

## ИСЧИСЛЕНИЕ И УПЛАТА НДС при применении организациями упрощенной системы налогообложения без уплаты НДС

Упрощенная система налогообложения (далее — УСН) создает благоприятные условия для развития и активизации предпринимательской деятельности, привлечения инвестиций, минимизации администрирования платежей в бюджет Республики Беларусь. За последние несколько лет существенно изменились критерии, при соблюдении которых субъекты хозяйствования могут воспользоваться возможностями, которые предоставляет этот особый режим налогообложения. При применении УСН без уплаты налога на добавленную стоимость (далее — НДС) не требуется ведение бухгалтерского учета и отчетности, а число представляемых в налоговые органы налоговых деклараций (расчетов) — минимальное. В связи с этим за последние годы в несколько раз возросло количество плательщиков, применяющих УСН.

Следует отметить, что согласно подпункту 3.12 пункта 3 статьи 286 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее — Кодекс) для организаций, применяющих УСН, сохраняется общий порядок исчисления и уплаты НДС по оборотам по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, за исключением организаций с численностью работников в среднем за период с начала года по отчетный период включительно не более 50 человек, если размер их валовой выручки нарастающим итогом с начала года составляет не более 8 200 000 000 белорусских рублей. Таким образом, организации, у которых соблюдаются указанные критерии по численности работников и выручке по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, могут воспользоваться правом не исчислять НДС.

Некоторые налогоплательщики, которые воспользовались правом на применение УСН без уплаты НДС, ошибочно считают, что НДС не будет ими исчисляться ни при каких обстоятельствах. В данной статье рассмотрим случаи, при которых организации, применяющие УСН без уплаты НДС, в соответствии с нормами глав 12 и 34 Кодекса будут исчислять и уплачивать НДС:

- 1) при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь;*
- 2) при приобретении на территории Республики Беларусь товаров (работ, услуг), имущественных прав 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 (далее — иностранные организации, не состоящие на учете в налоговых органах Республики Беларусь);*
- 3) при ошибочном предъявлении сумм НДС при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав;*
- 4) при поступлении выручки за объекты, переданные и не оплаченные до перехода на УСН без уплаты НДС.*

## **1. Ввоз товаров на территорию Республики Беларусь**

Согласно подпункту 3.1 пункта 3 статьи 286 Кодекса для организаций, применяющих УСН, сохраняется общий порядок исчисления и уплаты налогов, сборов (пошлин), взимаемых при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь. В соответствии с нормами статьи 95 Кодекса при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь, за исключением ввоза с территории государств — членов Таможенного союза, и наступлении иных обстоятельств, с наличием которых таможенное законодательство Таможенного союза, законы о таможенном регулировании в Республике Беларусь и (или) акты Президента Республики Беларусь связывают возникновение обязанности по уплате НДС, взимание НДС осуществляется таможенными органами в соответствии с Кодексом, таможенным законодательством Таможенного союза, законами о таможенном регулировании в Республике Беларусь и (или) актами Президента Республики Беларусь. При ввозе товаров на территорию Республики Беларусь с территории государств — членов Таможенного союза взимание НДС осуществляют налоговые органы в соответствии с Кодексом и (или) актами Президента Республики Беларусь, международными договорами Республики Беларусь, в том числе международными договорами Республики Беларусь, формирующими договорно-правовую базу Таможенного союза.

Порядок взимания НДС при ввозе товаров с территории государств — членов Таможенного союза установлен статьей 2 Протокола о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в Таможенном союзе от 11 декабря 2009 г. (далее — Протокол). Исходя из норм части первой пункта 1 статьи 2 Протокола взимание НДС по товарам, импортируемым на территорию Республики Беларусь с территории государства — члена Таможенного союза, осуществляется налоговым органом Республики Беларусь по месту постановки на учет налогоплательщиков — собственников товаров, включая налогоплательщиков, применяющих специальные режимы налогообложения.

Налогоплательщики обязаны представить в налоговый орган часть II налоговой декларации (расчета) по налогу на добавленную стоимость (далее — налоговая декларация по НДС) не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия на учет ввезенных товаров на территорию Республики Беларусь с территории государств — членов Таможенного союза. Одновременно с налоговой декларацией по НДС налогоплательщик представляет в налоговый орган документы, предусмотренные пунктом 8 статьи 2 Протокола.

В случае необходимости уплаты НДС при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь с территории государств — членов Таможенного союза следует учитывать, что налог уплачивается не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия на учет импортированных товаров.

Необходимость уплаты НДС отсутствует, если товары, ввозимые с территории государств — членов Таможенного союза, освобождаются от «ввозного» НДС в соответствии с законодательством (ст. 96 Кодекса).

Налоговая база НДС определяется исходя из стоимости ввезенных товаров на дату принятия их на учет.

**Пример:**

Белорусская организация, применяющая УСН без уплаты НДС, ввезла с территории Российской Федерации на территорию Республики Беларусь оборудование для использования в предпринимательской деятельности. Данное оборудование принято организацией на учет в январе 2014 г.

Белорусская организация обязана исчислить и уплатить НДС, а также представить в налоговый орган часть II налоговой декларации по НДС не позднее 20.02.2014.

**2. Приобретение товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Республики Беларусь у иностранных организаций, не состоящих на учете в налоговых органах Республики Беларусь**

Плательщики, применяющие УСН без уплаты НДС, суммы НДС, уплаченные при ввозе товаров, обязаны относить на увеличение их стоимости согласно пункту 7 статьи 106 Кодекса.

