезда независимо от используемого вида транспорта (подп. 4.1 п. 4 Инструкции № 35).

При утере билета можно осуществить вычет НДС на основании **иного первичного документа**, выданного перевозчиком, содержащего реквизиты по НДС, и авансового отчета работника. Такой вывод позволяют сделать положения п. 5 ст. 107 НК (см. пример 3).

Если возмещение проезда производится в размере минимальной стоимости проезда, то НДС самостоятельно не выделяют и к вычету не принимают.

#### **Пример 5. Билет приобретен через Интернет**

Работник для следования в командировку на территории Республики Беларусь приобрел билет через Интернет.

Командированному работнику возмещаются расходы по проезду транспортом общего пользования (кроме такси) к месту служебной командировки и обратно к месту постоянной работы по фактическим затратам на основании подлинных проездных документов, включая расходы на оплату услуг по оформлению проездных документов (бронирование и предварительная продажа билетов, комиссионные сборы), расходы за пользование постельными принадлежностями при наличии подтверждения их оплаты (подп. 4.1 п. 4 Инструкции № 35).

Вычет НДС производится по приобретенным транспортным услугам по перевозке пассажиров и багажа – на основании проездных документов, подтверждающих факт оплаты услуг, в которых указана сумма НДС (п. 5 ст. 107 НК).

В частности, при выполнении автомобильных перевозок пассажиров в регулярном сообщении может применяться электронный билет, в котором информация об автомобильной перевозке пассажира представляется в электронно-цифровой форме. При оформлении электронного билета пассажиру по его требованию должен быть выдан билет на бумажном носителе (п. 47-1 Правил автомобильных перевозок пассажиров, утвержденных постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 30.06.2008 № 972).

Таким образом, при покупке билетов через Интернет для получения права на вычет НДС следует получить билет на бумажном носителе.

### Услуги гостиниц

Еще раз напомним, что по операциям, не предусматривающим предъявление продавцами первичных учетных и расчетных документов установленного образца, полученных в установленном законодательством порядке, вычет НДС производят на основании иных первичных учетных и расчетных документов (п. 5 ст. 107 НК).

Следовательно, вычет суммы НДС по гостиничным услугам, оплаченным за наличный расчет, осуществляют на основании первичного учетного документа, предъявленного гостиницей, соответствующего требованиям к составлению первичных учетных документов, изложенным в ст. 10 Закона Республики Беларусь от 12.07.2013 № 57-3 «О бухгалтерском учете и отчетности».

### Пример 6. Оплата завтрака в гостинице и вычет НДС

В стоимость гостиничного счета за проживание командированного работника в гостинице на территории Республики Беларусь включена стоимость завтрака в ресторане. Организация возмещает работнику стоимость завтрака, предоставляемого гостиницей.

Не признают объектом обложения НДС стоимость питания, подписки на печатные средства массовой информации, работ (услуг), приобретенных (оплаченных) плательщиком для своих работников и (или) членов их семей, а также для пенсионеров, ранее у него работавших (подп. 2.16 п. 2 ст. 93 НК).

Не подлежат вычету суммы НДС, предъявленные при приобретении либо уплаченные при ввозе товаров (работ, услуг), имущественных прав, не признаваемых объектами обложения НДС в т.ч. в соответствии с подп. 2.16 п. 2 ст. 93 НК (подп. 19.9 п. 19 ст. 107 НК).

Наниматель при командировании работника обязан выдать аванс и возместить работнику следующие расходы:

- 1) по проезду к месту служебной командировки и обратно;
- 2) по найму жилого помещения;
- 3) за проживание вне места жительства (суточные);
- 4) иные произведенные работником с разрешения или ведома нанимателя расходы.

Такой порядок прописан в ст. 95 Трудового кодекса Республики Беларусь (далее – ТК).

Командированному работнику возмещаются в т.ч. иные произведенные им с разрешения или ведома нанимателя расходы, в частности по оплате стоимости завтрака (подп. 4.6 п. 4 Инструкции № 35).

При этом нормы возмещения стоимости завтрака, предоставляемого гостиницей, законодательством не установлены.

Затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемые при налогообложении прибыли, представляют собой стоимостную оценку использованных в процессе производства и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, нематериальных активов, трудовых ресурсов и иных расходов на их производство и реализацию, отражаемых в бухгалтерском учете (п. 1 ст. 130 НК).

При налогообложении прибыли не учитывают затраты на командировки, произведенные сверх норм, установленных в порядке, определенном ТК (подп. 1.6 п. 1 ст. 131 НК).

Таким образом, стоимость завтрака, предоставляемого гостиницей, возмещаемая командированному работнику, включается в затраты, учитываемые при налогообложении прибыли, т.е. является затратами, понесенными для производственных целей организации, а не лично для работника. По этой причине норма подп. 2.16 п. 2 ст. 93 НК к стоимости завтрака не применяется.

Соответственно сумма НДС, предъявленная в стоимости завтрака, принимается организацией к вычету.

### **Пример 7. Помещение взято внаем у индивидуального предпринимателя**

Во время нахождения в командировке в г. Столбцы работник проживал в помещении, взятом внаем у индивидуального предпринимателя. В бухгалтерию представлены договор найма и квитанция об оплате. Предприниматель в договоре указал сумму и ставку НДС, стоимость проживания без НДС и с НДС.

Вычет НДС производится по полученным в аренду предметам на основании договора и расчетных документов арендатора или первичных учетных документов, предъявленных арендодателем, в которых указаны сумма и ставка НДС (п. 5 ст. 107 НК).

Положения гл. 12 НК, определяющие порядок исчисления и вычета НДС по договорам аренды, применяют также в отношении договоров найма жилого помещения (п. 3 ст. 93 НК).

Следовательно, организация вправе принять к вычету НДС, предъявленный индивидуальным предпринимателем, на основании:

- договора найма;
- квитанции об оплате;
- авансового отчета работника.

Без представления подлинных документов, подтверждающих оплату расходов по найму жилого помещения, командированному работнику с даты прибытия к месту служебной командировки и по дату выбытия из него возмещаются расходы в размере, установленном законодательством. Исключение составляют следующие случаи (подп. 4.2 п. 4 Инструкции № 35):

- когда командированному работнику предоставляется жилое помещение за счет принимающей стороны;
- когда эти расходы оплачиваются направляющей стороной путем безналичного перечисления.

Сумма НДС при возмещении расходов по проживанию без подлинных документов самостоятельно для вычета не выделяется.

### **Иные расходы, возмещаемые при командировках**

Работнику также возмещаются иные произведенные им с разрешения или ведома нанимателя расходы по оплате:

- провоза багажа сверх нормы бесплатного провоза;
- проезда транспортных средств по платным автомобильным дорогам;

- платных стоянок;
- услуг связи;
- стоимости завтрака, предоставляемого гостиницей (подп. 4.6 п. 4 Инструкции № 35).

Они оплачиваются работнику по распоряжению нанимателя на основании подтверждающих документов и докладной или объяснительной записки либо отчета о проделанной работе (представляется по требованию нанимателя), авансового отчета работника.

Вычет НДС по таким расходам осуществляют на основании первичных учетных документов.

Кроме того, вычет НДС по товарам, приобретенным по розничным ценам с использованием кассового оборудования, производится на основании платежных документов, формируемых кассовым оборудованием, если в таких документах ставка и сумма НДС указаны в качестве реквизита платежного документа либо выделены плательщиком, реализующим товары по розничным ценам, по требованию покупателя с заверением печатью (штампом) плательщика и подписью главного бухгалтера или лица, им уполномоченного (п. 5 ст. 107 НК). Данный порядок распространяется и на приобретение услуг по розничным ценам.

### Объект обложения НДС не возникает

Командировочные расходы сверх установленных норм не участвуют в определении налогооблагаемой прибыли (подп. 1.6 п. 1 ст. 131 НК). С 1 января 2008 г. собственное потребление непроизводственного характера не является объектом налогообложения. Таким образом, командировочные расходы сверх установленных норм, стоимость которых не уменьшает облагаемую налогом прибыль, не облагаются НДС.

## КАК ПРАВИЛЬНО РАСПРЕДЕЛИТЬ НАЛОГОВЫЕ ВЫЧЕТЫ ПО НДС: 4 ПРАКТИЧЕСКИЕ СИТУАЦИИ

### Ситуация 1. Распределение вычетов по НДС при наличии операции по безвозмездной передаче топлива

Организация безвозмездно передала колхозу топливо для заправки сельхозмашин. Имеются также обороты по реализации со ставками НДС 0 % и 20 %.

**Надо ли организации включать оборот по безвозмездной передаче топлива в общую сумму оборота для распределения налоговых вычетов по удельному весу?**

**Надо.** Организация должна включить оборот по безвозмездной передаче топлива в общую сумму оборота для распределения налоговых вычетов по удельному весу.

Обоснуем наш ответ.

Так, данный оборот:

1) не облагается НДС, поскольку безвозмездная передача имущества (работ, услуг) организациям, осуществляющим хозяйственную деятельность по производству продукции растениеводства, животноводства, рыбоводства и пчеловодства, при условии использования полученного имущества (работ, услуг) для осуществления хозяйственной деятельности по про-

изводству перечисленной продукции, не является объектом налогообложения (подп. 2.5.1 п. 2 ст. 93 Налогового кодекса Республики Беларусь, далее – НК);

2) не отражается в налоговой декларации по НДС.

**Справочно:** форма налоговой декларации (расчета) по налогу на добавленную стоимость содержится в приложении 1 к постановлению МНС Республики Беларусь от 24.12.2014 № 42, а порядок ее заполнения – в гл. 2 Инструкции о порядке заполнения налоговых деклараций (расчетов) по налогам (сборам), книги покупок, утвержденной этим постановлением.

**Важно!** Суммы НДС, предъявленные при приобретении либо уплаченные при ввозе товаров, приходящиеся на обороты по безвозмездной передаче товаров, подлежат вычету в порядке, установленном для вычета НДС по товарам (работам, услугам), имущественным правам, облагаемым по ставке 20 %, независимо от того, облагается ли эта безвозмездная передача НДС (п. 15 ст. 107 НК).

При реализации плательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав, налоговые вычеты по которым производятся в различном порядке, распределение общей суммы налоговых вычетов плательщика по товарам (работам, услугам), имущественным правам между этими оборотами производится двумя методами:

- удельного веса;
- раздельного учета.

При определении налоговых вычетов, приходящихся на определенную сумму оборота по реализации, методом удельного веса эту сумму оборота нужно разделить на общую сумму оборота по реализации и умножить на сумму налоговых вычетов, приходящихся на общую сумму оборота по реализации (п. 24 ст. 107 НК).

В рассматриваемой ситуации имеются:

– оборот со ставкой НДС 0 %, по которому НДС вычитают в полном объеме (подп. 23.1 п. 23 ст. 107 НК);

– оборот со ставкой НДС 20 % и оборот по безвозмездной передаче, необлагаемый НДС, по которым налог вычитают также в пределах суммы НДС, исчисленной по реализации.

Таким образом, при распределении вычетов методом удельного веса к обороту, облагаемому НДС по ставке 20 %, нужно добавить оборот по безвозмездной передаче топлива.

## Ситуация 2. Распределение вычетов по НДС при выполнении проектных услуг по договору с резидентом России

Организация выполнила для резидента Российской Федерации проектные работы, связанные с возводимым на территории Республики Беларусь зданием.

**Участвует ли оборот по реализации проектных работ в распределении налоговых вычетов по НДС?**

**Не участвует.** Оборот по реализации проектных работ не участвует в распределении налоговых вычетов по НДС. Объясним почему.

Косвенные налоги при выполнении работ, оказании услуг взимаются в государстве – члене ЕАЭС, территория которого признается местом реализации работ, услуг (п. 28 Протокола о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг (приложение 18 к Договору о Евразийском экономическом союзе, подписанному в г. Астане 29.05.2014) (далее – Протокол)).

Местом реализации инжиниринговых услуг, включающих проектные услуги, признается территория государства – члена ЕАЭС, если налогоплательщик этого государства-члена приобретает инжиниринговые услуги (подп. 4 п. 29 Протокола).

**Справочно:** инжиниринговые услуги – это инженерно-консультационные услуги по подготовке процесса производства и реализации товаров (работ, услуг), подготовке строительства и эксплуатации промышленных, инфраструктурных, сельскохозяйственных и других объектов, а также предпроектные и проектные услуги (подготовка технико-экономических обоснований, проектно-конструкторские разработки, технические испытания и анализ результатов таких испытаний) (п. 2 Протокола).

При определении удельного веса, принимаемого для распределения налоговых вычетов, в сумму оборота включают операции по реализации товаров, местом реализации которых признается территория Республики Беларусь. Следовательно, обороты по реализации услуг, местом оказания которых не является территория Беларуси, не включаются в общую сумму оборота по реализации и не участвуют в распределении налоговых вычетов по удельному весу (п. 24 ст. 107 НК).

Необходимо иметь в виду, что суммы «входного» налога, относящиеся к выполнению проектных работ для резидента Российской Федерации (например, по работам субпроектных организаций), подлежат вычету в общеустановленном порядке.

### Ситуация 3. Распределение вычетов по НДС по удельному весу при наличии раздельного учета налоговых вычетов

Организация обеспечила раздельный учет налоговых вычетов по товарам, работам, услугам, приходящимся к освобожденному от НДС обороту по реализации лекарственных препаратов. Имеются также обороты по реализации изделий со ставками 0 % и 20 %.

**Включается ли оборот, освобожденный от НДС, в общую сумму оборота для распределения налоговых вычетов по НДС по общехозяйственным расходам и по основным средствам?**

**Включается.** Освобожденный от НДС оборот:

1) **включается** в общую сумму оборота при распределении на оборот со ставкой 0 % налоговых вычетов по основным средствам и нематериальным активам, а также по общехозяйственным расходам;

2) **не включается** в общую сумму оборота при распределении удельным весом на оборот со ставкой 0 % остальных налоговых вычетов по товарам (работам, услугам).

### Пример. Организация обеспечила частично раздельный учет «входного» НДС

Раздельно учтенные вычеты по товарам (работам, услугам), приходящиеся на обороты, освобожденные от НДС, составляют 20 млн. руб., остальные вычеты по товарам, работам, услугам – 80 млн. руб.; налоговые вычеты по общехозяйственным расходам – 30 млн. руб., по основным средствам – 40 млн. руб.

Оборот со ставкой НДС 0 % составил 500 млн. руб., со ставкой НДС 20 % – 600 млн. руб., освобожденный от НДС оборот – 900 млн. руб.

НДС, приходящийся на обороты, облагаемые НДС по ставке 0 %, составляет 36,364 млн. руб. ( $80 \times 500 / (500 + 600)$ ).

НДС, приходящийся на обороты, облагаемые НДС по ставке 0 % по общехозяйственным расходам, составляет 7,5 млн. руб. ( $30 \times 500 / (500 + 600 + 900)$ ).

НДС, приходящийся на обороты, облагаемые НДС по ставке 0 %, по основным средствам – 10 млн. руб. ( $40 \times 500 / (500 + 600 + 900)$ ).

Объясняется это положениями пп. 24 и 7 ст. 107 НК. Так, при определении методом удельного веса налоговых вычетов, приходящихся на определенную сумму оборота по реализации, эту сумму оборота необходимо разделить на общую сумму оборота по реализации и умножить на сумму налоговых вычетов, приходящихся на общую сумму оборота по реализации.

Суммы НДС по основным средствам, приходящиеся на обороты по реализации товаров (работ, услуг), облагаемые налогом по ставкам 0, 10, 9,09 %, определяют путем умножения удельного веса суммы таких оборотов в общей сумме оборота по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав нарастающим итогом с начала года на суммы НДС по основным средствам.

Налоговые вычеты по общехозяйственным расходам и по основным средствам относят ко всей деятельности плательщика, т.е. ко всем оборотам. Поэтому при определении их доли, приходящейся на оборот со ставкой 0 %, в общую сумму оборота включаются все обороты по реализации, имеющиеся у плательщика.

#### **Ситуация 4. Распределение вычетов по НДС по приобретенным основным средствам, участвующим в производстве товаров, реализация которых облагается НДС по различным ставкам**

Организация приобрела основное средство (швейная машина), которое будет использоваться только для производства товаров, облагаемых НДС по ставке 10 % (товаров детского ассортимента). Одновременно приобретено оборудование, которое будет использоваться только в производстве товаров, облагаемых НДС по ставке 20 %.

**Как правильно распределить налоговые вычеты по основным средствам между оборотами по реализации, облагаемыми НДС по ставкам 10 % и 20 %?**

**Методом удельного веса.** НК не предусматривает учитывать отдельно сумму НДС по основному средству, приходящуюся на оборот по реализации со ставкой НДС в размере 10 %, и отдельно – сумму НДС по основному средству, приходящуюся на оборот по реализации со ставкой НДС в размере 20 %. Налоговые вычеты по основным средствам между этими оборотами распределяют **только методом удельного веса**.

Обоснуем наш ответ.

Прежде всего, напомним, что вычет НДС, приходящегося на обороты со ставкой НДС 10 %, осуществляется в полном объеме (подп. 23.2 п. 23 ст. 107 НК). Наличие у организации оборотов по реализации, облагаемых по ставкам 10 % и 20 %, предполагает распределение налоговых вычетов.

При этом суммы НДС по основным средствам, приходящиеся на обороты по реализации товаров (работ, услуг), облагаемые по ставкам 0, 10, 9,09 %, определяют путем умножения **удельного веса** суммы таких оборотов **в общей сумме** оборота по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав нарастающим итогом с начала года на суммы НДС по основным средствам (п. 7 ст. 107 НК).

Как видим, отдельный учет «входного» налога по основным средствам не предусмотрен нормами НК.

**Справочно:** определение налоговых вычетов методом отдельного учета предусматривает наличие в бухгалтерском учете (в книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения) и книге покупок, если ее ведет плательщик, информации о суммах НДС, предъявленных при приобретении либо уплаченных при ввозе товаров (работ, услуг), имущественных прав, принятие к вычету которых, включение в затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемые при налогообложении, либо отнесение которых на увеличение стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав производится в одинаковом порядке (п. 24 ст. 107 НК).

## КАК ОПРЕДЕЛИТЬ ДАТУ ОПЛАТЫ В ЦЕЛЯХ ИСЧИСЛЕНИЯ НДС В РАСЧЕТАХ С НЕРЕЗИДЕНТОМ ЗА ОКАЗАННЫЕ МАРКЕТИНГОВЫЕ УСЛУГИ ПОСРЕДСТВОМ АККРЕДИТИВА

### Ситуация. Расчет посредством аккредитива и НДС

Для расчетов с нерезидентами (страны Евросоюза) за оказываемые маркетинговые услуги по исследованию рынков стран Евросоюза организация использует безналичную форму расчетов в виде аккредитива.

Исходя из норм подп. 1.4 п. 1 ст. 33 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК) местом реализации маркетинговых услуг в этой ситуации признается территория Республики Беларусь. В связи с этим организация согласно ст. 92 НК исчисляет и уплачивает в бюджет НДС.

**На какую дату при использовании аккредитивной формы расчетов организация должна отразить в бухгалтерском и налоговом учете начисление НДС по оказанным нерезидентом маркетинговым услугам?**

При реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Республики Беларусь иностранными организациями, не осуществляющими деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство и не состоящими в связи с этим на учете в налоговых органах Республики Беларусь, обязанность по исчислению и перечислению в бюджет НДС возлагается на состоящих на учете в налоговых органах Республики Беларусь организации и индивидуальных предпринимателей, приобретающих данные товары (работы, услуги), имущественные права. Такие организации и индивидуальные предприниматели имеют права и несут обязанности, установленные ст. 21 и 22 НК (п. 1 ст. 92 НК).

Причитающиеся к оплате, оплаченные организацией суммы НДС отражаются по дебету счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» – на сумму НДС, исчисленную при оплате (ином прекращении обязательства) за приобретенные на территории Республики Беларусь товары, работы, услуги у иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Рес-

публике Беларусь через постоянное представительство и не состоящих в связи с этим на учете в налоговых органах Республики Беларусь (п. 2 Инструкции по бухгалтерскому учету налога на добавленную стоимость, утвержденной постановлением Минфина Республики Беларусь от 30.06.2012 № 41).

**Моментом фактической реализации** товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Республики Беларусь иностранными организациями, не состоящими на учете в налоговых органах Республики Беларусь, признается **день оплаты**, включая авансовый платеж, либо день иного прекращения обязательств покупателями (заказчиками) этих товаров (работ, услуг), имущественных прав (п. 5 ст. 100 НК). Исключение составляет случай, установленный частью второй п. 5 ст. 100 НК.

Для целей применения положений п. 5 ст. 100 НК удержание сумм налогов покупателем (заказчиком), признаваемым налоговым агентом в Республике Беларусь, не является прекращением обязательств перед иностранной организацией, не состоящей на учете в налоговых органах Республики Беларусь.

При определении момента фактической реализации для целей НДС налоговое законодательство Республики Беларусь не выделяет «особого» момента фактической реализации при использовании аккредитивов в расчетах.

Таким образом, организации следует руководствоваться общими нормами налогового законодательства и самостоятельно определить дату оплаты нерезиденту оказанных услуг (либо услуг, которые будут оказаны в будущем в случае перечисления авансового платежа).

**Аккредитив** – обязательство, в силу которого банк, действующий по поручению клиента-приказодателя (банк-эмитент), **должен осуществить платеж получателю** денежных средств (бенефициару) либо **акцептовать** и оплатить или учесть переводной вексель, выставленный бенефициаром, или **дать полномочия другому банку (исполняющему банку) осуществить такой платеж** либо акцептовать и оплатить или учесть переводной вексель, выставленный бенефициаром, если соблюдены все условия аккредитива. Аккредитив может исполняться посредством платежа по предъявлению, платежа с отсрочкой, акцепта и оплаты или учета переводного векселя.

Для передачи бенефициару уведомления о выставлении аккредитива банк-эмитент (исполняющий банк) может привлекать иной банк (авизирующий банк).

Аккредитив представляет собой самостоятельное обязательство по отношению к обязательствам, вытекающим из договора купли-продажи или иного договора, в котором предусмотрена эта форма расчетов. Для



МОГИЛЕВ  
БУХГАЛТЕР

+375 (29) 360-12-78

+375 (29) 740-12-78

## БУХГАЛТЕРСКИЙ и НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ для ОРГАНИЗАЦИЙ и ИП

### ПРЕИМУЩЕСТВА:

- 1. НАДЕЖНОСТЬ** – работаем без выходных, отпусков, больничных.
- 2. ЭКОНОМИЯ** – до 30 000 000 руб. в год на налоговых отчислениях, отчислениях в ФЗП, программном обеспечении, рабочих местах для сотрудников бухгалтерии и кадров.
- 3. КАЧЕСТВО** – большой опыт и высокая квалификация специалистов.
- 4. ВЫГОДА** – стоимость ведения бухгалтерского и кадрового учета от 1 500 000 руб. в месяц, а это меньше средней заработной платы оформленных у вас в штате бухгалтера и кадровика.

### УСЛУГИ:

- Восстановление бухгалтерского учета.
- Сопровождение бухгалтерии.
- Ведение бухгалтерского и кадрового учета.
- Экспресс-анализ состояния вашей бухгалтерии.
- Услуги главного бухгалтера.

www.mogilev-buhgalter.by  
e-mail: info@mogilev-buhgalter.by

+375 (29) 360-12-78  
+375 (29) 740-12-78

ИП Кармызов А.А. УНП 790971971

банков условия таких договоров не являются обязательными (ст. 254 Банковского кодекса Республики Беларусь; далее – БК).

**Расчеты в безналичной форме** проводятся **в виде** банковского перевода, **аккредитива**, инкассо (ст. 231 БК).

На основании вышеизложенного использование аккредитива является одним из допустимых законодательством Республики Беларусь видов безналичной формы расчетов.

Приказодатель обязан одновременно с передачей банку-эмитенту инструкций предоставить ему денежные средства, необходимые для исполнения аккредитива, если иное не предусмотрено соглашением приказодателя и банка-эмитента. Исполнение приказодателем этой обязанности не влияет на отношения между банком-эмитентом и бенефициаром (иными банками, участвующими в исполнении аккредитива) (ст. 260 БК).

На основании вышеизложенного организация (приказодатель) может либо предоставлять банку денежные средства для осуществления платежа (так называемое покрытие по аккредитиву), либо не предоставлять (так называемый непокрытый аккредитив). Однако независимо от вида аккредитива и факта предоставления либо непредоставления банку денежных средств организацией-приказодателем, погашение задолженности непосредственно перед нерезидентом осуществляется при перечислении денежных средств банком.

Аккредитив независим от существования, изменения либо прекращения обязательств между бенефициаром и приказодателем (ст. 264 БК). Бенефициар (в рассматриваемой ситуации – организация, оказывающая маркетинговые услуги) в случае неисполнения аккредитива вправе обратиться с соответствующими требованиями к приказодателю (в данной ситуации – организация, приобретающая маркетинговые услуги), если иное не следует из содержания требований бенефициара. Одним из случаев прекращения обязательств банка-эмитента по аккредитиву является исполнение аккредитива, т.е., по сути, перечисление денежных средств организации-нерезиденту (ст. 265 БК).

Для отражения хозяйственных операций с использованием аккредитивов используется счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (п. 47 Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной постановлением Минфина Республики Беларусь от 29.06.2011 № 50).

В соответствии с условиями соглашения об открытии аккредитива банк обязан уведомить приказодателя об исполнении полученных инструкций, т.е. уведомить организацию о факте платежа, дате, сумме платежа и иных необходимых и предусмотренных соглашением обстоятельствах.

Именно на эту дату в бухгалтерском учете организация отражает факт оплаты нерезиденту денежных средств и соответственно начисление НДС: **Д-т 18 – К-т 68, субсчет «Налог на добавленную стоимость»**.

Таким образом, для целей применения п. 5 ст. 100 НК датой оплаты нерезиденту и датой отражения в бухгалтерском учете факта перечисления денежных средств и начисления НДС будет являться дата исполнения обязательств по аккредитиву, т.е. дата фактического перечисления денежных средств нерезиденту банком. Соответственно на дату перечисления банком денежных средств нерезиденту (либо на дату перечисления денежных средств иным авизирующим банком в случае его привлечения) белорусской организации следует отразить начисление НДС согласно требованиям ст. 92 НК.

В качестве даты оплаты нерезиденту денежных средств за услуги по договору на оказание маркетинговых услуг рассматривать иную дату неправомерно, так как факт выплаты (перечисления денежных средств) нерезиденту может и не состояться. В частности, помимо исполнения аккредитива обязательства банка-эмитента по аккредитиву могут быть прекращены способами,

не подразумеваемыми фактическую выплату денежных средств организации-нерезиденту. В частности, обязательства банка-эмитента по аккредитиву прекращаются в случае:

- **непредставления документов, соответствующих условиям аккредитива, в течение срока, на который был выставлен аккредитив;**
- **отказа бенефициара от своих прав по аккредитиву;**
- **отзыва банком-эмитентом аккредитива, если он определен как отзывной** (ст. 265 БК).

В случае прекращения обязательств банка-эмитента по аккредитиву по основаниям, установленным абз. 3 и 4 части первой ст. 256 БК, банк-эмитент обязан не позднее банковского дня, следующего за днем наступления указанных оснований или возврата денежных средств от исполняющего банка, перечислить приказодателю денежные средства, предоставленные для исполнения аккредитива.

## В КАКИХ СЛУЧАЯХ НУЖНО ИСЧИСЛИТЬ НДС ПРИ БЕЗВОЗМЕЗДНОЙ ПЕРЕДАЧЕ ОБЪЕКТОВ

Безвозмездной передачей товаров (работ, услуг), имущественных прав признают передачу указанных активов без оплаты и освобождение от обязанности их оплаты (п. 1 ст. 31 Налогового кодекса Республики Беларусь; далее – НК).

Обороты по безвозмездной передаче в соответствии с НК делятся:

**1) на обороты, не признаваемые реализацией.**

Поскольку объектом обложения НДС являются обороты по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Республики Беларусь, то обороты, не признаваемые реализацией, не облагаются НДС. Они перечислены в ст. 31 НК;

**2) обороты, не признаваемые объектом обложения НДС.**

Данные обороты также не облагаются НДС. Они перечислены в п. 2 ст. 93 НК;

**3) обороты, признаваемые объектами обложения НДС.**

Это все остальные обороты по безвозмездной передаче. В свою очередь, такие обороты делятся:

- на облагаемые НДС;
- освобожденные от НДС (приведены в ст. 94 НК).

### Безвозмездная передача, не являющаяся реализацией

Не подлежит обложению НДС, поскольку не является реализацией (ст. 31 НК), безвозмездная передача:

– **имущества организации ее правопреемнику (правопреемникам) при реорганизации этой организации.**

**Реорганизация** – это слияние, присоединение, выделение, преобразование юридического лица (ст. 43 Гражданского кодекса Республики Беларусь; далее – ГК).

Права и обязанности при осуществлении каждого вида реорганизации передаются на основании соответствующего виду реорганизации определенного документа: передаточного акта или разделительного баланса.

Передаточный акт и разделительный баланс должны содержать положения о правопреемстве по всем обязательствам реорганизованного юридического лица в отношении всех его кредиторов и должников, включая и обязательства, оспариваемые сторонами (ст. 55 ГК).

Следовательно, **не облагается НДС имущество:**

- юридического лица, передаваемое вновь созданному юридическому лицу при слиянии юридических лиц;
- юридического лица, передаваемое другому юридическому лицу при присоединении одного юридического лица к другому;
- юридического лица, переданное юридическим лицам, возникшим при разделении юридического лица;
- юридического лица, переданное юридическому лицу, выделенному из состава юридического лица;
- переданное вновь возникшему юридическому лицу при преобразовании юридического лица одного вида в юридическое лицо другого вида.

### Пример 1. Выделение юридического лица

Организация выделила из своего состава предприятие розничной торговли, зарегистрировав его как самостоятельное юридическое лицо, и передала ему на баланс оборудование.

Передача оборудования не облагается НДС и не отражается в налоговой декларации по НДС;

**– имущества организации ее участнику (акционеру) в размере, не превышающем его вноса (вклада) в уставный фонд этой организации, при ее ликвидации либо при выходе (исключении) участника из состава участников организации. При этом стоимость передаваемого имущества и размер вноса (вклада) участника (акционера) подлежат пересчету в доллары США по официальному курсу, установленному Нацбанком соответственно на дату передачи имущества и на дату внесения вноса (вклада).**

Сумма превышения стоимости выдаваемого имущества над взносом (вкладом) учредителя является объектом налогообложения.

### Пример 2. Уменьшение размера уставного фонда

Организация (ООО с несколькими участниками) уменьшает свой уставный фонд и в связи с этим возвращает учредителю часть имущества, внесенного им в уставный фонд.

Данный оборот подлежит обложению НДС, так как возврат имущества учредителю не связан с ликвидацией организации или выходом (исключением) учредителя из организации.

Вышеизложенная норма НК не содержит условия возврата учредителю именно того имущества, которое было внесено им в уставный фонд. Основным критерием для отсутствия объекта обложения НДС является соответствие стоимости возвращенного имущества и стоимости внесенного имущества в долларах США по курсу на день внесения и день выдачи. Одновременно, исходя из положений ст. 128 ГК, к имуществу относятся в т.ч. и деньги.

**Пример 3. Выход из состава учредителей**

Учредитель А. внес в уставный фонд ООО компьютер, учредитель Б. – денежный вклад. При выходе этих учредителей из состава участников им были выданы товары согласно доле учредителей в уставном фонде. НДС исчислять не нужно.

Следовательно, в случаях, если учредитель при создании организации внес денежный вклад либо имущество, а при ликвидации организации (выходе учредителя (участника)) получил иное имущество, стоимостное выражение которого не превышает внесенного вклада в долларовом эквиваленте, объект налогообложения не возникает;

**– товаров (работ, услуг), имущественных прав в пределах одного собственника по его решению или решению уполномоченного им органа.**

Под одним собственником подразумевается единственный и один и тот же собственник у двух юридических лиц.

Безвозмездное выполнение работ, оказание услуг в пределах одного собственника не облагаются НДС с 1 января 2015 г. До этой даты налогообложение производилось.

**Пример 4. Уменьшение уставного фонда унитарного предприятия**

Унитарное предприятие уменьшает свой уставный фонд и возвращает учредителю часть имущества, внесенного им в уставный фонд.

Данная операция является безвозмездной передачей имущества в пределах одного собственника, НДС исчислять не нужно, так как унитарным предприятием признается коммерческая организация, не наделенная правом собственности на закрепленное за ней собственником имущество. Имущество частного унитарного предприятия находится в частной собственности физического лица (совместной собственности супругов или членов крестьянского (фермерского) хозяйства) либо юридического лица и принадлежит такому предприятию на праве хозяйственного ведения (ст. 113 ГК).

**Пример 5. Передача имущества унитарному предприятию его учредителем**

Учредитель унитарного предприятия безвозмездно передал предприятию для использования на праве хозяйственного ведения мебель.

Передача имущества унитарному предприятию его учредителем для использования на праве хозяйственного ведения является передачей в пределах одного собственника и не облагается НДС;

**– жилых помещений в домах государственного жилищного фонда при их приватизации гражданами Республики Беларусь;**

**– имущества, находящегося в собственности Республики Беларусь или ее административно-территориальных единиц, государственным организациям по решению собственника имущества или уполномоченного им органа (организации);**

**– имущества (работ, услуг) Республике Беларусь или ее административно-территориальным единицам, в т.ч. в лице уполномоченных государственных органов, юридических и физических лиц.**

Для принятия решения о возможности применения норм подп. 2.6 п. 2 ст. 31 НК при безвозмездной передаче имущества не государственным органам, а иным юридическим лицам или физическим лицам организации, оказывающей безвозмездную спонсорскую помощь, рекомендуется до ее оказания запрашивать у юридических лиц или физических лиц, выступающих получателями такой помощи, подтверждение полномочий на приобретение имущества в государственную собственность (письмо МНС Республики Беларусь от 29.07.2014 № 2-2-10/3151 «О рассмотрении обращения»).

**Важно!** При применении указанной нормы при передаче имущества безвозмездно органам государственного управления, их территориальным подразделениям, местным исполнительным и распорядительным органам для неисчисления НДС не требуется документ, который бы уполномочил на такую передачу (получение) имущества.

В то же время следует руководствоваться Перечнем республиканских органов государственного управления и иных государственных организаций, подчиненных Правительству Республики Беларусь, Перечнем департаментов с правами юридического лица в центральных аппаратах государственных органов, утвержденными Указом Президента Республики Беларусь от 05.05.2006 № 289 «О структуре Правительства Республики Беларусь». Кроме того, исполнительные и распорядительные органы являются государственными органами и осуществляют свои полномочия в соответствии с Конституцией Республики Беларусь и иными актами законодательства. Исполком является исполнительным и распорядительным органом на территории области, города, района, поселка, сельсовета, а местная администрация – на территории района в городе (ст. 38 Закона Республики Беларусь от 04.01.2010 № 108-3 «О местном управлении и самоуправлении в Республике Беларусь»).

### **Пример 6. Организация безвозмездно передала органу МВД компьютер**

Передача компьютера не облагается НДС. Наличие документа, предоставляющего полномочия на передачу (получение) компьютера, не требуется.

### **Пример 7. Работы по ремонту переданы горисполкому**

Предприятие осуществило ремонт тротуара вокруг территории предприятия по распоряжению горисполкома. Для проведения работ заключен договор с ДРСУ. Работы оплачивает предприятие.

У предприятия данные работы не облагаются НДС, поскольку они безвозмездно выполнены для административно-территориальной единицы Республики Беларусь. У ДРСУ оборот по реализации работ облагается налогом.

Следует обратить внимание и на такой вид безвозмездной передачи, как передача инженерных сетей на баланс эксплуатирующих организаций.

Безвозмездная передача в государственную собственность объектов инженерной, транспортной, социальной инфраструктуры и их благоустройства, завершенных строительством, но не зарегистрированных в установленном порядке в качестве объектов недвижимого имущества, осуществляется без наличия документов, удостоверяющих государственную регистрацию прав на них, на основании акта о передаче затрат, произведенных при создании объекта, и документов, подтверждающих завершение их строительства и соответствие проектной документации (подп. 1.9 п. 1 Указа Президента Республики Беларусь от 07.02.2006

№ 72 «О мерах по государственному регулированию отношений при размещении и организации строительства жилых домов, объектов инженерной, транспортной и социальной инфраструктуры»; далее – Указ № 72). Форму акта о передаче затрат, произведенных при создании объекта, утверждает Минстройархитектуры.

Созданные в процессе строительства объекта наружные инженерные сети и сооружения заказчик (застройщик) передает специализированным эксплуатационным организациям или принимает к бухгалтерскому учету в качестве отдельных объектов основных средств (пп. 42 и 43 Инструкции о порядке определения стоимости объекта строительства в бухгалтерском учете, утвержденной постановлением Минстройархитектуры Республики Беларусь от 14.05.2007 № 10).

Инженерные сети и сооружения на баланс эксплуатационных организаций передаются как сумма затрат по их строительству. Передача затрат оформляется актом о передаче затрат, произведенных при создании объекта инженерной и (или) транспортной инфраструктуры, по форме, предусмотренной постановлением Минстройархитектуры Республики Беларусь от 29.04.2011 № 13.

С учетом изложенного безвозмездная передача заказчиком на баланс эксплуатирующих организаций, находящихся в республиканской либо коммунальной собственности, созданных объектов транспортной и инженерной инфраструктуры не признается объектом обложения НДС независимо от того, имелось ли решение местных органов власти на такую передачу (прием), поскольку необходимость и порядок этой передачи установлены Указом № 72;

**– неиспользуемого имущества, находящегося в республиканской и коммунальной собственности, в собственность индивидуальных предпринимателей и негосударственных юридических лиц.**

### **Безвозмездная передача, не признаваемая объектом обложения НДС**

Не признается объектом обложения НДС (п. 2 ст. 93 НК):

**1) безвозмездная передача имущества (работ, услуг) организациям, осуществляющим хозяйственную деятельность по производству продукции растениеводства, животноводства, рыбоводства и пчеловодства.**

На основании подп. 2.5.1 п. 2 ст. 93 НК по такой безвозмездной передаче объект обложения НДС отсутствует при условии использования полученного имущества для осуществления хозяйственной деятельности по производству продукции растениеводства, животноводства, рыбоводства и пчеловодства. Целевое назначение имущества (работ, услуг) прописывается в договоре о безвозмездной передаче. При этом передающая сторона не обязана отслеживать, для каких целей на самом деле было использовано имущество, а также результат выполненных работ (оказанных услуг).

В п. 4 письма МНС Республики Беларусь от 21.01.2009 № 4-1-14/12635 «О налоге на добавленную стоимость» сказано, что безвозмездная передача сельскохозяйственной техники сельскохозяйственным предприятиям для использования ее на осуществление сельхозпредприятиями деятельности по производству продукции растениеводства, животноводства, рыбоводства и пчеловодства не признается объектом обложения НДС. В этом письме полагается возможным применить данную норму и в отношении такого имущества, как мебель, компьютеры. Стоимость мебели, компьютера через амортизационные отчисления переносится на затраты по деятельности по производству продукции растениеводства, животноводства, рыбоводства и пчеловодства. Таким образом, мебель, компьютеры косвенно используются сельхозпредприятиями в осуществлении деятельности по производству продукции растениеводства, животноводства, рыбоводства и пчеловодства;

**2) безвозмездная передача имущества, при приобретении (ввозе) которого суммы НДС уплачены за счет безвозмездно полученных средств бюджета либо государственных внебюджетных фондов.**

Указанная норма содержится в подп. 2.5.2 п. 2 ст. 93 НК.

В письме МНС Республики Беларусь от 30.12.2008 № 2-1-9/929 «Об актуальных вопросах по исчислению налога на добавленную стоимость» также сказано, что не подлежит налогообложению безвозмездная передача имущества, приобретенного за счет безвозмездно полученных бюджетных средств без НДС.

При частичной оплате имущества за счет бюджетных средств НДС, предъявленный продавцом – плательщиком Республики Беларусь, должен быть частично отнесен за счет бюджетных средств.

**Пример 8. Передача топлива, приобретенного за счет бюджетных средств**

ОАО «А» в январе 2016 г. безвозмездно передало ОАО «Б» приобретенное в 2015 г. за счет бюджетных средств топливо, сумма «входного» НДС по которому была оплачена и отнесена за счет бюджетных средств.

Безвозмездная передача топлива, по которому сумма «входного» налога оплачена и отнесена за счет бюджетных средств, не подлежит налогообложению.

**Пример 9. НДС при ввозе уплачен из средств предприятия**

ОАО «А» за счет безвозмездно полученных средств бюджета закупило в 2015 г. в Китае партию компьютеров. НДС при ввозе компьютеров был уплачен из средств предприятия и принят к вычету. В марте 2016 г. один из компьютеров был безвозмездно передан ОАО «Б».

Так как сумма «входного» налога по компьютерам была уплачена не за счет бюджетных средств и принята к вычету, то оборот по безвозмездной передаче компьютера подлежит налогообложению в установленном порядке, если на него не распространяются иные положения НК.

**Пример 10. Приобретение за счет бюджетных средств, подлежащих возврату**

В марте 2016 г. ОАО «А» безвозмездно передало ОАО «Б» основное средство, приобретенное в 2015 г. за счет бюджетных средств, подлежащих возврату, но не возвращенных на момент передачи основного средства. Сумма «входного» НДС по основному средству была отнесена на его стоимость по решению плательщика.

Поскольку сумма «входного» налога по безвозмездно передаваемому основному средству оплачена за счет бюджетных средств, подлежащих возврату, то такой оборот облагается НДС, если на него не распространяются иные положения НК.

**Пример 11. Передача оборудования, освобожденного от уплаты НДС**

Организация ввезла на территорию Республики Беларусь из Германии лабораторное оборудование, которое освобождено от уплаты НДС при ввозе. Стоимость

оборудования по контракту оплачена за счет безвозвратно полученных бюджетных средств. Оборудование безвозмездно передано НИИ в марте 2016 г.

Оборот по безвозмездной передаче не облагается НДС;

### **3) безвозмездная передача организациям культуры:**

– культурных ценностей;

– товаров (работ, услуг), имущественных прав на объекты авторского права и смежных прав для осуществления культурной деятельности (подп. 2.5.3 п. 2 ст. 93 НК).

