

ОБ ОПРЕДЕЛЕНИИ МЕСТА РЕАЛИЗАЦИИ РАБОТ (УСЛУГ), ПРИОБРЕТАЕМЫХ ИНОСТРАННЫМИ ОРГАНИЗАЦИЯМИ

В связи с поступающими вопросами по определению с 2019 года места реализации работ (услуг), приобретаемых иностранными организациями, осуществляющими деятельность на территории Республики Беларусь, и включаемых в заключения аудиторских организаций иностранных государств, Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь письмом от 12.02.2020 №2-1-10/00303 разъяснило следующее.

1. По лизингу движимого имущества, не являющегося транспортным средством.

Вопрос. Российская организация (лизингодатель) передала другой российской организации (лизингополучатель) строительное оборудование по договору финансовой аренды (лизинга) от 12.05.2018, предусматривающему выкуп предмета лизинга.

Российская организация – лизингополучатель осуществляет строительную деятельность на территории Республики Беларусь через постоянное представительство и состоит на учете в налоговом органе Республики Беларусь. Предмет лизинга в 2019 году распоряжением российской организации - лизингополучателя был передан своему постоянному представительству на территории Республики Беларусь для работы на строительном объекте на территории Республики Беларусь.

Внутрихозяйственным извещением российская организация – лизингополучатель в 2019 году ежемесячно передавала своему постоянному представительству на территории Республики Беларусь расходы в виде уплаченных лизинговых платежей по вышеуказанному предмету лизинга.

Возникает ли у постоянного представительства российской организации - лизингополучателя обязанность:

уплатить «ввозной» НДС при ввозе на территорию Республики Беларусь предмета лизинга;

исчислить и уплатить НДС в бюджет Республики Беларусь в соответствии с пунктом 1 статьи 114 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее - Кодекс)?

Ответ. Согласно подпункту 3) пункта 6 статьи 72 Договора о Евразийском экономическом союзе от 29.05.2014 (далее – Договор ЕАЭС) обязанность по уплате «ввозного» НДС при ввозе строительного оборудования на территорию Республики Беларусь с территории Российской Федерации у постоянного представительства российской организации не возникает, поскольку техника передается российской

головной организацией своему постоянному представительству в пределах одного юридического лица.

Исходя из положений пункта 28 Протокола о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг, являющегося приложением № 18 к Договору ЕАЭС (далее – Протокол ЕАЭС), налогообложение НДС работ (услуг) производится в том государстве – члене ЕАЭС, территория которого признается местом их реализации.

Согласно подпункту 4) пункта 29 Протокола ЕАЭС при оказании услуг по передаче (предоставлению) в лизинг движимого имущества, не являющегося транспортным средством, местом реализации услуг признается территория того государства – члена ЕАЭС, налогоплательщиком которого приобретаются такие услуги.

При этом, как определено частью второй пункта 28 Протокола ЕАЭС налоговая база, ставки косвенных налогов, порядок их взимания определяются в соответствии с законодательством государства – члена ЕАЭС, территория которого признается местом реализации работ (услуг). Положения абзаца второй части второй подпункта 1.4 пункта 1 статьи 117 Кодекса определяют специальный порядок взимания НДС, когда потребитель услуг является постоянным представительством иностранной организации.

В частности, если покупатель работ, услуг является иностранной организацией, а потребителем является ее постоянное представительство, которое осуществляет деятельность на территории Республики Беларусь, то местом реализации работ, услуг признается территория Республики Беларусь. Данное положение согласно абзацу одиннадцатому части третьей подпункта 1.4 пункта 1 статьи 117 Кодекса применяется в отношении лизинга движимого имущества, за исключением транспортных средств.

В рассматриваемом вопросе фактическим потребителем услуг выступает иностранная организация, осуществляющая деятельность на территории Республики Беларусь через постоянное представительство, поскольку строительное оборудование используется в предпринимательской деятельности постоянного представительства – лизинговые платежи учитываются в расходах постоянного представительства и подтверждаются аудиторским заключением иностранного государства.

Справочно.

Согласно абзацу третьему части второй подпункта 1.4 пункта 1 статьи 117 Кодекса местом реализации работ, услуг, имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности не признается территория Республики Беларусь, расходы на приобретение которых, понесенные иностранной организацией, отражаются в заключении аудиторской

организации иностранного государства и которые потребляются постоянным представительством иностранной организации на территории Республики Беларусь.

В рассматриваемом вопросе данное положение не применяется в отношении лизинга движимого имущества, не являющегося транспортным средством.

Из приведенных норм, а также норм пункта 1 статьи 114, подпункта 1.1.5 пункта 1, подпункта 7.4 пункта 7 статьи 115 Кодекса следует, что при передаче в лизинг плательщику Республики Беларусь движимого имущества, не являющегося транспортным средством, иностранной организацией, не состоящей на учете в налоговом органе Республике Беларусь, взимание НДС должно осуществляться в Республике Беларусь, территория которой в данном случае признается местом реализации. Сумму НДС должен исчислять и перечислять в бюджет состоящий на учете в налоговом органе Республики Беларусь плательщик.