При этом к культурной деятельности относятся виды деятельности, определенные Президентом Республики Беларусь (приложение 3 к Указу Президента Республики Беларусь от 14.04.2011 № 145 «О некоторых вопросах налогообложения в сферах культуры и информации»);

– государственного имущества, за исключением товаров, указанных в части первой подп. 2.32 п. 2 ст. 93 НК.

Это положение отражено в подп. 2.5.4 п. 2 ст. 93 НК на основании Указа Президента Республики Беларусь от 04.07.2012 № 294 «О порядке распоряжения государственным имуществом» (далее – Указ № 294).

Согласно Указу № 294 под **государственным имуществом** понимается имущество, закрепленное за республиканскими и коммунальными юридическими лицами, в т.ч. государственными органами, на праве оперативного управления, хозяйственного ведения, казна Республики Беларусь и административно-территориальных единиц, а также имущество, признаваемое государственным в соответствии с законодательством и международными договорами Республики Беларусь.

Указом № 294 установлено, по решению каких органов и в каких стоимостных пределах осуществляется отчуждение государственного имущества. Таким образом, при применении нормы подп. 2.5.4 п. 2 ст. 93 НК следует руководствоваться одновременно и Указом № 294;

**4) обороты по безвозмездной передаче на территории Республики Беларусь бюджетными организациями приобретенных (безвозмездно полученных) товаров, за исключением основных средств и нематериальных активов, по ценам их приобретения (для безвозмездно полученных товаров – по ценам их получения) (подп. 2.32 п. 2 ст. 93 НК).**

Под ценой приобретения (получения) товаров понимается цена с НДС (цена без НДС – для товаров, обороты по реализации которых не признаются объектом обложения НДС либо освобождаются от НДС в соответствии с законодательством), указанная продавцом товаров в первичных учетных документах, применяемых при отгрузке товаров.

Бюджетной организацией признается организация, созданная (образованная) Президентом Республики Беларусь, государственными органами, в т.ч. местными исполнительными и распорядительными органами, или иной уполномоченной на то Президентом Республики Беларусь государственной организацией для осуществления управленческих, социально-культурных, научно-технических или иных функций некоммерческого характера, которая финансируется из соответствующего бюджета на основе бюджетной сметы (ст. 16 НК).

К бюджетным организациям не относятся организации:

– получающие субсидию за счет средств бюджета на покрытие убытков от предпринимательской деятельности и содержание основных фондов;

– получающие из бюджета средства для осуществления предпринимательской деятельности.

Таким образом, НДС не следует исчислять, если товары приобретены бюджетной организацией у плательщиков Республики Беларусь или безвозмездно получены от плательщиков Республики Беларусь и реализованы (безвозмездно переданы) по цене их приобретения (получения). Право на вычет НДС по таким товарам отсутствует (подп. 19.9 п. 19 ст. 107 НК).

### **Пример 12. Безвозмездная передача товаров бюджетной организацией**

Бюджетная организация приобрела товары на территории Республики Беларусь за 2 400 тыс. руб., в т.ч. НДС – 400 тыс. руб. Товары оприходованы с учетом НДС и затем безвозмездно переданы работникам по стоимости 2 400 тыс. руб. Оборот не облагается НДС, не отражается в налоговой декларации по НДС. Вычет НДС не осуществляется.

### **Безвозмездная передача, подлежащая налогообложению**

В иных случаях безвозмездной передачи объектов следует исчислить НДС.

### **Пример 13. Безвозмездное выполнение работ**

ОАО «А» безвозмездно выполнило для предприятия общества инвалидов работы по ремонту помещения.  
Оборот по реализации работ облагается НДС.

### **Пример 14. Вручение подарка**

ОАО «А» подарило директору ОАО «Б» к юбилею телевизор.  
Данный оборот облагается НДС.

В то же время необходимо помнить о том, что ГК предусмотрен запрет на дарение, за исключением обычных подарков, стоимость которых не превышает установленного законодательством 5-кратного размера базовой величины, в отношениях между коммерческими организациями.

### **Налоговая база**

При безвозмездной передаче товаров (работ, услуг), имущественных прав, произведенных (выполненных, оказанных) плательщиком, налоговая база определяется исходя из себестоимости таких товаров (работ, услуг), имущественных прав. При безвозмездной передаче приобретенных товаров налоговая база определяется исходя из цены их приобретения (п. 3 ст. 97 НК).

При безвозмездной передаче объектов основных средств и нематериальных активов, отдельных предметов в составе оборотных средств и имущества, учитываемого в составе внеоборотных активов, налоговая база определяется исходя из их остаточной стоимости.

Остаточная стоимость и цена приобретения принимаются на дату безвозмездной передачи с учетом переоценок (уценок), проводимых в соответствии с законодательством.

## Момент фактической реализации

При безвозмездной передаче объектов моментом их фактической реализации признается день передачи объектов (п. 1 ст. 100 НК).

## Ставки налога. Предъявление НДС

При безвозмездной передаче объектов применяются ставки НДС, установленные в отношении безвозмездно передаваемого объекта (10 %, 20 %, расчетная ставка НДС и т.д.). Кроме того, к таким оборотам может применяться освобождение от НДС.

Ставка 10 % применяется, если безвозмездно передаются:

– производимая на территории Республики Беларусь продукция растениеводства (кроме цветоводства, выращивания декоративных растений), дикорастущие ягоды, орехи и иные плоды, грибы, другая дикорастущая продукция, животноводства (кроме производства пушнины), рыбоводства и пчеловодства;

– продовольственные товары и товары для детей по перечню таких товаров, утвержденному Указом Президента Республики Беларусь от 21.06.2007 № 287.

Расчетная ставка НДС применяется по операциям по безвозмездной передаче товаров, приобретенных у плательщиков, исчисляющих налог по расчетной ставке.

Освобождение от НДС применяется при безвозмездной передаче на территории Республики Беларусь товаров (работ, услуг), перечисленных в ст. 94 НК, в отношении которых установлены льготы по НДС.

При реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав по свободным отпускным ценам (с учетом акцизов для подакцизных товаров) или тарифам плательщик дополнительно к цене (тарифу) товаров (работ, услуг), имущественных прав обязан предъявить к оплате покупателю этих товаров (работ, услуг), имущественных прав соответствующую сумму налога (п. 1 ст. 105 НК).

Следовательно, при безвозмездной передаче объектов также должно производиться предъявление НДС по соответствующей ставке, установленной законодательством.

## РАСПРЕДЕЛЕНИЕ НАЛОГОВЫХ ВЫЧЕТОВ И ЗАПОЛНЕНИЕ ЧАСТИ I НАЛОГОВОЙ ДЕКЛАРАЦИИ (РАСЧЕТА) ПО НДС

Инструкция о порядке заполнения налоговых деклараций (расчетов) по налогам (сборам), книги покупок утверждена постановлением МНС Республики Беларусь от 24.12.2014 № 42 (далее – Инструкция № 42 и постановление № 42).

Форма налоговой декларации (расчета) по НДС установлена в приложении 1 к постановлению № 42. Порядок ее заполнения изложен в гл. 2 Инструкции № 42.

Налоговая декларация (расчет) по НДС включает в себя:

– титульный лист;

– часть I «Расчет суммы НДС при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав»;

– часть II «Расчет суммы НДС, взимаемого налоговыми органами при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь»;

– 12 приложений.

Часть I заполняется нарастающим итогом с начала налогового периода за отчетный период, определяемый в соответствии с частью второй п. 1 ст. 108 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК), если иной период не установлен Президентом Республики Беларусь.

Плательщик заполняет и включает в налоговую декларацию (расчет) только те части, разделы налоговой декларации (расчета) и приложения к форме налоговой декларации (расчета), для заполнения которых у него имеются сведения.

Если с налоговой декларацией (расчетом) представляются приложения, в соответствующей строке (строках) налоговой декларации (расчета) проставляется знак «х».

В налоговых декларациях (расчетах) показатели отражаются в тысячах рублей с точностью до 3 знаков после запятой.

Рассмотрим на примере порядок заполнения части I налоговой декларации по НДС.

### Пример. Заполнение декларации по НДС

ООО «Орхидея»:

- реализует изделия, освобожденные от НДС;
- реализует товары со ставками НДС 0 %, 10 % и 20 %;
- оказывает рекламные услуги для нерезидента, местом реализации которых не является территория Республики Беларусь;
- реализует товары населению на выставке-ярмарке в Российской Федерации.

В соответствии с учетной политикой ООО «Орхидея» ведет книгу покупок. Моментом фактической реализации в отношении сумм, увеличивающих налоговую базу по НДС, избран день получения этих сумм. Отчетным периодом избран календарный квартал; рассматриваемый отчетный период – I квартал 2016 г.

Курсы валют применены условные для упрощения расчетов.

### Исходные данные

Остаток вычетов на 01.01.2016:

– по товарам (работам, услугам) – 1 000 тыс. руб.;

– по основным средствам и нематериальным активам – 1 300,0 тыс. руб.

Всего на 01.01.2016 – 2 300 тыс. руб.

Сумма налоговых вычетов за январь 2016 г. – 8 000 тыс. руб., в т.ч.:

– налоговые вычеты по основным средствам и нематериальным активам – 2 000,0 тыс. руб.;

– остальные налоговые вычеты по книге покупок – 6 000 тыс. руб.

Остаток налоговых вычетов по товарам (работам, услугам) и остаток налоговых вычетов по основным средствам и нематериальным активам на 01.01.2016 организация распределяет по удельному весу (метод вычета остатка сумм НДС по основным средствам и нематериальным активам равными долями не предусмотрен).

Операции, произведенные ООО «Орхидея» в I квартале 2016 г., и разъяснения по порядку их отражения в налоговой декларации по НДС представлены в табл. 1.

Таблица 1

Наименование хозяйственной операции	Порядок налогообложения	Порядок отражения в разд. I налоговой декларации по НДС
1	2	3
<p>Оказаны разовые маркетинговые услуги заказчику Республики Беларусь. Акт оказания услуг от 31.03.2016 подписан заказчиком 22.04.2016. Стоимость услуг – 12 000 тыс. руб., в т.ч. НДС – 2 000 тыс. руб.</p>	<p>Днем выполнения работ (оказания услуг) признается день передачи выполненных работ (оказанных услуг) в соответствии с оформленными документами (приемо-сдаточные акты и другие аналогичные документы). При неподписании заказчиком приемо-сдаточных актов и (или) других аналогичных документов за отчетный месяц (квартала) до 20-го числа (включительно) месяца (квартала), следующего за отчетным, днем выполнения работ (оказания услуг) признается день составления приемо-сдаточных актов и (или) других аналогичных документов (п. 1 ст. 100 НК). Поскольку акт оказания услуг подписан заказчиком после 20 апреля, то оборот по оказанию услуг отражается в декларации за I квартал (в отчетном периоде составления акта). Применяется ставка НДС 20 %</p>	<p>В стр. 1 отражается: в гр. 2 – <b>12 000</b> тыс. руб.; в гр. 4 – <b>2 000</b> тыс. руб.</p>
<p>Оказаны рекламные услуги резиденту Республики Польша на сумму 4 000 долл. США. Акт об оказании услуг подписан заказчиком 31.03.2016</p>	<p>Объект обложения НДС возникает по оборотам по реализации объектов только на территории Республики Беларусь. Исходя из норм подп. 1.4 п. 1 ст. 33 НК местом реализации рекламных услуг является место деятельности их потребителя. Следовательно, оборот по реализации рекламных услуг, оказанных для нерезидента, является оборотом за пределами территории Республики Беларусь и НДС не облагается.  <b>Справочно:</b> обороты по реализации работ, услуг, имущественных прав за пределами Республики Беларусь не участвуют в распределении налоговых вычетов по удельному весу (п. 24 ст. 107 НК). Согласно подп. 14.12 п. 14 Инструкции № 42 такие обороты не отражаются в налоговой декларации по НДС</p>	<p>В стр. 9 отражается: в гр. 2 – <b>32 000</b> тыс. руб. В налоговой декларации не отражается</p>
<p>Реализовано товаров населению на выставке-ярмарке в Российской Федерации на сумму 32 000 тыс. руб. (по курсу на дату выдачи документа физическому лицу, подтверждающего прием наличных денежных средств)</p>	<p>Оборот по реализации товаров населению на выставках-ярмарках в государствах – членах ЕАЭС является оборотом за пределами Республики Беларусь и не облагается НДС (пп. 2 и 3 ст. 106 НК). Стоимость товаров, реализованных за иностранную валюту (за российские рубли), пересчитывается в белорусские рубли по курсу Нацбанка Республики Беларусь на момент фактической реализации товаров, т.е. на дату выдачи покупателем – физическим лицам кассового или товарного чека либо иного документа, подтверждающего оплату товара (письмо МНС Республики Беларусь от 29.05.2012 № 2-1-10/1117)</p>	

1	2	3
Отгружены изделия, освобожденные от НДС, на сумму 6 800 тыс. руб.	Освобожденные от НДС обороты отражаются в стр. 8 налоговой декларации	В стр. 8 отражается: в гр. 2 – <b>6 800</b> тыс. руб.
Отгружены покупателю Республики Беларусь товары, облагаемые НДС по ставке 10 %, на сумму 24 200 тыс. руб., в т.ч. НДС – 2 200 тыс. руб.	Оборот по реализации товаров, облагаемых НДС по ставке 10 %, отражается в стр. 3 налоговой декларации	В стр. 3 отражается: в гр. 2 – <b>24 200</b> тыс. руб.; в гр. 4 – <b>2 200</b> тыс. руб.
В январе отгружены в Россию товары на сумму 63 000 тыс. руб. по курсу валюты на дату отгрузки (оплата получена позднее даты отгрузки). По состоянию на 07.04.2016 имеются подтверждающие вывоз документы	В стр. 6 налоговой декларации отражаются обороты по реализации объектов, облагаемые налогом по ставке 0 % на основании представленных в налоговый орган документов, имеющих у плательщика, подтверждающих обоснованность применения такой ставки НДС. При наличии указанных документов обороты по реализации этих товаров отражают в налоговой декларации (расчете) по налогу того отчетного периода, срок представления которой следует после получения этих документов, либо того отчетного периода, <b>в котором получены документы</b> (ст. 102 НК). Следовательно, оборот по нулевой ставке можно отразить в налоговой декларации за I квартал. Налоговая база определяется в белорусских рублях с учетом положений п. 2 ст. 97 НК	В стр. 6 отражается: в гр. 2 – <b>63 000</b> тыс. руб.
Польской организации, не состоящей на учете в налоговых органах Республики Беларусь, 11.03.2016 оплачено за консультационные услуги, которые будут оказаны в апреле 2016 г. Налоговая база (стоимость услуг) по курсу на момент фактической реализации составила 4 000 тыс. руб.	Местом оказания консультационных услуг признается территория Республики Беларусь (подп. 1.4 п. 1 ст. 33 НК). Моментом фактической реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Республики Беларусь иностранными организациями, не состоящими на учете в налоговых органах Республики Беларусь, признают день оплаты, включая авансовый платеж, либо день иного прекращения обязательств покупателями (заказчиками) этих товаров (работ, услуг), имущественных прав (п. 5 ст. 100 НК). Следовательно, в отчетном периоде оплаты услуг необходимо исчислить НДС (ст. 92 и 100 НК) по ставке 20 %. НДС равен 800 тыс. руб. ( $4\,000 \times 20 / 100$ )	В стр. 13 отражается: в гр. 2 – <b>4 000</b> тыс. руб.; в гр. 4 – <b>800</b> тыс. руб.
В феврале отгружены в Литовскую Республику товары на сумму 20 000 тыс. руб. Расчет производится белорусскими рублями. На 25.03.2016 имеются документы, подтверждающие вывоз	При наличии документов, подтверждающих вывоз товаров, обороты по реализации этих товаров отражают в налоговой декларации того отчетного периода, срок представления которой следует после получения соответствующего документального подтверждения, либо того периода, в котором получено подтверждение. Таким образом, оборот по нулевой ставке надо отразить в декларации за I квартал 2016 г.	В стр. 6 отражается: в гр. 2 – <b>20 000</b> тыс. руб.

Окончание табл. 1

1	2	3
Поступила сумма штрафных санкций от покупателя за нарушение срока оплаты товаров, отгруженных в Украину в сентябре 2015 г. с нулевой ставкой. Сумма санкций – 4 000 тыс. руб.	Суммы увеличения налоговой базы по операциям, указанным в стр. 1–9, отражаются соответственно в той строке, в которой отражена налоговая база по указанным операциям (подп. 14.1 Инструкции № 42). Таким образом, сумма санкций отражается в стр. 6 налоговой декларации	В стр. 6 отражается: в гр. 2 – <b>4 000</b> тыс. руб.

Обобщим исходные данные за I квартал 2016 г. в табл. 2.

Таблица 2

№ п/п	Обороты	Сумма, тыс. руб.
1	Облагаемые НДС по ставке 20 % (гр. 2 стр. 1 налоговой декларации)	12 000
2	Облагаемые НДС по ставке 10 % (гр. 2 стр. 3 налоговой декларации)	24 200
3	Облагаемые НДС по ставке 0 % (гр. 2 стр. 6 налоговой декларации)	87 000
4	Освобожденные от НДС (гр. 2 стр. 8 налоговой декларации)	6 800
5	Обороты, местом реализации которых не является территория Республики Беларусь (гр. 2 стр. 9 налоговой декларации)	32 000
6	Оборот по приобретению услуг у иностранной организации, не состоящей на учете в налоговых органах Республики Беларусь (гр. 2 стр. 13 налоговой декларации)	4 000
7	Сумма НДС, исчисленная по реализации (стр. 14 налоговой декларации)	5 000

При определении методом удельного веса налоговых вычетов, приходящихся на определенную сумму оборота по реализации, эту сумму оборота нужно разделить на общую сумму оборота по реализации и умножить на сумму налоговых вычетов, приходящихся на общую сумму оборота по реализации. Процент удельного веса рассчитывают с точностью не менее 4 знаков после запятой (п. 24 ст. 107 НК). Суммой оборота признаются:

- сумма налоговой базы и НДС, исчисленного от этой налоговой базы;
- сумма увеличения (уменьшения) налоговой базы.

В общую сумму оборота не включают операции по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав организациями (филиалами, представительствами и иными обособленными подразделениями юридических лиц Республики Беларусь), зарегистрированными в качестве плательщиков налогов иностранного государства.

При определении удельного веса, принимаемого для распределения налоговых вычетов, в сумму оборота включают операции по реализации товаров, местом реализации которых не признается территория Республики Беларусь (включая операции по реализации товаров населению на выставках-ярмарках, проводимых на территории государств – членов Евразийского экономического союза), для целей п. 15 ст. 107 НК операции по безвозмездной передаче товаров (работ, услуг), имущественных прав, не признаваемые реализацией или объектом обложения НДС в соответствии с законодательством, если по таким операциям плательщиком не произведено исчисление НДС в бюджет Республики Беларусь.

При определении удельного веса, принимаемого для распределения налоговых вычетов, из суммы оборота исключают:

- налоговую базу и сумму НДС по товарам (работам, услугам), имущественным правам, приобретенным на территории Республики Беларусь у иностранных организаций, не состоящих на учете в налоговых органах Республики Беларусь;

- операции по реализации товаров, местом реализации которых не признается территория Республики Беларусь, при условии, что эти товары приобретены на территории иностранного государства и при их реализации не исчислялся НДС в бюджет Республики Беларусь.

Таким образом, общая сумма оборота, принимаемая для распределения налоговых вычетов по удельному весу, составляет:

$$12\ 000 + 24\ 200 + 87\ 000 + 6\ 800 + 32\ 000 = 162\ 000 \text{ тыс. руб.}$$

### Порядок вычета остатка сумм «входного» НДС на 1 января 2016 г.

При распределении налоговых вычетов методом удельного веса в распределении не участвуют налоговые вычеты прошлого налогового периода, если это предусмотрено учетной политикой организации. В ином случае налоговые вычеты прошлого налогового периода подлежат распределению методом удельного веса в порядке, установленном НК (п. 24 ст. 107 НК).

Следовательно, сумма остатка НДС на 1 января 2016 г. (как по товарам (работам, услугам), так и по основным средствам и нематериальным активам) будет приниматься к вычету без распределения по удельному весу в пределах суммы НДС, исчисленной по реализации, если в учетной политике прописать, что налоговые вычеты прошлого года не участвуют в распределении по удельному весу.

Если данная запись отсутствует, то остаток налоговых вычетов распределяют по удельному весу, в т.ч. и остаток вычетов по основным средствам и нематериальным активам (в случае, когда в учетной политике не прописан метод вычета указанного остатка равными долями).

Налоговые вычеты прошлого налогового периода по основным средствам и нематериальным активам плательщик вправе в текущем налоговом периоде распределить в порядке, определенном частями первой и второй п. 7 ст. 107 НК, частью третьей п. 24 ст. 107 НК (при наличии оборотов по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, вычет по которым производится в различном порядке), либо принять к вычету равными долями в каждом отчетном периоде по 1/12 (если отчетным периодом признается календарный месяц) или по 1/4 (если отчетным периодом признается календарный квартал). Выбранный порядок вычета равными долями отражается в учетной политике организации и изменению в течение текущего налогового периода не подлежит (п. 7 ст. 107 НК).

Учитывая изложенное, а также положения подп. 23.5 п. 23 ст. 107 НК, остаток вычетов по основным средствам и нематериальным активам на 1 января 2016 г. можно:

- вычитать равными долями без распределения по удельному весу независимо от суммы НДС, исчисленной по реализации, если в учетной политике прописан метод вычета равными долями;

- не распределять по удельному весу и принимать к вычету в пределах суммы НДС, исчисленной по реализации, если это установлено в учетной политике;

- распределять по удельному весу.

В рассматриваемом примере ООО «Орхидея» решило распределять по удельному весу и остаток вычетов по основным средствам и нематериальным активам, и остаток по товарам (работам, услугам).

### **Порядок вычета сумм НДС, приходящихся на обороты с нулевой ставкой**

Вычет сумм НДС производится **в полном объеме** по товарам (работам, услугам), при реализации которых обложение НДС осуществляется по ставке в размере 0 %, – при наличии у плательщика (в случаях, установленных ст. 102 НК, – при представлении плательщиком в налоговый орган по месту постановки на учет) документов, предусмотренных частью третьей подп. 1.1.1 п. 1, пп. 2–9 и 11–13 ст. 102 НК (подп. 23.1 п. 23 ст. 107 НК).

Таким образом, документальное подтверждение вывоза товаров предоставляет право на полный вычет суммы «входного» НДС.

### **Порядок вычета сумм НДС, приходящихся на обороты со ставкой НДС 10 %**

Вычет сумм НДС производится **в полном объеме** по товарам, при реализации которых обложение НДС осуществляется по ставкам 10 %, 9,09 % (подп. 23.2 п. 23 ст. 107 НК).

Следовательно, суммы «входного» НДС, приходящиеся к указанным оборотам, подлежат вычету независимо от суммы НДС, исчисленной по реализации.

### **Порядок вычета сумм НДС, приходящихся к освобожденным от НДС оборотам и оборотам по реализации товаров, местом реализации которых не признается территория Республики Беларусь**

При одновременном использовании приобретенных (ввезенных) товаров (работ, услуг), имущественных прав при производстве и (или) реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых освобождены от обложения НДС, и товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат обложению НДС, включение сумм НДС, кроме сумм этого налога, предъявленных при приобретении либо уплаченных при ввозе основных средств и нематериальных активов, в затраты плательщика по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемые при налогообложении, осуществляется нарастающим итогом с начала года исходя из доли оборота операций по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, освобожденных от налогообложения, в общем объеме оборота по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав (п. 3 ст. 106 НК).

Эти положения применяются также в отношении оборотов по реализации товаров, местом реализации которых не признается территория Республики Беларусь, включая обороты по реализации товаров населению на выставках-ярмарках, проводимых на территории государств – членов ЕАЭС.

С учетом изложенного налоговые вычеты, приходящиеся на оборот по реализации товаров на ярмарке населению в Российской Федерации, необходимо относить на затраты, участвующие при налогообложении прибыли.

### **Распределение налоговых вычетов по основным средствам и нематериальным активам**

В нашем примере в I квартале 2016 г. сумма «входного» НДС по основным средствам и нематериальным активам по книге покупок плательщика составила 2 000 тыс. руб. Распределемый по удельному весу остаток составил 1 300 тыс. руб.

Исходя из нормы п. 3 ст. 106 НК, суммы налоговых вычетов по основным средствам и нематериальным активам не участвуют в определении методом удельного веса суммы НДС,

подлежащей отнесению на затраты плательщика (т.е. приходящейся на освобожденные от НДС обороты и обороты по реализации товаров, местом реализации которых не признается территория Республики Беларусь). Однако указанные налоговые вычеты подлежат распределению при наличии оборотов, облагаемых по нулевой ставке НДС, а также по ставке НДС 10 %.

Так, определение сумм НДС по основным средствам и нематериальным активам, приходящихся на обороты по реализации товаров (работ, услуг), облагаемых НДС по ставкам 0 %, 10 %, 9,09 %, производят путем умножения удельного веса суммы таких оборотов в общей сумме оборота по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав нарастающим итогом с начала года на суммы НДС по основным средствам и нематериальным активам (п. 7 ст. 107 НК). Общую сумму оборота и процент удельного веса определяют в порядке, установленном частью третьей п. 24 ст. 107 НК.

Следовательно, сумма НДС по основным средствам (ОС) и нематериальным активам (НА), приходящаяся к конкретному обороту, определяется по формулам:

$$\begin{aligned} & (\text{налоговые вычеты по ОС и НА} + \text{остаток налоговых вычетов по ОС и НА на } 01.01.2016) \times \\ & \times \text{ оборот со ставкой НДС } 0 \% / \text{общая сумма оборота;} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & (\text{налоговые вычеты по ОС и НА} + \text{остаток налоговых вычетов по ОС и НА на } 01.01.2016) \times \\ & \times \text{ оборот со ставкой НДС } 10 \% / \text{общая сумма оборота.} \end{aligned}$$

Сумма НДС по основным средствам и нематериальным активам, подлежащая вычету в полном объеме, приходящаяся на оборот со ставкой НДС 0 %, составляет:

$$(2\,000 + 1\,300) \times 87\,000 / 162\,000 = 1\,772,222 \text{ тыс. руб.}$$

Сумма НДС по ОС и НА, подлежащая вычету в полном объеме, приходящаяся на оборот со ставкой НДС 10 %, равна:

$$(2\,000 + 1\,300) \times 24\,200 / 162\,000 = 492,963 \text{ тыс. руб.}$$

Сумма НДС по основным средствам и нематериальным активам, подлежащая вычету в пределах суммы налога по реализации, составила:

$$(2\,000 + 1\,300) - 1\,772,222 - 492,963 = 1\,034,815 \text{ тыс. руб.}$$

### **Распределение налоговых вычетов по товарам (работам, услугам)**

Теперь распределим между оборотами суммы НДС по товарам (работам, услугам), имущественным правам, за исключением НДС по основным средствам и нематериальным активам. Согласно исходным данным остаток вычетов по товарам (работам, услугам) на 01.01.2016 распределяется по удельному весу. Значит, сумму НДС по товарам (работам, услугам), приходящаяся к конкретному обороту, определяем по формулам:

$$\begin{aligned} & (\text{налоговые вычеты по товарам (работам, услугам)} + \text{остаток налоговых вычетов по товарам} \\ & \text{(работам, услугам) на } 01.01.2016) \times \text{освобожденный от НДС оборот} / \text{общая сумма оборота;} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & (\text{налоговые вычеты по товарам (работам, услугам)} + \text{остаток налоговых вычетов по товарам} \\ & \text{(работам, услугам) на } 01.01.2016) \times \text{оборот за пределами Республики Беларусь} / \text{общая сумма оборота;} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & (\text{налоговые вычеты по товарам (работам, услугам)} + \text{остаток налоговых вычетов по товарам} \\ & \text{(работам, услугам) на } 01.01.2016) \times \text{оборот со ставкой НДС } 0 \% / \text{общая сумма оборота;} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & (\text{налоговые вычеты по товарам (работам, услугам)} + \text{остаток налоговых вычетов по товарам} \\ & \text{(работам, услугам) на } 01.01.2016) \times \text{оборот со ставкой НДС } 10 \% / \text{общая сумма оборота.} \end{aligned}$$

Таким образом, сумма НДС по товарам (работам, услугам), подлежащая отнесению на затраты, приходящаяся на освобожденный оборот, составит:

$$(6\,000 + 1\,000) \times 6\,800 / 162\,000 = 293,827 \text{ тыс. руб.}$$

Сумма НДС по товарам (работам, услугам), подлежащая отнесению на затраты, приходящаяся на оборот по реализации товаров на ярмарке населению за пределами Республики Беларусь, составила:

$$(6\,000 + 1\,000) \times 32\,000 / 162\,000 = 1\,382,716 \text{ тыс. руб.}$$

Всего на затраты относится НДС в сумме 1 676,543 тыс. руб. (293,827 + 1 382,716). Эта сумма отражается в стр. 6 разд. IV налоговой декларации.

Сумма НДС по товарам (работам, услугам), подлежащая вычету в полном объеме, приходящаяся на оборот со ставкой НДС 0 %, составила:

$$(6\,000 + 1\,000) \times 87\,000 / 162\,000 = 3\,759,259 \text{ тыс. руб.}$$

Сумма НДС по товарам (работам, услугам), подлежащая вычету в полном объеме, приходящаяся на оборот со ставкой НДС 10 %, составила:

$$(6\,000 + 1\,000) \times 24\,200 / 162\,000 = 1\,045,679 \text{ тыс. руб.}$$

Сумма НДС по товарам (работам, услугам), подлежащая вычету в пределах суммы налога по реализации:

$$(6\,000 + 1\,000) - 293,827 - 1\,382,716 - 3\,759,259 - 1\,045,679 = 518,519 \text{ тыс. руб.}$$

### Определение суммы налоговых вычетов, подлежащей отражению в налоговой декларации по НДС

Вычет сумм НДС производится в следующей очередности (п. 25 ст. 107 НК):

– **в первую очередь** – суммы НДС по товарам (работам, услугам), имущественным правам, за исключением основных средств и нематериальных активов, подлежащие вычету в пределах сумм НДС, исчисленных по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, т.е. 518,519 тыс. руб.;

– **во вторую очередь** – суммы НДС по основным средствам и нематериальным активам, подлежащие вычету в пределах сумм НДС, исчисленных по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав. Указанные суммы НДС вычитаются в сумме, не превышающей разницу между суммой НДС, исчисленной по реализации, и суммами НДС, вычитаемыми в первую очередь. В нашем случае такого превышения нет ( $5\,000 - 518,519 = 4\,481,481$  тыс. руб.), а НДС по основным средствам и нематериальным активам составляет меньшую сумму – 1 034,815 тыс. руб., т.е. он принимается к вычету полностью;

– **в третью очередь** независимо от суммы НДС, исчисленной по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, – суммы НДС по оборотам, облагаемым НДС по ставкам 9,09 % и 10 % ( $492,963 + 1\,045,679 = 1\,538,642$  тыс. руб.);

– **в четвертую очередь** независимо от суммы НДС, исчисленной по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, – суммы НДС по оборотам, облагаемым НДС по ставке 0 % ( $1\,772,222 + 3\,759,259 = 5\,531,481$  тыс. руб.);

– **в пятую очередь** независимо от суммы НДС, исчисленной по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, – суммы НДС по товарам, освобождаемым от НДС в соответствии с подп. 1.44 п. 1 ст. 94 НК (в рассматриваемом примере отсутствуют);

– **в шестую очередь** независимо от суммы НДС, исчисленной по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, – суммы НДС прошлого налогового периода по основным средствам и нематериальным активам, если такие суммы НДС в текущем налоговом периоде принимаются к вычету равными долями в соответствии с частью третьей п. 7 ст. 107 НК (в нашем случае метод вычета равными долями не предусмотрен в учетной политике);

## РАЗДЕЛ I. НДС: истины азбучные и не только

– **в седьмую очередь** независимо от суммы НДС, исчисленной по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, – суммы НДС по товарам, указанным в части первой подп. 23.6 и (или) части первой подп. 23.7 п. 23 ст. 107 НК, при подтверждении обоснованности осуществления вычета в полном объеме (в нашем примере отсутствуют).

Таким образом, сумма налоговых вычетов, подлежащая отражению в стр. 15в налоговой декларации по НДС за I квартал 2016 г., составляет:

$518,519 + 1\,034,815 + 1\,538,642 + 5\,531,481 = 8\,623,457$  тыс. руб.

Заполненная налоговая декларация за I квартал 2016 г. (часть I) имеет следующий вид:

(тыс. руб.)

Показатели	Сумма	Ставка НДС	Сумма НДС
1	2	3	4
<b>Раздел I. НАЛОГОВАЯ БАЗА</b>			
1. По операциям, облагаемым по ставке	12 000,000	20 / 120	2 000,000
2. По операциям, облагаемым по ставке		18 / 118	
3. По операциям, облагаемым по ставке	24 200,000	10 / 110	2 200,000
4. По операциям, облагаемым по ставке		16,67 %	
5. По операциям, облагаемым по ставке		9,09 %	
6. По операциям, облагаемым по ставке	87 000,000	0 %	×
7. По операциям по реализации товаров (работ, услуг), не облагаемых НДС (освобождаемых от НДС), вычет сумм НДС по которым производится в полном объеме		×	×
8. По операциям, освобождаемым от НДС	6 800,000	×	×
9. По операциям, местом реализации которых не признается территория Республики Беларусь	32 000,000	×	×
9-1. По операциям по безвозмездной передаче товаров (работ, услуг), имущественных прав (далее – объекты), не признаваемым реализацией или объектом налогообложения НДС в соответствии с законодательством		×	×
10. По операциям по реализации товаров по розничным ценам		×	
11. Суммы налога, излишне предъявленные покупателям	×	×	
12. Суммы уменьшения налоговых вычетов, превышающие сумму вычетов отчетного налогового периода	×	×	
13. Налоговая база и суммы НДС, подлежащие уплате при приобретении объектов у иностранных организаций	4 000,000	×	800,000
14. ИТОГО по разделу I	166 000,000	×	5 000,000
14а. Сумма НДС по объектам, обороты по реализации которых освобождены от уплаты НДС	×	×	

**РАЗДЕЛ I. НДС: истины азбучные и не только**

Окончание табл.

1	2	3	4
14б. Сумма НДС по объектам, по оборотам по реализации которых предоставлен налоговый кредит	×	×	
14в. Сумма НДС по остальным объектам	×	×	5 000,000
<b>Раздел II. НАЛОГОВЫЕ ВЫЧЕТЫ</b>			
15. Налоговые вычеты – всего (стр. 15а + стр. 15б + стр. 15в)	×	×	8 623,457
15а. Налоговые вычеты по объектам, обороты по реализации которых освобождены от уплаты НДС	×	×	
15б. Налоговые вычеты по объектам, по оборотам по реализации которых предоставлен налоговый кредит	×	×	
15в. Налоговые вычеты по остальным объектам	×	×	8 623,457
<b>Раздел III. СУММА НАЛОГА</b>			
16. Сумма НДС нарастающим итогом – всего (стр. 16а + стр. 16б + стр. 16в)	×	×	–3 623,457
16а. Сумма НДС нарастающим итогом, остающаяся в распоряжении (подлежащая уменьшению) (стр. 14а – стр. 15а)	×	×	
16б. Сумма НДС нарастающим итогом, подлежащая уплате (возврату) по объектам, по оборотам по реализации которых предоставлен налоговый кредит (стр. 14б – стр. 15б)	×	×	
16в. Сумма НДС нарастающим итогом, подлежащая уплате (возврату) (стр. 14в – стр. 15в)	×	×	–3 623,457
17. Сумма НДС за отчетный период – всего (стр. 17а + стр. 17б + стр. 17в)	×	×	–3 623,457
17а. Сумма НДС за отчетный период, остающаяся в распоряжении (подлежащая уменьшению) (стр. 16а – стр. 16а предыдущей налоговой декларации (расчета))	×	×	
17б. Сумма НДС за отчетный период, подлежащая уплате (возврату), по объектам, по оборотам по реализации которых предоставлен налоговый кредит (стр. 16б – стр. 16б предыдущей налоговой декларации (расчета))	×	×	
17в. Сумма НДС за отчетный период к уплате (возврату) по остальным объектам (стр. 16в – стр. 16в предыдущей налоговой декларации (расчета))	×	×	–3 623,457
18. Сумма НДС к уплате (возврату) за отчетный период – всего (стр. 17б + стр. 17в)	×	×	–3 623,457
18.1. в том числе к доплате (уменьшению) по акту проверки	×	×	

Раздел IV  
Другие сведения

(тыс. руб.)

Показатели	Сумма
1	2
1. Суммы НДС текущего налогового периода, предъявленные при приобретении либо уплаченные при ввозе объектов, – всего (стр. 1.1 + стр. 1.2 + стр. 1.3)	8 000,000
1а. в том числе суммы НДС по создаваемым, приобретенным (ввезенным) основным средствам, нематериальным активам	2 000,000
1.1. суммы НДС, предъявленные при приобретении объектов на территории Республики Беларусь	8 000,000*
1.2. суммы НДС, исчисленные и уплаченные при ввозе товаров с территории государств – членов Евразийского экономического союза	–
1.3. суммы НДС, уплаченные при выпуске товаров в соответствии с заявленной таможенной процедурой	–
2. Суммы НДС, не принятые к вычету в прошлом налоговом периоде	2 300,000
2.1. в том числе суммы НДС по созданным, приобретенным (ввезенным) основным средствам, нематериальным активам, из них:	1 300,000
2.1.1. принятые к вычету в текущем налоговом периоде в полном объеме равными долями (по 1/12 или по 1/4) суммы НДС по созданным, приобретенным (ввезенным) основным средствам, нематериальным активам	–
3. Принятые к вычету в полном объеме суммы НДС, приходящиеся на обороты по реализации товаров (работ, услуг), облагаемые по ставке ноль (0) процентов	5 531,481
4. Принятые к вычету в полном объеме суммы НДС, приходящиеся на обороты по реализации товаров, облагаемые по ставкам 10 процентов и (или) 9,09 процента	1 538,642
5. Принятые к вычету в полном объеме суммы НДС, приходящиеся на обороты по реализации товаров (работ, услуг), не облагаемых НДС (освобождаемых от НДС), в соответствии с подпунктами 23.4, 23.6, 23.7 пункта 23 статьи 107 Налогового кодекса Республики Беларусь	–
6. Суммы НДС, не принятые к вычету и включенные в затраты по производству и реализации объектов	1 676,543
6.1. в том числе в связи с применением освобождения от НДС	293,827
7. Не облагаемый НДС оборот по реализации товаров с мест хранения, с выставок-ярмарок на территории государств – членов Евразийского экономического союза, вычет сумм НДС по которым производится в полном объеме	–
8. облагаемый по ставке ноль (0) процентов оборот по реализации товаров на территорию государств – членов Евразийского экономического союза, в том числе:	63 000,000
8.1. вывезенных на территорию Российской Федерации	63 000,000
8.2. вывезенных на территорию Республики Казахстан	–

Продолжение табл.

1	2
8.3. вывезенных на территорию Республики Армения	–
8.4. вывезенных на территорию Кыргызской Республики	–
9. Освобождаемый от НДС и (или) облагаемый по ставкам 20, 10 процентов оборот по реализации товаров на территорию государств – членов Евразийского экономического союза, в том числе:	–
9.1. вывезенных на территорию Российской Федерации	–
9.2. вывезенных на территорию Республики Казахстан	–
9.3. вывезенных на территорию Республики Армения	–
9.4. вывезенных на территорию Кыргызской Республики	–
10. облагаемый по ставке ноль (0) процентов оборот по реализации лицами, обладающими статусом уполномоченного экономического оператора, товаров, при ввозе которых на территорию Республики Беларусь не взимался НДС таможенными органами	–
11. Суммы НДС, не принятые к вычету на конец текущего налогового периода	–
12. Принятые к вычету в полном объеме суммы НДС в соответствии с: (строка 12.1 + строка 12.2 + строка 12.3)	–
12.1. Декретом Президента Республики Беларусь от 6 августа 2009 г. № 10 «О создании дополнительных условий для инвестиционной деятельности в Республике Беларусь» (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2009 г., № 188, 1/10912) в связи с реализацией инвестиционного договора: (строка 12.1.1 + строка 12.1.2 +...)	–
12.1.1. _____ (дата и номер инвестиционного договора, заключенного с Республикой Беларусь)	–
12.1.2. _____ (дата и номер инвестиционного договора, заключенного с Республикой Беларусь)	–
...	–
12.2. инвестиционными договорами, заключенными с Республикой Беларусь, предусматривающими отличные от Декрета Президента Республики Беларусь от 6 августа 2009 г. № 10 условия и (или) порядок принятия сумм НДС к вычету в полном объеме: (строка 12.2.1 + строка 12.2.2 +...)	–
12.2.1. _____ (дата и номер инвестиционного договора, заключенного с Республикой Беларусь)	–
12.2.2. _____ (дата и номер инвестиционного договора, заключенного с Республикой Беларусь)	–
...	–
12.3. иными актами Президента Республики Беларусь, которыми предоставлено право на принятие (установлен порядок принятия) сумм НДС к вычету в полном объеме: (строка 12.3.1 + строка 12.3.2 +...)	–
12.3.1. _____ (абзач, часть, подпункт, пункт, статья (при их наличии), дата принятия, номер и вид акта Президента Республики Беларусь)	–

Окончание табл.

1	2
12.3.2. _____ (абзац, часть, подпункт, пункт, статья (при их наличии), дата принятия, номер и вид акта Президента Республики Беларусь)	–
...	–
13. Сумма НДС, не поступившая в бюджет в связи с применением освобождения от НДС (строка 8 раздела I части I налоговой декларации (расчета) по НДС – строка 6.1) × 20 / / 100) – строка 6.1)	18 336,000

\* Предположим, что у ООО «Орхидея» вся сумма «входного» НДС является предъявленной при приобретении активов.

## **КАК ИЗБЕЖАТЬ ОШИБОК ПРИ ЗАПОЛНЕНИИ НАЛОГОВОЙ ДЕКЛАРАЦИИ ПО НДС В 2016 ГОДУ**

При заполнении налоговой декларации (расчета) по НДС (далее – налоговая декларация) плательщики нередко допускают ряд ошибок.

Форма налоговой декларации содержится в приложении 1 к постановлению МНС Республики Беларусь от 24.12.2014 № 42. Порядок заполнения налоговой декларации изложен в гл. 2 Инструкции о порядке заполнения налоговых деклараций (расчетов) по налогам (сборам), книги покупок (далее – Инструкция), утвержденной вышеназванным постановлением.

Напомним, что плательщик заполняет и включает в налоговую декларацию только те части, разделы налоговой декларации и приложения к форме налоговой декларации, для заполнения которых у него имеются сведения (п. 3 Инструкции).

При реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав НДС исчисляют нарастающим итогом по истечении каждого отчетного периода по всем операциям по реализации данных объектов и всем изменениям налоговой базы в соответствующем отчетном периоде (п. 1 ст. 103 Налогового кодекса Республики Беларусь; далее – НК).

На основании этого часть I налоговой декларации, в которой рассчитывают суммы НДС при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, заполняют нарастающим итогом с начала налогового периода за отчетный период, определяемый в соответствии с частью второй п. 1 ст. 108 НК, если иной период не установлен Президентом (п. 13 Инструкции).

**Справочно:** отчетным периодом по НДС по выбору плательщика признают календарный месяц или календарный квартал (часть вторая п. 1 ст. 108 НК).

В стр. 1–9 налоговой декларации отражают:

– налоговую базу по операциям по реализации объектов, приходящимся (по моменту фактической реализации объектов) на отчетный период;

– налоговую базу по операциям по реализации объектов, со дня отгрузки которых в отчетном периоде истекло 60 дней, если в этом отчетном периоде плательщикам, определяющим момент фактической реализации объектов в соответствии с п. 1 ст. 92-1 НК («упрощенщикам»), не поступила оплата за отгруженные объекты;

– суммы увеличения налоговой базы, определенные в п. 18 ст. 98 НК. Суммы увеличения налоговой базы по операциям, указанным в стр. 1–9 налоговой декларации, отражают соответственно в той строке, в которой отражена налоговая база по указанным операциям (подп. 14.1 п. 14 Инструкции).

При заполнении налоговой декларации могут быть допущены ошибки. Рассмотрим их на практических ситуациях.

### Ситуация 1. Принятие на учет объекта основных средств

Организация приняла на учет объект основных средств (здание), который был построен собственными силами. Стоимость этого здания была отражена в разд. I части I налоговой декларации.

#### Суть нарушения

Необоснованное отражение стоимости здания в разд. I части I налоговой декларации.

#### Обоснование

Стоимость этого здания в разд. I части I налоговой декларации не указывают. Этот вывод основывается на следующем.

Объектами обложения НДС признают обороты по реализации товаров на территории Республики Беларусь (подп. 1.1 п. 1 ст. 93 НК).

При этом в разд. I части I налоговой декларации не отражают операции, не признаваемые объектом налогообложения (подп. 14.11 п. 14 Инструкции).

Реализацией товаров признают отчуждение товара одним лицом другому лицу на возмездной или безвозмездной основе вне зависимости от способа приобретения прав на товары или формы соответствующих сделок (п. 1 ст. 31 НК).

Поскольку принятие на учет здания, построенного собственными силами, не является реализацией, такое принятие в налоговой декларации не отражают.

#### Как исправить ошибку

На основании бухгалтерской справки-расчета организации необходимо сделать запись:

**Д-т 18 – К-т 68**

– **методом «красное сторно»** отразить сумму НДС, исчисленную от принятия на учет объекта основных средств.

Исправления в налоговый учет вносят в соответствии с нормами ст. 63 НК. Корректировке в сторону уменьшения подлежат показатели, отраженные в стр. 1 разд. I части I налоговой декларации.

### Ситуация 2. Выполнение работ по ремонту на территории Российской Федерации

Организация выполняет работы по ремонту здания на территории Российской Федерации и приняла решение исчислить НДС по этим работам в Республике Беларусь.

Оборот по реализации этих работ был отражен в стр. 9 разд. I части I налоговой декларации в связи с тем, что местом реализации этих работ не признается территория Республики Беларусь.

### Суть нарушения

Необоснованное отражение оборота по реализации работ за пределами Республики Беларусь (в связи с принятым решением об уплате НДС в Республике Беларусь) в стр. 9 разд. I части I налоговой декларации.

### Обоснование

У плательщиков **есть право** применить ставку НДС в размере 20 % по операциям, местом реализации которых не признают территорию Республики Беларусь (п. 10 ст. 102 НК).

В стр. 9 налоговой декларации отражают налоговую базу по операциям, местом реализации которых не признают территорию Республики Беларусь, а в стр. 1 – обороты по реализации работ, облагаемые НДС по ставке 20 %.

Таким образом, если плательщик решил применить ставку НДС в размере 20 % по работам, местом реализации которых не признают территорию Республики Беларусь, этот оборот следует отразить в налоговой декларации в стр. 1 разд. I части I.

### Как исправить ошибку

На основании бухгалтерской справки-расчета организации необходимо сделать запись:

**Д-т 90 – К-т 68**

– на сумму НДС, исчисленную от оборота по реализации работ за пределами Республики Беларусь.

Исправления в налоговом учете производятся в соответствии с нормами ст. 63 НК. Корректировке в сторону увеличения подлежат показатели, отраженные в стр. 1 разд. I части I налоговой декларации.

### Ситуация 3. Выполнение работ по производству товаров из давальческого сырья

Организация – плательщик налога при УСН определяет момент фактической реализации для целей НДС по принципу оплаты в соответствии со ст. 92-1 НК. Она выполнила работы по производству товаров из давальческого сырья, принадлежащего иностранному заказчику. Имеются подтверждающие документы, являющиеся основанием для применения нулевой ставки НДС, но выручка в течение 60 дней с даты оказания этих работ не поступила. Оборот по реализации работ отражен в стр. 1 разд. I части I налоговой декларации.

### Суть нарушения

Необоснованное отражение данного оборота в стр. 1 разд. I части I налоговой декларации.

### Обоснование

При применении нулевой ставки НДС оборот по реализации работ следует указать в стр. 6 «Налоговая база по операциям, облагаемым по ставке 0 %» разд. I части I налоговой декларации.

Плательщики налога при УСН с уплатой НДС, ведущие учет в книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН, согласно п. 1 ст. 291 НК, момент фактической реализации выполненных работ определяют как приходящийся на отчетный период день зачисления денежных средств от покупателя (заказчика) на счет плательщика.

В случае реализации работ за наличные денежные средства этим моментом является день поступления указанных денежных средств в кассу плательщика, но не позднее 60 дней со дня выполнения работ (п. 1 ст. 92-1 НК).

В стр. 1–9 части I налоговой декларации отражают налоговую базу по операциям по реализации объектов, со дня отгрузки которых в отчетном периоде истекло 60 дней, если в этом отчетном периоде плательщикам, определяющим момент фактической реализации объектов в соответствии с п. 1 ст. 92-1 НК, не поступила оплата за отгруженные объекты (подп. 14.1 п. 14 Инструкции).

В стр. 6 налоговой декларации отражают обороты по реализации объектов, облагаемые НДС по ставке 0 %, на основании представленных в налоговый орган документов (имеющихся у плательщика документов), подтверждающих обоснованность применения такой ставки НДС (подп. 14.3 п. 14 Инструкции).

Таким образом, поскольку наступил момент фактической реализации и имеются документы, подтверждающие применение нулевой ставки НДС по экспортируемым работам, то этот оборот облагают по нулевой ставке и отражают в стр. 6 разд. I части I налоговой декларации.

### Как исправить ошибку

На основании бухгалтерской справки-расчета организации необходимо сделать запись:

#### **Д-т 90 – К-т 68**

– **методом «красное сторно»** отражают сумму НДС, исчисленную от оборота по реализации работ в стр. 1 разд. I части I налоговой декларации.

Исправления в налоговый учет вносят, руководствуясь нормами ст. 63 НК. Корректировке в сторону уменьшения подлежат показатели, отраженные в стр. 1 разд. I части I налоговой декларации, в сторону увеличения – в стр. 6 разд. I части I налоговой декларации.

### Ситуация 4. Возмещение транспортных расходов продавцу товаров

Продавец для транспортировки реализуемых товаров привлек стороннюю организацию и оплатил ей транспортные расходы. Покупатель возместил транспортные расходы продавцу, который отразил полученную сумму возмещения в стр. 1 разд. I части I налоговой декларации.

### Суть нарушения

Необоснованное отражение указанных сумм полученного возмещения в стр. 1 разд. I части I налоговой декларации.

### Обоснование

Эти суммы в налоговой декларации не отражают.

Объектами обложения НДС не признают обороты по возмещению покупателем товаров их продавцу стоимости приобретенных услуг по доставке (перевозке) товаров, не включенных в стоимость этих товаров (подп. 2.12.3 п. 2 ст. 93 НК).

Таким образом, приобретенные транспортные расходы, возмещаемые покупателем сверх стоимости товаров, не являются объектом налогообложения у продавца товаров.

В разд. I части I налоговой декларации не отражают операции, непризнаваемые объектом налогообложения (подп. 14.11 п. 14 Инструкции).

Исходя из этого сумму возмещения расходов по транспортировке у продавца товаров в налоговой декларации не отражают.

### Как исправить ошибку

На основании бухгалтерской справки-расчета организации надо сделать запись:

**Д-т 90 – К-т 68**

– **методом «красное сторно»** отражают сумму НДС, исчисленную от сумм возмещения транспортных расходов.

Исправления в налоговом учете вносятся в соответствии с нормами ст. 63 НК. Корректировке в сторону уменьшения подлежат показатели, отраженные в стр. 1 разд. I части I налоговой декларации.

### **Ситуация 5. Приобретение товаров у иностранной организации, не осуществляющей деятельности на территории Республики Беларусь через постоянное представительство**

Белорусская организация приобретает на территории Республики Беларусь у иностранной организации, не осуществляющей деятельности на территории Республики Беларусь через постоянное представительство и не состоящей на учете в налоговом органе Республики Беларусь, товары, которые освобождаются от НДС. Этот освобождаемый от НДС оборот включен в налоговую декларацию.

### Суть нарушения

Необоснованное включение такого освобождаемого от НДС оборота в налоговую декларацию.

### Обоснование

Такие обороты в налоговой декларации не отражают.

При реализации товаров на территории Республики Беларусь иностранными организациями, не осуществляющими деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство и не состоящими в связи с этим на учете в налоговых органах Республики Беларусь, обязанность по исчислению и перечислению в бюджет НДС возложена на состоящие на учете в налоговых органах Республики Беларусь организации, приобретающие данные товары (п. 1 ст. 92 НК).

В стр. 13 части I налоговой декларации отражают налоговую базу и суммы НДС, подлежащие уплате в бюджет при приобретении объектов на территории Республики Беларусь у иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство и не состоящих в связи с этим на учете в налоговых органах

Республики Беларусь, включая суммы НДС, подлежащие уплате в бюджет организациями, указанными в пп. 3 и 4 ст. 92 НК.

При этом в разд. I налоговой декларации не отражают налоговую базу при приобретении таких объектов, освобождаемых от НДС в соответствии с законодательными актами (подп. 14.9 п. 14 Инструкции).

Таким образом, налоговую базу по приобретенным у иностранной организации, не состоящей на учете в налоговых органах Республики Беларусь, товарам, которые освобождены от НДС, в налоговой декларации не отражают.

### Как исправить ошибку

На основании бухгалтерской справки-расчета организации следует сделать запись:

#### **Д-т 18 – К-т 68**

– **методом «красное сторно»** отражают сумму НДС, исчисленную от показателей, отраженных в стр. 13 разд. I части I налоговой декларации.

Исправления в налоговый учет вносят в соответствии с нормами ст. 63 НК. Корректировке в сторону уменьшения подлежат показатели, отраженные в стр. 13 разд. I части I налоговой декларации.

## ОБЪЕКТЫ ОБЛОЖЕНИЯ НДС: ПОСМОТРИТЕ, ЕСТЬ ЛИ У ВАС ПОДОБНЫЕ ОШИБКИ

Объектами обложения НДС признают обороты по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Республики Беларусь (подп. 1.1 п. 1 ст. 93 Налогового кодекса Республики Беларусь; далее – НК). Их перечень приведен в п. 1 ст. 93 НК. Объект налогообложения возникает в т.ч. при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь (подп. 1.2 п. 1 ст. 93 НК).

Все обороты по реализации данных объектов признают объектами обложения НДС. Часть операций, не являющихся реализацией, указана в п. 2 ст. 31 НК, а перечень объектов, не признаваемых объектами обложения НДС, приведен в п. 2 ст. 93 НК.

Отметим, что исправление ошибок в бухгалтерском учете производят на основании гл. 4 Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки», утвержденного постановлением Минфина Республики Беларусь от 10.12.2013 № 80.

### **Ситуация 1. Погашение задолженности перед поставщиком путем передачи основных средств**

Некоммерческая организация осуществляет только некоммерческую деятельность. В счет погашения задолженности перед поставщиком организация передала ему свою оргтехнику, являющуюся объектом основных средств.

Исчисление НДС при погашении задолженности произведено не было.

### Суть нарушения

Организация неправомерно не исчислила НДС.

### Обоснование

Объектами обложения НДС признают обороты по реализации товаров на территории Республики Беларусь, включая обороты по их передаче по соглашению о предоставлении взамен исполнения обязательства отступного (подп. 1.1.4 п. 1 ст. 93 НК).

**Справочно:** по соглашению сторон обязательство может быть прекращено путем предоставления взамен исполнения отступного (путем уплаты денег, передачи имущества и т.п.). Размер, сроки и порядок предоставления отступного устанавливаются сторонами (ст. 380 Гражданского кодекса Республики Беларусь).

Организации являются плательщиками НДС. В связи с этим некоммерческие организации также признаются плательщиками НДС независимо от того, осуществляют они предпринимательскую деятельность или нет. Если некоммерческая организация осуществляет операции, являющиеся объектом обложения НДС, она обязана уплачивать этот налог в общеустановленном порядке при наличии оборота по реализации.

Следовательно, некоммерческая организация при погашении задолженности посредством передачи оргтехники обязана произвести исчисление НДС.

### Как исправить ошибку

На основании бухгалтерской справки-расчета организации необходимо сделать запись:

**Д-т 91 – К-т 68**

– отражается сумма НДС, исчисленная при реализации оргтехники.

**Справочно:** бухгалтерскую проводку по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» делают на сумму исчисленного НДС в случаях реализации и безвозмездной передачи инвестиционных активов (подп. 3.2 п. 3 Инструкции по бухгалтерскому учету налога на добавленную стоимость, утвержденной постановлением Минфина Республики Беларусь от 30.06.2012 № 41; далее – Инструкция № 41).

Исправления в налоговом учете производят в соответствии с нормами ст. 63 НК.

**Справочно:** при обнаружении в декларации, поданной за прошлый налоговый период либо за прошлый отчетный период текущего налогового периода, неполноты сведений или ошибок плательщик (иное обязанное лицо) должен внести изменения и (или) дополнения в декларацию.

Декларацию с внесенными изменениями и (или) дополнениями представляют в налоговый орган по форме, действовавшей в налоговый период, за который вносятся изменения и (или) дополнения.

Если в отношении налога, исчисляемого нарастающим итогом с начала налогового периода, неполнота сведений или ошибки обнаружены за отчетный период прошлого налогового периода, то изменения и (или) дополнения отражают в декларации за прошлый налоговый период. При обнаружении неполноты сведений или ошибок за прошлый отчетный период текущего налогового периода изменения и (или) дополнения отражают в декларации, представляемой за очередной отчетный период текущего налогового периода (п. 8 ст. 63 НК).

Корректировке в сторону увеличения подлежат показатели, отраженные в стр. 1 разд. I части I налоговой декларации (расчета) по НДС (далее – декларация), приведенной в приложении 1 к постановлению МНС Республики Беларусь от 24.12.2014 № 42 (далее – постановление № 42).

**Справочно:** в стр. 1–9 разд. I части I декларации отражают налоговую базу по операциям по реализации объектов, приходящимся (на момент фактической реализации объектов) на отчетный период.

## Меры ответственности

Неуплата или неполная уплата плательщиком, иным обязанным лицом суммы налога влекут наложение штрафа на юридическое лицо в размере 20 % от неуплаченной суммы налога, но не менее 10 базовых величин (ч. 1 ст. 13.6 Кодекса Республики Беларусь об административных правонарушениях).

### Ситуация 2. Натуральная выплата заработной платы продукцией растениеводства

Организация выплатила заработную плату своим работникам в порядке натуральной оплаты приобретенными товарами, являющимися продукцией растениеводства, которая была произведена в Республике Беларусь. Организация не исчислила НДС при реализации данной продукции.

## Суть нарушения

Организация неправомерно не исчислила НДС.

## Обоснование

Объектами обложения НДС признают обороты по реализации товаров на территории Республики Беларусь, включая обороты по их реализации своим работникам (подп. 1.1.1 п. 1 ст. 93 НК).

Таким образом, передача своим работникам продукции растениеводства в качестве натуральной оплаты труда является объектом обложения НДС.

При реализации производимой на территории Республики Беларусь продукции растениеводства (за исключением цветоводства, выращивания декоративных растений) применяют ставку НДС в размере 10 % (подп. 1.2.1 п. 1 ст. 102 НК).

## Как исправить ошибку

На основании бухгалтерской справки-расчета организации необходимо сделать запись:

**Д-т 90 – К-т 68**

– отражается сумма НДС, исчисленная при реализации продукции растениеводства.

**Справочно:** исчисленные организацией суммы НДС отражают по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и кредиту счета 68 в случаях реализации товаров (за исключением

основных средств, нематериальных активов, доходных вложений в материальные активы, вложений в долгосрочные активы, оборудования к установке, строительных материалов у заказчика, застройщика), выполнения работ, оказания услуг (подп. 3.1 п. 3 Инструкции № 41).

Исправления в налоговый учет вносят, руководствуясь нормами ст. 63 НК. Корректировке в сторону увеличения подлежат показатели, отраженные в стр. 3 разд. I части I декларации.

**Справочно:** сумму НДС, исчисленную с применением ставки НДС в размере 10 %, отражают в гр. 4 стр. 3 разд. I части I декларации.

### Меры ответственности

Меры ответственности такие же, как в ситуации 1.

#### **Ситуация 3. Ввоз оборудования из России по договору безвозмездного пользования**

Организация ввозит из Российской Федерации торговое оборудование в рамках договора безвозмездного пользования сроком на 1 год (без передачи в собственность и с осуществлением возврата).

Организация исчислила и уплатила НДС при ввозе этого оборудования.

### Суть нарушения

Организации не следовало исчислять и уплачивать НДС.

### Обоснование

Объектом обложения НДС признают ввоз товаров на территорию Республики Беларусь (подп. 1.2 п. 1 ст. 93 НК).

В ЕАЭС взимание косвенных налогов во взаимной торговле товарами осуществляется по принципу страны назначения, предусматривающему применение нулевой ставки НДС при экспорте товаров, а также их налогообложение косвенными налогами при импорте (п. 1 ст. 72 Договора о Евразийском экономическом союзе от 29.05.2014; далее – Договор).

**Справочно:** взимание косвенных налогов осуществляется согласно приложению 18 к Договору, которым утвержден Протокол о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг (далее – Протокол).

Взимание косвенных налогов по товарам, импортируемым на территорию одного государства – члена ЕАЭС с территории другого государства – члена ЕАЭС, осуществляется налоговым органом государства – члена ЕАЭС, на территорию которого импортированы товары, по месту постановки на учет налогоплательщиков – собственников товаров (п. 13 разд. III Протокола).

При этом для целей разд. III Протокола собственником товаров признают лицо, которое обладает правом собственности на товары или к которому переход права собственности на товары предусмотрен договором (контрактом).

Для целей уплаты НДС налоговую базу определяют на дату принятия на учет у налогоплательщика импортных товаров (но не позднее срока, установленного законодательством государства – члена ЕАЭС, на территорию которого импортируются товары) на основе стоимости приобретенных товаров (п. 14 разд. III Протокола).

Стоимостью приобретенных товаров является цена сделки, подлежащая уплате поставщику за товары согласно условиям договора (контракта).

Таким образом, организации не следует исчислять и уплачивать НДС при ввозе торгового оборудования в рамках договора безвозмездного пользования сроком на 1 год в связи с отсутствием цены сделки и факта приобретения оборудования в собственность.

### Как исправить ошибку

На основании бухгалтерской справки-расчета организации необходимо сделать запись:

**Д-т 18 – К-т 68**

– методом «красное сторно» отражается сумма НДС при ввозе оборудования.

Исправления в налоговом учете производят в соответствии с нормами ст. 63 НК. Корректировке подлежат показатели, отраженные в части II декларации.

**Справочно:** часть II декларации заполняют без нарастающего итога с начала года в целом по всем товарам, ввезенным в отчетном периоде (месяце) на территорию Республики Беларусь, взимание НДС по которым осуществляют налоговые органы (п. 13 Инструкции о порядке заполнения налоговых деклараций (расчетов) по налогам (сборам), книги покупок, утвержденной постановлением № 42).

### Ситуация 4. Ввоз крестьянским (фермерским) хозяйством товаров из России

Крестьянское (фермерское) хозяйство (далее – фермерское хозяйство), занимающееся производством продукции растениеводства, освобождено от налогов в течение 3 лет со дня государственной регистрации. Оно ввозит из Российской Федерации товары, необходимые для осуществления своей деятельности.

При ввозе этих товаров фермерское хозяйство не уплатило НДС.

### Суть нарушения

Фермерское хозяйство неправомерно не уплатило НДС.

### Обоснование

Фермерские хозяйства в течение 3 лет со дня их государственной регистрации в части деятельности по производству продукции растениеводства (кроме цветов и декоративных растений), животноводства (кроме пушного звероводства), рыбоводства и пчеловодства освобождены от налогов, установленных НК (п. 1 ст. 328).

При этом они в течение срока и в части деятельности, указанных в п. 1 ст. 328 НК, не освобождаются от НДС, взимаемого налоговыми органами при ввозе товаров с территории государств – членов ЕАЭС (п. 2 ст. 328 НК).

Таким образом, фермерское хозяйство должно уплатить НДС при ввозе товаров из Российской Федерации в связи с наличием объекта налогообложения.

### Как исправить ошибку

На основании бухгалтерской справки-расчета организации необходимо сделать запись:

**Д-т 18 – К-т 68**

– отражается сумма НДС при ввозе товаров.

Исправления в налоговый учет вносят согласно нормам ст. 63 НК. Корректировке в сторону увеличения подлежат показатели, отраженные в части II декларации.

### Меры ответственности

Меры ответственности такие же, как в ситуации 1.

#### **Ситуация 5. Предъявление к оплате арендатору стоимости коммунальных услуг, оказываемых сторонней организацией**

Арендодатель предоставляет в аренду помещения на территории Республики Беларусь и помимо арендной платы предъявляет к оплате арендатору стоимость коммунальных услуг, оказываемых сторонней организацией. Отражает стоимость таких услуг с использованием счета 90.

С полученных сумм возмещения арендодатель исчислил НДС.

### Суть нарушения

Арендодатель не должен исчислять и уплачивать НДС.

### Обоснование

Объектом обложения НДС признают в т.ч. обороты по передаче арендодателем объекта аренды арендатору на территории Республики Беларусь (подп. 1.1.6 п. 1 ст. 93 НК).

При этом объектами обложения НДС не признают обороты по возмещению арендодателю арендатором стоимости приобретенных услуг, связанных с арендой, не включенной в сумму арендной платы (подп. 2.12.2 п. 2 ст. 93 НК).

На основании изложенного арендодатель не должен исчислять НДС при предъявлении (помимо арендной платы) арендатору к возмещению стоимости коммунальных услуг, оказываемых сторонней организацией.

### Как исправить ошибку

На основании бухгалтерской справки-расчета организации необходимо сделать запись:

**Д-т 90 – К-т 68**

– **методом «красное сторно»** отражается сумма НДС от возмещения стоимости коммунальных услуг, оказываемых сторонней организацией.

Возмещение стоимости коммунальных услуг, оказываемых сторонней организацией, следует отражать с использованием счета 76.

Исправления в налоговом учете производят в соответствии с нормами ст. 63 НК. Корректировке в сторону уменьшения подлежат показатели, отраженные в стр. 1 разд. I части I декларации.

## КОГДА НЕЛЬЗЯ ПРИМЕНЯТЬ ПОНИЖЕННУЮ СТАВКУ НДС В РАЗМЕРЕ 10 %: ПРАКТИЧЕСКИЕ СИТУАЦИИ

При применении 10%-й ставки НДС организации часто допускают ошибки, которые, как правило, связаны с неверным определением объекта обложения пониженной ставкой НДС.

Пониженная ставка установлена подп. 1.2 п. 1 ст. 102 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК).

Ее применение возможно только:

– при реализации производимой на территории Республики Беларусь продукции растениеводства (за исключением цветоводства, выращивания декоративных растений), дикорастущих ягод, орехов и иных плодов, грибов, другой дикорастущей продукции, пчеловодства, животноводства (за исключением производства пушнины) и рыбоводства;

– ввозе на территорию Республики Беларусь и (или) реализации продовольственных товаров и товаров для детей по перечню, утвержденному Президентом.

Перечень продовольственных товаров и товаров для детей, по которым применяется ставка налога на добавленную стоимость в размере 10 процентов при их ввозе на территорию Республики Беларусь и (или) при реализации на территории Республики Беларусь, утвержден Указом Президента Республики Беларусь от 21.06.2007 № 287 (далее – Перечень № 287);

– увеличении налоговой базы при реализации вышеперечисленных товаров и товаров, указанных в п. 5-1 ст. 327 НК, а также на суммы, указанные в части второй п. 6 и части второй п. 7 ст. 97 и п. 18 ст. 98 НК.

**Справочно:** для подтверждения отнесения товаров к продовольственным, в отношении которых может применяться пониженная ставка НДС, Минсельхозпрод Республики Беларусь на основании обращений заинтересованных лиц рассматривает вопросы отнесения отдельных товаров к продовольственным товарам, включенным в Перечень № 287, и выдает соответствующее заключение.

Обороты по реализации товаров, облагаемые НДС по ставке 10 %, отражают в налоговой декларации (расчете) по НДС (далее – декларация) в стр. 3. Там же указывают и суммы увеличения налоговой базы по таким оборотам.

Рассмотрим практические ситуации.

### Ситуация 1. Реализация товаров комиссионером

Комиссионер в 2016 г. реализует принятые на комиссию товары, облагаемые НДС по ставке 10 %. Комиссионер также применил эту ставку налога по комиссионному вознаграждению.

### Суть нарушения

Комиссионер неправоммерно применил ставку НДС в размере 10 % по комиссионному вознаграждению.

### Обоснование

Поскольку комиссионер оказывает услугу по реализации товаров, принадлежащих комитенту, а ставку НДС в размере 10 % применяют только при реализации **определенных товаров**, он должен применить по вознаграждению за оказанную услугу ставку НДС в размере 20 %.

### Как исправить ошибку

На основании бухгалтерской справки-расчета организации необходимо сделать запись:

**Д-т 90 – К-т 68**

– доначислена сумма НДС.

Исправления в налоговом учете производят в соответствии с нормами ст. 63 НК. Корректировке в сторону увеличения подлежат показатели, отраженные в стр. 1 разд. I части I декларации, и уменьшению – в стр. 3 декларации.

### Меры ответственности

Неуплата или неполная уплата плательщиком, иным обязанным лицом суммы налога влекут наложение штрафа на юридическое лицо в размере 20 % от неуплаченной суммы налога, но не менее 10 базовых величин (ч. 1 ст. 13.6 Кодекса Республики Беларусь об административных правонарушениях)

### Ситуация 2. Реализация искусственного меда

Организация в 2016 г. при реализации искусственного меда применила ставку НДС в размере 10 %.

### Суть нарушения

Организация необоснованно применила ставку НДС в размере 10 %.

### Обоснование

Ставку НДС в размере 10 % применить нельзя, так как согласно Перечню № 287 право на пониженную ставку предоставлено только в отношении натурального меда, а не искусственного.

### Как исправить ошибку

На основании бухгалтерской справки-расчета организации необходимо сделать запись:

**Д-т 90 – К-т 68**

– доначислена сумма НДС.

Исправления в налоговом учете производят в соответствии с нормами ст. 63 НК. Корректировке в сторону увеличения подлежат показатели, отраженные в стр. 1 разд. I части I декларации и уменьшению – в стр. 3 декларации.

## Меры ответственности

Такие же, как в ситуации 1.

### Ситуация 3. Предоставление племенных лошадей в аренду без права выкупа

Организация в 2016 г. предоставила в аренду без права выкупа приобретенных на территории Республики Беларусь племенных лошадей и применила ставку НДС в размере 10 %.

## Суть нарушения

Организация неправомерно применила ставку НДС в размере 10 %.

## Обоснование

Ставку НДС в размере 10 % применяют при реализации производимой на территории Республики Беларусь продукции животноводства (подп. 1.2 п. 1 ст. 102 НК).

Реализацией товаров признают отчуждение товара одним лицом другому лицу на возмездной или безвозмездной основе вне зависимости от способа приобретения прав на товары или формы соответствующих сделок (п. 1 ст. 31 НК).

Поскольку договором не предусмотрен выкуп арендованных племенных лошадей (продукции животноводства), при предоставлении их в аренду нельзя применить ставку НДС в размере 10 % ввиду отсутствия факта реализации.

## Как исправить ошибку

На основании бухгалтерской справки-расчета организации необходимо сделать запись:

**Д-т 90 – К-т 68**

– доначислена сумма НДС от арендной платы за аренду племенных лошадей.

Исправления в налоговом учете производят в соответствии с нормами ст. 63 НК. Корректировке в сторону увеличения подлежат показатели, отраженные в стр. 1 разд. I части I декларации, и уменьшению – в стр. 3 декларации.

## Меры ответственности

Такие же, как в ситуации 1.

### Ситуация 4. Оплата товаров в белорусских рублях по договору, в котором обязательство выражено в иностранной валюте

Белорусская организация, применяющая общую систему налогообложения, в 2016 г. отгрузила товары в иностранной валюте на сумму 5 000 долл. США. Эти товары облагаются НДС по ставке 10 %. Согласно договору оплата предусмотрена в белорусских рублях по курсу Нацбанка на день оплаты. Покупатель оплатил стоимость товаров в белорусских рублях после их отгрузки, при этом курс иностранной валюты увеличился по сравнению с днем отгрузки на 600 руб. Продавец не увеличил налоговую базу для целей исчисления НДС на возникшую разницу.

### Суть нарушения

Продавец необоснованно занизил налоговую базу по НДС.

### Обоснование

Ставку НДС в размере 10 % применяют при увеличении налоговой базы:

– при реализации товаров, указанных в подп. 1.2.1 и 1.2.2 п. 1 ст. 102 и п. 5-1 ст. 327 НК;  
– на суммы, указанные **в части второй п. 6** и части второй п. **7 ст. 97** и п. 18 ст. 98 НК (подп. 1.2.3 п. 1 ст. 1-2 НК).

Исходя из п. 6 ст. 97 НК по договорам, в которых сумма обязательств выражена в белорусских рублях эквивалентно сумме в иностранной валюте, налоговую базу НДС при реализации товаров определяют в белорусских рублях по официальному курсу, установленному Нацбанком на момент фактической реализации товаров, а в случаях, когда дата определения величины обязательства предшествует моменту фактической реализации или совпадает с моментом фактической реализации, – в подлежащей оплате сумме в белорусских рублях.

Дату определения величины обязательства определяют в соответствии с п. 5 ст. 31 НК.

В случаях, когда момент фактической реализации предшествовал дате определения величины обязательства, налоговую базу увеличивают (уменьшают) на сумму разницы, возникающей между подлежащей уплате суммой в белорусских рублях и суммой налоговой базы, определенной в белорусских рублях на момент фактической реализации товаров. Указанная сумма разницы увеличивает (уменьшает) налоговую базу в том отчетном периоде, в котором получена плата за товары, а в случае прекращения обязательства по иным основаниям – в котором прекращено обязательство (полностью или в соответствующей части).

**Справочно:** под датой определения величины обязательства по договору понимают дату, на которую в соответствии с законодательством или соглашением сторон определяются подлежащая уплате сумма в белорусских рублях по обязательствам по такому договору, выраженным в белорусских рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте, или подлежащая уплате сумма в иностранной валюте по обязательствам, выраженным в иностранной валюте в сумме, эквивалентной сумме в иной иностранной валюте (п. 5 ст. 31 НК).

Таким образом, продавец должен увеличить налоговую базу в белорусских рублях для исчисления НДС на 3 000 000 руб. (5 000 долл. × 600 руб.) и применить к этой сумме ставку НДС в размере 10 %.

В декларации суммы увеличения налоговой базы отражают в стр. 1–9 соответственно в той строке, в которой отражена налоговая база по указанным операциям (подп. 14.1 п. 14 Инструкции о порядке заполнения налоговых деклараций (расчетов) по налогам (сборам), книги покупок, утвержденной постановлением МНС Республики Беларусь от 24.12.2014 № 42).

### Как исправить ошибку

На основании бухгалтерской справки-расчета организации необходимо сделать запись:

**Д-т 90 – К-т 68**

– отражается сумма НДС, исчисленная от увеличения налоговой базы по ставке 10 %.

Исправления в налоговом учете производят в соответствии с нормами ст. 63 НК. Корректировке в сторону увеличения подлежат показатели, отраженные в стр. 3 разд. I части I декларации.

## Меры ответственности

Такие же, как в ситуации 1.

### Ситуация 5. Оказание услуг по доставке товаров

Организация производит и реализует продукцию, облагаемую НДС по ставке 10 %. При реализации одной из партий продукции (по желанию покупателя) эта продукция была доставлена ее продавцом на собственном транспорте на основании отдельного договора в пределах территории Республики Беларусь. При реализации услуг по доставке товаров была применена ставка НДС в размере 10 %.

## Суть нарушения

Организация неправомерно применила ставку НДС в размере 10 % при реализации услуг по доставке товаров.

## Обоснование

Поскольку продавец продукции оказывает услугу по доставке товаров, а ставку НДС в размере 10 % применяют только при реализации определенных товаров, продавцу следует применить при реализации оказанной услуги ставку НДС в размере 20 %.

## Как исправить ошибку

На основании бухгалтерской справки-расчета организации необходимо сделать запись:

**Д-т 90 – К-т 68**

– доначислена сумма НДС.

Исправления в налоговом учете производят в соответствии с нормами ст. 63 НК. Корректировке в сторону увеличения подлежат показатели, отраженные в стр. 1 разд. I части I декларации, и уменьшению – в стр. 3 декларации.

## Меры ответственности

Такие же, как в ситуации 1.

## МОМЕНТ ФАКТИЧЕСКОЙ РЕАЛИЗАЦИИ: КАК НЕ ОШИБИТЬСЯ В ЕГО ОПРЕДЕЛЕНИИ

Для определения отчетного периода, за который следует уплачивать НДС, необходимо установить момент фактической реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав. На практических ситуациях рассмотрим нюансы и ошибки в определении этого момента организациями, в т.ч. применяющими УСН.

Вначале напомним общие правила, установленные Налоговым кодексом Республики Беларусь (далее – НК).

Момент фактической реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав определяют в соответствии с НК или актами Президента (п. 1 ст. 31 НК). Порядок его установления приведен в ст. 100 НК.

Исходя из общего правила момент фактической реализации определяют как приходящийся на отчетный период день отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав независимо от даты проведения расчетов по ним, если иное не установлено гл. 12 НК (п. 1 ст. 100 НК).

Момент фактической реализации учитывают при заполнении разд. I части I декларации по НДС, форма которой утверждена в приложении 1 к постановлению МНС Республики Беларусь от 24.12.2014 № 42 (далее – постановление № 42). Порядок заполнения формы этого раздела изложен в гл. 2 Инструкции о порядке заполнения налоговых деклараций (расчетов) по налогам (сборам), книги покупок, утвержденной постановлением № 42 (далее – Инструкция).

Отметим, что в случаях допущения ошибок их исправление в бухгалтерском учете производят на основании гл. 4 Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки», утвержденного постановлением Минфина Республики Беларусь от 10.12.2013 № 80.

Рассмотрим типичные ситуации.

### **Ситуация 1. Аванс за товары внесен в декабре 2015 г., оплата оставшейся суммы – в феврале 2016 г.**

Организация, исчисляющая НДС ежемесячно, приобрела товары у иностранной организации, не осуществляющей деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство и не состоящей в связи с этим на учете в налоговых органах Беларуси (далее – иностранная организация). Аванс был внесен в декабре 2015 г. в размере 30 % от суммы оплаты, оплата оставшейся суммы – в феврале 2016 г. НДС исчислен за февраль 2016 г. с полной суммы оплаты.

### **Суть нарушения**

Организация несвоевременно исчислила и уплатила НДС.

### **Обоснование**

За декабрь 2015 г. следовало исчислить и уплатить НДС с суммы аванса, а за февраль 2016 г. – с оставшейся суммы оплаты.

При реализации товаров на территории Республики Беларусь иностранными организациями обязанность по исчислению и перечислению в бюджет НДС возложена на состоящие на учете в налоговых органах Республики Беларусь организации, приобретающие данные товары (п. 1 ст. 92 НК).

Здесь нужно учитывать 2 нормы НК:

1) моментом фактической реализации товаров на территории Республики Беларусь иностранными организациями признают день оплаты, **включая авансовый платеж**, либо день иного прекращения обязательств покупателями этих товаров;

2) моментом фактической реализации товаров иностранными организациями на основе договоров комиссии, поручения или иных аналогичных гражданско-правовых договоров с

состоящими на учете в налоговых органах Республики Беларусь организациями признают день отгрузки товаров покупателям этих товаров независимо от даты проведения расчетов по ним (п. 5 ст. 100 НК).

Таким образом, за декабрь 2015 г. следовало исчислить и уплатить НДС с суммы предварительной оплаты, а за февраль 2016 г. – с оставшейся суммы оплаты в связи с наступлением момента фактической реализации в обоих отчетных периодах.

### Как исправить ошибку

На основании бухгалтерской справки-расчета организации необходимо сделать записи:

**Д-т 18 – К-т 68**

– на сумму НДС в части предварительной оплаты за декабрь 2015 г.;

**Д-т 18 – К-т 68**

– **методом «красное сторно»** отразить сумму НДС в части предварительной оплаты.

Исправления в налоговом учете производят в соответствии с нормами ст. 63 НК. Корректировке в сторону увеличения подлежат показатели, отраженные в стр. 13 разд. I части I декларации по НДС за декабрь 2015 г., и в сторону уменьшения – в стр. 13 разд. I части I декларации за февраль 2016 г.

**Справочно:** при обнаружении в декларации, поданной за прошлый налоговый период либо за прошлый отчетный период текущего налогового периода, неполноты сведений или ошибок плательщик (иное обязанное лицо) должен внести изменения и (или) дополнения в декларацию.

Декларацию с внесенными изменениями и (или) дополнениями представляют в налоговый орган по форме, действовавшей в налоговый период, за который вносят изменения и (или) дополнения.

Если в отношении налога, сбора (пошлины), исчисляемых нарастающим итогом с начала налогового периода, неполнота сведений или ошибки обнаружены за отчетный период прошлого налогового периода, то изменения и (или) дополнения отражают в декларации за прошлый налоговый период.

При обнаружении неполноты сведений или ошибок за прошлый отчетный период текущего налогового периода изменения и (или) дополнения отражают в декларации, представляемой за очередной отчетный период текущего налогового периода (п. 8 ст. 63 НК).

### Меры ответственности

Неуплата или неполная уплата плательщиком, иным обязанным лицом суммы налога влекут наложение штрафа на юридическое лицо в размере 20 % от неуплаченной суммы налога, но не менее 10 базовых величин (ч. 1 ст. 13.6 Кодекса Республики Беларусь об административных правонарушениях).

#### Ситуация 2. Товары отгружены в марте 2016 г., но еще не оплачены

Организация применяет общую систему налогообложения и уплачивает НДС ежемесячно. Товары отгружены в марте 2016 г., но еще не оплачены. Согласно договору право собственности на отгруженные товары переходит от продавца к покупателю после их оплаты. Организация не исчислила НДС, руководствуясь тем, что право собственности на товары еще не перешло к покупателю товаров.

### Суть нарушения

Организация необоснованно не исчислила НДС за март 2016 г.

### Обоснование

Налог следовало исчислить и уплатить за март 2016 г., так как момент перехода права собственности на реализованные товары не имеет значения и обязанность по уплате НДС возникает за тот отчетный период, в котором был отгружен товар.

По договору купли-продажи одна сторона (продавец) обязуется передать имущество (вещь, товар) в собственность, хозяйственное ведение, оперативное управление другой стороне (покупателю), а покупатель обязуется принять это имущество и уплатить за него определенную денежную сумму (цену).

В случаях, когда договором купли-продажи предусмотрено, что право собственности на переданный покупателю товар сохраняется за продавцом до оплаты товара или наступления иных обстоятельств, покупатель не вправе до перехода к нему права собственности отчуждать товар или распоряжаться им иным образом, если иное не предусмотрено законодательством или договором либо не вытекает из назначения и свойств товара (п. 1 ст. 424, ст. 461 Гражданского кодекса Республики Беларусь).

Момент фактической реализации товаров определяют как приходящийся на отчетный период день отгрузки товаров независимо от даты проведения расчетов по ним, если иное не установлено гл. 12 НК.

**Справочно:** днем отгрузки товаров признают:

– дату их отпуска покупателю (получателю, или организации (индивидуальному предпринимателю), осуществляющей перевозку (экспедирование) товара, или организации связи), если продавец не осуществляет доставку (транспортировку) товаров либо не производит затрат по их доставке (транспортировке);

– дату, определяемую в соответствии с учетной политикой организации, но не позднее даты начала их транспортировки – в иных случаях (п. 1 ст. 100 НК).

Таким образом, налоговую базу и период, за который следует исчислить и уплатить НК, определяют согласно ст. 100 НК. Поскольку момент перехода права собственности на реализованные товары в данном случае роли не играет, у организации-продавца обязанность по уплате НДС возникает за тот отчетный период, в котором был отгружен товар, т.е. за март 2016 г.

### Как исправить ошибку

На основании бухгалтерской справки-расчета организации необходимо сделать запись:

**Д-т 90 – К-т 68**

– начислена сумма НДС при реализации товаров за март 2016 г.