Плательщиками для целей применения Кодекса, а также Протокола ЕАЭС признаются в том числе иностранные организации, когда они осуществляют деятельность через постоянное представительство в Республике Беларусь (пункт 2 Протокола ЕАЭС, подпункт 2.2 пункта 2 статьи 14 Кодекса). Так как российская организация – лизингополучатель является налогоплательщиком Российской Федерации и одновременно в части деятельности постоянного представительства плательщиком Республики Беларусь, то ей необходимо учитывать условия предпринимательской деятельности организаций, осуществляющих деятельность на территории другого государства и состоящих в связи с этим на учете в налоговом органе другого государства. При этом для целей определения места реализации не имеет значения порядок расчетов за предоставленное в лизинг движимое имущество.

Таким образом, у постоянного представительства российской организации - лизингополучателя, осуществляющего предпринимательскую деятельность в Республике Беларусь, возникает обязанность по исчислению и уплате НДС в бюджет Республики Беларусь согласно пункту 1 статьи 114 Кодекса по оборотам по передаче в лизинг лизингодателем – российской организацией, не состоящей на учете в налоговом органе Республики Беларусь, строительной техники, использованной для работы на строительном объекте на территории Республики Беларусь.

Налоговая база НДС при приобретении услуг по договору финансовой аренды (лизинга) определяется согласно абзацу третьему подпункта 7.4 пункта 7 статьи 115 Кодекса, то есть как разница между суммой лизинговых платежей, переданной в виде расходов в Республику Беларусь для учета постоянным представительством в целях

налогообложения прибыли, и суммой инвестиционных расходов, возмещаемых в стоимости предмета лизинга.

2. По инжиниринговым услугам, непосредственно связанным с недвижимым имуществом, возводимым на территории Республики Беларусь.

Вопрос. Китайская организация осуществляет в 2019 году строительную деятельность на территории Республики Беларусь через постоянное представительство и состоит на учете в налоговом органе Республики Беларусь.

В ходе строительства объекта и оказания услуг по шеф-инспекции возникали затраты, связанные с осуществлением деятельности в Республике Беларусь: услуги по конструкторской разработке, услуги технических консультаций по строительно-монтажным работам на объекте строительства в Республике Беларусь.

Договоры на приобретение услуг заключались китайской организацией с другой китайской организацией за пределами Республики Беларусь, и при их заключении не принимали участие работники постоянного представительства. Затраты на услуги включены в аудиторское заключение для подтверждения затрат, понесенных китайской организацией в 2019 году за пределами Республики Беларусь в связи с осуществлением ею деятельности на территории Республики Беларусь через постоянное представительство.

В соответствии с подпунктом 1.4 пункта 1 статьи 117 Кодекса в случае, если покупателем работ, услуг является иностранная организация, а потребителем являются ее представительство, постоянное представительство, которые осуществляют деятельность на территории Республики Беларусь и (или) местом нахождения которых является Республика Беларусь, то местом реализации работ, услуг не признается территория Республики Беларусь в отношении работ, услуг, расходы на приобретение которых отражаются в заключении аудиторской организации иностранного государства. Настоящее положение применяется, в частности, в отношении инжиниринговых услуг.

Возникает ли у постоянного представительства китайской организации обязанность исчислить и уплатить НДС в бюджет Республики Беларусь в соответствии с пунктом 1 статьи 114 Кодекса?

Ответ. При реализации услуг 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 услуги (пункт 1 статьи 114 Кодекса).

Место реализации услуг определяется согласно статье 117 Кодекса.

В соответствии с подпунктом 1.1 пункта 1 статьи 117 Кодекса местом реализации работ, услуг признается территория Республики Беларусь, если работы, услуги непосредственно связаны с недвижимым имуществом, в том числе возводимым, находящимся на территории Республики Беларусь. Указанное положение применяется также в отношении услуг экспертов и агентов по оценке недвижимого имущества, непосредственно связанных с недвижимым имуществом инжиниринговых услуг, услуг авторского и технического надзора за строительством.

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) (подпункт 2.10 пункта 2 статьи 13 Кодекса).

В рассматриваемом вопросе услуги по конструкторской разработке, услуги технических консультаций по строительно-монтажным работам предназначены для объекта строительства в Республике Беларусь, то есть имеет место оказание услуг, непосредственно связанных с недвижимым имуществом, в том числе возводимым, находящимся на территории Республики Беларусь.

Соответственно, место реализации вышеназванных услуг определяется согласно положениям подпункта 1.1 пункта 1 статьи 117 Кодекса, в связи с чем в отношении их стоимости возникает объект налогообложения НДС в Республике Беларусь и в соответствии с пунктом 1 статьи 114 Кодекса – обязанность исчислить и уплатить НДС в бюджет Республики Беларусь у постоянного представительства китайской организации.