Исправления в налоговом учете производят в соответствии с нормами ст. 63 НК. Корректировке в сторону увеличения подлежат показатели в разд. I части I декларации.

### Меры ответственности

Меры ответственности изложены в ситуации 1.

#### **Ситуация 3. Организация, применяющая УСН с уплатой НДС, передала производственную продукцию в порядке обмена**

Организация, применяющая УСН с уплатой НДС и ведущая учет в книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих

УСН, передала произведенную продукцию в порядке обмена в марте 2016 г. Она не уплатила НДС за март, поскольку ожидала истечения 60 дней с момента отгрузки продукции, так как момент фактической реализации в соответствии с п. 1 ст. 92-1 НК наступает при получении оплаты или после истечения 60 дней со дня отгрузки товаров при отсутствии оплаты в течение этого периода.

### Суть нарушения

Организация необоснованно не исчислила и не уплатила НДС за март 2016 г.

### Обоснование

НДС следовало уплатить за март 2016 г. и не ожидать истечения 60 дней со дня отгрузки продукции в порядке товарообмена. Объясняется это следующим.

Объектами обложения НДС признают обороты по реализации товаров, включая обороты по их обмену (подп. 1.1.2 п. 1 ст. 93 НК).

Организации – плательщики налога при УСН момент фактической реализации отгруженных товаров определяют как приходящийся на отчетный период день зачисления денежных средств от покупателя (заказчика) на счет плательщика, а в случае реализации товаров за наличные денежные средства – день поступления указанных денежных средств в кассу плательщика, но не позднее 60 дней со дня отгрузки товаров.

Момент фактической реализации в отношении оборотов по обмену товарами плательщики УСН определяют в соответствии с положениями ст. 100 НК (пп. 1, 2 ст. 92-1 НК).

При обмене товарами моментом их фактической реализации признают день обмена (п. 4 ст. 100 НК).

Таким образом, для исчисления налога организация не должна отсчитывать 60 дней для определения момента фактической реализации при передаче продукции в порядке товарообмена, так как в этом случае момент фактической реализации не зависит от поступления оплаты.

### Как исправить ошибку

На основании бухгалтерской справки-расчета организации необходимо сделать запись:

**Д-т 90 – К-т 68**

– начислен НДС при отгрузке продукции в порядке товарообмена.

Исправления в налоговом учете производят в соответствии с нормами ст. 63 НК. Корректировке в сторону увеличения подлежат показатели, отраженные в разд. I части I декларации.

### Меры ответственности

Меры ответственности изложены в ситуации 1.

#### **Ситуация 4. Документы, подтверждающие экспорт товара, организация не получила**

Организация – плательщик УСН реализует товары в Литовскую Республику. В течение 60 дней со дня отгрузки этих товаров оплата не была получена. Кроме того, не

были получены документы, подтверждающие экспорт товара в Литовскую Республику. За тот отчетный период, в котором истекло 60 дней со дня отгрузки товаров, оборот был отражен в декларации и исчислен НДС.

### Суть нарушения

Организация отразила оборот по реализации в декларации по НДС несвоевременно.

### Обоснование

В стр. 1–9 разд. I части I декларации отражают:

– налоговую базу по операциям по реализации объектов, приходящимся (по моменту фактической реализации объектов) на отчетный период;

– налоговую базу по операциям по реализации объектов, со дня отгрузки которых в отчетном периоде истекло 60 дней, если в этом отчетном периоде плательщикам, определяющим момент фактической реализации объектов в соответствии с п. 1 ст. 92-1 НК, не поступила оплата за отгруженные объекты (подп. 14.1 п. 14 Инструкции).

В стр. 6 разд. I части I декларации отражают обороты по реализации объектов, облагаемые НДС по ставке 0 % на основании представленных в налоговый орган документов (имеющихся у плательщика документов), подтверждающих обоснованность применения такой ставки НДС.

Обороты по реализации объектов отражают в стр. 6 разд. I части I декларации не ранее отчетного периода, в котором наступает момент фактической реализации, определяемый в соответствии со ст. 100 НК (подп. 14.3 п. 14 Инструкции).

Документальное подтверждение вывоза товаров за пределы Республики Беларусь производят в течение 180 с даты выпуска товаров в соответствии с заявленной таможенной процедурой.

При наступлении даты представления декларации в течение этого срока обороты по реализации товаров не отражают в декларации.

При наличии документов, подтверждающих вывоз товаров, обороты по реализации товаров отражают в декларации того отчетного периода, срок представления которой следует после получения соответствующего документального подтверждения, либо того отчетного периода, в котором получено соответствующее документальное подтверждение.

При отсутствии документов, подтверждающих вывоз товаров, до представления в налоговый орган декларации за тот отчетный период, в котором истек установленный срок, обороты по реализации товаров отражают в декларации того отчетного периода, в котором истек установленный срок.

При получении документов после отражения оборотов по реализации в декларации (но не более 3 лет со дня наступления срока уплаты НДС в связи с отсутствием документов, подтверждающих вывоз товаров) обороты по реализации товаров с применением ставки НДС в размере 0 % отражают (с одновременным уменьшением ранее отраженных оборотов по этим товарам) в декларации того отчетного периода, срок представления которой следует после получения документов, либо того отчетного периода, в котором получены документы (п. 2 ст. 102 НК).

Следовательно, организации нужно уплатить НДС в бюджет за тот отчетный период, на который приходится день истечения срока представления подтверждающих документов. До

истечения этого срока при отсутствии документов, подтверждающих применение нулевой ставки, такие обороты в декларации не отражают.

### Как исправить ошибку

На основании бухгалтерской справки-расчета организации необходимо сделать запись:

**Д-т 90 – К-т 68**

– **методом «красное сторно»** отражают сумму НДС, исчисленную по истечении 60 дней со дня отгрузки товаров.

Исправления в налоговом учете производят в соответствии с нормами ст. 63 НК. Корректировке в сторону уменьшения подлежат показатели, отраженные в разд. I части I декларации.

## ЛЬГОТЫ ПО НДС: КАК ИМИ ВОСПОЛЬЗОВАТЬСЯ?

При применении льгот по НДС могут быть допущены ошибки, которые лучше исправить еще до их обнаружения контролирующими органами. Кроме того, организации могут по различным причинам и не воспользоваться преференциями, установленными налоговым законодательством. Рассмотрим наиболее типичные ситуации, связанные с применением льгот по НДС как при приобретении организациями товаров (работ, услуг), имущественных прав, так и при их реализации.

Налоговыми льготами признают предоставляемые отдельным категориям плательщиков предусмотренные Налоговым кодексом Республики Беларусь (далее – НК) и иными актами налогового законодательства, международными договорами, международно-правовыми актами, составляющими нормативную правовую базу Таможенного союза и Единого экономического пространства, и (или) актами, составляющими право Евразийского экономического союза, и (или) Законом Республики Беларусь от 10.01.2014 № 129-З «О таможенном регулировании в Республике Беларусь» (далее – Закон о таможенном регулировании) преимущества по сравнению с другими плательщиками, включая возможность не уплачивать налог либо уплачивать его в меньшем размере (п. 1 ст. 43 НК).

Льготы по НДС установлены в ст. 94 и 96 НК, а обороты, не признаваемые объектами обложения НДС, приведены в п. 2 ст. 93 НК.

**Справочно:** в ст. 94 НК перечислены случаи освобождения от НДС при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, а в ст. 96 НК – при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь.

Отметим, что плательщик вправе отказаться от освобождения от налогообложения оборотов по реализации, подав соответствующее заявление в налоговый орган. При этом не допускается отказ от освобождения от налогообложения на срок менее 1 календарного года (п. 3 ст. 94 НК).

В случае допущения ошибок их исправление в бухгалтерском учете производят на основании гл. 4 Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика

организации, изменения в учетных оценках, ошибки», утвержденного постановлением Минфина Республики Беларусь от 10.12.2013 № 80.

### **Ситуация 1. Комиссионер получил комиссионное вознаграждение при реализации своих услуг согласно договору комиссии по приобретению ценных бумаг**

Комиссионер исчислил и уплатил НДС по ставке 20 % при реализации своих услуг, хотя он может не исчислять и не уплачивать НДС в бюджет.

#### **Обоснование**

Объектами обложения НДС признают обороты по реализации услуг на территории Республики Беларусь (подп. 1.1 п. 1 ст. 93 НК).

При этом объектами обложения НДС не признают обороты по реализации ценных бумаг (в т.ч. при их первичном размещении, осуществляемом в соответствии с законодательством).

Для целей гл. 12 НК к оборотам по реализации ценных бумаг относятся в т.ч. непосредственно реализация ценных бумаг, комиссионные доходы (включая вознаграждения по договорам комиссии или поручения) по операциям с ценными бумагами (подп. 2.25 п. 2 ст. 93 НК).

Поскольку к оборотам по реализации ценных бумаг относят получение вознаграждения по договорам комиссии или поручения, то при оказании комиссионером своих услуг можно применить освобождение от НДС.

#### **Как исправить ошибку**

На основании бухгалтерской справки-расчета организации необходимо сделать запись:

**Д-т 90 – К-т 68**

– методом «красное сторно» отражается сумма НДС, исчисленная при реализации комиссионных услуг.

Исправления в налоговом учете производят в соответствии с нормами ст. 63 НК.

**Справочно:** при обнаружении в декларации, поданной за прошлый налоговый период либо за прошлый отчетный период текущего налогового периода, ошибок плательщик (иное обязанное лицо) должен внести изменения и (или) дополнения в декларацию. Декларацию с внесенными изменениями и (или) дополнениями представляют в налоговый орган по форме, действовавшей в налоговый период, за который вносят эти корректировки.

Если в отношении налога, исчисляемого нарастающим итогом с начала налогового периода, ошибки обнаружены за отчетный период прошлого налогового периода, то изменения отражают в декларации за прошлый налоговый период. При обнаружении неполноты сведений или ошибок за прошлый отчетный период текущего налогового периода изменения отражают в декларации, представляемой за очередной отчетный период текущего налогового периода (п. 8 ст. 63 НК).

Корректировке подлежат показатели, отраженные в стр. 1 разд. I части I налоговой декларации (расчета) по НДС (далее – декларация).

**Справочно:** форма декларации приведена в приложении 1 к постановлению МНС Республики Беларусь от 24.12.2014 № 42 (далее – постановление № 42).

**Ситуация 2. Государственное учреждение социального обслуживания, финансируемое из бюджета, реализовало изделия, изготовленные в рамках лечебно-трудовой деятельности**

Учреждение исчислило и уплатило НДС по ставке 20 % при реализации этих изделий, хотя оно может не исчислять и не уплачивать НДС в бюджет.

**Обоснование**

Учреждение не воспользовалось предусмотренной НК льготой. Так, объектами обложения НДС не признают обороты по реализации на территории Республики Беларусь государственными учреждениями социального обслуживания, финансируемыми из бюджета, изделий, изготовленных в рамках лечебно-трудовой деятельности и на занятиях в кружках по интересам, а также при проведении мероприятий по развитию доступных трудовых навыков инвалидов (подп. 2.31 п. 2 ст. 93 НК).

Следовательно, в изложенной ситуации исчисление НДС не производят.

**Как исправить ошибку**

На основании бухгалтерской справки-расчета организации необходимо сделать запись:

**Д-т 90 – К-т 68**

– **методом «красное сторно»** отражается сумма НДС, исчисленная при реализации указанных изделий.

Исправления в налоговом учете производят в соответствии с нормами ст. 63 НК. Корректировке подлежат показатели, отраженные в стр. 1 разд. I части I декларации.

**Ситуация 3. Организация ввезла комплектующие и запасные части к установке по использованию возобновляемых источников энергии**

Организация исчислила и уплатила НДС по ставке 20 % при ввозе данных товаров, хотя она может не исчислять и не уплачивать НДС в бюджет.

**Обоснование**

Объектами обложения НДС признают ввоз товаров на территорию Республики Беларусь и (или) иные обстоятельства, с наличием которых НК, Закон о таможенном регулировании, таможенное законодательство Таможенного союза, международные договоры, регулирующие взимание косвенных налогов в Таможенном союзе, и (или) акты Президента связывают возникновение обязанности по уплате НДС (подп. 1.2 п. 1 ст. 93 НК).

Освобождению от НДС при ввозе на территорию Республики Беларусь подлежат установки, комплектующие и запасные части к ним по использованию возобновляемых источников энергии (подп. 1.16 п. 1 ст. 96 НК).

**Справочно:** основанием для освобождения от налога указанных установок является заключение об отнесении ввозимых товаров к установкам по использованию возобновляемых источников энергии, выдаваемое в порядке, предусмотренном постановлением Госстандарта от 15.08.2014 № 37.

Следовательно, организация имеет право на применение освобождения от НДС при ввозе этих товаров при наличии соответствующего заключения.

### **Как исправить ошибку**

На основании бухгалтерской справки-расчета организации необходимо сделать запись:

**Д-т 18 – К-т 68**

– методом «**красное сторно**» отражается сумма НДС, исчисленная при ввозе указанных товаров.

Исправления в налоговом учете производят в соответствии с нормами ст. 63 НК. Корректировке подлежат показатели, отраженные в стр. 15 разд. II части I декларации.

#### **Ситуация 4. Организация приобрела у резидента Литовской Республики имущественные права на промышленный образец**

Организация приобрела на территории Республики Беларусь у резидента Литовской Республики имущественные права на промышленный образец и исчислила и уплатила НДС, хотя она могла не исчислять и не уплачивать НДС в бюджет.

### **Обоснование**

При реализации имущественных прав на территории Республики Беларусь иностранными организациями, не осуществляющими деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство и не состоящими в связи с этим на учете в налоговых органах Республики Беларусь, обязанность по исчислению и перечислению в бюджет НДС возлагают на состоящие на учете в налоговых органах Республики Беларусь организации, приобретающие данные права (п. 1 ст. 92 НК).

Местом реализации имущественных прав признают территорию Республики Беларусь, если покупатель (приобретатель) имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности осуществляет деятельность на территории Республики Беларусь и (или) местом его нахождения (местом жительства) является Республика Беларусь.

Эту норму применяют и в отношении:

– получения, поддержания в силе патентов, иных документов, удостоверяющих права на охраняемые государством объекты промышленной собственности, перехода прав на объекты интеллектуальной собственности;

– реализации (передачи) имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности (подп. 1.4 п. 1 ст. 33 НК).

Таким образом, в рассматриваемой ситуации местом реализации является Республика Беларусь, так как права приобретает белорусский налогоплательщик.

Вместе с тем обороты по реализации на территории Республики Беларусь имущественных прав на промышленные образцы подлежат освобождению от НДС (подп. 1.32 п. 1 ст. 94 НК).

Отметим, что положения ст. 94 (освобождаемые обороты) и п. 2 ст. 93 НК (обороты, не признаваемые объектами обложения НДС) распространяются также на обороты по реализации имущественных прав на территории Республики Беларусь иностранными организациями, не состоящими на учете в налоговых органах Республики Беларусь (подп. 4.1 п. 4 ст. 94 НК).

Следовательно, белорусский покупатель может не исчислять НДС в связи с применяемым освобождением.

### **Как исправить ошибку**

На основании бухгалтерской справки-расчета организации необходимо сделать запись:

**Д-т 18 – К-т 68**

– методом «**красное сторно**» отражается сумма НДС, исчисленная при оплате имущественных прав на промышленный образец резиденту Литвы.

Исправления в налоговом учете производят в соответствии с нормами ст. 63 НК. Корректировке подлежат показатели, отраженные в стр. 13 разд. I части I декларации.

**Справочно:** в стр. 13 декларации отражают налоговую базу и суммы НДС, подлежащие уплате в бюджет при приобретении объектов на территории Республики Беларусь у иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство и не состоящих в связи с этим на учете в налоговых органах Республики Беларусь, включая суммы НДС, подлежащие уплате в бюджет организациями, указанными в пп. 3 и 4 ст. 92 НК.

При этом в разд. I декларации не отражают налоговую базу при приобретении таких объектов, освобождаемых от НДС в соответствии с законодательными актами (подп. 14.9 п. 14 Инструкции о порядке заполнения налоговых деклараций (расчетов) по налогам (сборам), книги покупок, утвержденной постановлением № 42).

Поскольку в результате применения льготы НДС не исчисляют и не уплачивают, стр. 13 декларации не заполняют.

**Ситуация 5. Организация реализовала оборудование, стоимость которого не включается в стоимость строительно-монтажных работ при выполнении этих работ на объектах жилищного фонда**

Организация реализовала это оборудование при указанных обстоятельствах, не исчислив НДС.

**Суть нарушения**

Организация должна исчислить и уплатить НДС в бюджет.

**Обоснование**

От НДС освобождают обороты по реализации на территории Республики Беларусь объектов жилищного фонда, не завершаемых строительством объектов жилищного строительства и работ по строительству и ремонту объектов жилищного фонда, гаражей и автомобильных стоянок по перечню таких работ, утвержденному Указом Президента Республики Беларусь от 26.03.2007 № 138 (подп. 1.12 п. 1 ст. 94 НК).

В бухгалтерском учете затраты на приобретение оборудования учитывают в разрезе наименований приобретаемого и монтируемого оборудования (п. 28 Инструкции о порядке определения формирования стоимости объекта строительства в бухгалтерском учете, утвержденной постановлением Минстройархитектуры Республики Беларусь от 14.05.2007 № 10; далее – Инструкция).

Оборудование подразделяют на оборудование, требующее и не требующее монтажа. Состав, перечень видов и наименований оборудования определяют в проектно-сметной документации. При этом стоимость оборудования, требующего монтажа, приобретенного подрядчиком и реализованного заказчику, работы по монтажу которого закончены и приняты заказчиком, заказчик включает в состав затрат по строительству и отражает по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Суммы НДС, указанные подрядной организацией в накладной на реализацию оборудования, заказчик отражает по дебету счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» и кредиту счета 60 (п. 38 Инструкции).

**Справочно:** основанием для включения в состав затрат по строительству стоимости смонтированного оборудования, приобретенного подрядчиком, являются:

- товарная накладная, подтверждающая факт реализации оборудования заказчику;
- акт сдачи-приемки выполненных работ по монтажу оборудования, в котором за итогом стоимости выполненных работ (справочно) указываются наименование, количество и стоимость установленного оборудования.

Форма накладной утверждена постановлением Минфина Республики Беларусь от 18.12.2008 № 192.

Поскольку стоимость оборудования в стоимость строительных работ по монтажу оборудования не включена, обороты по его реализации облагают НДС по ставке 20 %. Объясняется это тем, что освобождению подлежат обороты по реализации работ, а не оборудования.

### Как исправить ошибку

На основании бухгалтерской справки-расчета организации необходимо сделать запись:

#### **Д-т 91 – К-т 68**

- отражается сумма НДС, исчисленная при реализации оборудования.

Уменьшению подлежат показатели, отраженные в стр. 8 разд. I части I декларации, и увеличиваются показатели, отраженные в стр. 1 разд. I части I декларации.

### Меры ответственности

Неуплата или неполная уплата плательщиком, иным обязанным лицом суммы налога влекут наложение штрафа на юридическое лицо в размере 20 % от неуплаченной суммы налога, но не менее 10 базовых величин (ч. 1 ст. 13.6 Кодекса Республики Беларусь об административных правонарушениях).

## ШЕСТЬ СИТУАЦИЙ, КОТОРЫЕ ПОМОГУТ ПРАВИЛЬНО ИСЧИСЛИТЬ И ПРИНЯТЬ К ВЫЧЕТУ НДС

### **Ситуация 1. Суммовая разница участвует при распределении налоговых вычетов по удельному весу**

Организация получила плату за товар в белорусских рублях. Поскольку стоимость товара в договоре была выражена в иностранной валюте, а плата получена через 2 месяца после отгрузки товара, образовалась так называемая положительная суммовая разница.

**Включают ли данную суммовую разницу в общую сумму оборота для распределения налоговых вычетов по удельному весу?**

**Включают.**

При определении методом удельного веса налоговых вычетов, приходящихся на определенную сумму оборота по реализации, эта сумма оборота делится на

общую сумму оборота по реализации и умножается на сумму налоговых вычетов, приходящихся на общую сумму оборота по реализации. При этом суммой оборота признают:

- сумму налоговой базы и НДС, исчисленного от этой налоговой базы;
- сумму увеличения (уменьшения) налоговой базы (п. 24 ст. 107 Налогового кодекса Республики Беларусь; далее – НК).

В ситуации, когда обязательство выражено в белорусских рублях эквивалентно сумме в иностранной валюте, действует следующее правило.

В случаях, когда момент фактической реализации предшествовал дате определения величины обязательства, налоговая база увеличивается (уменьшается) на сумму разницы, возникающей между подлежащей уплате суммой в белорусских рублях и суммой налоговой базы, определенной в белорусских рублях на момент фактической реализации товаров. Указанная сумма разницы увеличивает (уменьшает) налоговую базу в том отчетном периоде, в котором получена плата за товары (п. 6 ст. 97 НК).

Таким образом, положительная суммовая разница увеличивает налоговую базу по НДС, а значит, участвует при распределении налоговых вычетов по удельному весу.

### **Ситуация 2. Налоговые вычеты по импортному оборудованию, смонтированному нерезидентом**

Организация ввезла в Республику Беларусь оборудование, приобретенное в Швейцарии, и уплатила при его ввозе НДС, взимаемый таможенными органами. Для монтажа оборудования был привлечен украинский подрядчик.

#### **1. Как определить сумму налоговых вычетов по этому оборудованию?**

Определение сумм НДС, подлежащих вычету по приобретенным (ввезенным) основным средствам, производится исходя из сумм НДС, приходящихся на их полную стоимость (п. 4 ст. 107 НК).

Первоначальная стоимость приобретенных основных средств определяется в сумме фактических затрат на их приобретение, включая:

- стоимость приобретения основных средств;
- таможенные сборы и пошлины;
- проценты по кредитам и займам;
- затраты по страхованию при доставке;
- затраты на услуги других лиц, связанные с приведением основных средств в состояние, пригодное для использования;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, доставкой, установкой, **монтажом** основных средств и приведением их в состояние, пригодное для использования.

Таким образом, сумма «входного» НДС по основному средству включает в себя:

1) сумму НДС, уплаченную при ввозе основного средства на территорию Республики Беларусь;

2) сумму НДС, исчисленную по работам по монтажу, выполняемым на территории Республики Беларусь иностранной организацией, не состоящей на учете в белорусских налоговых органах.

Вычет этих сумм осуществляется в порядке, установленном для вычета НДС по основным средствам.

При этом организация не должна применять 90-дневную отсрочку вычета НДС, уплаченного при ввозе оборудования (установлена Указом Президента Республики Беларусь

от 26.02.2015 № 99), так как оборудование будет принято на учет в качестве основного средства.

**Справочно:** порядок определения первоначальной стоимости приобретенных основных средств изложен в п. 10 Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденной постановлением Минфина Республики Беларусь от 30.04.2012 № 26.

### 2. Можно ли принять к вычету НДС, исчисленный по ст. 92 НК по монтажным работам и оплаченный исполнителю, если акт выполненных работ еще не подписан?

Сумма НДС, исчисленная при приобретении монтажных работ в момент их оплаты резиденту Украины, подлежит вычету в порядке, установленном для вычета НДС по основным средствам, в отчетном периоде, следующем за отчетным периодом ее исчисления, независимо от факта выполнения монтажных работ. Вышеизложенное следует из п. 14 ст. 107 НК.

**Справочно:** в ст. 92 НК изложены особенности исчисления НДС при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Республики Беларусь иностранными организациями.

Суммы НДС, уплаченные в бюджет при приобретении работ на территории Республики Беларусь у иностранных организаций, не состоящих на учете в белорусских налоговых органах, подлежат вычету в отчетном периоде, следующем за периодом их исчисления, в порядке, установленном для вычета сумм налога, предъявленных при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав (п. 14 ст. 107 НК).

### Ситуация 3. Определение налоговой базы при реализации автомобиля, приобретенного в России

Организация приобрела автомобиль на территории Российской Федерации в 2013 г. у российского индивидуального предпринимателя. При ввозе автомобиля на территорию Республики Беларусь уплачен НДС, взимаемый налоговыми органами. Сумма НДС, уплаченного при ввозе автомобиля, принята к вычету.

В 2016 г. организация продала автомобиль на территории Республики Беларусь.

**В каком порядке определяют налоговую базу при реализации автомобиля? Подлежит ли восстановлению принятая к вычету сумма НДС?**

По автомобилю, приобретенному у индивидуального предпринимателя в Российской Федерации, налоговая база определяется как цена реализации автомобиля. Восстановление принятой к вычету суммы НДС не предусмотрено.

Наш ответ основан на нормах:

– **п. 1 ст. 98 НК.**

В этой норме изложен общий порядок определения налоговой базы НДС. Так, налоговая база при реализации товаров определяется как стоимость этих товаров, исчисленная исходя из цен (тарифов) на товары с учетом акцизов (для подакцизных товаров) без включения в них НДС;

– **подп. 1.2 п. 1 Указа Президента Республики Беларусь от 24.11.2005 № 546 «О некоторых вопросах налогообложения транспортных средств».**

Согласно указанной норме налоговая база для расчета НДС при реализации юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями транспортных средств, приобретенных

ими у физических лиц **на территории Республики Беларусь**, определяется как разница между ценой реализации с учетом НДС и ценой приобретения этих транспортных средств.

Как видим, налоговая база в виде разницы определяется только при реализации автомобилей, приобретенных у физических лиц **на территории Республики Беларусь**. При реализации автомобилей, приобретенных у индивидуальных предпринимателей за пределами Республики Беларусь, налоговая база определяется как цена их реализации.

#### Ситуация 4. Распределение НДС между филиалами

В составе юридического лица имеется несколько филиалов. У филиала «А» организации есть обороты по реализации продукции со ставкой НДС 0 %, а также обороты по реализации продукции на территории Республики Беларусь со ставкой НДС 20 %. Филиал «А» централизованно закупил сырье в Республике Беларусь, часть которого передал филиалу «Б». Налоговые вычеты по сырью решено не передавать.

**Включается ли сумма «входного» НДС по сырью, переданному филиалу «Б», в сумму вычетов, которая распределяется по удельному весу на оборот с нулевой ставкой НДС?**

**Включается.** Сумму «входного» НДС по сырью, переданному филиалу «Б», филиал «А» включает в сумму вычетов, которая распределяется по удельному весу на оборот с нулевой ставкой НДС.

Обоснуем наш ответ.

Обороты по возмездной и безвозмездной передаче товаров, включая основные средства и нематериальные активы (работ, услуг), имущественных прав в пределах одного юридического лица не признают объектами обложения НДС (подп. 2.9 п. 2 ст. 93 НК).

Суммы НДС, предъявленные при приобретении либо уплаченные при ввозе товаров (работ, услуг), имущественных прав, приходящиеся на обороты по безвозмездной передаче товаров (работ, услуг), имущественных прав, подлежат вычету в порядке, установленном для вычета налога по товарам (работам, услугам), имущественным правам, облагаемым по ставке 20 %, независимо от того, облагается ли эта безвозмездная передача НДС (п. 15 ст. 107 НК).

Эти положения не применяются в отношении сумм НДС, предъявленных при приобретении либо уплаченных при ввозе товаров (работ, услуг), имущественных прав, безвозмездно передаваемых в пределах одного юридического лица.

Следовательно, при передаче объектов между филиалами одного юридического лица не нужно обеспечивать распределение вычетов по НДС в таком порядке, чтобы сумма «входного» НДС, приходящаяся на оборот по передаче, принималась к вычету в пределах суммы НДС, исчисленной по реализации.

Вычет сумм НДС производят в полном объеме по товарам (работам, услугам), при реализации которых обложение налогом осуществляется по ставке в размере 0 %, – при наличии у плательщика (в случаях, установленных ст. 102 НК, – при представлении плательщиком в налоговый орган по месту постановки на учет) определенных документов (подп. 23.1 п. 23 ст. 107 НК).

**Справочно:** перечень таких документов предусмотрен частью третьей подп. 1.1.1 п. 1, пп. 2–9 и 11–13 ст. 102 НК.

**Ситуация 5. Порядок исчисления НДС из суммы начисленной, но не полученной пени**

Договором аренды установлена пеня за несвоевременное внесение арендной платы.

**Возникает ли у арендодателя необходимость исчисления НДС из суммы начисленной, но не полученной пени?**

**Зависит от условий учетной политики организации.** Передача арендодателем объекта аренды арендатору является объектом обложения НДС (подп. 1.1.6 п. 1 ст. 93 НК). Налоговой базой в этом случае является сумма арендной платы (п. 7 ст. 98 НК).

Случаи увеличения налоговой базы предусмотрены в п. 18 ст. 98 НК. В частности, она может увеличиваться на суммы, **полученные (причитающиеся к получению)** в виде санкций за нарушение покупателями (заказчиками) условий договоров.

В этом случае моментом фактической реализации признается день, определяемый плательщиком в соответствии с учетной политикой организации как день отражения этих сумм в бухгалтерском учете либо как день их получения (п. 8 ст. 100 НК).

Таким образом, если арендодатель установил в учетной политике, что суммы увеличения налоговой базы облагаются НДС по моменту их отражения в бухгалтерском учете, то НДС придется исчислить из суммы начисленной пени. Если в учетной политике прописано, что НДС исчисляется при получении сумм, увеличивающих налоговую базу, то НДС будет исчислен при поступлении пени.

**Ситуация 6. Проценты за хранение денежных средств на банковских счетах не являются объектом для исчисления НДС**

Организация получает проценты за хранение денежных средств на расчетных счетах и депозитах.

**Являются ли полученные проценты объектом обложения НДС?**

**Не являются.** Проценты за хранение денежных средств на расчетном счете не являются объектом обложения НДС и не включаются в налоговую декларацию по НДС.

Аналогично не являются объектом налогообложения и не отражаются в налоговой декларации по НДС доходы от размещения организацией денежных средств на депозитах.

Обоснуем наш ответ.

Объектом обложения НДС признают обороты по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Республики Беларусь (п. 1 ст. 93 НК). При этом налоговая база может быть увеличена на суммы, фактически полученные (причитающиеся к получению) за реализованные товары (работы, услуги), имущественные права сверх цены их реализации либо иначе связанные с оплатой реализованных товаров (работ, услуг), имущественных прав (подп. 18.1 п. 18 ст. 98 НК).

**Справочно:** для целей гл. 12 НК к товарам не относятся деньги и имущественные права (п. 3 ст. 93 НК).

При определении налоговой базы НДС не учитываются полученные плательщиком средства, не связанные с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), имущественных прав (п. 5 ст. 97 НК).

По договору текущего (расчетного) банковского счета:

<p><b>Банк:</b>                  – обязуется открыть владельцу счета текущий (расчетный) банковский счет для хранения денежных средств владельца счета и (или) зачисления на этот счет денежных средств, поступающих в пользу владельца счета;                  – выполняет поручения владельца счета о перечислении и выдаче соответствующих денежных средств со счета</p>	<p><b>Владелец счета:</b>                  – предоставляет банку право использовать временно свободные денежные средства, находящиеся на счете, с уплатой процентов, определенных законодательством или договором;                  – уплачивает банку вознаграждение (плату) за оказываемые ему услуги (ст. 774 Гражданского кодекса Республики Беларусь)</p>
---	--

За пользование денежными средствами, находящимися на текущем (расчетном) банковском счете, банк уплачивает проценты в размере и порядке, определенных договором текущего (расчетного) банковского счета, если иное не предусмотрено законодательством Республики Беларусь (ст. 204 Банковского кодекса Республики Беларусь).

Следовательно, проценты за хранение денежных средств на расчетном (депозитном) счете не являются объектом обложения НДС и не включаются в налоговую декларацию по НДС.

## КАК ПРОЕКТНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ НЕ ОШИБИТЬСЯ В РАСЧЕТАХ СУММ НДС

### Ситуация 1. Определяем место реализации инжиниринговых услуг

Согласно условиям заключенного договора проектная организация (резидент Республики Беларусь), применяющая общую систему налогообложения, оказала для заказчика (резидент РФ) инжиниринговые услуги (составление технико-экономического обоснования и проектирование) в отношении объекта недвижимого имущества, расположенного на территории Республики Беларусь.

**Что является местом реализации данных услуг:**

- место нахождения объекта недвижимого имущества (территория Республики Беларусь);
- либо место нахождения заказчика (территория РФ)?

В рассматриваемой ситуации место реализации оказанных белорусской организацией инжиниринговых услуг следует определять с учетом норм Договора о Евразийском экономическом союзе.

В частности, местом реализации работ, услуг, связанных непосредственно с недвижимым имуществом, находящимся на территории Республики Беларусь, будет признаваться территория Республики Беларусь (пп. 28 и 29 Протокола о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг (приложение 18 к Договору о Евразийском экономическом союзе); далее – Протокол).

Местом реализации инжиниринговых услуг признается местонахождение заказчика (лица, приобретающего услуги) (п. 29 Протокола), т.е. в ситуации, указанной в вопросе, – территория Российской Федерации.

При этом под инжиниринговыми услугами понимаются:

- инженерно-консультационные услуги по подготовке процесса производства и реализации товаров (работ, услуг), подготовке строительства и эксплуатации промышленных, инфраструктурных, сельскохозяйственных и других объектов;
- предпроектные и проектные услуги (подготовка технико-экономических обоснований, проектно-конструкторские разработки, технические испытания и анализ их результатов) (п. 2 Протокола).

Исходя из вышеизложенного инжиниринговые услуги представляют собой отдельный вид услуг, в отношении которых место реализации по Протоколу также определяется самостоятельно, независимо от того, где расположен объект недвижимого имущества – на территории Республики Беларусь или за ее пределами.

Таким образом, в приведенной ситуации **местом реализации инжиниринговых услуг**, оказываемых по отдельному договору, для целей исчисления НДС **будет признаваться территория Российской Федерации**.

Вместе с тем белорусской организации следует иметь в виду, что в отдельных ситуациях инжиниринговые услуги могут быть признаны вспомогательными по отношению к иным видам работ (услуг) и место их реализации будет определяться исходя из места реализации основного вида работ (услуг).

Например, если организация-генподрядчик (подрядчик) будет выполнять строительно-монтажные работы (СМР) для резидента РФ по объекту недвижимого имущества, расположенного на территории Республики Беларусь, то местом реализации строительных работ по услугам будет признаваться территория Республики Беларусь, т.е. место нахождения объекта недвижимого имущества (п. 29 Протокола).

При этом в рамках заключенного договора строительного подряда (например, при строительстве объектов «под ключ») генподрядчик (подрядчик) может оказывать или выполнять для заказчика и иные виды работ (услуг), например услуги по обучению персонала заказчика, шеф-монтаж оборудования, консультационные услуги, **инжиниринговые услуги**, услуги по разработке дизайн-проектов по отделке строящихся помещений и т.п.

В данном случае необходимо определить, могут ли данные услуги квалифицироваться как вспомогательные по отношению к реализации СМР либо будут представлять собой самостоятельный вид выполненных работ (оказанных услуг).

Данная квалификация напрямую влияет на порядок определения места реализации таких работ (услуг).

В частности, если налогоплательщик выполняет, оказывает несколько видов работ, услуг, порядок налогообложения которых регулируется Протоколом, **и реализация одних работ, услуг носит вспомогательный характер** по отношению к реализации других работ, услуг, то **местом реализации вспомогательных работ, услуг** признается место реализации основных работ, услуг (п. 33 Протокола).

Протоколом прямо не предусмотрена процедура отнесения выполняемых работ (оказываемых услуг) к вспомогательным по отношению к выполняемым СМР (т.е. нет условия, что они не должны превышать какого-либо процента стоимости по отношению к стоимости СМР и должны либо не должны выделяться отдельной строкой с выделением стоимости и др.).

Однако когда данные услуги приобретаются в рамках договора строительного подряда и предназначены для выполнения принятых на себя обязательств по строительству объекта недвижимости, то такие услуги могут быть квалифицированы в качестве вспомогательных по отношению к СМР (даже если в договоре строительного подряда в рамках общей стоимости работ отдельно выделена стоимость каждой такой услуги (работы)) и место их реализации будет определяться по месту нахождения объекта недвижимости.

## Ситуация 2. Момент отражения выручки от реализации проектных работ

Днем выполнения строительных, научно-исследовательских, опытно-конструкторских и опытно-технологических (технологических) работ признается последний день месяца выполнения работ, оказания услуг (п. 7 ст. 100 Налогового кодекса Республики Беларусь; далее – НК).

При неподписании заказчиком актов выполненных работ, оказанных услуг за отчетный месяц до 10-го числа (включительно) месяца, следующего за отчетным, днем

выполнения указанных выше работ признается день подписания заказчиком актов выполненных работ.

**Вправе ли проектировщик, руководствуясь п. 7 ст. 100 НК, отразить выручку от реализации проектных работ на основании акта сдачи-приемки выполненных проектных и изыскательских работ, составленного 31 января 2016 г., но подписанного заказчиком 5 февраля 2016 г., в бухгалтерском учете 31 января 2016 г.?**

**Не вправе.** Пунктом 7 ст. 100 НК до 1 января 2016 г. предусмотрено, что для целей исчисления и уплаты НДС днем оказания инжиниринговых услуг признается последний день месяца выполнения работ, оказания услуг. При неподписании заказчиком актов выполненных работ, оказанных услуг за отчетный месяц до 10-го числа (включительно) месяца, следующего за отчетным, днем оказания инжиниринговых услуг признается день подписания заказчиком актов выполненных работ, оказанных услуг.

**Справочно:** для целей гл. 12 НК инжиниринговые услуги – инженерно-консультационные услуги по подготовке процесса производства и реализации товаров (работ, услуг), подготовке строительства и эксплуатации промышленных, инфраструктурных, сельскохозяйственных и других объектов, а также предпроектные и проектные услуги (подготовка технико-экономических обоснований, проектно-конструкторские разработки, технические испытания и анализ результатов таких испытаний) (п. 3 ст. 33 НК).

С 1 января 2016 г. днем выполнения строительных, научно-исследовательских, опытно-конструкторских и опытно-технологических (технологических) работ признается последний день месяца выполнения работ, оказания услуг. При неподписании заказчиком актов выполненных работ за отчетный месяц до 10-го числа (включительно) месяца, следующего за отчетным, днем выполнения вышеназванных работ признается день подписания заказчиком актов выполненных работ.

Таким образом, из п. 7 ст. 100 НК была исключена норма, устанавливающая специфический порядок определения момента фактической реализации по НДС для проектных работ.

Вместе с тем все вышеуказанные нормы являются нормами налогового законодательства и не определяют порядок бухгалтерского учета выручки от оказанных услуг у организации-проектировщика.

Более того, положения п. 7 ст. 100 НК определяют порядок исчисления и уплаты только одного налога – НДС и не содержатся, например, в гл. 14 НК, регулирующей порядок исчисления уплаты налога на прибыль.

При разработке проектной документации и (или) выполнении изыскательских работ основанием для расчетов за результаты проектных работ является подписанный сторонами акт сдачи-приемки выполненных проектных и изыскательских работ, их видов (этапов) по форме, устанавливаемой подрядчиком (п. 37 Правил заключения и исполнения договоров подряда на выполнение проектных и изыскательских работ и (или) ведение авторского надзора за строительством, утвержденных постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 01.04.2014 № 297; далее – Правила № 297).

В настоящее время в законодательстве Республики Беларусь отсутствуют специальные нормативные правовые акты, устанавливающие порядок и принципы признания в бухгалтерском

учете доходов и расходов при выполнении проектных работ у проектировщика, в связи с чем последнему необходимо применять положения нормативных правовых актов, регулирующих общий порядок ведения бухгалтерского учета в Республике Беларусь, в частности Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Минфина Республики Беларусь от 30.09.2011 № 102 (далее – Инструкция № 102).

Выручка от выполнения работы, оказания услуги признается в бухгалтерском учете при соблюдении следующих условий (п. 18 Инструкции № 102):

- сумма выручки может быть определена;
- организация предполагает получение экономических выгод в результате совершения хозяйственной операции;
- степень готовности или завершенность работы, услуги на отчетную дату может быть определена;
- расходы, которые произведены при выполнении работы, оказании услуги, и расходы, необходимые для завершения работы, услуги, могут быть определены.

Выручка от выполнения определенной работы, оказания определенной услуги признается в бухгалтерском учете по мере готовности работы, услуги на основании степени готовности работы, услуги, согласованной сторонами договора на выполнение работы, оказание услуги, если возможно определить указанную степень готовности на отчетную дату (п. 20 Инструкции № 102).

Датой, при которой выполняются все вышеуказанные условия для целей бухгалтерского учета, является **дата подписания** заказчиком акта сдачи-приемки выполненных работ (оказанных услуг).

Особых и специальных условий признания доходов от выполнения проектных работ в бухгалтерском учете проектировщика действующее законодательство Республики Беларусь не содержит.

Датой, на которую выполняются все вышеуказанные условия, является дата подписания заказчиком акта сдачи-приемки выполненных работ (оказанных услуг).

На основании вышеизложенного проектировщик должен отразить в бухгалтерском учете выручку от реализации проектных работ на основании акта сдачи-приемки выполненных проектных и изыскательских работ, составленного 31 января 2016 г., но подписанного заказчиком 5 февраля 2016 г., в феврале 2016 г.

### Ситуация 3. Выделение и предъявление генпроектировщиком заказчику сумм НДС

Проектная организация (генеральный проектировщик) заключила договор подряда с проектной организацией на выполнение работ по проектированию отдельных разделов проектной документации (раздел «Отопление, вентиляция и кондиционирование воздуха»).

Генеральный проектировщик применяет упрощенную систему налогообложения (УСН) без уплаты НДС, субпроектировщик применяет общую систему налогообложения с уплатой НДС.

Сумма затрат по договору с субподрядчиком составила 120 000 000 руб., в т.ч. НДС по ставке 20 % – 20 000 000 руб.

При применении УСН в выручку от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав **для целей определения налоговой базы** и валовой выручки при выполнении проектных и строительных работ включают стоимость проектных и строи-

тельных работ, в т.ч. выполненных третьими лицами, а также суммы, полученные (причитающиеся) в связи с расходами, связанными с выполнением указанных работ (в т.ч. с расходами, обусловленными проведением государственной экспертизы проектной документации), и не включенные в стоимость таких работ. Данная норма установлена п. 2 ст. 288 НК.

**Имеет ли право генпроектировщик, учитывая вышеуказанные требования налогового законодательства, выделить и предъявить заказчику в акте сдачи-приемки оказанных услуг стоимость услуг субподрядчика, в т.ч. сумму и ставку НДС?**

**Выделить может, однако в таком случае для генерального проектировщика сумма НДС будет считаться излишне выделенной и подлежать уплате в бюджет Республики Беларусь.**

После завершения подрядчиком работ, предусмотренных

в календарном плане, заказчику передаются результаты работ с представлением накладной на передачу результатов работ по форме согласно приложению 3 к Правилам № 297, акта сдачи-приемки выполненных проектных и изыскательских работ, их видов (этапов) и (или) акта оказанных услуг в количестве экземпляров, предусмотренных

договором (пп. 48–50 Правил № 297). Заказчик после получения результатов работ, накладной на передачу результатов работ, акта оказанных услуг или акта сдачи-приемки выполненных проектных и изыскательских работ, их видов (этапов) обязан в 5-дневный срок направить подрядчику подписанный и скрепленный печатью 1 экземпляр накладной на передачу результатов работ, соответствующего акта или в письменной форме мотивированный отказ от приемки результатов работ, их видов (этапов).

В случаях неподписания заказчиком накладной на передачу результатов работ, акта оказанных услуг или акта сдачи-приемки выполненных проектных и изыскательских работ, их видов (этапов) и непредставления им мотивированного отказа от приемки результатов работ, их видов (этапов) в 5-дневный срок работы считаются принятыми и подлежат оплате заказчиком.

Необходимость обособленного выделения генпроектировщиком в акте сдачи-приемки выполненных работ (оказанных услуг) стоимости и видов работ, выполненных субподрядными (субпроектными) организациями, в настоящее время не предусмотрена (хотя, справедливости ради, стоит отметить, что и не запрещена).

Необходимость указания работ субподрядчика предусмотрена только в акте сдачи-приемки выполненных работ (оказанных услуг), составляемых между генеральным подрядчиком (генпроектировщиком) и субподрядчиком (субпроектировщиком).

Так, перечень и стоимость услуг, оказываемых генеральному подрядчику субподрядчиком в соответствии с заключенным между ними договором, указываются в акте сдачи-приемки выполненных проектных и изыскательских работ, их видов (этапов) и (или) акте оказанных услуги (п. 46 Правил № 297).

При этом для целей указания в акте сдачи-приемки выполненных работ (оказанных услуг) генпроектировщиком суммы НДС, предъявленной ему субпроектировщиком, необходимо иметь в виду, что с 1 января 2015 г. изменен порядок определения налоговой базы по НДС организациями, выполняющими проектные работы.

В частности, налоговая база НДС при реализации подрядчиками строительных работ (включая проектные работы), выполненных с участием субподрядчиков, определяется подрядчиком как стоимость выполненных работ, **включающая стоимость работ, выполненных субподрядчиками** (п. 17 ст. 98 НК).

Норма п. 17 ст. 98 НК, устанавливающая порядок определения налоговой базы по НДС при выполнении строительных работ с участием субподрядчиков, распространяется как на организации, которые находятся на общей системе налогообложения, **так и на организации, которые применяют УСН с уплатой НДС.**

Таким образом, в налоговую базу по НДС генпроектировщик, применяющий системы налогообложения с уплатой НДС, включает всю стоимость проектных работ (выполненных как собственными силами, так и силами субпроектировщиков).

У генпроектировщика, применяющего системы налогообложения без уплаты НДС, при предъявлении всего объема выполненных проектных работ заказчику (в т.ч. и в случае привлечения субподрядчиков, применяющих системы налогообложения с уплатой НДС) объект обложения НДС отсутствует в отношении всего объема выполненных проектных работ.

### Пример. Когда генпроектировщику не следует исчислять НДС

Генпроектировщик для разработки отдельных разделов проектной документации привлек субпроектную организацию, стоимость услуг которой составила 120 000 000 руб., в т.ч. НДС по ставке 20 % – 20 000 000 руб.

В рассматриваемой ситуации генпроектировщик предъявит к возмещению заказчику стоимость выполненных проектных работ в сумме 120 000 000 руб.

Возможность принятия к вычету «входного» НДС по услугам субпроектировщика, а также необходимость исчисления НДС по оборотам по реализации у генерального проектировщика отсутствуют.

Выполнение субпроектных работ не входит в перечень случаев, предусмотренных подп. 2.12 п. 2 ст. 93 НК, когда организация-покупатель (в рассматриваемой ситуации – генпроектировщик) имеет право «транзитом» перепредъявить конечному потребителю сумму НДС, если она была выделена в первичных учетных документах поставщика.

Следовательно, для генерального проектировщика указанная в акте для заказчика сумма НДС будет считаться **излишне выделенной** и подлежать уплате в бюджет независимо от того, что генпроектировщик применяет УСН без уплаты НДС.

Так, суммы НДС, **излишне предъявленные** в первичных учетных документах продавцом покупателям товаров (работ, услуг), имущественных прав – плательщикам в Республике Беларусь, **подлежат исчислению и уплате в бюджет этим продавцом**, за исключением исправления излишне предъявленных сумм НДС на основании актов сверки расчетов, подписанных продавцом и покупателем (п. 8 ст. 105 НК).

Покупатели, приобретавшие товары (работы, услуги), имущественные права, по которым продавцом – плательщиком в Республике Беларусь неправильно указана сумма НДС, принимают к вычету сумму НДС, выделенную продавцом в первичных учетных документах, за исключением исправления указанных сумм НДС на основании актов сверки расчетов, подписанных продавцом и покупателем.

Плательщики, неправильно выделившие в первичных учетных документах ставку и сумму НДС при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав в связи с приданием

нормативным правовым актам обратной силы, а также плательщики, приобретавшие у них эти товары (работы, услуги), имущественные права, исчисляют и уплачивают в бюджет и соответственно принимают к вычету сумму НДС, выделенную продавцом в первичных учетных документах при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, за исключением исправления ставки и суммы НДС на основании актов сверки расчетов, подписанных продавцом и покупателем.

## ОСВОБОЖДЕНИЕ ОТ НДС РАБОТ ПО РЕМОНТУ ОБЪЕКТА ЖИЛФОНДА

Организация-подрядчик заключила с заказчиком договор строительного подряда, предметом которого является проведение капитального ремонта принадлежащего организации коттеджа.

В процессе осуществления ремонта выяснилось, что организация построила коттедж без наличия проектно-сметной документации и его ввод в эксплуатацию надлежащим образом не оформила. Соответственно факт создания объекта недвижимого имущества и право собственности на него (либо иные вещные права) не были зарегистрированы.

Организация-подрядчик, заключившая договор на проведение ремонта, в строительстве данного объекта участия не принимала.

Организация-заказчик фактически использует коттедж для проживания сотрудников, т.е. в качестве объекта жилищного фонда.

**Имела ли организация-подрядчик право на применение освобождения от НДС при проведении работ по ремонту объекта жилищного фонда?**

**Применение освобождения от НДС в данной ситуации неправомерно.**

От НДС освобождаются обороты по реализации на территории Республики Беларусь объектов жилищного фонда, не завершенных строительством объектов жилищного строительства и работ по строительству и **ремонту объектов жилищного фонда**, гаражей и автомобильных стоянок по перечню таких работ, утверждаемому Президентом Республики Беларусь (подп. 1.12 п. 1 ст. 94 Налогового кодекса Республики Беларусь; далее – НК).

Перечень работ по строительству и ремонту объектов жилищного фонда, гаражей и автомобильных стоянок, обороты по реализации которых на территории Республики Беларусь освобождаются от обложения НДС, в настоящее время утвержден Указом Президента Республики Беларусь от 26.03.2007 № 138 «О некоторых вопросах обложения налогом на добавленную стоимость» (далее – Указ № 138).

На территории Республики Беларусь освобождаются от обложения НДС обороты по реализации работ по строительству и ремонту объектов жилищного фонда, гаражей и автомобильных стоянок согласно приложению 1 к Указу № 138 (п. 1 Указа № 138).

При этом согласно Указу № 138 к объектам жилфонда относятся жилые, подсобные и вспомогательные помещения **ЖИЛЫХ ДОМОВ** (одноквартирных, блокированных, многоквартирных).

тирных), общежитий, специальных домов с инженерными сетями, иными сооружениями, обеспечивающими целевое использование объектов жилфонда.

Таким образом, коттедж, безусловно, является объектом жилищного фонда, однако, признаваться объектом жилфонда он будет только в том случае, если его возведение (строительство) было осуществлено в соответствии с требованиями законодательства Республики Беларусь.

Так, деятельность лица по созданию или изменению недвижимого имущества путем строительства, реконструкции (пристройки, надстройки, перестройки) капитального строения (здания, сооружения) **признается самовольным строительством**, если она осуществлена (п. 1 ст. 223 Гражданского кодекса Республики Беларусь):

1) на самовольно занятом земельном участке;

2) на земельном участке, используемом не по целевому назначению либо предоставленном государственным органом, не имеющим полномочий на принятие соответствующего решения, и (или) без проведения аукциона, когда предоставление земельного участка возможно только по результатам аукциона, и (или) предоставленном с нарушением установленной очередности предоставления земельных участков, и (или) без предварительного согласования места размещения земельного участка, если в соответствии с законодательными актами требуется его проведение;

3) без получения необходимых разрешений на строительство, реконструкцию либо без проектной документации в случаях, когда необходимость ее подготовки предусмотрена законодательством, либо с существенными нарушениями градостроительных и строительных норм и правил, если иное не установлено Президентом Республики Беларусь.

Недвижимое имущество, созданное в результате самовольного строительства, является **самовольной постройкой**.

**Возведение**, реконструкция, реставрация, капитальный ремонт, благоустройство объекта осуществляются на основе утвержденной проектной документации (утвержденной части проектной документации), в т.ч. сметы (сметной документации), определяющей стоимость возведения, реконструкции, реставрации, капитального ремонта, благоустройства объекта (проектно-сметной документации), разрабатываемой в соответствии с требованиями, установленными законодательством (п. 1 ст. 51 Закона Республики Беларусь от 05.07.2014 № 300-З «Об архитектурной, градостроительной и строительной деятельности в Республике Беларусь»; далее – Закон № 303-З).

Исключение составляют только работы по проведению текущего ремонта, которые могут осуществляться на основании дефектного акта и сметы, т.е. без разработки проектной документации (п. 4 ст. 51 Закона № 300-З).

В состав жилищного фонда **не включаются**:

– дачные и садовые дома;

– номера в санаториях, профилакториях, домах отдыха, кемпингах, гостиницах;

– помещения, предназначенные для проживания, но не завершённые строительством;

– передвижные объекты (вагоны, палатки и т.п.);

– **самовольно построенные объекты** независимо от факта их использования для проживания;

– помещения исправительных учреждений, арестных домов, мест содержания под стражей и иные подобные помещения (п. 7 ст. 10 Жилищного кодекса Республики Беларусь).

Таким образом, коттедж, построенный без проектной документации, является самовольной постройкой и, как следствие, не классифицируется в качестве объекта жилищного фонда. На основании вышеизложенного применение освобождения от НДС при проведении работ по капитальному ремонту данного объекта в рассматриваемой ситуации будет неправомерно (подп. 1.12 п. 1 ст. 94 НК; Указ № 138).

## «ПРАВИЛО 10-ГО ЧИСЛА» ЗАКАЗЧИК (ЗАСТРОЙЩИК) НЕ ПРИМЕНЯЕТ

В бухгалтерском учете подрядчика доходы по договору строительного подряда отражаются по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг»), в т.ч. по строительным работам – в размере стоимости сданных и принятых работ на основании актов сдачи-приемки выполненных строительных и иных специальных монтажных работ (далее – акт).

Акты, подтверждающие факт выполнения строительных работ в отчетном месяце, подписанные принимающей стороной:

– до 10-го числа (включительно) месяца, следующего за отчетным, принимаются к учету на последнее число отчетного месяца;

– после 10-го числа (включительно) месяца, следующего за отчетным, – на дату подписания их принимающей стороной (п. 8 Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов по договорам строительного подряда, утвержденной постановлением Минстройархитектуры Республики Беларусь от 30.09.2011 № 44; далее – Инструкция № 44).

**Означает ли данная норма, что заказчик (застройщик) в строительстве также вправе отнести на увеличение стоимости строительства затраты по акту в аналогичном порядке?**

**Если акт за январь 2016 г. будет подписан 5 февраля 2016 г., когда заказчик вправе отразить затраты на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы»: в январе или в феврале 2016 г.?**

**Заказчик отражает затраты в бухгалтерском учете в феврале 2016 г.**

Инструкция № 44 определяет порядок формирования в бухгалтерском учете информации о доходах и расходах в организациях, являющихся в соответствии с законодательством **подрядчиком, генеральным подрядчиком, субподрядчиком** при исполнении договоров строительного подряда (п. 1 Инструкции № 44).

Таким образом, организация, обладающая правовым статусом заказчика (застройщика) в строительстве, не вправе руководствоваться нормой п. 6 Инструкции № 44, получившей условное название «правило 10-го числа», применяющееся подрядчиком.

При ведении бухгалтерского учета заказчик (застройщик) в строительстве должен руководствоваться требованиями Инструкции о порядке формирования стоимости объекта строительства в бухгалтерском учете, утвержденной постановлением Минстройархитектуры Республики Беларусь от 14.05.2007 № 10 (далее – Инструкция № 10), а также иными нормативными правовыми актами (НПА), регулирующими общий порядок ведения бухгалтерского учета, в частности:

– Законом Республики Беларусь от 12.07.2013 № 57-3 «О бухгалтерском учете и отчетности» (далее – Закон № 57-3);

– Инструкцией о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной постановлением Минфина Республики Беларусь от 29.06.2011 № 50;

– Инструкцией по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Минфина Республики Беларусь от 30.09.2011 № 102;

– иными НПА.

Инструкцией № 10 либо иными НПА не предусмотрена прямая норма, предоставляющая право заказчику (застройщику) в строительной деятельности отражать акт за соответствующий месяц, который подписан до 10-го числа следующего месяца, в месяце выполнения строительных работ.

Бухгалтерский учет незавершенного строительства независимо от способа строительства ведется на счете 08 на основании первичных учетных документов по фактическим затратам нарастающим итогом с даты начала строительства до даты приемки объекта (части объекта) в эксплуатацию (п. 9 Инструкции № 10).

Каждая хозяйственная операция подлежит оформлению первичным учетным документом, являющимся основанием для отражения соответствующей хозяйственной операции в бухгалтерском учете (ст. 1 и п. 1 ст. 10 Закона № 57-3).

На основании вышеизложенного ранее даты фактической приемки работ, указанной в первичном учетном документе, которой будет являться дата подписания такого акта заказчиком (застройщиком), будут отсутствовать правовые основания для отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете. Это значит, что в бухгалтерском учете организации – заказчика (застройщика) в строительной деятельности расходы по строительству на основании акта, составленного подрядчиком за январь 2016 г. и подписанного заказчиком (застройщиком) 5 февраля 2016 г., должны быть отражены в феврале 2016 г.

Вместе с тем для целей вычета НДС с 1 января 2016 г. заказчик (застройщик) должен обратить внимание на то, что принятие к вычету сумм НДС, предъявленных плательщику при приобретении строительных, научно-исследовательских, опытно-конструкторских и опытно-технологических (технологических) работ, производится за тот отчетный период, на который приходится день подписания плательщиком (заказчиком) актов выполненных работ (часть шестая п. 6 ст. 107 Налогового кодекса Республики Беларусь). При подписании плательщиком (заказчиком) актов выполненных работ **до 10-го числа (включительно)** месяца, следующего за месяцем, указанным в оформленных актах выполненных работ, принятие к вычету сумм НДС, предъявленных плательщику (заказчику) при приобретении строительных, научно-исследовательских, опытно-конструкторских и опытно-технологических (технологических) работ, производится за тот отчетный период, на который приходится последний день месяца выполнения работ.

## «ВХОДНОЙ» НДС И РАБОТЫ НА СТРОИТЕЛЬСТВЕ ОБЪЕКТА ЖИЛИЩНОГО ФОНДА

*Генеральный подрядчик привлекает субподрядчика для выполнения работ на объекте жилищного фонда, строительные работы на котором освобождаются от НДС на основании подп. 1.1 п. 1 ст. 94 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК).*

*В стоимость работ субподрядчика по договору строительного подряда не включены затраты субподрядчика на получение ордеров на раскопки. Данные расходы возмещаются субподрядчику дополнительно сверх договорной цены на строительные работы.*

В ходе осуществления работ субподрядчик получил разрешение на производство земляных работ (ордер на раскопки), при этом он также получил счет-фактуру ЖКХ, в котором указана стоимость полученного разрешения, а также выделена сумма НДС по ставке 20 %.

Рассмотрим вопросы, которые возникли в приведенной ситуации.

**1. На основании какого первичного учетного документа расходы на получение ордера на раскопки должны быть возмещены субподрядчику генеральным подрядчиком?**

Порядок отражения указанных расходов определен в п. 7 Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов по договору строительного подряда, утвержденной постановлением Минстройархитектуры Республики Беларусь от 30.09.2011 № 44 (далее – Инструкция № 44).

Так, в состав доходов по договору строительного подряда включаются:

- первоначально установленная договором стоимость строительных работ;
- доходы от изменения первоначально установленной договором стоимости строительных работ;
- **доходы от возмещения дополнительных затрат по договору** при условии, что эти затраты не учтены при формировании первоначально установленной договором стоимости строительных работ и доходов от изменения первоначально установленной договором стоимости строительных работ, возмещение дополнительных затрат предусмотрено договором и их сумма согласована (подтверждена) заказчиком;
- поощрительные выплаты при условии, что предусмотренные договором обязательства выполнены, сумма этих выплат предусмотрена договором и подтверждена (согласована) заказчиком;
- доходы от реализации оборудования при условии, что договором обязанность поставки оборудования возложена на подрядчика и стоимость оборудования определена;
- доходы от выполнения пусконаладочных работ при условии, что обязанность их выполнения подрядчиком предусмотрена договором и стоимость этих работ определена.

Возмещение расходов по получению ордера на раскопки субподрядчику от генерального подрядчика и в последующем генеральному подрядчику от заказчика будет являться для субподрядчика и генерального подрядчика доходом от возмещения дополнительных затрат по договору строительного подряда.

В бухгалтерском учете подрядчика доходы по договору строительного подряда отражаются по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг») (п. 8 Инструкции № 44).

При этом доходы от возмещения дополнительных затрат по договору отражаются в бухгалтерском учете в размере их стоимости, подтвержденной **первичным учетным документом**, на день подписания документа принимающей стороной.

Напомним, что каждая хозяйственная операция подлежит оформлению первичным учетным документом (п. 1 ст. 10 Закона Республики Беларусь от 12.07.2013 № 57-3 «О бухгалтерском учете и отчетности»; далее – Закон № 57-3).

Формы первичных учетных документов, включенных в перечень, утвержденный постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 24.03.2011 № 360, утверждаются уполномоченными государственными органами, названными в этом перечне (п. 3 ст. 10 Закона № 57-3). Указанным перечнем **форма первичного учетного документа**, являющегося

обязательным к применению при предъявлении к возмещению **дополнительных затрат подрядчика** по договорам строительного подряда, в настоящее время не установлена.

Организация вправе самостоятельно утверждать для применения формы первичных учетных документов независимо от наличия форм таких документов, утвержденных республиканскими органами государственного управления (часть первая п. 4 ст. 10 Закона № 57-3).

Как видим, стороны по договору строительного подряда (субподрядчик с генеральным подрядчиком, генеральный подрядчик с заказчиком) вправе применять любую форму первичного учетного документа, оформление которого будет соответствовать требованиям п. 2 ст. 10 Закона № 57-3.

**Справочно:** в качестве такого первичного учетного документа могут использоваться:

- справка о стоимости выполненных работ и затратах С-3 либо справка о стоимости выполненных работ С-3а;
- акт на передачу затрат;
- акт сдачи-приемки выполненных работ (оказанных услуг);
- иные формы первичных учетных документов.

## 2. Как субподрядчик должен отразить сумму НДС, предъявленную в счете-фактуре?

Сумму «входного» НДС субподрядчик должен отнести на увеличение стоимости приобретаемых работ (услуг). К вычету такой НДС не принимается. Обоснуем такой вывод.

Суммы НДС не включаются в затраты плательщика по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемые при налогообложении, за исключением случаев, установленных пп. 2 и 3 ст. 106 НК (п. 1 ст. 106 НК).

При этом суммы НДС включаются в затраты плательщика по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемые при налогообложении, в случае использования приобретенных (ввезенных) товаров (работ, услуг), имущественных прав для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых освобождены от налогообложения. Исключение из этого правила составляют суммы НДС, предъявленные при приобретении либо уплаченные при ввозе основных средств и нематериальных активов (п. 2 ст. 106 НК).

В случае одновременного использования приобретенных (ввезенных) товаров (работ, услуг), имущественных прав при производстве и (или) реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых освобождены от обложения НДС, и товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат обложению НДС, включение сумм НДС в затраты плательщика по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемые при налогообложении, осуществляется нарастающим итогом с начала года исходя из доли оборота операций по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, освобожденных от обложения НДС, в общем объеме оборота по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав. Такое распределение не распространяется на суммы НДС, предъявленные при приобретении либо уплаченные при ввозе основных средств и нематериальных активов (п. 3 ст. 106 НК).

Таким образом, при получении услуг, приобретаемых для реализации строительно-монтажных работ, которые освобождаются от НДС в соответствии с подп. 1.12 п. 1 ст. 94 НК и Указом Президента Республики Беларусь от 26.03.2007 № 138 «О некоторых вопросах обложения налогом на добавленную стоимость», сумма «входного» НДС должна быть отнесена субподрядчиком на увеличение стоимости приобретаемых работ (услуг). К вычету указанная сумма НДС не принимается.

## ВЫПОЛНЕНИЕ ПУСКОНАЛАДОЧНЫХ РАБОТ И ВЫЧЕТ НДС

В 2015 г. в целях исчисления НДС днем выполнения строительных, научно-исследовательских, опытно-конструкторских и опытно-технологических (технологических) работ, оказания инжиниринговых услуг признавался последний день месяца выполнения работ, оказания услуг. При неподписании заказчиком актов выполненных работ, оказанных услуг за отчетный месяц до 10-го числа (включительно) месяца, следующего за отчетным, днем выполнения строительных, научно-исследовательских, опытно-конструкторских и опытно-технологических (технологических) работ, оказания инжиниринговых услуг признавался день подписания заказчиком актов выполненных работ, оказанных услуг. Такая норма содержалась в п. 7 ст. 100 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК), в редакции, действовавшей в 2015 г.

**Вправе ли организация, осуществляющая пусконаладочные работы, руководствуясь п. 7 ст. 100 НК, отразить выручку от реализации таких работ на основании акта сдачи-приемки работ, составленного 31 декабря 2015 г., но подписанного заказчиком 5 января 2016 г., в бухгалтерском учете 31 декабря 2015 г.?**

Такого права у организации нет. Действительно, приведенная в вопросе норма содержалась в п. 7 ст. 100 НК, в редакции, применявшейся в 2015 г.

**Справочно:** в 2016 г. из указанной нормы исключены инжиниринговые услуги.

Однако эта норма является нормой налогового законодательства и не определяет порядок бухгалтерского учета выручки от оказанных услуг у организации, осуществляющей выполнение пусконаладочных работ.

Более того, положения п. 7 ст. 100 НК определяют порядок исчисления и уплаты только одного налога – НДС и не содержатся, например, в гл. 14 НК, регулирующей порядок исчисления уплаты налога на прибыль.

Для решения вопроса нужно обратиться к п. 8 Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов по договорам строительного подряда, утвержденной постановлением Минстройархитектуры Республики Беларусь от 30.09.2011 № 44 (далее – Инструкция № 44). В нем установлено, что в бухгалтерском учете подрядчика доходы по договору строительного подряда отражаются по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг») в следующем порядке:

– **по строительным работам** – в размере стоимости сданных и принятых работ на основании актов сдачи-приемки выполненных строительных и иных специальных монтажных работ (далее – акт). Акты, подтверждающие факт выполнения строительных работ в отчетном месяце, подписанные принимающей стороной до 10-го числа (включительно) месяца, следующего за отчетным, принимаются к учету на последнее число отчетного месяца. Акты, подтверждающие факт выполнения строительных работ в отчетном месяце, подписанные принимающей стороной после 10-го числа (включительно) месяца, следующего за отчетным, принимаются к бухгалтерскому учету на дату подписания их принимающей стороной;

– **доходы от возмещения дополнительных затрат по договору и поощрительные выплаты** – в размере их стоимости, подтвержденной первичным учетным документом, на день подписания документа принимающей стороной;

– **по пусконаладочным работам** – в размере стоимости сданных и принятых работ согласно акту выполненных работ на день его подписания принимающей стороной;

– **по оборудованию, поставляемому подрядчиком**, – в размере стоимости оборудования, указанной в ТТН-1 «Товарно-транспортная накладная» или ТН-2 «Товарная накладная», утвержденных постановлением Минфина Республики Беларусь от 18.12.2008 № 192.

Таким образом, Инструкция № 44 разграничивает порядок бухгалтерского учета строительных работ и пусконаладочных работ, которые являются работами, связанными с процессом строительства, но не строительными работами.

Так называемое «правило 10-го числа», установленное п. 8 Инструкции № 44, используется исключительно в отношении выполненных строительных работ, и возможность его применения в отношении выполненных пусконаладочных работ Инструкцией № 44 либо иными нормативными правовыми актами **не предусмотрена**.

В связи с этим организации, выполняющей пусконаладочные работы, для целей отражения их в бухгалтерском учете (определения момента признания) необходимо применять положения нормативных правовых актов, регулирующих общий порядок ведения бухгалтерского учета в Республике Беларусь, в частности, Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Минфина Республики Беларусь от 30.09.2011 № 102 (далее – Инструкция № 102).

Так, выручка от выполнения работы, оказания услуги признается в бухгалтерском учете при соблюдении следующих условий (п. 18 Инструкции № 102):

- сумма выручки может быть определена;
- организацией предполагается получение экономических выгод в результате совершения хозяйственной операции;
- степень готовности или завершенность работы, услуги на отчетную дату могут быть определены;
- расходы, которые произведены при выполнении работы, оказании услуги, и расходы, необходимые для завершения работы, услуги, могут быть определены.

Выручка от выполнения определенной работы, оказания определенной услуги признается в бухгалтерском учете по мере готовности работы, услуги на основании степени готовности работы, услуги, согласованной сторонами договора на выполнение работы, оказание услуги, если возможно определить указанную степень готовности на отчетную дату (п. 20 Инструкции № 102).

Датой, при которой выполняются все вышеуказанные условия для целей бухгалтерского учета, является **дата подписания** заказчиком акта сдачи-приемки выполненных работ (оказанных услуг).

Особых и специальных условий признания доходов от выполнения пусконаладочных работ в бухгалтерском учете действующее законодательство Республики Беларусь не содержит.

Учитывая вышеизложенное, **для целей бухгалтерского учета** на основании акта сдачи-приемки выполненных пусконаладочных работ, составленного 31 декабря 2015 г., но подписанного заказчиком 5 января 2016 г., организация должна отразить выручку **в январе 2016 г.**

## НАЛОГОВАЯ БАЗА ПО НДС ПРИ ИСПОЛЬЗОВАНИИ В ДОГОВОРЕ ИНОСТРАННЫХ ВАЛЮТ

### Цена установлена в договоре в иностранной валюте, оплата производится в этой же иностранной валюте

При определении налоговой базы НДС по договорам, предусматривающим реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав за иностранную валюту, пересчет иностранной валюты в белорусские рубли производится по официальному курсу Нацбанка Республики Беларусь, установленному на момент фактической реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, если иное не установлено п. 2 ст. 97 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК).

При реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных (выполненных, оказанных), переданных с 1 января 2015 г., за иностранную валюту по договорам, предусматривающим расчеты в иностранной валюте, на условиях предварительной оплаты, аванса, задатка для определения налоговой базы НДС пересчет иностранной валюты в белорусские рубли производится по официальному курсу белорусского рубля к соответствующей иностранной валюте, установленному Нацбанком Республики Беларусь:

– на 31 декабря 2014 г., – в части стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав, равной сумме предварительной оплаты, аванса, задатка, полученной до 1 января 2015 г.;

– дату получения предварительной оплаты, аванса, задатка, – в части стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав, равной сумме предварительной оплаты, аванса, задатка, полученной с 1 января 2015 г.;

– момент фактической реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, – в остальной части стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Как видим, аванс влияет на порядок определения налоговой базы по НДС (см. табл. 1).

Таблица 1

Получена предоплата (аванс)
НДС
Налоговая база определяется по курсу, установленному Нацбанком Республики Беларусь на дату получения аванса, а если аванс получен до 01.01.2015, – по курсу Нацбанка Республики Беларусь на 31.12.2014
<b>Пример 1. Получена предоплата до 31.12.2014 и в 2015 г.</b>
Стоимость товара составляет 1 000 евро, товар отгружен 14.04.2016, предоплата в сумме 1 000 евро получена:
1) 22.12.2014. В этом случае налоговая база по НДС равна: 1 000 евро × курс Нацбанка на 31.12.2014;
2) 17.03.2016. Налоговая база по НДС равна: 1 000 евро × курс Нацбанка на 17.03.2016

Производится последующая оплата
НДС
Налоговая база определяется по курсу, установленному Нацбанком на момент фактической реализации, определенный в соответствии со ст. 100 НК
<p><b>Пример 2. Произведена последующая оплата</b></p> <p>Стоимость товара составила 1 000 евро, товар отгружен 11.02.2016, оплата в размере 1 000 евро получена 17.03.2016. Налоговая база по НДС равна: 1 000 евро × курс Нацбанка на 11.02.2016.</p> <p><b>Пример 3. Акт подписан позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем выполнения работ</b></p> <p>Стоимость работ по ремонту оборудования, выполненному на территории Республики Беларусь для нерезидента, – 1 000 евро. Акт выполненных работ составлен 17.03.2016, подписан заказчиком 22.04.2016. Оплата в сумме 1 000 евро получена 29.04.2016. Налоговая база по НДС равна: 1 000 евро × курс Нацбанка на 17.03.2016*</p>

\* Днем выполнения работ (оказания услуг) признается дата передачи выполненных работ (оказанных услуг) в соответствии с оформленными документами (приемо-сдаточные акты и другие аналогичные документы) (п. 1 ст. 100 НК). При неподписании заказчиком приемо-сдаточных актов и (или) других аналогичных документов за отчетный месяц (квартал) до 20-го числа (включительно) месяца (квартала), следующего за отчетным, днем выполнения работ (оказания услуг) признается день составления приемо-сдаточных актов и (или) других аналогичных документов.

### **Цена в договоре установлена в иностранной валюте, оплата производится в белорусских рублях по курсу на указанную в договоре дату**

По договорам, в которых сумма обязательств выражена в белорусских рублях эквивалентно сумме в иностранной валюте, налоговая база НДС при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав определяется в белорусских рублях по официальному курсу, установленному Нацбанком Республики Беларусь на момент фактической реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, а в случаях, когда дата определения величины обязательства предшествует моменту фактической реализации или совпадает с моментом фактической реализации, – в подлежащей оплате сумме в белорусских рублях (п. 6 ст. 97 НК). Дата определения величины обязательства определяется в соответствии с п. 5 ст. 31 НК.

В случаях, когда момент фактической реализации предшествовал дате определения величины обязательства, налоговая база увеличивается (налоговая база уменьшается) на сумму разницы, возникающей между подлежащей уплате суммой в белорусских рублях и суммой налоговой базы, определенной в белорусских рублях на момент фактической реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав. Указанная сумма разницы увеличивает (уменьшает) налоговую базу в том отчетном периоде, в котором получена плата за товары (работы, услуги), имущественные права; если обязательства прекращаются по иным основаниям – в том отчетном периоде, в котором прекращено обязательство (полностью или в соответствующей части).

Под датой определения величины обязательства по договору понимается дата, на которую в соответствии с законодательством или соглашением сторон определяются подлежащая оплате сумма в белорусских рублях по обязательствам по такому договору, выраженным в белорусских рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте, или подлежащая оплате сумма в иностранной валюте по обязательствам, выраженным в иностранной валюте в сумме, эквивалентной сумме в иной иностранной валюте (п. 5 ст. 31 НК) (см. табл. 2).

<b>Дата определения величины обязательства ранее момента фактической реализации (даты реализации) или совпадает с ним</b>
НДС
Налоговая база определяется в подлежащей оплате сумме в белорусских рублях
<b>Пример 4. Произведена предоплата</b>
Стоимость товара составила 1 000 евро, оплата осуществляется в белорусских рублях по курсу Нацбанка на дату оплаты. Предоплата в белорусских рублях, эквивалентная 1 000 евро, получена 17.03.2016, товар отгружен 14.04.2016. Налоговая база по НДС равна: 1 000 евро × курс Нацбанка на 17.03.2016.
<b>Пример 5. Курс оплаты выбран на 1-е число месяца отгрузки товара</b>
Стоимость товара составила 1 000 евро, оплата осуществляется в белорусских рублях по курсу Нацбанка на 1-е число месяца отгрузки товара. Товар отгружен 14.04.2016, оплата получена 12.05.2016. Налоговая база по НДС равна: 1 000 евро × курс Нацбанка на 01.04.2016
<b>Дата определения величины обязательства позднее момента фактической реализации (даты реализации)</b>
НДС
Налоговая база определяется по курсу, установленному Нацбанком на момент фактической реализации. Налоговая база увеличивается (уменьшается) на суммовую разницу в том отчетном периоде, в котором получена данная суммовая разница*
<b>Пример 6. Стоимость товара в евро, оплата – в белорусских рублях</b>
Стоимость товара составила 1 000 евро, оплата осуществляется в белорусских рублях по курсу Нацбанка на дату оплаты. Товар отгружен 14.04.2016, оплата в белорусских рублях, эквивалентная 1 000 евро, получена 12.05.2016. Налоговая база по НДС равна: 1 000 евро × курс Нацбанка на 14.04.2016. В налоговую базу по НДС в мае 2016 г. включается (исключается) разница между поступившей суммой в белорусских рублях и суммой, определенной по курсу Нацбанка на 14.04.2016

\* Моментом фактической реализации в отношении сумм разницы, возникающей в связи с изменением официального курса белорусского рубля по отношению к иностранной валюте, установленного Нацбанком Республики Беларусь, с момента фактической реализации, определенного в соответствии со ст. 100 НК, до момента, установленного для определения величины обязательства по договорам, обязательства по которым выражены в белорусских рублях либо иностранной валюте, и увеличивающей (уменьшающей) налоговую базу НДС в соответствии с пп. 6 и 7 ст. 97 НК, признается день получения указанных сумм разницы (п. 8 ст. 100 НК).

### **Цена выражена в одной валюте (долларах США), оплата – в другой валюте (российских рублях) по курсу на указанную в договоре дату (дату определения величины обязательства)**

По договорам, в которых сумма обязательств выражена в иностранной валюте эквивалентно сумме в иной иностранной валюте, налоговая база НДС при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав определяется на момент фактической реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав в иной иностранной валюте путем пересчета с применением официальных курсов, установленных Нацбанком Республики Беларусь на эту дату,

а в случаях, когда дата определения величины обязательства предшествует моменту фактической реализации или совпадает с моментом фактической реализации, – в подлежащей оплате сумме в иностранной валюте. При этом налоговая база, определенная в иностранной валюте (иной иностранной валюте), пересчитывается в белорусские рубли по официальному курсу, установленному Нацбанком Республики Беларусь на момент фактической реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав. Дата определения величины обязательства устанавливается в соответствии с п. 5 ст. 31 НК.

В случаях, когда момент фактической реализации предшествовал дате определения величины обязательства, налоговая база увеличивается (уменьшается) на сумму разницы, возникающей между суммой в белорусских рублях, исчисленной путем пересчета подлежащей уплате суммы в иностранной валюте по официальному курсу Нацбанка, и суммой налоговой базы в белорусских рублях, определенной на момент фактической реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав. Пересчет подлежащей уплате суммы в иностранной валюте и увеличение (уменьшение) налоговой базы на сумму разницы производятся в том отчетном периоде, в котором получена плата за товары (работы, услуги), имущественные права, а в случае прекращения обязательства по иным основаниям – в котором прекращено обязательство (полностью или в соответствующей части) (п. 7 ст. 97 НК) (см. табл. 3).

Таблица 3

<b>Дата определения величины обязательства ранее момента фактической реализации (даты реализации) или совпадает с ним</b>
НДС
Налоговая база определяется в подлежащей оплате сумме в иностранной валюте (российских рублях). При этом налоговая база, определенная в российских рублях, пересчитывается в белорусские рубли по курсу, установленному Нацбанком на момент фактической реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав
<b>Пример 7. Произведена предоплата</b>
Стоимость товара составила 1 000 долл. США, оплата осуществляется в российских рублях по курсу Центробанка РФ на дату оплаты. Предоплата в размере 50 000 рос. руб., эквивалентная 1 000 долл., получена 17.03.2016, товар отгружен 14.04.2016. Налоговая база по НДС равна: 50 000 рос. руб. × курс Нацбанка на 14.04.2016
<b>Дата определения величины обязательства позднее момента фактической реализации (даты реализации)</b>
НДС
Налоговая база определяется на момент фактической реализации в долларах США путем пересчета с применением курса Нацбанка на эту дату. Налоговая база увеличивается (уменьшается) на суммовую разницу в том отчетном периоде, в котором она получена
<b>Пример 8. Стоимость товара выражена в долларах США, оплата – в российских рублях</b>
Стоимость товара составила 1 000 долл. США, оплата осуществляется в российских рублях по курсу Центробанка РФ на дату оплаты. Товар отгружен 14.04.2016, оплата в размере 50 000 рос. руб., эквивалентная 1 000 долл., получена 12.05.2016. Налоговая база по НДС равна: 1 000 долл. × курс Нацбанка на 14.04.2016. Налоговая база в мае увеличивается (уменьшается) на разницу, определяемую следующим образом: 50 000 рос. руб. × курс Нацбанка на 12.05.2016 – 1 000 долл. × курс Нацбанка на 14.04.2016

## НДС И ПЕРЕРАБОТКА ДАВАЛЬЧЕСКОГО СЫРЬЯ

### Ситуация. Сырье ввезено из Российской Федерации

Резидент Республики Беларусь переработал на давальческой основе сырье резидента Российской Федерации, ввезенное из Российской Федерации. Продукт переработки, кроме части, оставляемой в оплату работ в варианте 3, подлежит вывозу в Российскую Федерацию. Стоимость работ по переработке составила 100 000 руб. Оплата за работы производится:

Вариант 1. Денежными средствами в российских рублях.

Вариант 2. Сырьем.

Вариант 3. Продуктами переработки.

**Как правильно исчислить НДС в такой ситуации?**

### НДС при ввозе сырья из стран, входящих в ЕАЭС

**Вариант 1.** При ввозе сырья из Российской Федерации переработчик не исчисляет и не уплачивает НДС. Обоснуем такой вывод.

Взимание НДС по товарам, импортируемым на территорию одного государства – члена ЕАЭС с территории другого государства – члена ЕАЭС, осуществляется налоговым органом того государства, на территорию которого импортированы товары, по месту постановки на учет **налогоплательщиков – собственников товаров**, включая налогоплательщиков, применяющих специальные режимы налогообложения (п. 13 Протокола о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг (приложение 18 к Договору о Евразийском экономическом союзе, подписанному в г. Астане 29.05.2014; далее – Протокол)). Кроме того, п. 13 Протокола связывает необходимость уплаты «ввозного» НДС с ввозом товаров из государств – членов ЕАЭС по посредническим договорам.

Переработчик не исчисляет и не уплачивает НДС, поскольку не получает сырье в собственность и не является посредником при реализации (приобретении) данного сырья.

**Вариант 2.** По сырью, которое получено в качестве оплаты работ по переработке, переработчик должен исчислить НДС при его ввозе.

Так, если налогоплательщик одного государства – члена ЕАЭС приобретает товары, ранее импортированные на территорию этого государства налогоплательщиком другого государства – члена ЕАЭС, косвенные налоги по которым не были уплачены, уплата косвенных налогов осуществляется налогоплательщиком того государства, на территорию которого импортированы товары, – собственником товаров (подп. 13.4 п. 13 Протокола).

Налоговая база определяется на дату принятия на учет у налогоплательщика импортированных товаров на основе стоимости приобретенных товаров и акцизов, подлежащих уплате по подакцизным товарам (п. 14 Протокола), исходя из стоимости товара по курсу российского рубля, установленному Нацбанком Республики Беларусь на дату принятия на учет принятого в собственность сырья.

Косвенные налоги, за исключением акцизов по маркируемым подакцизным товарам, уплачиваются не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия на учет импортированных товаров (пп. 19 и 20 Протокола).

Налогоплательщик обязан представить в налоговый орган соответствующую налоговую декларацию не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия на учет импортированных товаров.

Таким образом, по сырью, которое получено в качестве оплаты работ по переработке, переработчик должен исчислить НДС при ввозе сырья и заполнить часть II налоговой декларации (расчета) по НДС. Налог следует уплатить и представить часть II декларации в налоговый орган не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия на учет сырья, перешедшего в собственность переработчика.

По той части сырья, которая использована в производстве продукции, НДС при ввозе сырья не исчисляется, поскольку переработчик не является его собственником.

Суммы НДС, отраженные в части II налоговой декларации (расчета) по НДС и уплаченные в установленные сроки в бюджет при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь, учитываются в разд. II части I налоговой декларации (расчета) по НДС, представляемой за тот отчетный период, в котором товары приняты на учет (п. 15 Инструкции о порядке заполнения налоговых деклараций (расчетов) по налогам (сборам), книги покупок, утвержденной постановлением МНС Республики Беларусь от 24.12.2014 № 42). Суммы НДС, отраженные в части II налоговой декларации (расчета) по НДС и уплаченные в бюджет при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь с нарушением установленных сроков, учитываются в разд. II части I налоговой декларации (расчета) по НДС, представляемой за тот отчетный период, в котором произведена их уплата в бюджет.

Следовательно, при уплате НДС при ввозе в срок, т.е. не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия сырья на балансовый счет, вычет НДС можно осуществить в месяце принятия сырья на балансовый счет.