3. По управленческим и общеадминистративным затратам головной иностранной организации.

Вопрос. В заключении аудиторской организации иностранного государства, предоставляемом согласно пункту 10 статьи 180 Кодекса, подтверждены аудиторские, юридические услуги, являющиеся управленческими и общеадминистративными затратами головной иностранной организации.

Факты приобретения аудиторских, юридических услуг и их оплаты отражены в 2019 году непосредственно в бухгалтерском учете головной иностранной организации в полном объеме. Постоянному

представительству, расположенному в Республике Беларусь, передана часть таких услуг в составе суммы управленческих и общеадминистративных затрат, понесенных иностранной организацией за рубежом. Их приобретение осуществлялось головной иностранной организацией у другой иностранной организации. Постоянному представительству иностранной организации в течение 2019 года указанные затраты по «авизо» не передавались. О факте приобретения аудиторских, юридических услуг постоянное представительство «узнает» непосредственно из заключения аудиторской организации иностранного государства.

Возникает ли у постоянного представительства иностранной организации обязанность исчислить и уплатить НДС в бюджет Республики Беларусь в соответствии с пунктом 1 статьи 114 Кодекса?

Ответ. Указанные затраты головной иностранной организации принимаются для целей исчисления налога на прибыль ее постоянного представительства в Республике Беларусь не в полной сумме, а частично, так как указанные затраты подлежат распределению между головной организацией и ее постоянным представительством в Республике Беларусь или несколькими постоянными представительствами (при их наличии как в Республике Беларусь, так и других государствах).

Помимо этого, под управленческими и общеадминистративными затратами, учитываемыми в качестве зарубежных затрат, понимаются затраты (внеоперационные расходы), которые относятся в соответствии с законодательством Республики Беларусь о бухгалтерском учете и отчетности к управленческим расходам, косвенным общехозяйственным затратам, которые могут быть включены в состав затрат (внеоперационных расходов) для целей исчисления налога на прибыль (часть вторая пункта 9 статьи 180 Кодекса).

Справочно: к управленческим расходам организации, осуществляющей производственную деятельность, относятся условно-постоянные косвенные затраты, связанные с управлением организацией (пункт 10 Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 №102);

к общехозяйственным затратам относятся затраты, связанные с управлением организацией, в частности, амортизация и затраты на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения, затраты на содержание управленческого персонала, затраты на информационные, аудиторские и другие услуги (понесенные в целом за отчетный (налоговый) период головной иностранной организацией) (пункт

28 Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 № 50).

Пунктом 10 статьи 180 Кодекса установлено, что зарубежные затраты должны быть подтверждены соответствующим заключением аудиторской организации иностранного государства, резидентом которого является иностранная организация.

При реализации услуг 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 услуги (пункт 1 статьи 114 Кодекса).

Как следует из пункта 4 статьи 115 Кодекса, место реализации работ (услуг) определяется в соответствии с Протоколом ЕАЭС, в случае реализации работ (услуг) в государствах - членах ЕАЭС, со статьей 117 Кодекса - в иных случаях.

Исходя из положений пункта 28 Протокола ЕАЭС налогообложение НДС работ (услуг) производится в том государстве – члене ЕАЭС, территория которого признается местом их реализации. При этом налоговая база, ставки косвенных налогов, порядок их взимания определяются в соответствии с законодательством государства – члена ЕАЭС, территория которого признается местом реализации работ (услуг).

Согласно подпункту 4) пункта 29 Протокола ЕАЭС при оказании аудиторских, юридических услуг местом их реализации признается территория того государства – члена ЕАЭС, налогоплательщиком которого приобретаются такие услуги.

В соответствии с подпунктом 1.4 пункта 1 статьи 117 Кодекса в случае, если покупателем работ, услуг является иностранная организация, а потребителем являются ее представительство, постоянное представительство, которые осуществляют деятельность на территории Республики Беларусь и (или) местом нахождения которых является Республика Беларусь, то местом реализации работ, услуг не признается территория Республики Беларусь в отношении работ, услуг, расходы на приобретение которых отражаются в заключении аудиторской организации иностранного государства. Настоящее положение применяется, в частности, в отношении аудиторских, юридических услуг.

Соответственно, при соблюдении условия абзаца первой части второй подпункта 1.4 пункта 1 статьи 117 Кодекса (условия о том, что покупателем аудиторских, юридических услуг является непосредственно

головная иностранная организация), включенные в заключение аудиторской организации иностранного государства аудиторские, юридические услуги, определенные как часть от общей суммы управленческих и общеадминистративных затрат головной иностранной организации за отчетный (налоговый) период, не являются объектом налогообложения НДС в Республике Беларусь, поскольку местом реализации таких аудиторских, юридических услуг территория Республики Беларусь не признается. Обязанность исчислить и уплатить НДС в бюджет Республики Беларусь, установленная пунктом 1 статьи 114 Кодекса, у постоянного представительства иностранной организации не возникает.

Инспекция МНС Республики Беларусь
по Осиповичскому району