**Вариант 3.** Переработчик приобретает право собственности не на сырье, а на часть продукции, которая выработана из данного сырья, что не влечет за собой обязанности уплаты «ввозного» НДС.

### НДС по работам по переработке давальческого сырья

**Вариант 1.** При реализации экспортируемых работ по производству товаров из давальческого сырья (материалов) применяется ставка НДС 0 % (п. 1 ст. 102 Налогового кодекса Республики Беларусь; далее – НК).

К экспортируемым работам по производству товаров из давальческого сырья (материалов), облагаемым НДС по ставке 0 %, относятся работы собственного производства, оказанные иностранным организациям и физическим лицам по производству экспортируемых товаров из давальческого сырья (материалов) (п. 5 ст. 102 НК).

При наличии документального подтверждения переработчик применяет ставку 0 % к работам по переработке давальческого сырья.

**Справочно:** основанием для применения ставки НДС в размере 0 % при реализации работ по производству товаров из давальческого сырья (материалов) является наличие у переработчика следующих документов:

- договора (контракта), заключенного с иностранными организацией или физическим лицом;
- документов, подтверждающих выполнение этих работ;
- документов, подтверждающих вывоз товаров, произведенных из давальческого сырья (материалов), с территории Республики Беларусь на территорию Российской Федерации;
- документа, подтверждающего принадлежность выполненных работ к работам собственного производства, выданного в установленном порядке;

– заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, составленного по форме, утвержденной международным договором Республики Беларусь, с отметкой налогового органа Российской Федерации, на территорию которого ввезены продукты переработки, об уплате косвенных налогов (освобождении от налогообложения или ином порядке исполнения налоговых обязательств) либо перечня заявлений о ввозе товаров и уплате косвенных налогов. Заявление о ввозе товаров либо перечень заявлений о ввозе товаров и уплате косвенных налогов представляется переработчиком в налоговый орган по месту постановки на учет одновременно с налоговой декларацией (расчетом) по НДС.

В случае помещения продуктов переработки на территории России под таможенную процедуру свободной таможенной зоны либо под таможенную процедуру свободного склада переработчик вместо заявления о ввозе товаров (перечня заявлений о ввозе товаров и уплате косвенных налогов) представляет в налоговый орган по месту постановки на учет одновременно с налоговой декларацией (расчетом) по НДС заверенную таможенным органом Российской Федерации копию таможенной декларации, в соответствии с которой товары, произведенные из давальческого сырья (материалов), помещены на территории России под таможенную процедуру свободной таможенной зоны либо под таможенную процедуру свободного склада.

Для сбора указанных документов переработчику предоставлено 180 дней со дня отгрузки продуктов переработки в Россию (в течение данного срока при отсутствии подтверждающих документов оборот по выполнению работ в налоговой декларации по НДС не отражается).

Отражение оборотов в налоговой декларации по НДС осуществляется в порядке, установленном п. 2 ст. 102 НК. При этом в налоговой декларации, а именно в гр. 2 стр. 7, отражается налоговая база, которой является стоимость работ по переработке (п. 4 ст. 98 НК). В рассматриваемой ситуации она установлена в иностранной валюте (российских рублях), оплата производится в этой же иностранной валюте. Следовательно, для определения налоговой базы в белорусских рублях нужно руководствоваться порядком, изложенным в п. 2 ст. 97 НК.

Так, при определении налоговой базы пересчет иностранной валюты в белорусские рубли производится по официальному курсу Нацбанка Республики Беларусь, установленному на момент фактической реализации работ по переработке.

При реализации переданных с 1 января 2015 г. работ на условиях предварительной оплаты, аванса, задатка для определения налоговой базы пересчет иностранной валюты в белорусские рубли производится по официальному курсу белорусского рубля к соответствующей иностранной валюте, установленному Нацбанком Республики Беларусь:

- на 31 декабря 2014 г., – в части стоимости работ, равной сумме предварительной оплаты, аванса, задатка, полученной до 1 января 2015 г.;
- дату получения предварительной оплаты, аванса, задатка, – в части работ, равной сумме предварительной оплаты, аванса, задатка, полученной с 1 января 2015 г.;
- момент фактической реализации работ, – в остальной части стоимости работ.

Моментом фактической реализации работ по производству товаров из давальческого сырья (материалов) для нерезидентов Республики Беларусь признается день отгрузки (передачи) товаров, произведенных из давальческого сырья (материалов) (п. 9 ст. 100 НК).

Следовательно, если, например, стоимость работ по переработке давальческого сырья оплачивалась резидентом Российской Федерации частями следующим образом:

– 30 000 рос. руб. – 07.12.2015;

– 50 000 рос. руб. – 23.02.2016;

– 20 000 рос. руб. – после отгрузки продукта переработки в Россию, –

то налоговая база исчисляется так:  $30\,000 \times \text{курс Нацбанка на } 07.12.2015 + 50\,000 \times \text{курс Нацбанка на } 23.02.2016 + 20\,000 \times \text{курс Нацбанка на дату отгрузки продуктов переработки}$ .

**Вариант 2.** В указанном варианте вся готовая продукция также вывозится в Россию, поэтому к работам по переработке применима нулевая ставка НДС при наличии подтверждающих документов.

**Вариант 3.** В этом варианте часть готовой продукции не вывозится, а остается в Республике Беларусь (передается в счет оплаты выполненных работ). Поэтому ко всей стоимости работ по переработке нулевую ставку НДС применить нельзя. Ее применяют только к той ее части, которая приходится на вывезенную продукцию.

При наличии оборотов по реализации работ по производству товаров из давальческого сырья (материалов), реализуемых их собственником в различные государства (включая Республику Беларусь), налоговая база для применения соответствующих ставок НДС определяется пропорционально объему (количеству) отгруженных товаров (п. 4 ст. 98 НК).

Таким образом, если, например, выработано 4 000 штук готовой продукции, из которых 1 000 штук передана в счет оплаты работ по переработке, налоговая база, подлежащая обложению НДС по ставке 20 %, составит 25 000 рос. руб. ( $100\,000 \text{ рос. руб.} \times 1\,000 / 4\,000$ ).

Нулевая ставка НДС при наличии подтверждающих документов применяется к налоговой базе в размере 75 000 рос. руб. ( $100\,000 \times 3\,000 / 4\,000$ ).

### **НДС при приобретении товаров на территории Республики Беларусь у иностранных организаций, не состоящих на учете в налоговых органах Республики Беларусь**

При реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Республики Беларусь иностранными организациями, не осуществляющими деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство и не состоящими в связи с этим на учете в налоговых органах Республики Беларусь, обязанность по исчислению и перечислению в бюджет НДС возлагается на состоящих на учете в налоговых органах Республики Беларусь организации и индивидуальных предпринимателей, приобретающих данные товары (работы, услуги), имущественные права (п. 1 ст. 92 НК).

Местом реализации товаров признается территория Республики Беларусь, если товар находится на территории Республики Беларусь и не отгружается и не транспортируется покупателю (получателю, указанному покупателем) и (или) товар в момент начала отгрузки или транспортировки покупателю (получателю, указанному покупателем) находится на территории Республики Беларусь (ст. 32 НК).

При реализации на территории Республики Беларусь товаров (работ, услуг), имущественных прав иностранными организациями, не состоящими на учете в налоговых органах Республики Беларусь, налоговая база определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), имущественных прав (п. 12 ст. 98 НК).

Необходимость исчисления НДС в соответствии с вышеназванными нормами НК возникает только **в варианте 3**. Поскольку продукт переработки в счет оплаты работ по переработке передается иностранной организацией с территории Республики Беларусь, местом реализации является Республика Беларусь. У переработчика возникает обязанность по исчислению НДС исходя из стоимости полученных продуктов переработки.

Моментом фактической реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Республики Беларусь иностранными организациями, не состоящими на учете в налоговых органах Республики Беларусь, признается день оплаты, включая авансовый платеж, либо день иного прекращения обязательств покупателями (заказчиками) этих товаров (работ, услуг), имущественных прав (п. 5 ст. 100 НК).

К стоимости продуктов переработки применяется ставка НДС, установленная для реализации такого вида товаров на территории Республики Беларусь (10 %, 20 %, освобождение от НДС).

Обороты по приобретению у иностранных организаций подлежат отражению в стр. 13 налоговой декларации по НДС.

Таким образом, в гр. 2 стр. 13 налоговой декларации по НДС того отчетного периода, на который приходится день прекращения обязательства по оплате работ по переработке, отражается стоимость продукции, переданной в оплату работ по переработке (по курсу Нацбанка Республики Беларусь на день прекращения обязательства по оплате продукции). В гр. 4 отражается сумма НДС.

Исчисленная сумма НДС в следующем отчетном периоде отражается в составе налоговых вычетов переработчика (п. 14 ст. 107 НК).

Порядок исчисления НДС при различных вариантах договора на давальческую переработку сырья представлен в таблице:

Вариант	НДС при ввозе	НДС по оборотам по реализации работ по переработке	НДС при приобретении на территории Республики Беларусь
1	Не исчисляется	Ставка 0 % – при наличии подтверждающих документов;	Не исчисляется
2	Исчисляется в части стоимости сырья, полученного в счет оплаты работ по переработке	ставка 20 % – при их отсутствии по истечении 180-дневного срока	Не исчисляется
3	Не исчисляется	Ставка 0 % – в части стоимости работ, приходящихся на вывезенную за пределы Беларуси продукцию, – при наличии подтверждающих документов; ставка 20 % – при их отсутствии по истечении 180-дневного срока; ставка 20 % – в части стоимости работ, приходящихся на продукцию, переданную в счет оплаты работ по переработке	Исчисляется из стоимости продукции, переданной в счет оплаты работ по переработке

## **СРОКИ ПРИ ИСЧИСЛЕНИИ И ВЫЧЕТЕ НДС: ПРАВИЛА ОТСЧЕТА**

Экспорт товаров с территории Республики Беларусь облагается по ставке НДС 0 %.

При экспорте товаров как в государства – члены Евразийского экономического союза (ЕАЭС), так и в государства дальнего зарубежья подтверждение экспорта производится в течение 180-дневного срока. Оборот по реализации товаров на экспорт отражается в налоговой декларации в соответствии с подходами, изложенными в п. 2 ст. 102 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК). Эти подходы подлежат применению при экспорте как в страны ЕАЭС, так и в другие государства:

1) в течение срока, предоставленного для сбора подтверждающих экспорт документов, обороты по реализации товаров **не отражаются** в налоговой декларации по НДС;

2) при наличии подтверждающих документов обороты по реализации товаров отражаются в налоговой декларации того отчетного периода, срок представления которой следует **после получения документов**, либо того отчетного периода, **в котором получены подтверждающие документы**;

3) при отсутствии документов до представления в налоговый орган налоговой декларации за тот отчетный период, в котором истек установленный срок, обороты по реализации товаров отражаются в налоговой декларации того отчетного периода, в котором истек установленный срок;

4) при получении документов после отражения оборотов по реализации в налоговой декларации по ставке НДС, которая применяется при реализации данных товаров на территории Республики Беларусь, обороты по реализации товаров с применением ставки НДС 0 % отражаются (с одновременным уменьшением ранее отраженных оборотов по этим товарам) в налоговой декларации того отчетного периода, срок представления которой следует после получения документов, либо того отчетного периода, в котором получены документы. При этом не должно пройти 3 года со срока уплаты НДС в связи с отсутствием подтверждающих документов.

### **Срок, предоставленный для сбора подтверждающих документов при экспорте товаров в государства – члены ЕАЭС**

При экспорте товаров в государства – члены ЕАЭС срок, предоставленный для сбора подтверждающих документов, составляет **180 дней с даты отгрузки товаров**. Он установлен п. 8 ст. 102 НК: документальное подтверждение фактического вывоза товаров с территории Республики Беларусь на территорию государств – членов ЕАЭС производится в течение 180 календарных дней **с даты отгрузки** (передачи) этих товаров (включая произведенные из давальческого сырья и материалов).

**Справочно:** течение срока, исчисляемого годами, месяцами, неделями или днями, начинается на следующий день после календарной даты или наступления события, которыми определено его начало (ст. 3-1 НК).

Если последний день срока приходится на нерабочий день, днем окончания срока считается ближайший следующий за ним рабочий день.

Дата отгрузки товаров определяется в соответствии с п. 1 ст. 100 НК.

С учетом нормы ст. 3-1 НК отсчет срока начинается со дня, следующего за датой отгрузки, а при отсутствии документов НДС исчисляется в том отчетном периоде, на который приходится 181-й день. Если 181-й день приходится на выходной либо праздничный день, он переносится на следующий за ним рабочий день.

Днем отгрузки товаров признаются (п. 1 ст. 100 НК):

– дата их отпуска покупателю (получателю или организации (индивидуальному предпринимателю), осуществляющей перевозку (экспедирование) товара, или организации связи), если продавец не осуществляет доставку (транспортировку) товаров либо не производит затрат по их доставке (транспортировке);

– дата, определяемая в соответствии с учетной политикой организации (решением индивидуального предпринимателя), но не позднее даты начала их транспортировки – в иных случаях.

Таким образом, продавцы товаров, которые осуществляют их доставку (транспортировку) или оплачивают расходы по их доставке (транспортировке), определяют дату отгрузки товаров согласно учетной политике.

В письме от 03.01.2011 № 2-1-10/8 «О направлении информации» (вопрос 13) МНС Республики Беларусь разъяснило, что «для целей исчисления НДС дата отпуска покупателю, дата начала транспортировки будет определяться либо исходя из данных, указанных в ТТН-1 либо СМР-накладной соответственно в графе 16 «Дата, время убытия с погрузки» (для ТТН-1) и графе 22 «Прибытие под погрузку. Убытие» (для СМР-накладной), либо исходя из даты составления ТТН-1 либо СМР-накладной.

В случаях, когда передача товаров будет осуществляться без использования автотранспорта, датой отпуска покупателю будет являться дата составления ТН-2».

### Пример 1. Определение даты отгрузки товара

Согласно договору расходы по доставке товара несет продавец. Товары отгружены покупателю – резиденту Республики Беларусь собственным транспортом продавца. СМР-накладная выписана 29 января 2016 г. В гр. 22 СМР-накладной указана дата 1 февраля 2016 г.

Если в качестве дня отгрузки товаров продавцом выбрана дата составления товарно-транспортного документа, то днем отгрузки товаров является 29 января 2016 г. 180-дневный срок начинает свой отсчет с 30 января 2016 г. Если в качестве дня отгрузки товаров продавцом выбрана дата начала его транспортировки, то днем отгрузки товаров является 1 февраля 2016 г.

Отсчет 180-дневного срока начинается со 2 февраля 2016 г.

Момент фактической реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав определяется как приходящийся на отчетный период день отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав независимо от даты проведения расчетов по ним, если иное не установлено гл. 12 НК (п.1 ст. 102 НК).

Моментом фактической реализации работ по производству товаров из давальческого сырья (материалов) для нерезидентов Республики Беларусь признается день отгрузки (передачи) товаров, произведенных из давальческого сырья (материалов) (п. 9 ст. 100 НК).

При определении налоговой базы НДС по договорам, предусматривающим реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав за иностранную валюту, пересчет иностранной валюты в белорусские рубли производится по официальному курсу Нацбанка Республики Беларусь, установленному на момент фактической реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав (п. 2 ст. 97 НК).

Таким образом, у плательщиков НДС по общей системе налогообложения, а также у плательщиков НДС, применяющих упрощенную систему налогообложения (УСН) и осуществляющих ведение бухгалтерского учета, дата отгрузки для целей отсчета 180-дневного срока и момент фактической реализации по НДС совпадают.

### Пример 2. Отгрузка товаров Российской Федерации

Организация, применяющая общую систему налогообложения, отгрузила товары в Российскую Федерацию 10 февраля 2016 г.

Отсчет 180-дневного срока начинается с 11 февраля 2016 г. Моментом фактической реализации является 10 февраля 2016 г.

### Пример 3. Работы по давальческой переработке сырья

Организация, применяющая общую систему налогообложения, выполнила работы по давальческой переработке сырья для резидента Российской Федерации. Продукты переработки отгружены в Российскую Федерацию 2 февраля 2016 г.

Отсчет 180-дневного срока начинается с 3 февраля 2016 г. Моментом фактической реализации является 2 февраля 2016 г.

Организации – плательщики налога при УСН, применяющие этот особый режим налогообложения с уплатой НДС и ведущие учет в книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения (далее – книга учета при УСН), момент фактической реализации отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав определяют как приходящийся на отчетный период день зачисления денежных средств от покупателя (заказчика) на счет плательщика, а в случае реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав за наличные денежные средства – день поступления указанных денежных средств в кассу плательщика, но не позднее 60 дней со дня отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав (ст. 92-1 НК).

Для целей определения дня отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, момента сдачи (передачи) объекта (предмета) в аренду (финансовую аренду (лизинг)) плательщики УСН руководствуются положениями ст. 100 НК.

Определение момента фактической реализации в отношении оборотов по реализации работ по производству товаров из давальческого сырья (материалов) для нерезидентов Республики Беларусь осуществляется плательщиками УСН также в соответствии с положениями ст. 100 НК.

Таким образом, у плательщиков УСН моментом фактической реализации является дата оплаты отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав или 60-й день с момента отгрузки. Однако моментом фактической реализации может быть и дата отгрузки, если оплата поступила предварительно.

### Пример 4. Оплата поступила в течение 60 дней со дня отгрузки

Организация является плательщиком налога при УСН с уплатой НДС. Товары отгружены в Россию 28 января 2016 г. Оплата поступила 17 февраля 2016 г. Моментом фактической реализации является 17 февраля 2016 г.

Отсчет 180-дневного срока для сбора документов, подтверждающих право на применение нулевой ставки НДС, начинается с 29 января 2016 г.

Отсчет 60-дневного срока для определения даты реализации осуществляется в соответствии с нормами ст. 3-1 НК, т.е. его отсчет начинается со дня, следующего за днем отгрузки товаров. Если 60-й день приходится на выходной или праздничный день, то он переносится на следующий за ним рабочий день.

**Пример 5. Дата начала отсчета 60-го дня и 180-дневного срока совпадают**

Организация является плательщиком налога при УСН с уплатой НДС. Товары отгружены в Россию 28 января 2016 г. Оплата не поступила.

Отсчет 60-го дня начинается с 29 января 2016 г. Отсчет 180-дневного срока также начинается с 29 января 2016 г.

**Важно!** Если товары отгружаются на экспорт через посредника (комиссионера, поверенного и т.д.), то 180-дневный срок отсчитывается от даты отгрузки товаров посредником покупателю. При этом начало отсчета комитентами 180-дневного срока может не совпадать с датой отгрузки товаров, принимаемой для определения момента фактической реализации.

Напомним, что днем отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав их собственником, правообладателем на основе договоров комиссии, поручения и иных аналогичных гражданско-правовых договоров признается:

– либо дата отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав их собственником, правообладателем комиссионеру, поверенному или иному аналогичному лицу;

– либо дата отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав комиссионером, поверенным или иным аналогичным лицом покупателю, заказчику.

Выбранный плательщиком порядок определения дня отгрузки отражается в учетной политике организации и изменению в течение текущего налогового периода не подлежит (п. 1 ст. 100 НК).

Таким образом, если комитент установил в учетной политике, что датой отгрузки товаров является дата отгрузки товаров комитентом комиссионеру, то моментом фактической реализации будет эта дата, а 180-дневный срок будет отсчитываться с даты отгрузки товаров комиссионером покупателю.

**Пример 6. Момент фактической реализации у комитента**

Комитент (плательщик НДС, ведет бухучет) отгрузил товары комиссионеру для их реализации на территории Российской Федерации 28 января 2016 г. Комиссионер отгрузил товары покупателю 29 февраля 2016 г.

**Вариант 1**

Учетной политикой комитента установлено, что датой отгрузки товаров комитентом является дата отгрузки товаров комитентом комиссионеру.

Моментом фактической реализации является 28 января 2016 г. 180-дневный срок отсчитывается с 1 марта 2016 г.

**Вариант 2**

Учетной политикой комитента установлено, что датой отгрузки товаров комитентом является дата отгрузки товаров комиссионером покупателю.

Моментом фактической реализации является 29 февраля 2016 г. 180-дневный срок отсчитывается с 1 марта 2016 г.

Отметим, что у плательщиков УСН днем зачисления денежных средств на счет комитента (доверителя) от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на основе договоров комиссии, поручения и иных аналогичных гражданско-правовых договоров признается дата зачисления денежных средств на счет комиссионера (поверенного), а в случае, если

договором предусмотрено, что денежные средства за реализованные комиссионером (поверенным) товары (работы, услуги), имущественные права зачисляются на счет комитента (доверителя), – дата зачисления денежных средств на счет комитента (доверителя) (п. 1 ст. 92-1 НК).

Кроме того, отсчет 180-дневного срока необходим еще в одной ситуации.

Напомним, что вычет сумм НДС производится в полном объеме по товарам, отгруженным покупателям – иностранным организациям и (или) физическим лицам с мест хранения, с выставок-ярмарок на территории государств – членов ЕАЭС, если такие товары были вывезены с территории Республики Беларусь в целях их последующей реализации (без обязательств об обратном ввозе на территорию Республики Беларусь), договоры заключены плательщиком с покупателями – иностранными организациями и (или) физическими лицами после вывоза товаров с территории Республики Беларусь (подп. 23.7 п. 23 ст. 107 НК).

Оборот по реализации указанных товаров отражается в стр. 7 налоговой декларации по НДС.

Документы, подтверждающие право на вычет НДС в полном объеме, перечислены в подп. 23.7 п. 23 ст. 107 НК.

Документальное подтверждение обоснованности осуществления вычета сумм НДС в полном объеме по указанным товарам производится в течение 180 календарных дней с даты отпуска (отгрузки) товаров покупателю – иностранной организации и (или) физическому лицу с мест хранения на территории государства – члена ЕАЭС или с выставки-ярмарки, проводимой на территории государства – члена ЕАЭС.

Обороты по реализации товаров в целях распределения общей суммы налоговых вычетов подлежат отражению в налоговой декларации по НДС по тому же принципу, что и при получении документов, подтверждающих право на применение ставки НДС в размере 0 %.

Вместе с тем при отсутствии документов до представления в налоговый орган налоговой декларации по НДС за тот отчетный период, в котором истек 180-дневный срок, обороты по реализации товаров отражаются в стр. 9 налоговой декларации по НДС того отчетного периода, в котором истек срок, с включением сумм НДС в затраты плательщика по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемые при налогообложении.

Таким образом, в отличие от порядка, применяемого при экспорте товаров, при отсутствии документов налогообложение в порядке, установленном для реализации товаров на территории Республики Беларусь, не применяется. Это связано с тем, что товары отгружены не с территории Республики Беларусь, т.е. возникает оборот за пределами Республики Беларусь, который не является объектом обложения НДС и отражается в стр. 9 налоговой декларации по НДС.

Кроме того, не установлен ограничительный 3-летний срок, в течение которого при получении подтверждающих документов оборот переносится из стр. 9 в стр. 7 налоговой декларации.

Поскольку при отгрузке товара с целью хранения или на выставку-ярмарку в отсутствие заключенного с покупателем договора отсутствует факт реализации, то датой отгрузки товаров для целей определения момента фактической реализации является дата отгрузки товаров покупателю.

### **Пример 7. Отгрузка товаров в Россию на хранение**

Товары отгружены для хранения в Россию 28 января 2016 г. Договор с покупателем был заключен 29 февраля 2016 г. Товары отгружены покупателю 4 марта 2016 г.

Момент фактической реализации – 4 марта 2016 г.  
Отсчет 180-дневного срока начинается с 5 марта 2016 г.

**Срок, предоставленный для сбора подтверждающих документов при экспорте товаров в государства дальнего зарубежья**

При экспорте товаров в государства дальнего зарубежья срок, предоставленный для сбора подтверждающих документов, также составляет 180 дней.

Документальное подтверждение вывоза товаров (включая произведенные из давальческого сырья и материалов) за пределы Республики Беларусь с целью их постоянного размещения (кроме вывоза товаров в государства – члены ЕАЭС) производится в течение 180 дней с даты выпуска товаров в соответствии с заявленной таможенной процедурой (п. 2 ст. 102 НК).

Так, в графе «С» основного и добавочного листов таможенной декларации под соответствующими номерами проставляются отметки о принятом решении таможенного органа в отношении товаров, сведения о которых заявлены в этой таможенной декларации, проведении таможенного контроля (п. 43 Инструкции о порядке заполнения декларации на товары, утвержденной решением Комиссии Таможенного союза от 20.05.2010 № 257 «Об инструкциях по заполнению таможенных деклараций и формах таможенных деклараций»).

Под номером 2 указываются цифровыми символами дата выпуска товаров либо отказа в выпуске (XXXXXX – день, месяц, две последние цифры года), а также регистрационный номер выпуска товаров, если его проставление предусмотрено законодательством государства – члена Таможенного союза, с внесением (проставлением) соответствующей отметки (штампа в виде оттиска) «Выпуск разрешен» либо «Отказано в выпуске», подписи должностного лица и оттиска личной номерной печати.

Следовательно, дата оформления таможенной декларации – это дата в графе «С» таможенной декларации.

При отсчете 180-дневного срока применяются нормы ст. 3-1 НК.

При отсутствии подтверждающих экспорт документов НДС исчисляется в том отчетном периоде, на который приходится 181-й день.

Если 181-й день приходится на выходной или праздничный день, то он переносится на следующий после них рабочий день.

Момент фактической реализации определяется в соответствии с нормами ст. 92-1 НК и ст. 100 НК.

**Пример 8. Дата оформления таможенной декларации и момент фактической реализации не совпадают**

Организация (применяет общую систему налогообложения) отгрузила товары со склада в Польшу 28 января 2016 г. Дата оформления таможенной декларации – 4 февраля 2016 г.

180-дневный срок отсчитывается с 5 февраля 2016 г.

Моментом фактической реализации является 28 января 2016 г.

**Пример 9. Момент фактической реализации – 60-й день с даты отгрузки**

Товары отгружены в Польшу 29 января 2016 г. плательщиком УСН, который ведет учет в книге учета при УСН. Дата оформления таможенной декларации – 4 февраля 2016 г. Оплата не поступила.

Моментом фактической реализации является 60-й день с даты отгрузки, отсчет 60-го дня начинается с 30 января 2016 г.

Отсчет 180-дневного срока начинается с 5 февраля 2016 г.

**Важно!** Как видно из примера 9, отсчет срока может начинаться с выходного дня (30 января 2016 г. – суббота).

#### **Пример 10. Отгрузка продуктов переработки давальческого сырья**

Организация отгрузила продукты переработки давальческого сырья, полученного от нерезидента, в Польшу 28 января 2016 г. Дата оформления таможенной декларации – 4 февраля 2016 г.

180-дневный срок отсчитывается с 5 февраля 2016 г. Моментом фактической реализации является 28 января 2016 г. (как у плательщиков УСН, так и у плательщиков общей системы налогообложения).

#### **Отсрочка вычета «ввозного» НДС**

Особенности вычета «ввозного» НДС установлены Указом Президента Республики Беларусь от 26.02.2015 № 99 «О взимании налога на добавленную стоимость» (в редакции от 17.12.2015) (далее – Указ № 99). Так, суммы НДС, уплаченные при ввозе приобретенных товаров (со дня вступления в силу Указа № 99 до 31 декабря 2016 г. включительно) на территорию Республики Беларусь с территории государств, не являющихся членами ЕАЭС, подлежат вычету в том отчетном периоде, в котором истекло 90 календарных дней с даты их выпуска в соответствии с заявленной таможенной процедурой. Исключение составляют товары, приведенные в приложении к Указу № 99, при ввозе которых уплаченные суммы НДС подлежат вычету в порядке, установленном НК.

Приведенные положения распространяются также на суммы НДС, уплаченные в бюджет:

– комиссионером, поверенным, иным аналогичным лицом при выпуске в соответствии с заявленной таможенной процедурой товаров, приобретенных по поручению комитента, доверителя, иного аналогичного лица;

– при выпуске в соответствии с заявленной таможенной процедурой товаров, передаваемых в пределах одного юридического лица.

Они также применяются в случаях, если:

а) ввезенные на территорию Республики Беларусь с территории государств, не являющихся членами ЕАЭС, товары реализуются (предназначены для реализации) плательщиком, осуществившим их ввоз, на территории Республики Беларусь в неизменном состоянии, в т.ч. в неизменном виде. В отношении таких товаров допускаются фасовка (розлив) в банки, бутылки, флаконы, мешки, ящики, коробки, помол (разрезка) для фасовки (упаковки), другие простые операции по упаковке или переупаковке, не направленные на изменение свойств товаров;

б) в отношении ввезенных на территорию Республики Беларусь с территории государств, не являющихся членами ЕАЭС, товаров неизвестно (не определено) направление их дальнейшего использования плательщиком, осуществившим их ввоз.

Данный срок отсчитывается в соответствии с нормами налогового законодательства, т.е. ст. 3-1 НК.

Таким образом, отсчет 90-дневного срока начинается со дня, следующего за датой выпуска товаров в соответствии с заявленной таможенной процедурой (датой в графе «С» таможенной декларации). Если 90-й день приходится на выходной или праздничный день, он переносится на следующий за ними рабочий день.

### Пример 11. Отсчет 90-дневного срока для вычета НДС

Организация ввезла из Республики Польша товары для их реализации в неизменном виде. Дата в графе «С» таможенной декларации – 4 февраля 2016 г.

Отсчет 90-дневного срока начинается с 5 февраля 2016 г. Вычет НДС производится в мае 2016 г.

### Пример 12. Ввоз товаров по поручению комитента

По поручению комитента комиссионер ввез из Республики Польша товары для их реализации комитентом в неизменном виде. Дата в графе «С» таможенной декларации, оформленной комиссионером, – 4 февраля 2016 г. Товары переданы комиссионером комитенту 23 февраля 2016 г.

Отсчет 90-дневного срока начинается комитентом с 5 февраля 2016 г. Вычет НДС комитент производит в мае 2016 г.

Необходимо обратить внимание на следующие моменты:

1. В течение 180-дневного срока при отсутствии подтверждающих экспорт документов обороты по реализации товаров **не отражаются** в налоговой декларации по НДС независимо от того, что наступил момент фактической реализации.

### Пример 13. В течение срока для сбора документов оборот не отражается в декларации

Товары отгружены на экспорт в Россию 4 февраля 2016 г. Оплата поступила 11 марта 2016 г. Экспортер ведет учет в книге учета при УСН, отчетным периодом по НДС избран календарный месяц.

Оборот по реализации товаров не отражается в налоговой декларации за январь – март, несмотря на наступление момента фактической реализации – даты оплаты, поскольку предоставлен 180-дневный срок для сбора документов, подтверждающих право на применение нулевой ставки НДС, в течение которого обороты не подлежат отражению в налоговой декларации по НДС.

2. Окончанием 60-дневного срока является 60-й день, окончанием 180-дневного срока – 181-й день, 90-дневного срока – 90-й день.

3. Оборот с нулевой ставкой НДС не может быть отражен в налоговой декларации по НДС ранее наступления момента фактической реализации. Для плательщиков УСН, которые не ведут бухгалтерский учет, это важно учитывать, чтобы избежать ошибок.

### Пример 14. Отражение в декларации – по моменту фактической реализации

Товары отгружены в Республику Польша 28 января 2016 г., подтверждающие экспорт документы поступили 10 февраля 2016 г. Оплата получена 31 марта 2016 г.

Оборот с нулевой ставкой НДС не может быть отражен в налоговой декларации за январь или за январь – февраль, так как не наступил момент фактической реализации – дата оплаты или 60-й день с даты отгрузки. Оборот с нулевой ставкой НДС отражается в налоговой декларации за январь – март.

4. Расчет 60-го дня производят только плательщики УСН, которые ведут учет в книге учета при УСН, не получившие оплату в 60-дневный срок.

Остальные экспортеры не применяют и не отслеживают 60-дневный срок.

## КАК ИМПОРТЕРУ ПРАВИЛЬНО ИСЧИСЛИТЬ НДС ПРИ ВОЗВРАТЕ ТОВАРОВ НЕНАДЛЕЖАЩЕГО КАЧЕСТВА, ВВЕЗЕННЫХ ИЗ ЕАЭС?

Иногда возникает необходимость возврата импортированного из ЕАЭС товара по причине ненадлежащего качества или комплектации.

Рассмотрим, какие документы должен оформить импортер в части уплаты «ввозного» НДС, зависит ли уплата НДС от периода, в котором возвращен товар.

### Какие документы надо представить в налоговый орган при импорте товаров из ЕАЭС?

В отношении импортируемых из ЕАЭС товаров «ввозной» НДС уплачивают не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем их принятия на учет (п. 19 Протокола о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг (приложение 18 к Договору о Евразийском экономическом союзе, подписанному в г. Астане 29.05.2014); далее – Протокол).

При этом в налоговый орган одновременно с частью II налоговой декларации по НДС надо представить пакет документов, содержащийся в п. 20 Протокола (далее – пакет документов), а именно:

- 1) заявление на бумажном носителе (в 4 экземплярах) и в электронном виде либо заявление в электронном виде с электронной (электронно-цифровой) подписью налогоплательщика;
- 2) выписку банка, подтверждающую фактическую уплату НДС по импортированным товарам, или иной документ, подтверждающий исполнение налоговых обязательств по уплате налога, если это предусмотрено законодательством государства – члена ЕАЭС;
- 3) транспортные (товаросопроводительные) документы, подтверждающие перемещение товаров с территории одного государства-члена на территорию другого государства – члена ЕАЭС;
- 4) счета-фактуры, оформленные в соответствии с законодательством государства – члена ЕАЭС при отгрузке товаров.

Если выставление (выписка) счета-фактуры не предусмотрено законодательством государства – члена ЕАЭС либо товары приобретаются у налогоплательщика государства, не являющегося членом ЕАЭС, то вместо счета-фактуры в налоговый орган представляется иной документ (документы), выставленный (выписанный) продавцом, подтверждающий стоимость импортированных товаров;

- 5) договоры (контракты), на основании которых приобретены товары, импортированные на территорию Республики Беларусь с территории другого государства – члена ЕАЭС;
- б) договоры (контракты) комиссии, поручения или агентский договор (контракт) (в случае их заключения) и др.

### Товар возвращен в месяце его ввоза

При возврате импортированных товаров в месяце принятия их на учет отражение в налоговой декларации операций по импорту этих товаров не производится, если возврат товаров осуществлен по причине ненадлежащего качества и (или) комплектации (п. 23 Протокола).

#### **Вариант 1. Товары возвращены продавцу частично**

В этом случае плательщику необходимо:

- заплатить НДС при ввозе товаров исходя из оставшегося количества товаров, принятых на учет, не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия товаров на учет;
- представить в налоговый орган к указанному сроку часть II налоговой декларации по НДС и пакет документов, заполненных на оставшееся количество товаров.

Кроме этих документов, плательщик должен также иметь в наличии документы, подтверждающие брак или несоответствующую комплектацию. Это могут быть:

- а) согласованная участниками договора (контракта) претензия;
- б) документы, соответствующие дальнейшему совершению операций с такими товарами.

К таким документам могут относиться:

- акты приема-передачи товаров (в случае отсутствия транспортировки возвращенных товаров);
- транспортные (товаросопроводительные) документы (в случае транспортировки возвращенных товаров), акты уничтожения;
- иные документы.

Данные документы могут быть представлены в электронном виде в порядке, установленном нормативными правовыми актами Республики Беларусь. Формат указанных документов определяют налоговые органы.

#### **Пример 1. Уплата НДС при возврате части товара**

В январе 2016 г. товары ввезены из Российской Федерации. При приемке был обнаружен брак 30 % партии товаров. В январе 2016 г. составлена претензия, которая согласована резидентом Российской Федерации. Бракованная часть товаров отгружена в Россию в январе 2016 г.

НДС при ввозе товаров подлежит исчислению и уплате по 70 % партии товаров по сроку не позднее 22 февраля 2016 г. (20 февраля 2016 г. – выходной день).

#### **Вариант 2. Товары возвращены продавцу полностью**

В этом варианте плательщику не нужно:

- 1) уплачивать «ввозной» НДС;
- 2) заполнять заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов;
- 3) заполнять часть II налоговой декларации по НДС;
- 4) представлять в налоговый орган пакет документов.

При этом плательщик должен иметь в наличии документы:

- подтверждающие брак или несоответствующую комплектацию (согласованную участниками договора (контракта) претензию);

– соответствующие дальнейшему совершению операций с такими товарами:  
акты приема-передачи товаров – в случае отсутствия транспортировки возвращенных товаров;  
транспортные (товаросопроводительные) документы – в случае транспортировки возвращенных товаров;  
акты уничтожения;  
иные документы.

### **Пример 2. НДС при возврате ввезенного товара не уплачивается**

В январе 2016 г. ввезены товары из Российской Федерации. При приемке был обнаружен брак всей партии товаров. В январе 2016 г. составлена претензия, которая согласована резидентом Российской Федерации. По указанию продавца товар передан на утилизацию. Акт утилизации составлен в январе 2016 г.

НДС при ввозе товаров не исчисляется и не уплачивается.

### **Товар возвращен по истечении месяца его принятия на учет**

При возврате импортированных товаров по истечении месяца, в котором товары были приняты на учет, налогоплательщик представляет в налоговый орган соответствующую уточненную (дополнительную) налоговую декларацию и документы (их копии), подтверждающие брак (несоответствующую комплектацию), указанные выше (п. 23 Протокола).

Вместе с тем перечень документов, представляемый в налоговый орган, зависит от того, полностью или частично возвращены товары.

#### **Вариант 1. Товары возвращены продавцу частично**

В случае частичного возврата по причине ненадлежащего качества и (или) комплектации товаров в налоговый орган представляется уточненное (взамен ранее представленного) заявление без отражения сведений о частично возвращенных товарах. Указанное заявление представляется либо на бумажном носителе (в 4 экземплярах) и в электронном виде, либо в электронном виде с электронной (электронно-цифровой) подписью налогоплательщика (п. 23 Протокола).

Порядок оформления уточненного заявления содержится в Правилах заполнения заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов (приложение 2 к Протоколу об обмене информацией в электронном виде между налоговыми органами государств – членов Евразийского экономического союза об уплаченных суммах косвенных налогов от 11.12.2009). Так, если по истечении месяца, в котором ввезенные товары были приняты налогоплательщиком к учету, осуществлен их частичный возврат по причине ненадлежащих качества и (или) комплектации, то в таблице уточненного заявления делается следующая запись: «Взамен ранее представленного и зарегистрированного в налоговом органе заявления от \_\_\_\_\_ 20\_\_ г. № \_\_\_\_». Дата и номер указываются из разд. 2 заявления. В таблице разд. 1 заявления отражаются значения показателей без указания информации о частичном возврате. При этом в гр. 1 таблицы разд. 1 заявления указывается порядковый номер товарной позиции, под которым она была указана в соответствующем заявлении.

Следовательно, при частичном возврате товаров плательщику нужно:

- уплатить «ввозной» НДС исходя из полного количества товаров, принятых на учет, не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия товаров на учет;
- представить в налоговый орган:
  - к указанному сроку часть II налоговой декларации по НДС и стандартный пакет документов;

уточненную часть II налоговой декларации по НДС, заполненную без учета возвращенных товаров, за месяц принятия товаров на учет;

уточненное заявление о ввозе товаров, заполненное на оставшееся количество товаров;

согласованную участниками договора (контракта) претензию и документы, соответствующие дальнейшему совершению операций с такими товарами.

**Справочно:** из подп. 18.3 п. 18 Инструкции о порядке заполнения налоговых деклараций (расчетов) по налогам (сборам), книги покупок, утвержденной постановлением МНС Республики Беларусь от 24.12.2014 № 42 (далее – Инструкция), следует, что при возврате по указанной причине ввезенных товаров по истечении месяца, в котором товары были приняты на учет, представляется налоговая декларация (расчет) по НДС, включающая часть II с внесенными изменениями и (или) дополнениями, заполненная в порядке, установленном подп. 8.1 п. 8 Инструкции.

В свою очередь, при обнаружении неполноты сведений или ошибок в налоговой декларации (расчете) по налогам, исчисляемым без нарастающего итога с начала года, поданной за прошлый налоговый период, соответствующие изменения и (или) дополнения отражаются в налоговой декларации (расчете), представляемой за тот налоговый период, за который обнаружены неполнота сведений или ошибки (подп. 8.1 п. 8 Инструкции).

На титульном листе такой налоговой декларации (расчета) знак «X» в нашем случае проставляется в строке «Внесение изменений и (или) дополнений в часть II налоговой декларации (расчета)», а также одновременно в строке «в связи с обнаружением неполноты сведений или ошибок».

Уточненное (взамен ранее представленного) заявление представляется:

– либо на бумажном носителе (в 4 экземплярах) и в электронном виде;

– либо в электронном виде с электронной (электронно-цифровой) подписью налогоплательщика (п. 21 Протокола).

Обращаем внимание на то, что уточненная часть II декларации представляется и в том случае, если на момент возврата товаров первоначальная декларация еще не подана.

### **Пример 3. Товар возвращен частично в месяце, следующем за месяцем получения**

В январе 2016 г. товары ввезены из Российской Федерации в количестве 200 единиц. При проверке их качества был обнаружен брак 50 % партии товаров. В феврале 2016 г. составлена претензия, которая согласована резидентом Российской Федерации. Бракованные товары возвращены в Россию 9 февраля 2016 г.

Плательщик исчисляет и уплачивает НДС при ввозе товаров по сроку не позднее 22 февраля 2016 г. (20 февраля 2016 г. – выходной день) исходя из 200 ед. товаров, а также заполняет на это количество товаров часть II декларации и заявление о ввозе.

После возврата бракованных товаров заполняются уточненное заявление и уточненная часть II декларации за январь 2016 г. на оставшиеся 100 ед. товара.

### **Вариант 2. Товары возвращены продавцу полностью**

В случае полного возврата по причине ненадлежащего качества и (или) комплектации всех товаров, сведения о которых были отражены в ранее представленном заявлении, в налоговый орган уточненное (взамен ранее представленного) заявление не представляется. Налогоплательщик информирует налоговый орган о реквизитах ранее представленного заявления, в котором были отражены сведения о полностью возвращенных товарах, по форме и в порядке, которые установлены нормативными правовыми актами налоговых органов государств – членов ЕАЭС либо иными нормативными правовыми актами государств-членов (п. 23 Протокола).

Таким образом, при полном возврате ранее ввезенных товаров плательщику следует:

- уплатить «ввозной» НДС исходя из полного количества товаров, принятых на учет, не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия товаров на учет;
- представить в налоговый орган:
  - к указанному сроку часть II налоговой декларации по НДС и пакет документов;
  - после возврата товаров уточненную часть II налоговой декларации по НДС, заполненную без учета возвращенных товаров, за месяц принятия товаров на учет;
  - информацию о реквизитах ранее представленного заявления;
  - согласованную участниками договора (контракта) претензию и документы, соответствующие дальнейшему совершению операций с такими товарами.

#### **Пример 4. Товар возвращен полностью в месяце, следующем за месяцем поступления**

В январе 2016 г. ввезены товары из Российской Федерации в количестве 200 ед. При приемке товаров был обнаружен брак всей партии товаров. В феврале 2016 г. составлена претензия, которая согласована резидентом Российской Федерации. Товар передан представителю продавца по акту приема-передачи от 10.02.2016.

Импортёр исчисляет и уплачивает НДС при ввозе товаров по сроку не позднее 22 февраля 2016 г. (20 февраля 2016 г. – выходной день) исходя из 200 ед. товаров, а также заполняет на это количество товаров часть II декларации и заявление о ввозе товаров.

После возврата товаров заполняются уточненная часть II декларации за январь 2016 г. и информация для налогового органа о реквизитах ранее представленного заявления.

#### **Восстанавливаем НДС, принятый к вычету**

Суммы НДС, отраженные в части II налоговой декларации (расчета) по НДС и уплаченные в установленные сроки в бюджет при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь, учитываются в разд. II части I налоговой декларации (расчета) по НДС, представляемой за тот отчетный период, в котором товары приняты к учету. Суммы НДС, отраженные в части II налоговой декларации (расчета) по НДС и уплаченные с нарушением установленных сроков в бюджет при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь, учитываются в разд. II части I налоговой декларации (расчета) по НДС, представляемой за тот отчетный период, в котором произведена их уплата в бюджет (п. 15 Инструкции).

Таким образом, на момент возврата товара НДС, уплаченный при ввозе товаров, может быть уже принят к вычету.

При частичном или полном возврате товаров по причине ненадлежащего качества и (или) комплектации восстановление сумм НДС, ранее уплаченных при импорте этих товаров и принятых к вычету, производится в налоговом периоде, в котором произведен возврат товаров, если иное не предусмотрено законодательством государства-члена (п. 20 Протокола).

Иное предусмотрено в п. 18 ст. 107 Налогового кодекса Республики Беларусь. Из него следует, что в случае возврата налоговыми органами плательщику сумм НДС, ранее уплаченных при ввозе товаров и отраженных в составе налоговых вычетов, производится уменьшение сумм налоговых вычетов в том отчетном периоде, в котором произведен возврат таких сумм налога.

Следовательно, «ввозной» НДС исключается из налоговых вычетов в том отчетном периоде, в котором он возвращен налоговым органом.

### Пример 5. Налоговый вычет в случае возврата товара

В январе 2016 г. из Российской Федерации ввезены товары в количестве 200 ед. По сроку не позднее 22 февраля 2016 г. (20 февраля 2016 г. – выходной день) уплачен НДС при ввозе товаров, который отражен в части I налоговой декларации за январь 2016 г. в составе налоговых вычетов. При проверке качества был обнаружен брак всей партии товаров. В феврале 2016 г. составлена претензия, которая согласована резидентом Российской Федерации. Товар передан представителю продавца по акту приема-передачи от 10.02.2016. НДС возвращен налоговым органом в апреле 2016 г.

Сумма возвращенного налога исключается из налоговых вычетов в апреле 2016 г.

### Получаем товары взамен некачественных

По товару, полученному с территории ЕАЭС взамен некачественного или несоответствующей комплектации, импортер уплачивает НДС при ввозе не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия товаров на учет, с представлением в налоговый орган части II налоговой декларации по НДС и пакета документов.

## ПРАВИЛА И ОСОБЕННОСТИ РАСЧЕТА ТАМОЖЕННОГО НДС

Уплата НДС таможенным органам является одним из условий установления таможенных процедур выпуска для внутреннего потребления, переработки для внутреннего потребления, временного ввоза (допуска). Исходя из этого приведем алгоритмы расчета НДС в том или ином случае.

### Порядок расчета НДС при помещении товара под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления

Такая процедура допускает нахождение и использование иностранных товаров на таможенной территории ЕАЭС без ограничений по их пользованию и распоряжению, если иное не установлено Таможенным кодексом Таможенного союза (далее – ТК ТС) (ст. 209, 210 ТК ТС).

При помещении таких товаров под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления НДС уплачивается в полном размере.

Для того чтобы правильно исчислить налог, необходимо определить:

#### 1) **налогооблагаемую базу НДС.**

По общему правилу она определяется как сумма таможенной стоимости ввозимых товаров, таможенных пошлин и акцизов (по подакцизным товарам), подлежащих уплате (ст. 99 Налогового кодекса Республики Беларусь; далее – НК);

#### 2) **ставку налога.**

НК предусматривает применение двух ставок НДС, взимаемого таможенными органами: 10 % – применяется в отношении продовольственных товаров и товаров для детей, перечень которых определен Указом Президента Республики Беларусь от 21.06.2007 № 287

«О налогообложении продовольственных товаров и товаров для детей» (далее – Указ № 287 и Перечень соответственно);

20 % – в отношении иных товаров.

Обратите внимание, что Перечень, установленный Указом № 287, содержит код товара по ТН ВЭД ЕАЭС и краткое наименование товара. При его применении необходимо руководствоваться исключительно кодом товара. Однако для позиций, обозначенных знаком «\*\*», товары определяются как их кодом по ТН ВЭД ЕАЭС, так и кратким наименованием.

Кроме того, к ряду товаров (одежда, обувь) установлены размеры, при которых они могут быть рассмотрены как товары для детей и подпадают под применение ставки НДС в размере 10 %. Такие размеры определены примечаниями 1–6 к Перечню.

### Пример 1. Определение ставки НДС в отношении товара, указанного в Перечне

1. При уплате НДС в отношении дневников возможно применение ставки НДС в размере 10 %, если такие дневники – «школьные».

В противном случае НДС должен быть уплачен по ставке 20 %. Рассматриваемый товар в Перечне отмечен знаком «\*\*».

2. Под применение ставки НДС в размере 10 % подпадают, в частности, колготы, чулки, гольфы, носки и подследники и прочие чулочно-носочные изделия (из 6115 ТН ВЭД ЕАЭС), но только с длиной стопы, не превышающей 24 см.

Указанные товары иных размеров облагаются НДС по ставке 20 %.

После того как мы определили налоговую базу и ставку налога, надо исчислить НДС по следующей формуле (ст. 99 НК):

$$\text{НДС} = (\text{ТС} + \text{ВТП}_{\text{пу}} + \text{А}_{\text{пу}}) \times \text{Ст} \% / 100 \%,$$

где: ТС – таможенная стоимость товаров;

ВТП<sub>пу</sub> – подлежащая уплате ввозная таможенная пошлина;

А<sub>пу</sub> – подлежащие уплате акцизы;

Ст % – ставка НДС (в процентах).

### Пример 2. Расчет НДС по ввозимому товару

Таможенная стоимость ввозимого товара (не является подакцизным) составляет 100 000 000 руб., ставка пошлины – 20 %.

Сумма НДС, подлежащая уплате при импорте этого товара, составит 24 000 000 руб. ((100 000 000 руб. + (100 000 000 руб. × 20 % / 100 %)) × 20 % / 100 %).

**Важно!** На ряд импортируемых товаров установлены антидемпинговые и специальные пошлины. Однако эти пошлины не относятся к таможенным платежам и соответственно не включаются в налоговую базу для расчета НДС (ст. 70 ТК ТС).

### Порядок расчета НДС при помещении товара под таможенную процедуру переработки для внутреннего потребления

Данная процедура допускает использование иностранных товаров для совершения операций по переработке на таможенной территории ЕАЭС:

– в установленные сроки;

- без уплаты ввозных таможенных пошлин;
- с применением запретов и ограничений, а также ограничений в связи с применением специальных защитных, антидемпинговых и компенсационных мер при условии последующего помещения продуктов переработки под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления с уплатой ввозных таможенных пошлин по ставкам, применяемым к продуктам переработки (ст. 264, 265 ТК ТС).

**При этом НДС уплачивается в полном размере.**

Так как ввозная таможенная пошлина при этой процедуре не уплачивается, основой для расчета НДС будет являться таможенная стоимость товаров, увеличенная на подлежащую уплате сумму акцизов (если товар является подакцизным) (ст. 264, 274 ТК ТС).

### Пример 3. Расчет НДС при поставке комплектующих для производства товаров

Белорусская фирма планирует поставить в Беларусь из Литвы партию комплектующих (не подакцизных) для производства детских велосипедов таможенной стоимостью 50 000 000 руб.

При их помещении под таможенную процедуру переработки для внутреннего потребления сумма НДС составит 10 000 000 руб. (50 000 000 руб. × 20 % / 100 %).

**Важно!** При завершении действия таможенной процедуры переработки для внутреннего потребления путем помещения продуктов переработки под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления уплата НДС не предусмотрена (ст. 264, 275 ТК ТС).

### Порядок расчета НДС при помещении товара под таможенную процедуру временного ввоза (допуска)

Такая процедура допускает использование иностранных товаров в течение установленного срока на таможенной территории ЕАЭС:

- с условным освобождением (полным или частичным) от уплаты НДС (ввозных таможенных пошлин, акцизов);
- без применения мер нетарифного регулирования с последующим помещением под таможенную процедуру реэкспорта.

Поэтому при применении указанной процедуры следует определить: **под какое освобождение подпадает иностранный товар – под полное или частичное?** От этого зависит, надо платить НДС или нет. Ведь при временном ввозе применяется:

- либо полное условное освобождение от уплаты НДС (ввозных таможенных пошлин, акцизов).

При таком освобождении НДС не уплачивается вовсе. Его случаи определены, в частности, Решением Комиссии Таможенного союза от 18.06.2010 № 331 «Об утверждении перечня товаров, временно ввозимых с полным условным освобождением от уплаты таможенных пошлин, налогов, а также об условиях такого освобождения, включая его предельные сроки».

**Справочно:** полному освобождению подлежат, в частности:

- товары, временно ввозимые для демонстрации на выставках, ярмарках, международных встречах и других подобных мероприятиях (за исключением выставок в местах осуществления производственной или иной коммерческой деятельности, проводимых с целью продажи ввезенных товаров);

– образцы товаров, остающиеся в собственности иностранного лица и предназначенные исключительно для целей получения заказов на товары такого типа. При этом количество товарных образцов не должно превышать 2 экземпляра каждого типа, марки, модели, артикула, фасона, окраски и т.п.;

– рекламные материалы (каталоги, прейскуранты и коммерческие проспекты, модели, плакаты, планшеты, брошюры), ввозимые иностранным лицом. При этом освобождение предоставляется, если для каждого получателя эти материалы ввозятся не более чем в 2 экземплярах либо их общий вес брутто не превышает 5 килограммов;

– либо частичное условное освобождение от уплаты НДС (ввозных таможенных пошлин, акцизов).

При таком освобождении НДС уплачивается, но в размере меньшем, чем при обычном импорте. Его сумма определяется в данном случае в размере 3 % (за каждый полный и неполный календарный месяц (январь, февраль, март и т.д.) нахождения товаров на таможенной территории Таможенного союза) от суммы НДС, которая подлежала бы уплате, если бы товары были помещены под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления в день регистрации таможенной декларации, поданной для помещения таких товаров под таможенную процедуру временного ввоза (допуска) (ст. 277, 282 ТК ТС).

#### Пример 4. Расчет НДС по арендованному товару

Организация ввозит временно (по договору аренды) станок таможенной стоимостью 60 000 000 руб. Ставка ввозной таможенной пошлины 0 %, ставка НДС – 20 %. Срок временного ввоза – с 11 января по 31 июня 2016 г., т.е. 6 полных и неполных календарных месяцев.

НДС подлежит уплате в размере 2 160 000 руб.  $((60\,000\,000 \text{ руб.} \times 20\% / 100\%) \times (3\% / 100\%) \times 6 \text{ месяцев})$ .

При частичном освобождении декларанту (плательщику) НДС надо выбрать способ уплаты. Он может уплатить НДС по выбору:

– либо разово – при помещении товаров под таможенную процедуру временного ввоза (допуска) за весь установленный период срока действия этой таможенной процедуры;

– либо периодически, но не реже чем 1 раз в 3 месяца (периодичность уплаты сумм НДС определяется декларантом с согласия таможенного органа) до начала каждого соответствующего периода (ст. 282 ТК ТС).

#### Порядок расчета НДС при помещении товара под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления после временного ввоза (допуска)

На практике временный ввоз зачастую завершается размещением товаров на таможенной территории ЕАЭС. Для этих целей применяется таможенная процедура выпуска для внутреннего потребления (см. выше), однако НДС уплачивается не как при обычном импорте.

Предусмотрено, что при помещении временно ввезенных товаров под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления НДС уплачивается в размере разницы между:

– суммой НДС, подлежащей уплате при помещении под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления. При расчете применяются ставки НДС на день регистрации таможенным органом таможенной декларации, поданной для помещения товаров под таможенную процедуру временного ввоза (допуска);

– суммой НДС, уплаченной в соответствии с таможенной процедурой временного ввоза (допуска) декларантом таможенной процедуры выпуска для внутреннего потребления.

#### **Пример 5. Расчет НДС при завершении процедуры временного ввоза**

При выпуске для внутреннего потребления в июне 2016 г. станка, рассмотренного в примере 4, подлежащая уплате сумма НДС составит 9 840 000 руб. (12 000 000 руб. – 2 160 000 руб.).

**Справочно:** дополнительно с сумм НДС (как и при помещении под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления товаров, в отношении которых применялось полное условное освобождение) подлежат уплате также проценты – как за предоставленную отсрочку (рассрочку).

#### **Порядок расчета НДС при помещении товара под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления после переработки вне таможенной территории**

При вывозе товаров на переработку (по договору подряда, по гарантии и пр.) за пределы таможенной территории ЕАЭС применяется, как правило, таможенная процедура переработки вне таможенной территории. Она завершается, в частности, помещением продуктов переработки под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления.

При взимании НДС в отношении продуктов переработки, полученных в результате переработки товаров, помещенных под таможенную процедуру переработки вне таможенной территории, налоговая база НДС определяется как стоимость операций переработки товаров.

При ввозе товаров, полученных в результате переработки вне таможенной территории, НДС исчисляется по следующей формуле (ст. 99 НК, ст. 262 ТК ТС):

$$\text{НДС} = \text{СТ}_{\text{опер}} \times \text{Ст} \% / 100 \%,$$

где:  $\text{СТ}_{\text{опер}}$  – стоимость операций переработки;  
 $\text{Ст} \%$  – ставка НДС (в процентах).

При отсутствии документов, подтверждающих стоимость операций по переработке товаров, такая стоимость может определяться как разница между таможенной стоимостью продуктов переработки и таможенной стоимостью товаров, вывезенных для переработки.

#### **Пример 6. Расчет НДС в отношении ввозимого отремонтированного автомобиля**

Из Германии в Беларусь возвращается после ремонта легковой автомобиль. Стоимость ремонта (операций переработки) составила в эквиваленте 20 000 000 руб. Сумма таможенного НДС составит 4 000 000 руб. (20 000 000 руб. × 20 % / 100 %).

#### **Порядок расчета НДС при помещении товара под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления после переработки на таможенной территории**

При ввозе иностранных сырья, материалов, комплектующих и других аналогичных товаров для переработки применяется таможенная процедура переработки на таможенной территории. Она не требует уплаты НДС. Однако, если продукты переработки остаются на таможенной территории ЕАЭС, то такие продукты должны быть помещены под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления и НДС должен быть уплачен.

Отличительная особенность данной ситуации состоит в том, что НДС уплачивается не в отношении товаров, помещаемых под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления (готовой продукции), а в отношении иностранных товаров, помещенных под таможенную процедуру переработки на таможенной территории и использованных для изготовления продуктов переработки. При этом их количество определяется в соответствии с нормами выхода, а ставки НДС и курс валют определяются на день регистрации таможенным органом таможенной декларации, поданной для помещения товаров под таможенную процедуру переработки на таможенной территории (ст. 251 ТК ТС).

#### Пример 7. Расчет НДС в отношении продуктов переработки

Из ввезенной партии ткани изготовлены постельные комплекты, которые помещаются под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления. НДС подлежит расчету следующим образом:

- таможенная стоимость ткани – 20 000 000 руб.;
- сумма ввозной таможенной пошлины на ткань – 2 000 000 руб.  $(20\,000\,000 \text{ руб.} \times 10\% / 100\%)$ ;
- сумма НДС, подлежащая уплате, – 4 400 000 руб.  $((20\,000\,000 \text{ руб.} + 2\,000\,000 \text{ руб.}) \times 20\% / 100\%)$ .

**Справочно:** дополнительно с сумм НДС уплачиваются проценты, как если бы в отношении этих сумм была предоставлена отсрочка их уплаты со дня регистрации таможенным органом таможенной декларации, поданной для помещения товаров под таможенную процедуру переработки на таможенной территории (ст. 251 ТК ТС).

#### Порядок расчета НДС при помещении товара под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления после свободной таможенной зоны

При помещении под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления товаров, изготовленных (полученных) с использованием иностранных товаров, помещенных под таможенную процедуру свободной таможенной зоны, когда такие товары не признаны товарами ЕАЭС, НДС рассчитывается:

- в отношении иностранных товаров, помещенных под таможенную процедуру свободной таможенной зоны, – при условии идентификации иностранных товаров, помещенных под таможенную процедуру свободной таможенной зоны, в изготовленных (полученных) с их использованием товарах. То есть расчет подлежащего уплате НДС производится, как при завершении таможенной процедуры переработки на таможенной территории (см. выше);
- в отношении товаров, изготовленных (полученных) с использованием иностранных товаров, помещенных под таможенную процедуру свободной таможенной зоны, – в случае невозможности вышеуказанной идентификации. В таком случае расчет подлежащего уплате НДС производится как при обычном импорте (см. выше).

**Справочно:** свободная таможенная зона – это таможенная процедура, при которой товары размещаются и используются в пределах территории свободной экономической зоны или ее части без уплаты таможенных пошлин, налогов, а также без применения мер нетарифного регулирования в отношении иностранных товаров и без применения запретов и ограничений в отношении товаров ЕАЭС (Соглашение по вопросам свободных (специальных, особых) экономических зон на таможенной территории Таможенного союза и таможенной процедуры свободной таможенной зоны от 18.06.2010).

## АЛГОРИТМ ДЕЙСТВИЙ ПО ОТСРОЧКЕ УПЛАТЫ ТАМОЖЕННОГО НДС

Действующим законодательством предусмотрены случаи, когда можно изменить срок уплаты таможенного НДС, а точнее, получить отсрочку или рассрочку его уплаты. Это:

– отсрочка (рассрочка), предусмотренная ст. 104–107 Закона Республики Беларусь от 10.01.2014 № 129-З «О таможенном регулировании в Республике Беларусь» (далее – Закон № 129-З);

– рассрочка, предусмотренная Декретом Президента Республики Беларусь от 13.06.2001 № 16 «О предоставлении рассрочки уплаты налога на добавленную стоимость при ввозе на территорию Республики Беларусь технологического оборудования и запасных частей к нему» (далее – Декрет № 16);

– рассрочка, предусмотренная Указом Президента Республики Беларусь от 24.09.2009 № 465 «О некоторых вопросах совершенствования лизинговой деятельности в Республике Беларусь» (далее – Указ № 465).

Рассмотрим алгоритмы получения каждой из них в отдельности.

### Отсрочка (рассрочка) уплаты НДС по Закону № 129-З

Рассматриваемая отсрочка (рассрочка) предоставляется в отношении товаров, которые будут помещаться под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления, причем на срок не более 2 месяцев. Вместе с тем таможенный орган может предоставить отсрочку (рассрочку) в отношении как всей суммы налога, подлежащей уплате, так и в ее части.

Итак, для того чтобы получить отсрочку (рассрочку), организации (ИП – плательщику НДС) необходимо выполнить следующий алгоритм действий.

#### **1. Определить, существуют ли в отношении импортируемых товаров основания для получения отсрочки (рассрочки).**

Рассматриваемая отсрочка (рассрочка) предоставляется организации (ИП – плательщику НДС) при наличии одного из следующих оснований:

– причинение этому лицу ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;

– задержка этому лицу финансирования из республиканского бюджета или оплаты за выполненный этим лицом государственный заказ;

– ввоз скоропортящихся товаров;

– осуществление поставок в рамках международного договора Республики Беларусь;

– ввоз организациями, осуществляющими сельскохозяйственную деятельность, либо поставка для указанных организаций сельскохозяйственной техники по перечню, определяемому Правительством Республики Беларусь, посадочного или посевного материала, средств защиты растений, товаров для кормления животных (за исключением кошек, собак и декоративных птиц). **Отметим, что такой перечень в настоящее время отсутствует;**

– ввоз товаров, в т.ч. сырья, материалов, технологического оборудования, комплектующих и запасных частей к нему, для их использования в промышленной переработке. Для целей предоставления таможенным органом отсрочки или рассрочки уплаты налогов под промышленной переработкой понимается использование товаров в производстве для получения новых товаров, код которых в соответствии с ТН ВЭД ЕАЭС отличается от кода товаров, ввозимых для их промышленной переработки, на уровне любого из первых четырех знаков.

## **2. Предоставить обеспечение уплаты НДС.**

Обеспечение не требуется, если сумма платежей не превышает в эквиваленте 500 евро. Во всех остальных случаях рассматриваемая отсрочка (рассрочка) предоставляется при условии обеспечения уплаты НДС (ст. 85 Таможенного кодекса Таможенного союза; далее – ТК ТС).

Такое обеспечение может быть предоставлено либо:

- денежными средствами;
- банковской гарантией;
- залогом имущества и (или) поручительством (ст. 86 ТК ТС).

На практике наиболее часто в качестве обеспечения уплаты таможенных платежей при получении отсрочки (рассрочки) применяется банковская гарантия.

**Важно!** Согласно Закону № 129-3 таможенные органы в качестве обеспечения уплаты таможенных пошлин, налогов принимают банковские гарантии, выданные только теми банками и небанковскими кредитно-финансовыми организациями, которые включены в реестр банков и небанковских кредитно-финансовых организаций, признанных таможенными органами гарантами уплаты таможенных платежей. Данный реестр ведет Государственный таможенный комитет Республики Беларусь и периодически публикует его в средствах массовой информации и на своем официальном сайте [customs.gov.by](http://customs.gov.by).

Отметим, что при получении отсрочки (рассрочки) банковская гарантия должна:

- предоставляться на сумму НДС, по уплате которых предоставляется отсрочка (рассрочка) (ст. 88 ТК ТС);
- обеспечивать исполнение плательщиком обязанности по уплате налогов непрерывно в течение всего срока действия такого обязательства, а срок действия банковской гарантии должен быть достаточным для своевременного направления таможенным органом требования об его исполнении (ст. 86 ТК ТС).

## **3. Оформить и подать в таможенный орган соответствующее заявление.**

Отсрочку (рассрочку) уплаты налогов таможенный орган предоставляет по заявлению организации (ИП – плательщика НДС).

Заявление подается в письменной форме в таможенный орган, в котором будет производиться декларирование товаров. В заявлении указывают:

- сведения о плательщике;
- наименование товаров;
- реквизиты внешнеторгового договора;
- основания для предоставления отсрочки (рассрочки);
- сумму налога, в отношении которой запрашивается отсрочка (рассрочка);
- срок, на который запрашивается отсрочка (рассрочка);
- график поэтапной уплаты сумм налога, если в его отношении запрашивается рассрочка;
- информацию об отсутствии обстоятельств, при наличии которых отсрочка (рассрочка) не предоставляется (см. далее).

Вместе с заявлением надо подать документы, подтверждающие наличие оснований для предоставления отсрочки (рассрочки) (см. выше).

## **4. Дождаться принятия в установленный срок решения таможенного органа по указанному заявлению.**

Таможенный орган должен принять решение о предоставлении отсрочки (рассрочки) (об отказе в ее предоставлении) в срок, не превышающий 10 рабочих дней со дня подачи заявления.

В решении о предоставлении отсрочки (рассрочки) указываются:

- сведения о плательщике;
- срок, на который предоставляется отсрочка (рассрочка) уплаты налогов;
- сумма налога, в отношении которой предоставляется отсрочка (рассрочка);
- иные сведения, необходимые для применения этого решения при выпуске товаров.

В решении о предоставлении рассрочки уплаты налогов также утверждается график поэтапной уплаты сумм налога.

В решении об отказе в предоставлении отсрочки (рассрочки) уплаты налогов указываются причины такого отказа.

Вышеуказанное решение направляется (выдается) лицу, обратившемуся с заявлением об их предоставлении, в письменной форме не позднее 1 рабочего дня, следующего за днем принятия такого решения.

Обратите внимание, что таможенный орган отказывает в предоставлении отсрочки (рассрочки), если в его распоряжении имеется информация о том, что:

- лицо, претендующее на предоставление отсрочки (рассрочки), имеет не исполненную установленный срок обязанность по уплате таможенных платежей, иных платежей, взимание которых возложено на таможенные органы;
- в отношении указанного лица возбуждено производство по делу о банкротстве;
- в отношении физического лица, являющегося индивидуальным предпринимателем либо руководителем и (или) главным бухгалтером организации, возбуждено уголовное дело, производство дознания по которому ведут таможенные органы;
- если таможенному органу плательщик не представил необходимые для получения отсрочки (рассрочки) сведения и документы.

Если о таких обстоятельствах таможенному органу стало известно после принятия решения о предоставлении отсрочки (рассрочки), данное решение подлежит аннулированию, о чем лицо, подавшее заявление о предоставлении отсрочки (рассрочки), уведомляется в письменной форме в течение 3 рабочих дней после принятия решения об аннулировании решения о предоставлении отсрочки или рассрочки.

#### **5. Произвести декларирование и выпуск товаров, в отношении которых предоставлена отсрочка (рассрочка) уплаты НДС.**

В декларации указываются сведения о таких товарах и производится условное начисление НДС.

#### **6. Производить погашение отсрочки (рассрочки), уплату процентов согласно графику поэтапной уплаты сумм налога.**

При выпуске товаров с предоставлением:

- отсрочки уплаты НДС – сумма налога подлежит уплате не позднее последнего дня срока, на который предоставлена такая отсрочка;
- рассрочки уплаты НДС – сумма налога подлежит уплате в соответствии с утвержденным графиком поэтапной уплаты налога. При этом каждая из рассроченных сумм, определенная для поэтапной уплаты, подлежит уплате не позднее последнего дня, установленного графиком для такой уплаты в соответствующем периоде.

Отметим, что за предоставление таможенным органом отсрочки (рассрочки) уплаты налогов уплачиваются проценты в размерах и порядке, установленных ст. 102 Закона № 129-З. Эти проценты начисляются на сумму налога, по уплате которой была предоставлена отсрочка (рассрочка), за период со дня, следующего за днем выпуска товаров, по день прекращения

обязанности по уплате в размере 1/360 ставки рефинансирования Нацбанка, действовавшей в соответствующие периоды фактического пользования отсрочкой (рассрочкой) уплаты, за каждый день пользования отсрочкой (рассрочкой).

Расчет процентов производится по каждому такому периоду по формуле:

$$П = (РТП \times КД \times СР) / (360 \times 100),$$

где П – размер процентов, начисленных в соответствующем периоде фактического пользования отсрочкой (рассрочкой);

РТП – размер суммы таможенной пошлины, налога, срок уплаты которых был изменен, не уплаченных в соответствующем периоде фактического пользования отсрочкой (рассрочкой);

КД – количество календарных дней фактического пользования отсрочкой (рассрочкой), ограниченное сроком, на который предоставлена отсрочка (рассрочка), в течение которых сумма налога и ставка рефинансирования Нацбанка оставались неизменными, включая день уплаты суммы налога либо день, предшествовавший дню, в котором была изменена ставка рефинансирования;

СР – ставка рефинансирования Нацбанка, действовавшая в соответствующие периоды фактического пользования отсрочкой (рассрочкой).

Размер процентов, подлежащих уплате за весь срок предоставления отсрочки (рассрочки) уплаты налога, определяется как сумма размеров процентов, исчисленных в соответствующих периодах фактического пользования отсрочкой (рассрочкой).

Проценты уплачиваются не позднее 1 рабочего дня, следующего за днем уплаты в полном объеме суммы налога, в отношении которой была предоставлена отсрочка (рассрочка).

### **Рассрочка уплаты НДС по Декрету № 16**

Рассматриваемая рассрочка предоставляется на 1 год в отношении всей суммы НДС, подлежащей уплате, либо ее части непосредственно при выпуске товаров в соответствии с таможенной процедурой выпуска для внутреннего потребления.

Алгоритм получения данной рассрочки несколько проще, чем предусмотренный Законом № 129-З, но также начинается с определения оснований (см. табл. 1).

Таблица 1

Действия организации (ИП – плательщика НДС)	Условия
1	2
1. Определить основания для получения рассрочки	Рассрочка уплаты НДС предоставляется, если одновременно выполняются 2 условия: 1) товары классифицируются по ТН ВЭД ЕАЭС в товарных позициях 7309 00, 7311 00, 8402–8408, 8410–8431, 8433–8443, 8444 00, 8445–8448, 8449 00 000 0, 8450–8466, 8468, 8471–8475, 8477–8481, 8483, 8484, 8486, 8487, 8501, 8502, 8503 00, 8504–8508, 8514–8517, 8523, 8528–8531, 8535–8537, 8543, 8545, 8603, 8604 00 000 0, 8605 00 000, 8608 00 000, 9010–9013, 9015, 9016 00, 9022, 9023 00, 9024, 9026, 9027, 9030–9032;

Окончание табл. 1

1	2
	2) в отношении таких товаров применяется ставка ввозной таможенной пошлины 0 %
2. Предоставить обеспечение уплаты НДС	Предоставление обеспечения уплаты НДС не требуется, отдельное заявление не подается
3. Произвести декларирование и выпуск товаров с рассрочкой уплаты НДС	В декларации на товары следует указать сведения о полученной рассрочке и произвести условное начисление НДС
4. Производить погашение рассрочки и уплату процентов	Рассрочка погашается ежемесячно в размере 1/12 части суммы НДС без взимания процентов за ее использование

### Рассрочка уплаты НДС по Указу № 465

Рассрочка уплаты НДС предоставляется в отношении товаров:

- являющихся предметами международных договоров лизинга;
- помещаемых под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления.

Алгоритм получения данной рассрочки изложен в табл. 2.

Таблица 2

Действия организации (ИП – плательщика НДС)	Условия
1. Определить основания для получения рассрочки	Рассрочка предоставляется: – по заявлению лизингополучателя – резидента Республики Беларусь; – на срок действия договора лизинга, но не более чем на 5 лет
2. Предоставить обеспечение уплаты НДС	Данная рассрочка предоставляется при условии обеспечения уплаты НДС такими способами, как денежными средствами; банковской гарантией; залогом имущества и (или) поручительством (ст. 86 ТК ТС) (см. выше)
3. Произвести декларирование и выпуск товаров с рассрочкой уплаты НДС	Сведения о полученной рассрочке указываются в декларации на товары. Помимо этого, в ней производится условное начисление НДС
4. Производить погашение рассрочки и уплату процентов	Погашение рассрочки и уплата процентов производятся в течение срока ее действия ежеквартально равными долями. За предоставление данной рассрочки взимаются проценты, начисляемые на непогашенную сумму рассрочки в размере 1/360 ставки рефинансирования Нацбанка, действующей на день уплаты НДС, за каждый день срока, прошедшего с даты начала действия рассрочки (для первого взноса НДС) либо с даты уплаты предыдущего взноса (для второго и последующих взносов). Суммы процентов уплачиваются одновременно с платежами, вносимыми в счет погашения рассрочки

## КАК ПОЛУЧИТЬ ЛЬГОТУ ПО «ВВОЗНОМУ» НДС?

Плательщики «ввозного» НДС таможенными органами вправе в отношении отдельных товаров воспользоваться льготами по его уплате.

Рассмотрим алгоритм получения наиболее применяемых льгот по «ввозному» НДС, а также условия, при невыполнении которых организация утрачивает право на льготу.

### Инвестиционные проекты

Инвестор и (или) организация, созданная в Республике Беларусь этим инвестором либо с его участием в установленном порядке, после заключения инвестиционного договора при реализации инвестиционного проекта освобождаются от НДС при ввозе на территорию Республики Беларусь технологического оборудования (комплектующих и запасных частей к нему) для использования его на территории Республики Беларусь в рамках реализации инвестиционного проекта.

Порядок и условия получения данной льготы определены Декретом Президента Республики Беларусь от 06.08.2009 № 10 «О создании дополнительных условий для инвестиционной деятельности в Республике Беларусь» (далее – Декрет № 10).

**Справочно:** ниже рассмотренные положения законодательства могут применяться и в отношении сырья и материалов, ввозимых по инвестиционным проектам.

Однако в отношении названных товаров льгота по «ввозному» НДС регулируется не Декретом № 10, а иными законодательными актами или постановлениями Совета Министров Республики Беларусь, принятыми во исполнение таких законодательных актов.

Рассмотрим основные положения получения льготы по «ввозному» НДС по инвестиционному проекту.

**1. Для применения льготы необходимо иметь документ, подтверждающий право на нее.**

Таким подтверждающим документом является перечень товаров, ввозимых инвестором и (или) организацией, в установленном порядке созданной в Республике Беларусь этим инвестором либо с его участием, для реализации инвестиционных проектов. Он должен быть согласован по правилам, определенным Положением о порядке подтверждения условий для применения освобождения от ввозных таможенных пошлин и (или) налога на добавленную стоимость в отношении ввозимых (ввезенных) технологического оборудования, комплектующих и запасных частей к нему и (или) сырья и материалов, утвержденным постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 19.02.2014 № 149 (далее – Положение № 149).

Иными словами, для применения льготы по НДС необходимо подтверждение назначения ввозимых (ввезенных) технологического оборудования, комплектующих и запасных частей к нему и (или) сырья и материалов для исключительного использования на территории Республики Беларусь в целях реализации инвестиционных проектов, соответствующих приоритетному виду деятельности (сектору экономики). Такое подтверждение осуществляется путем выдачи заключения о согласовании перечня:

– технологического оборудования, комплектующих и запасных частей к нему, ввозимых (ввезенных) для исключительного использования на территории Республики Беларусь в целях реализации инвестиционного проекта, соответствующего приоритетному виду деятельности (сектору экономики);

– сырья и материалов, ввозимых (ввезенных) для исключительного использования на территории Республики Беларусь в целях реализации инвестиционного проекта, соответствующего приоритетному виду деятельности (сектору экономики) (далее – заключение о согласовании перечня сырья и материалов).

**Справочно:** формы таких заключений определены приложениями 1 и 2 к Положению № 149 соответственно.

Единый перечень возложил осуществление данной административной процедуры на республиканский орган государственного управления, иную государственную организацию, подчиненную Правительству Республики Беларусь, Управление делами Президента Республики Беларусь, областной (Минский городской) исполнительный комитет, которые:

- или подписали с инвестором (инвесторами) инвестиционный договор;
- или уполномочены в соответствии с нормативными правовыми актами Республики Беларусь на координацию работ по инвестиционному договору с Республикой Беларусь либо на подтверждение условий освобождения от ввозных таможенных пошлин и (или) НДС.

Соответствующее заключение (согласование) выдается в течение 10 рабочих дней и действует бессрочно. Указанная процедура осуществляется бесплатно.

**2. Для получения необходимого заключения инвестор или созданная им организация должны представить заинтересованному органу ряд документов.**

Для получения подтверждения в вышеуказанный уполномоченный орган надо представить следующие документы (см. табл. 1).

Таблица 1

Для согласования перечня технологического оборудования, комплектующих и запасных частей к нему	Для согласования перечня сырья и материалов
Заявление по установленной форме	
Перечень товаров согласно внешнеторговому контракту с указанием их наименования, количества и общей стоимости, согласованный организацией, осуществляющей (осуществившей) разработку проектно-сметной документации на объект, предусмотренный в инвестиционном проекте	Перечень товаров согласно внешнеторговому контракту с указанием их наименования, количества и общей стоимости
Заполненная форма реестра сведений выданных заключений о согласовании перечней товаров установленного образца в электронном виде	
Копия проектно-сметной документации (при ее наличии)	Сведения о характеристике (свойствах) сырья и материалов; сведения о наименовании производителей сырья и материалов
	Согласование проектной организации, осуществившей в соответствии с нормативными техническими документами разработку и утверждение технической документации, о необходимом количестве сырья и материалов для реализации инвестиционного проекта

\* Единый перечень административных процедур, осуществляемых государственными органами и иными организациями в отношении юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, утвержденный постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 17.02.2012 № 156 (далее – Единый перечень).

Отметим, что форму и содержание заявления, подаваемого для согласования перечня, утверждает заинтересованный орган. При этом в заявлении должны быть указаны в обязательном порядке:

- наименование инвестиционного договора с Республикой Беларусь, дата его заключения и срок действия (при наличии такого договора);
- наименование инвестиционного проекта, соответствующего приоритетному виду деятельности (сектору экономики), и срок его реализации;
- наименование объекта, предусмотренного в инвестиционном проекте, в т.ч. реализуемом в соответствии с инвестиционным договором с Республикой Беларусь, для которого ввозятся технологическое оборудование, комплектующие и запасные части к нему и (или) сырье и материалы;
- полное наименование и учетный номер плательщика заявителя (для юридических лиц и индивидуальных предпринимателей) или фамилия, собственное имя, отчество и гражданство заявителя (для физических лиц);
- реквизиты внешнеторгового контракта;
- реквизиты законодательного акта Республики Беларусь, которым предусмотрено освобождение технологического оборудования, комплектующих и запасных частей к нему и (или) сырья и материалов от ввозных таможенных пошлин и (или) НДС.

Прилагаемый к заявлению реестр сведений выданных заключений о согласовании перечней товаров оформляется согласно приложениям 3 и 4 к Положению № 149 (кроме гр. 2, которая заполняется заинтересованным органом).

**Справочно:** критерием отнесения товаров к технологическому оборудованию, комплектующим и запасным частям к нему является их соответствие одному или нескольким из следующих условий. Так, они должны:

- классифицироваться согласно ТН ВЭД ЕАЭС в товарных позициях (подсубпозициях) 7309 00, 7311 00, 8402–8408, 8410–8431, 8433–8443, 8444 00, 8445–8448, 8449 00 000 0, 8450–8466, 8468, 8471–8475, 8477–8481, 8483, 8484, 8486, 8487, 8501, 8502, 8503 00, 8504–8508, 8514–8517, 8523, 8528–8531, 8535–8537, 8543, 8545, 8603, 8604 00 000 0, 8605 00 000, 8608 00 000, 9010–9013, 9015, 9016 00, 9022, 9023 00, 9024, 9026, 9027, 9030–9032;
- относиться к технологическому оборудованию в соответствии с техническими и иными нормативными правовыми актами Республики Беларусь;
- являться неотъемлемой частью реализуемого на территории Республики Беларусь инвестиционного проекта согласно проектно-сметной документации на объект, предусмотренный в инвестиционном проекте, в т.ч. реализуемом в соответствии с инвестиционным договором.

Соблюдение изложенных, а также иных предусмотренных Положением № 149 требований, проверяется согласующим органом.

### **3. Сведения о намерении использовать льготу заявляются в таможенной декларации.**

В декларации также указываются подтверждающие это документы и ссылки на предусматривающие льготы нормативные правовые акты.

### **4. Льготированные товары должны использоваться только в обозначенных целях.**

Такие товары являются условно выпущенными. Если это требование не выполняется, то инвестор или созданная им организация лишаются права на льготу.

## **Товары для последующего экспорта за пределы Республики Беларусь**

Данная льгота по НДС предусмотрена Указом Президента Республики Беларусь от 11.08.2011 № 358 «О стимулировании реализации товаров». Для ее применения заинтересованная организация должна:

- 1) получить необходимый статус.

Данной льготой вправе воспользоваться только лица, обладающие статусом уполномоченного экономического оператора и включенные в реестр владельцев таможенных складов и (или) в реестр владельцев складов временного хранения;

2) произвести декларирование товаров с использованием льгот.

Сведения о намерении использовать льготу заявляются в таможенной декларации с указанием подтверждающих это документов и ссылок на предусматривающие льготы нормативные правовые акты;

3) экспортировать товары за пределы территории Республики Беларусь.

Условием предоставления льготы является последующий экспорт товаров с применением ставки НДС в размере 0 %.

Выполнение указанного условия подтверждает Министерство по налогам и сборам путем направления Государственному таможенному комитету реестра по установленной форме.

Для этих целей плательщик НДС, получивший льготу, заполняет указанный реестр и представляет его в течение 190 дней со дня помещения товаров под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления в налоговый орган по месту постановки на учет вместе с налоговой декларацией (расчетом) по налогу на добавленную стоимость, в которой отражены обороты по реализации товаров с применением ставки НДС в размере 0 %.

### **Товары медицинского назначения**

Льгота по «ввозному» НДС предусмотрена в отношении:

– лекарственных средств, медицинских изделий и протезно-ортопедических изделий, а также сырья, материалов для их изготовления, комплектующих изделий для их производства, полуфабрикатов к ним;

– технических средств, которые не могут быть использованы иначе, как для профилактики инвалидности и (или) реабилитации инвалидов.

Данная льгота регулируется Налоговым кодексом Республики Беларусь и Указом Президента Республики Беларусь от 24.02.2007 № 107 «Об освобождении от налога на добавленную стоимость при ввозе на территорию Республики Беларусь некоторых категорий товаров» (далее – Указ № 107).

Для применения льготы организация должна:

1) определить, подпадает ли ввозимый товар под льготу.

Для этого необходимо проверить товар на наличие его в специальных реестре и перечнях (см. табл. 2).

Таблица 2

Условия, установленные в отношении лекарственных средств, медицинских изделий и протезно-ортопедических изделий, а также сырья, материалов для их изготовления, комплектующих изделий для их производства, полуфабрикатов к ним	Условия, установленные в отношении технических средств, которые не могут быть использованы иначе как для профилактики инвалидности и (или) реабилитации инвалидов
1	2
Товары должны быть включены одновременно: – в Перечень лекарственных средств, изделий медицинского назначения, протезно-ортопедических изделий и медицинской техники, а также сырья и материалов для их	Товары должны быть включены в Перечень технических средств, которые не могут быть использованы иначе как для профилактики инвалидности и (или) реабилитации инвалидов, освобождаемых от налога на добавленную стоимость при ввозе на территорию Республики Беларусь, утвержденный Указом № 107.

1	2
<p>изготовления, комплектующих изделий для их производства, полуфабрикатов к ним, освобождаемых от налога на добавленную стоимость при ввозе на территорию Республики Беларусь, утвержденный Указом № 107. Отметим, что отнесение товаров к такому перечню осуществляется на основании кода ТН ВЭД ЕАЭС, а для товаров, отмеченных знаком «**» – также наименования;</p> <p>– Государственный реестр лекарственных средств Республики Беларусь и Государственный реестр изделий медицинского назначения и медицинской техники Республики Беларусь. На товары, не включенные в названные реестры, должно быть в наличии заключение Минздрава о том, что ввозимые (ввезенные) товары относятся к лекарственным средствам, изделиям медицинского назначения, протезно-ортопедическим изделиям и медицинской технике либо к сырью и материалам для их изготовления, комплектующим изделиям для их производства, полуфабрикатам к ним. Заключение выдается в соответствии с подп. 1.21 п. 1 Единого перечня.</p> <p><b>Справочно:</b> лекарственные средства, изделия медицинского назначения, протезно-ортопедические изделия и медицинская техника, а также сырье, материалы для их изготовления, комплектующие изделия для их производства, полуфабрикаты к ним, выпускаемые для внутреннего потребления, с 1 января 2013 г. являются товарами, выпущенными без ограничений по пользованию и (или) распоряжению (до указанной даты они являлись условно выпущенными товарами)</p>	<p><b>Справочно:</b> этот перечень включает в себя:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– сурдотехнические средства (сигнализаторы звука световые и вибрационные; вибротактильные устройства; слухоречевые тренажеры; медиапродукция (видеофильмы с субтитрами); сурдотехнические приборы для компенсации потери слуха; электрические звукоусилительные комплекты, звукоусиливающая аппаратура индивидуального и коллективного пользования, специально предназначенные для обучения глухих и слабослышащих; приборы «видимой речи» и другие индикаторы звуков речи для глухих; технические средства, применяемые глухими в быту (телефонные аппараты для тугоухих и глухих (аппараты с усилителями), с «бегущей строкой», «телеавтографы», будильники для глухих);</li> <li>– тифлотехнические средства (технические средства, специально предназначенные для ориентирования незрячих в пространстве; приборы, грифели, электронные и механические пишущие машинки и бумага, специально предназначенная для письма рельефно-точечным шрифтом Брайля; литература, издаваемая рельефно-точечным шрифтом Брайля, а также с укрупненным шрифтом; технические средства, применяемые незрячими в быту (оптические, специальные устройства для чтения «говорящей книги»); электронно-оптические технические средства для коррективки слабовидения; программное обеспечение, технические средства, специально предназначенные для облегчения работы незрячих на персональных электронно-вычислительных машинах);</li> <li>– игрушки и игры, специально предназначенные для незрячих;</li> <li>– технические средства для реабилитации слепоглухих;</li> <li>– специальные бытовые приспособления, используемые инвалидами для одевания одежды, обуви, открывания дверей, пользования ключами и другого, а также для самообслуживания на кухне (для очистки и резки продуктов);</li> <li>– специализированные приспособления для оборудования рабочих мест инвалидов;</li> <li>– специальное тренажерное и спортивное оборудование для инвалидов;</li> <li>– подъемники различного назначения для обслуживания инвалидов.</li> </ul> <p>Заключения о включении товаров в такой перечень уполномочено выдавать Минтруда и соцзащиты в соответствии с подп. 1.21 п. 1 Единого перечня</p>

2) задекларировать товары с использованием льгот.

Сведения о намерении использовать льготу заявляются в таможенной декларации с указанием подтверждающих это документов и ссылок на предусматривающие льготы нормативные правовые акты;

3) соблюсти дополнительные условия.

Обратите внимание, что технические средства, которые не могут быть использованы иначе, как для профилактики инвалидности и (или) реабилитации инвалидов, освобожденные от НДС, являются условно выпущенными товарами. Иными словами, их использование допускается только в обозначенных целях.

**Резиденты Парка высоких технологий**

Порядок и условия получения льготы по НДС для резидентов Парка высоких технологий (далее – ПВТ) определены Декретом Президента Республики Беларусь от 22.09.2005 № 12 «О Парке высоких технологий».

Так, резиденты ПВТ освобождаются от НДС при ввозе на территорию Республики Беларусь технологического оборудования, комплектующих и (или) запасных частей к нему в целях использования исключительно на территории Республики Беларусь для реализации инвестиционных проектов в рамках осуществления соответствующих видов деятельности.

**Справочно:** это виды деятельности, которые могут осуществлять согласно законодательству резиденты ПВТ.

Подтверждением права на льготу является заключение администрации ПВТ о назначении ввозимых резидентом ПВТ на территорию Республики Беларусь технологического оборудования, комплектующих и (или) запасных частей к нему для целей освобождения от НДС, взимаемого таможенными органами.

Для рассматриваемых целей Указом Президента Республики Беларусь от 30.08.2012 № 392 «Об отдельных вопросах налогообложения резидентов Парка высоких технологий» утверждены:

– перечень технологического оборудования, комплектующих и (или) запасных частей к нему, освобождаемых от обложения ввозными таможенными пошлинами и налогом на добавленную стоимость, взимаемыми таможенными органами, при ввозе на территорию Республики Беларусь резидентами Парка высоких технологий;

– Положение о порядке выдачи заключений о назначении ввозимых резидентами Парка высоких технологий на территорию Республики Беларусь технологического оборудования, комплектующих и (или) запасных частей к нему для целей освобождения их от обложения ввозными таможенными пошлинами и налогом на добавленную стоимость, взимаемыми таможенными органами.

Сведения о намерении использовать льготу заявляются в таможенной декларации с указанием подтверждающих это документов и ссылок на предусматривающие льготы нормативные правовые акты.

**Важно!** Использование резидентами ПВТ в течение 2 лет с даты выпуска технологического оборудования, комплектующих и (или) запасных частей к нему, в отношении которых были предоставлены льготы по уплате ввозных таможенных пошлин и НДС, взимаемых таможенными органами, в целях иных, чем были определены, а также передача в собственность либо во владение, пользование и (или) распоряжение на основании гражданско-правовых сделок юридическим и физическим лицам в течение 2 лет с даты их выпуска допускаются при условии уплаты указанных таможенных платежей и выполнения других требований, предусмотренных законодательством.

## ВВОЗ ТОВАРОВ ИЗ ГОСУДАРСТВ – ЧЛЕНОВ ЕВРАЗИЙСКОГО ЭКОНОМИЧЕСКОГО СОЮЗА: ОШИБКИ ПРИ ИСЧИСЛЕНИИ НДС

Порядок исчисления и уплаты НДС при ввозе товаров из государств – членов ЕАЭС установлен в Протоколе о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг (далее – Протокол), приведенном в приложении 18 к Договору о Евразийском экономическом союзе от 29.05.2014 (далее – Договор).

При ввозе товаров на территорию Республики Беларусь с территории государств – членов Евразийского экономического союза взимание НДС осуществляют налоговые органы в соответствии с Налоговым кодексом Республики Беларусь (далее – НК) и (или) актами Президента Республики Беларусь, международными договорами Республики Беларусь, в т.ч. актами, составляющими право Евразийского экономического союза (п. 2 ст. 95 НК).

НДС при ввозе товаров из государств – членов ЕАЭС исчисляют и уплачивают ежемесячно без нарастающего итога за год.

Форма расчета суммы НДС, взимаемого налоговыми органами при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь, приведена в части II налоговой декларации (расчета) по НДС (далее – декларация), форма которой утверждена постановлением МНС Республики Беларусь от 24.12.2014 № 42 (далее – постановление № 42). Порядок заполнения формы декларации изложен в гл. 2 Инструкции о порядке заполнения налоговых деклараций (расчетов) по налогам (сборам), книги покупок, утвержденной постановлением № 42.

Отметим, что в случаях допущения ошибок их исправление в бухгалтерском учете производят на основании гл. 4 Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки», утвержденного постановлением Минфина Республики Беларусь от 10.12.2013 № 80.

### **Ситуация 1. Хранение товара на территории России и ввоз его на территорию Беларуси**

Белорусская организация приобрела товары на территории Российской Федерации и оставила их на временное хранение у поставщика. Отдельно от стоимости приобретенных товаров были также оплачены услуги по хранению. Стоимость услуг по хранению была включена в налоговую базу при исчислении НДС при ввозе этих товаров на территорию Республики Беларусь.

#### **Суть нарушения**

Стоимость услуг по хранению не следует включать в налоговую базу при исчислении НДС при ввозе этих товаров на территорию Республики Беларусь.

#### **Обоснование**

Объектами обложения НДС признают ввоз товаров на территорию Республики Беларусь (подп. 1.2 п. 1 ст. 93 НК).

Взимание косвенных налогов по товарам, импортируемым на территорию одного государства – члена ЕАЭС с территории другого государства – члена ЕАЭС, осуществляет налоговый орган государства – члена ЕАЭС, на территорию которого импортированы товары, по месту постановки на учет налогоплательщиков – собственников товаров, включая налогоплательщиков, применяющих специальные режимы налогообложения, в т.ч. с учетом особенностей, предусмотренных подп. 13.1–13.5 п. 13 Протокола.

Для целей разд. IV Протокола собственником товаров признают лицо, которое обладает правом собственности на товары или к которому переход права собственности на товары предусматривается договором (контрактом) (п. 13 Протокола).

Для целей уплаты НДС налоговую базу определяют на дату принятия на учет у налогоплательщика импортированных товаров (но не позднее срока, установленного законодательством).

вом государства – члена ЕАЭС, на территорию которого импортируются товары) на основе стоимости приобретенных товаров.

Стоимостью приобретенных товаров является цена сделки, подлежащая уплате поставщику за товары и услуги согласно условиям договора (п. 14 Протокола).

Для целей уплаты НДС налоговая база определяется на дату принятия на учет у налогоплательщика импортированных товаров (но не позднее срока, установленного законодательством государства-члена, на территорию которого импортируются товары) на основе стоимости приобретенных товаров (п. 14 Протокола).

В налоговую базу при исчислении НДС не включают стоимость услуг по хранению, оказанных российским поставщиком товаров, в случае если стоимость этих услуг не включена в цену сделки, подлежащую уплате поставщику за товары.

Следовательно, налоговую базу для исчисления НДС следует уменьшить на стоимость этих услуг по хранению, что приведет к уменьшению исчисленной суммы НДС.

### Как исправить ошибку

На основании бухгалтерской справки-расчета организации необходимо сделать запись:

**Д-т 18 – К-т 68**

– **методом «красное сторно»** отражается излишне исчисленная при ввозе товаров сумма НДС.

Исправления в налоговом учете производят в соответствии с нормами ст. 63 НК. Корректировке в сторону уменьшения подлежат показатели, отраженные в части II декларации.

**Справочно:** при обнаружении в декларации, поданной за прошлый налоговый период либо за прошлый отчетный период текущего налогового периода, неполноты сведений или ошибок плательщик должен внести изменения и (или) дополнения в декларацию.

Декларацию с внесенными изменениями представляют в налоговый орган по форме, действовавшей в налоговый период, за который вносят изменения.

В отношении налога, сбора (пошлины), исчисляемых без нарастающего итога с начала налогового периода, соответствующие сведения о вносимых изменениях и (или) дополнениях отражают в декларации за тот отчетный (налоговый) период, в котором обнаружены неполнота сведений или ошибки (п. 8 ст. 63 НК).

### Ситуация 2. Ввоз товаров из-за рубежа организацией, применяющей УСН без уплаты НДС

Белорусская организация, применяющая УСН без уплаты НДС, ввозит товары на территорию Республики Беларусь с территории Республики Казахстан. В связи с применением организацией УСН без уплаты НДС исчисление и уплата НДС при ввозе этих товаров не производились.

### Суть нарушения

Организация необоснованно не исчислила и не уплатила НДС при ввозе товаров на территорию Беларуси из Казахстана.

### Обоснование

Для организаций, применяющих УСН, сохраняется общий порядок исчисления и уплаты налогов, сборов (пошлин), взимаемых при ввозе (вывозе) товаров на таможенную территорию Республики Беларусь (подп. 3.1 п. 3 ст. 286 НК).

На основании этого белорусской организации, применяющей УСН без уплаты НДС, следует уплатить НДС при ввозе товаров из-за пределов Республики Беларусь, несмотря на то что она применяет УСН без уплаты НДС.

### Как исправить ошибку

На основании бухгалтерской справки-расчета организации необходимо сделать запись:

**Д-т 18 – К-т 68**

– отражается сумма НДС, исчисленная при ввозе товаров.

Исправления в налоговом учете производят в соответствии с нормами ст. 63 НК. В налоговый орган следует представить часть II декларации.

### Меры ответственности

Неуплата или неполная уплата плательщиком, иным обязанным лицом суммы налога влекут наложение штрафа на юридическое лицо в размере 20 % от неуплаченной суммы налога, но не менее 10 базовых величин (ч. 1 ст. 13.6 Кодекса Республики Беларусь об административных правонарушениях).

#### Ситуация 3. Ввоз товаров из России, в стоимость которых включена сумма НДС

Организация ввезла из Российской Федерации товары, в стоимость которых включена поставщиком сумма НДС в размере 18 %. Организация не включила эту сумму НДС в состав налоговой базы для исчисления НДС при ввозе этих товаров.

### Суть нарушения

Организация необоснованно не включила в налоговую базу сумму НДС, предъявленную российским поставщиком.

### Обоснование

Для целей уплаты НДС налоговую базу определяют на дату принятия на учет у налогоплательщика импортированных товаров (но не позднее срока, установленного законодательством государства – члена ЕАЭС, на территорию которого импортируются товары) на **основе стоимости** приобретенных товаров.

Стоимостью приобретенных товаров является цена сделки, подлежащая уплате поставщику за товары согласно условиям договора (контракта) (п. 14 Протокола).

Поскольку стоимость приобретенных товаров включает сумму НДС, то налоговая база для исчисления НДС при ввозе этих товаров определяется с включением суммы НДС.

### Как исправить ошибку

На основании бухгалтерской справки-расчета организации необходимо сделать запись:

**Д-т 18 – К-т 68**

– отражается сумма НДС, исчисленная от увеличения налоговой базы на сумму НДС, предъявленную к оплате поставщиком товаров.

Исправления в налоговом учете производят в соответствии с нормами ст. 63 НК. Корректировке в сторону увеличения подлежат показатели, отраженные в части II декларации.

### Меры ответственности

Меры ответственности такие же, как в ситуации 2.

#### **Ситуация 4. Белорусская организация приобрела в собственность земельный участок на территории России**

Белорусская организация – плательщик НДС приобретает в собственность земельный участок на территории Российской Федерации у российской организации – плательщика НДС. Белорусская организация уплатила НДС по этому участку.

### Суть нарушения

Организации не следует уплачивать НДС в связи с отсутствием импорта.

### Обоснование

Косвенными налогами облагаются только товары, ввезенные из России в Беларусь (п. 1 ст. 71 Договора).

Для обоснования вывода рассмотрим применяемые в Протоколе понятия:

– «импорт товаров» – ввоз товаров налогоплательщиками (плательщиками) на территорию одного государства – члена ЕАЭС с территории другого государства – члена ЕАЭС;

– «товар» – реализуемое или предназначенное для реализации любое движимое и недвижимое имущество;

– «недвижимое имущество» – в т.ч. земельные участки и все, что прочно связано с землей, т.е. объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно (п. 2 Протокола).

В рассматриваемой ситуации земельный участок не может быть вывезен с территории Российской Федерации на территорию Республики Беларусь и соответственно не может быть ввезен на территорию Республики Беларусь с территории Российской Федерации, т.е. отсутствует импорт этой недвижимости.

Следовательно, покупатель не должен уплачивать НДС, как это происходит при импорте товаров в ЕАЭС, в связи с отсутствием импорта земельного участка.

### Как исправить ошибку

На основании бухгалтерской справки-расчета организации необходимо сделать запись:

**Д-т 18 – К-т 68**

– методом «красное сторно» отражается необоснованно уплаченная сумма НДС.

Исправления в налоговом учете производят в соответствии с нормами ст. 63 НК. Корректировке в сторону уменьшения подлежат показатели, отраженные в части II декларации.

#### **Ситуация 5. Ввоз товаров из Казахстана, оплаченных третьим лицом**

Организация ввозит товары на территорию Республики Беларусь из Республики Казахстан. Оплата за эти товары была произведена их продавцу третьим лицом, а не самим покупателем. На основании этого организация – получатель товаров не уплатила НДС при ввозе этих товаров.

## Суть нарушения

Организация необоснованно не уплатила НДС по ввезенным товарам.

## Обоснование

Для целей уплаты НДС налоговую базу определяют на дату принятия на учет у налогоплательщика импортированных товаров на основе стоимости приобретенных товаров.

Стоимостью приобретенных товаров является цена сделки, подлежащая уплате поставщику за товары согласно условиям договора (контракта) (п. 14 Протокола).

Исходя из изложенного по товарам, ввезенным на территорию Республики Беларусь с территории Республики Казахстан, плательщик должен исчислить НДС в общеустановленном порядке независимо от того, что оплата этих товаров была произведена их продавцу третьим лицом, а не самим покупателем.

На основании бухгалтерской справки-расчета организации необходимо сделать запись:

**Д-т 18 – К-т 68**

– отражается сумма НДС, исчисленная от стоимости приобретенных товаров.

Исправления в налоговом учете производят в соответствии с нормами ст. 63 НК. Корректировке в сторону увеличения подлежат показатели, отраженные в части II декларации.

## Меры ответственности

Меры ответственности такие же, как в ситуации 2.

## КАК ПРАВИЛЬНО ОПРЕДЕЛИТЬ МЕСТО РЕАЛИЗАЦИИ ПРИ ИСЧИСЛЕНИИ НДС. НЕ ДОПУСКАЙТЕ ОШИБОК!

Определение места реализации товаров (работ, услуг) имеет важное значение для исчисления НДС, так как объектом обложения НДС признают обороты не только по их реализации на территории Республики Беларусь, но и при приобретении этих объектов на территории Республики Беларусь у иностранных организаций, не состоящих на учете в налоговых органах Республики Беларусь (п. 1 ст. 92 Налогового кодекса Республики Беларусь; далее – НК).

Место реализации товаров определяют в соответствии со ст. 32 НК. Место реализации работ (услуг) в рамках Евразийского экономического союза (далее – ЕАЭС) установлено Протоколом о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг (приложение 18 к Договору о Евразийском экономическом союзе от 29.05.2014; далее – Протокол, Договор о ЕАЭС соответственно), а в отношениях с другими государствами – ст. 33 НК.

**Справочно:** взимание косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг осуществляют в государстве – члене ЕАЭС, территорию которого признают местом реализации работ, услуг, и в порядке, предусмотренном приложением 18 к Договору о ЕАЭС (пп. 1, 2 ст. 72 Договора о ЕАЭС).

Определения некоторых работ и услуг приведены в п. 2 Протокола и в п. 3 ст. 33 НК.

При исчислении НДС в Республике Беларусь налоговую базу налога отражают в налоговой декларации (расчете) по НДС (далее – декларация), форма которой приведена в приложении 1 к постановлению МНС Республики Беларусь от 24.12.2014 № 42. Этим же постановлением утверждена Инструкция о порядке заполнения налоговых деклараций (расчетов) по налогам (сборам), книги покупок (далее – Инструкция).

Напомним, что в случаях допущения ошибок их исправление в бухгалтерском учете производят на основании гл. 4 Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки», утвержденного постановлением Минфина Республики Беларусь от 10.12.2013 № 80.

### **Ситуация 1. Организация приобрела товар на территории Беларуси у иностранной организации**

Организация, применяющая УСН без уплаты НДС, приобрела товар у российской организации, не осуществляющей деятельность на территории Республики Беларусь. Товар был отгружен с завода в г. Минске. Организация не исчислила НДС, поскольку считает, что не должна исчислять НДС в соответствии с применяемым особым режимом налогообложения и что товар уже находился на территории Республики Беларусь.

#### **Суть нарушения**

Организация необоснованно не исчислила и не уплатила НДС.

#### **Обоснование**

При реализации товаров на территории Республики Беларусь иностранными организациями, не осуществляющими деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство и не состоящими в связи с этим на учете в налоговых органах Республики Беларусь, обязанность по исчислению и перечислению в бюджет НДС возложена на состоящие на учете в налоговых органах Республики Беларусь организации, приобретающие данные товары (п. 1 ст. 92 НК).

Следовательно, если товар приобретен у иностранной организации, не состоящей на учете в налоговом органе Республики Беларусь, и местом реализации этого товара признана территория Республики Беларусь, то покупателю товара следует исчислить и уплатить НДС.

Местом реализации товаров признают территорию Республики Беларусь, если товар находится на территории Республики Беларусь и не отгружается и не транспортируется покупателю (получателю, указанному покупателем) и (или) товар в момент начала отгрузки или транспортировки покупателю (получателю, указанному покупателем) находится на территории Республики Беларусь (ст. 32 НК).

Поскольку товар отгружался в г. Минске, то местом его реализации признают территорию Республики Беларусь.

Организация при приобретении на территории Республики Беларусь товаров у иностранных организаций, не состоящих на учете в налоговых органах Республики Беларусь, обязана исчислить по установленным ставкам и уплатить в бюджет сумму НДС независимо от того, является ли она плательщиком по своей деятельности (п. 8 ст. 103 НК).

Таким образом, белорусский покупатель товара, несмотря на то, что он не является плательщиком НДС в случае применения УСН, должен исчислить и уплатить НДС в Республике Беларусь.

Уплату НДС при ввозе действительно производить не следует, так как товар не был ввезен на территорию Республики Беларусь.

### Как исправить ошибку

На основании бухгалтерской справки-расчета организации необходимо сделать запись:

**Д-т 18 – К-т 68**

– отражается сумма НДС, исчисленная при приобретении товара.

Исправления в налоговом учете производят в соответствии с нормами ст. 63 НК.

**Справочно:** при обнаружении в декларации, поданной за прошлый налоговый период либо за прошлый отчетный период текущего налогового периода, неполноты сведений или ошибок плательщик (иное обязанное лицо) должен внести изменения и (или) дополнения в декларацию.

Декларацию с внесенными изменениями и (или) дополнениями представляют в налоговый орган по форме, действовавшей в налоговый период, за который вносят изменения и (или) дополнения.

Если в отношении налога, исчисляемого нарастающим итогом с начала налогового периода, неполнота сведений или ошибки обнаружены за отчетный период прошлого налогового периода, то изменения и (или) дополнения отражают в декларации за прошлый налоговый период. При обнаружении неполноты сведений или ошибок за прошлый отчетный период текущего налогового периода изменения и (или) дополнения отражают в декларации, представляемой за очередной отчетный период текущего налогового периода (п. 8 ст. 63 НК).

Корректировке в сторону увеличения подлежат показатели, отраженные в стр. 13 разд. I декларации.

**Справочно:** в стр. 13 декларации отражают налоговую базу и суммы НДС, подлежащие уплате в бюджет при приобретении товаров на территории Республики Беларусь у иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство и не состоящих в связи с этим на учете в налоговых органах Республики Беларусь (подп. 14.9 п. 14 Инструкции).

### Меры ответственности

Неуплата или неполная уплата плательщиком, иным обязанным лицом суммы налога влекут наложение штрафа на юридическое лицо в размере 20 % от неуплаченной суммы налога, но не менее 10 базовых величин (ч. 1 ст. 13.6 Кодекса Республики Беларусь об административных правонарушениях).

#### **Ситуация 2. Организация приобрела товар (освобождаемый от НДС) на территории Беларуси у иностранной организации**

Ситуация, аналогичная ситуации 1, но только организация приобрела товар, освобождаемый от НДС в соответствии со ст. 94 НК. Организация исчислила НДС, посчитав, что в ст. 94 НК приведены обороты по реализации товаров, освобождаемые от НДС, а она осуществила не реализацию товара, а его приобретение.

### Суть нарушения

Организация необоснованно исчислила НДС при приобретении товара, освобождаемого от НДС при его реализации.

### Обоснование

Положения ст. 94 НК распространяются также и на обороты по реализации товаров на территории Республики Беларусь иностранными организациями, не состоящими на учете в налоговых органах Республики Беларусь (подп. 4.1 п. 4 ст. 94 НК).

Таким образом, организация не должна исчислять и уплачивать НДС при приобретении товара на территории Республики Беларусь у иностранной организации.

### Как исправить ошибку

На основании бухгалтерской справки-расчета организации необходимо сделать запись:

**Д-т 18 – К-т 68**

– **методом «красное сторно»** отражается сумма НДС, исчисленная при приобретении товара.

Исправления в налоговом учете производят в соответствии с нормами ст. 63 НК. Корректировке в сторону уменьшения подлежат показатели, отраженные в стр. 13 разд. I декларации.

**Справочно:** в разд. I декларации не отражают налоговую базу при приобретении объектов, освобожденных от НДС в соответствии с законодательными актами (подп. 14.9 п. 14 Инструкции).

### Ситуация 3. Организация по договору поручения оказала посреднические услуги иностранной организации

Белорусская организация, действуя в рамках заключенного договора поручения от имени и за счет литовской организации, не состоящей на учете в налоговых органах Республики Беларусь в качестве налогоплательщика, оказала посреднические услуги по приобретению товара на территории Республики Беларусь и обеспечению его отгрузки за пределы Республики Беларусь. Поскольку товар был вывезен за пределы Республики Беларусь, организация не исчислила НДС.

### Суть нарушения

Организация необоснованно не исчислила НДС.

### Обоснование

По договору поручения одна сторона (поверенный) обязуется совершить от имени и за счет другой стороны (доверителя) определенные юридические действия. Права и обязанности по сделке, совершенной поверенным, возникают непосредственно у доверителя (п. 1 ст. 861 Гражданского кодекса Республики Беларусь).

Объектами обложения НДС признают обороты по реализации услуг на территории Республики Беларусь (подп. 1.1 п. 1 ст. 93 НК).

Для целей исчисления НДС местом реализации услуг признают территорию Республики Беларусь, если деятельность организации осуществляется на территории Республики

Беларусь и (или) местом ее нахождения является Республика Беларусь и она оказывает услуги, не предусмотренные подп. 1.1–1.4 п. 1 ст. 33 НК (подп. 1.5 п. 1 ст. 33 НК).

Поскольку услуги поверенного не предусмотрены в подп. 1.1–1.4 п. 1 ст. 33 НК, то местом их реализации признают территорию Республики Беларусь, так как они были оказаны белорусским налогоплательщиком.

Следовательно, белорусский поверенный должен исчислить НДС при оказании посреднических услуг.

Согласно перечню работ и услуг, связанному с экспортом товаров и приведенному в п. 3 ст. 102 НК, при их реализации может быть применена нулевая ставка НДС. Однако в этом перечне не указаны посреднические услуги, поэтому по ним в рассматриваемой ситуации нельзя применить нулевую ставку НДС.

### Как исправить ошибку

На основании бухгалтерской справки-расчета организации необходимо сделать запись:

**Д-т 90 – К-т 68**

– отражается сумма НДС, исчисленная при реализации посреднических услуг.

Исправления в налоговом учете производят в соответствии с нормами ст. 63 НК. Корректировке в сторону увеличения подлежат показатели, отраженные в стр. 1 разд. I декларации.

### Меры ответственности

Меры ответственности такие же, как в ситуации 1.

#### **Ситуация 4. Организация выступила заказчиком консультационных услуг, оказанных российской организацией на территории Российской Федерации**

Белорусская организация выступила заказчиком консультационных услуг, которые ей оказала российская организация на территории Российской Федерации без выезда на территорию Беларуси. Посчитав, что услуги были оказаны не на территории Республики Беларусь, организация не исчислила и не уплатила НДС в Республике Беларусь.

### Суть нарушения

Организация необоснованно не исчислила НДС.

### Обоснование

Как известно, Россия и Беларусь являются членами ЕАЭС.

Взимание косвенных налогов при оказании услуг осуществляют в государстве – члене ЕАЭС, территорию которого признают местом реализации услуг.

При оказании услуг налоговую базу, ставки косвенных налогов, порядок их взимания и налоговые льготы (освобождение от налогообложения) определяют в соответствии с законодательством государства – члена ЕАЭС, территорию которого признают местом реализации услуг. Местом реализации услуг признают территорию государства – члена ЕАЭС, если налого-

плательщик этого государства – члена ЕАЭС приобретает консультационные услуги (п. 28, подп. 4 п. 29 Протокола).

**Справочно:** консультационные услуги – услуги по предоставлению разъяснений, рекомендаций и иных форм консультаций, включая определение и (или) оценку проблем и (или) возможностей лица, по управленческим, экономическим, финансовым (в т.ч. налоговым и бухгалтерским) вопросам, а также по вопросам планирования, организации и осуществления предпринимательской деятельности, управления персоналом (п. 2 Протокола).

Следовательно, белорусский заказчик консультационных услуг должен исчислить и уплатить НДС в Республике Беларусь, так как местом их реализации признают территорию Республики Беларусь, несмотря на то что эти услуги фактически не были оказаны на территории Республики Беларусь.

### Как исправить ошибку

На основании бухгалтерской справки-расчета организации необходимо сделать запись:

**Д-т 18 – К-т 68**

– отражается сумма НДС, исчисленная при приобретении консультационных услуг.

Исправления в налоговом учете производят в соответствии с нормами ст. 63 НК. Корректировке в сторону увеличения подлежат показатели, отраженные в стр. 13 разд. I декларации.

### Меры ответственности

Меры ответственности такие же, как в ситуации 1.

#### **Ситуация 5. Организация арендовала у литовской организации автомобиль для перевозок грузов по территории Республики Беларусь**

Организация арендовала у литовской организации транспортное средство для перевозок грузов. Поскольку транспортное средство эксплуатировалось только на территории Беларуси, при выплате арендной платы организация исчислила и уплатила НДС.

### Суть нарушения

Организации не следовало исчислять и уплачивать НДС при выплате арендной платы за аренду транспортного средства.

### Обоснование

Для целей исчисления НДС местом реализации услуг признают территорию Республики Беларусь, если покупатель услуг осуществляет деятельность на территории Республики Беларусь и (или) местом его нахождения является Республика Беларусь.

Это положение применяют также в отношении аренды движимого имущества, **за исключением транспортных средств** (подп. 1.4 п. 1 ст. 33 НК).

Местом реализации услуг признают территорию Республики Беларусь, если деятельность организаций осуществляется на территории Республики Беларусь и (или) местом их нахождения является Республика Беларусь и ими оказываются услуги, не предусмотренные подп. 1.1–1.4 п. 1 ст. 33 НК. Это положение применяют, в частности, в отношении аренды транспортных средств, включая аренду транспортных средств с экипажем (подп. 1.5 п. 1 ст. 33 НК).

Таким образом, при аренде транспортного средства у иностранной организации местом реализации не признают территорию Республики Беларусь, так как арендодатель не является налогоплательщиком Республики Беларусь. При этом не имеет значения, что арендуемое транспортное средство эксплуатировалось только на территории Беларуси.

Следовательно, белорусский арендатор не должен исчислять и уплачивать НДС в Республике Беларусь.

### Как исправить ошибку

На основании бухгалтерской справки-расчета организации необходимо сделать запись:

**Д-т 18 – К-т 68**

– методом «красное сторно» отражается сумма НДС, исчисленная при выплате арендной платы.

Исправления в налоговом учете производят в соответствии с нормами ст. 63 НК. Корректировке в сторону уменьшения подлежат показатели, отраженные в стр. 13 разд. I декларации.

## КАК НЕ ОШИБИТЬСЯ ПРИ ПРИМЕНЕНИИ НУЛЕВОЙ СТАВКИ НДС

В применении нулевой ставки НДС существует ряд тонкостей, которые при прочтении норм Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК) могут быть и не заметны на первый взгляд. Такие «подводные камни» встречаются в т.ч. при обложении НДС услуг по охране перевозимых товаров; работ по переработке давальческого сырья для белорусской организации; при реализации товаров комитента российскому покупателю с вывозом товаров в Российскую Федерацию, а также при определении места реализации для целей исчисления НДС. Рассмотрим следующие ситуации.

### Ситуация 1. Оказание услуг по охране перевозимых товаров

Белорусская организация по заказу польской организации оказала в 2016 г. транспортные услуги по перевозке товаров из Польши на территорию Беларуси. На основании отдельного договора были оказаны услуги по охране перевозимых товаров. Белорусская организация при реализации услуг по охране применила нулевую ставку НДС.

### Суть нарушения

Белорусская организация ошибочно применила нулевую ставку НДС при реализации услуг по охране ввозимых товаров.

### Обоснование

Нулевую ставку НДС применяют при реализации услуг по сопровождению, погрузке, перегрузке и иных подобных услуг, непосредственно связанных с реализацией **экспортируемых** товаров (подп. 1.1.1 п. 1 ст. 102 НК).

**Справочно:** к услугам по сопровождению, погрузке, перегрузке и иным подобным услугам, непосредственно связанным с реализацией экспортируемых товаров, относятся услуги по сопровождению товаров, включая услуги по охране (п. 3 ст. 102 НК).

Таким образом, услуги по охране относят к услугам по сопровождению товаров.

Чтобы применить нулевую ставку НДС по этим услугам, плательщик должен представить в налоговый орган по месту постановки на учет копии следующих документов:

1) договоры (контракты) на оказание указанных услуг, заключенных с иностранной организацией;

2) документы, подтверждающие оказание этих услуг, с указанием в них:

– реквизитов декларации на товары, выпущенные в соответствии с заявленной таможенной процедурой экспорта;

– даты разрешения на убытие товаров за пределы территории Республики Беларусь (при осуществлении декларирования таможенным органам товаров в виде электронного документа);

– даты проставления таможенным органом на таможенной декларации отметки «Товар вывезен», заверенной личной номерной печатью должностного лица таможенного органа (при осуществлении декларирования таможенным органам товаров в письменной форме).

Если договор был заключен с польской организацией и эти товары ввозят из-за пределов Республики Беларусь, а не вывозят из нее, это исключает наличие у организации реквизитов декларации на товары, выпущенные в соответствии с заявленной таможенной процедурой экспорта, даты разрешения на убытие товаров за пределы территории Республики Беларусь.

Таким образом, нулевую ставку НДС нельзя применить в связи с отсутствием охраны экспортируемых товаров.

### Как исправить ошибку

В случаях допущения ошибок их исправляют в бухгалтерском учете, руководствуясь гл. 4 Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки», утвержденного постановлением Минфина Республики Беларусь от 10.12.2013 № 80.

На основании бухгалтерской справки-расчета организации необходимо сделать запись:

**Д-т 90 – К-т 68**

– отражается сумма НДС, исчисленная от реализации услуг по охране импортируемых товаров, по ставке 20 %.

Исправления в налоговый учет вносят в соответствии с нормами ст. 63 НК. Корректировке в сторону увеличения подлежат показатели, отраженные в стр. 1 разд. I части I налоговой декларации (расчета) по НДС (далее – декларация), а уменьшению – в стр. 6 декларации.

## Меры ответственности

Неуплата или неполная уплата плательщиком суммы налога влекут наложение штрафа на юридическое лицо в размере 20 % от неуплаченной суммы налога, но не менее 10 базовых величин (ч. 1 ст. 13.6 Кодекса Республики Беларусь об административных правонарушениях).

### Ситуация 2. Переработка давальческого сырья для белорусской организации

Белорусская организация в 2016 г. выполнила для другой белорусской организации работы по переработке давальческого сырья. Готовую продукцию из этого сырья заказчик вывез за пределы Республики Беларусь. В связи с этим переработчик применил нулевую ставку НДС при реализации этих работ.

## Суть нарушения

Белорусская организация ошибочно применила нулевую ставку НДС при реализации работ по переработке давальческого сырья белорусскому заказчику.

## Обоснование

Нулевую ставку НДС применяют при реализации экспортируемых работ по производству товаров из давальческого сырья (материалов) (подп. 1.1.1 п. 1 ст. 102 НК).

К экспортируемым работам по производству товаров из давальческого сырья (материалов), облагаемым НДС по нулевой ставке, относят работы собственного производства, оказанные **иностранным организациям** по производству экспортируемых товаров из давальческого сырья (материалов).

Основанием для применения нулевой ставки НДС при реализации работ по производству товаров из давальческого сырья (материалов) является наличие у плательщика договора (контракта), заключенного с иностранной организацией (п. 5 ст. 102 НК).

В связи с тем что у переработчика заключен договор на переработку давальческого сырья с белорусским, а не иностранным заказчиком, у переработчика нет оснований для применения нулевой ставки налога, несмотря на то что товар был вывезен заказчиком за пределы Республики Беларусь.

## Как исправить ошибку

На основании бухгалтерской справки-расчета организации необходимо сделать запись:

**Д-т 90 – К-т 68**

– отражается сумма НДС, исчисленная от реализации работ по переработке давальческого сырья белорусскому заказчику.

Исправления в налоговый учет вносят в соответствии с нормами ст. 63 НК. Корректировки в сторону увеличения подлежат показатели, отраженные в стр. 1 разд. I части I декларации, а уменьшению – в стр. 6 декларации.

## Меры ответственности

Меры ответственности такие же, как в ситуации 1.

### Ситуация 3. Реализация товаров комитента российскому покупателю с вывозом товаров в Российскую Федерацию

Белорусская организация – комиссионер на основании договора комиссии с другой белорусской организацией – комитентом в 2016 г. реализовала товары комитента российскому покупателю с вывозом товаров в Российскую Федерацию. Поскольку товары были реализованы иностранному покупателю и вывезены за пределы Республики Беларусь, комиссионер применил нулевую ставку НДС при реализации своих посреднических услуг.

#### Суть нарушения

Белорусская организация-комиссионер ошибочно применила нулевую ставку НДС при реализации посреднических услуг.

#### Обоснование

Нулевую ставку НДС применяют при реализации товаров, вывезенных (без обязательств об обратном ввозе на территорию Республики Беларусь) в государства – члены ЕАЭС. Для этого нужно документально подтвердить фактический вывоз товаров за пределы территории Республики Беларусь (подп. 1.1.1 п. 1 ст. 102 НК).

**Справочно:** перечень документов, являющихся основанием для применения нулевой ставки НДС комитентом при реализации товаров в государства – члены ЕАЭС, приведен в п. 7 ст. 102 НК.

Таким образом, при реализации товаров за пределы Республики Беларусь в государства – члены ЕАЭС с привлечением посредников применение нулевой ставки НДС возможно только собственником товаров, а не посредником. Применение нулевой ставки НДС при реализации посреднических услуг налоговым законодательством Республики Беларусь не предусмотрено.

В ЕАЭС взимание косвенных налогов при оказании услуг осуществляется в государстве – члене ЕАЭС, территорию которого признают местом реализации услуг (п. 2 ст. 72 Договора о Евразийском экономическом союзе от 29.05.2014; далее – Договор).

**Справочно:** взимание косвенных налогов при оказании услуг осуществляется в порядке, предусмотренном Протоколом о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг (приложение 18 к Договору; далее – Протокол).

В п. 28 Протокола также установлено, что взимание косвенных налогов при оказании услуг осуществляется в государстве – члене ЕАЭС, территорию которого признают местом реализации услуг.

При оказании услуг налоговую базу, ставки косвенных налогов, порядок их взимания и налоговые льготы (освобождение от налогообложения) определяют в соответствии с законодательством государства – члена ЕАЭС, территорию которого признают местом реализации услуг, если иное не установлено разд. IV Протокола.

Местом реализации услуг признают территорию государства – члена ЕАЭС, если услуги оказывает налогоплательщик этого государства – члена ЕАЭС, если иное не предусмотрено подп. 1–4 п. 29 разд. IV Протокола (подп. 5 п. 29 разд. IV Протокола).

Поскольку посреднические услуги не предусмотрены в подп. 1–4 п. 29 разд. IV Протокола и они были оказаны белорусским налогоплательщиком, то местом их реализации признают территорию Республики Беларусь.

Следовательно, комиссионер должен исчислить НДС, руководствуясь белорусским законодательством, т.е. с применением ставки НДС в размере 20 %.

### Как исправить ошибку

На основании бухгалтерской справки-расчета организации необходимо сделать запись:

#### **Д-т 90 – К-т 68**

– отражается сумма НДС, исчисленная от реализации посреднических услуг, по ставке 20 %.

Исправления в налоговый учет вносят в соответствии с нормами ст. 63 НК. Корректировке в сторону увеличения подлежат показатели, отраженные в стр. 1 разд. I части I декларации, а уменьшению – в стр. 6 декларации.

### Меры ответственности

Меры ответственности такие же, как в ситуации 1.

Производственно-практическое издание

**Нехай** Наталья Евгеньевна, **Статкевич** Виктор Геннадьевич,  
**Аброскин** Андрей Эрнстович

## **НДС-2016**

Практическое пособие

Ответственный за выпуск *Н.В. Гетман*  
Редакторы: *Н.И. Анищенко, Г.И. Сафонова,*  
*Н.Е. Тебекина, М.И. Шербаков*  
Компьютерная верстка *Е.Г. Пашук*  
Корректор *О.П. Божко*

Подписано в печать 22.04.2016.  
Формат 60 × 84 1/8. Бумага офсетная.  
Печать офсетная.  
Усл. печ. л. 20,46. Уч.-изд. л. 11,74.  
Тираж 200 экз. Заказ 0460.

ООО «АГЕНТСТВО ВЛАДИМИРА ГРЕВЦОВА».  
Свидетельство о государственной регистрации издателя,  
изготовителя, распространителя печатных изданий № 1/345 от 05.06.2014.  
Ул. Нарочанская, д. 11-2, комн. 21а, 220020, Минск.

Отпечатано в типографии ОАО «Промпечать».  
Свидетельство о государственной регистрации издателя,  
изготовителя, распространителя печатных изданий № 2/21 от 29.10.2013.  
Ул. Черняховского, д. 3, 220049, Минск.

ISBN 985709813-4



9 789857 098132