Подпунктом 22.4 пункта 22 статьи 107 Кодекса установлено, что при переходе с особого режима налогообложения без исчисления и уплаты НДС на общий порядок налогообложения или на особый режим налогообложения с исчислением и уплатой НДС плательщики имеют право самостоятельно выделить для вычета суммы НДС.

Выделение сумм НДС для вычета осуществляется из остатков товаров (за исключением основных средств), имеющихся на дату перехода, путем самостоятельного выделения для вычета сумм НДС, предъявленных при приобретении (либо уплаченных при ввозе) этих товаров и отнесенных на увеличение их стоимости.

На основании пункта 1 статьи 92 Кодекса при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Республики Беларусь иностранными организациями, не состоящими на учете в налоговых органах Республики Беларусь, обязанность по исчислению и перечислению в бюджет НДС возлагается на состоящие на учете в налоговых органах Республики Беларусь организации, приобретающие данные товары (работы, услуги), имущественные права. Такие организации имеют права и несут обязанности, установленные статьями 21 и 22 Кодекса.

Согласно пункту 8 статьи 103 Кодекса организации, состоящие на учете в налоговых органах Республики Беларусь, при приобретении на территории Республики Беларусь товаров (работ, услуг), имущественных прав у иностранных организаций, не состоящих на учете в налоговых органах Республики Беларусь, обязаны исчислить по установленным ставкам и уплатить в бюджет сумму НДС независимо от того, являются ли они плательщиками по своей деятельности.

Следовательно, у белорусского покупателя объект налогообложения НДС возникает, если местом реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав признается территория Республики Беларусь и если продавцом данных

товаров (работ, услуг), имущественных прав является иностранная организация, не состоящая на учете в налоговом органе Республики Беларусь.

При определении места реализации товаров следует руководствоваться статьей 32 Кодекса, согласно которой 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.

Соответственно для исчисления и уплаты НДС при приобретении товаров у иностранной организации, не состоящей на учете в налоговых органах Республики Беларусь, следует определить место нахождения товара, если он не отгружается, или место нахождения товара в момент его отгрузки.

**Пример:**

Иностранная организация, не состоящая на учете в налоговом органе Республики Беларусь, приобрела товар у резидента Республики Беларусь — организации «А». В дальнейшем указанная иностранная организация реализовала данный товар без вывоза с территории Республики Беларусь организации «Б» — резиденту Республики Беларусь, применяющему УСН без уплаты НДС.

В данной ситуации организация «Б» обязана исчислить по установленной ставке и уплатить в бюджет НДС.

При реализации работ (услуг), имущественных прав место их реализации определяется на основании статьи 33 Кодекса, а во взаимоотношениях с резидентами Российской Федерации и Республики Казахстан (с налогоплательщиками государств — членов Таможенного союза) — на основании статьи 3 Протокола о порядке взимания косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе от 11 декабря 2009 г. Кроме того следует учитывать, что в соответствии с подпунктом 4.1 пункта 4 статьи 94 Кодекса положения статьи 94 Кодекса (освобождение от НДС) и пункта 2 статьи 93 Кодекса (непризнание объектом налогообложения НДС) распространяются также на обороты по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Республики Беларусь иностранными организациями, не состоящими на учете в налоговых органах Республики Беларусь.

В тех случаях, когда белорусской организации, применяющей УСН без уплаты НДС, при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав у иностранной организации, не состоящей на учете в налоговых органах Республики Беларусь, следует исчислять и уплачивать НДС, необходимо правильно определить момент начисления данного налога. Так, в соответствии с пунктом 5 статьи 100 Кодекса момент 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.

Таким образом, исчисление НДС необходимо производить за тот отчетный период, в котором была перечислена оплата иностранной организации, не состоящей на учете в налоговых органах Республики Беларусь, либо произведено иное прекращение обязательств перед ней независимо от факта получения объектов, за которые производятся расчеты.

Согласно пункту 7 статьи 106 Кодекса плательщики, применяющие УСН без уплаты НДС, суммы НДС, 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, относят на увеличение их стоимости.

### **3. Исчисление НДС при ошибочном предъявлении сумм НДС при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав**

В соответствии с пунктом 8 статьи 105 Кодекса 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.

Положения пункта 8 статьи 105 Кодекса распространяются, в частности, также на организации, не являющиеся плательщиками НДС. Организации, применяющие УСН без уплаты НДС, при предъявлении налога в первичных учетных документах покупателю обязаны исчислить и уплатить НДС только по данному предъявлению и в случае если не был составлен акт сверки расчетов с покупателем.

Пунктом 7 статьи 106 Кодекса установлено, что 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 товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Республики Беларусь у иностранных организаций, не состоящих на учете в налоговых органах Республики Беларусь, относят на увеличение их стоимости. Данное положение распространяется также на организации, приобретающие (ввозящие) товары (работы, услуги), имущественные права, при реализации (отгрузке) которых ими исчислен НДС в соответствии с пунктом 8 статьи 105 Кодекса.

Таким образом, исходя из вышеизложенного и норм пункта 26 статьи 107 Кодекса сумму НДС, исчисленную при ошибочном предъявлении, можно уменьшить лишь на вычеты, не зачтенные до перехода на УСН без НДС.

Если в последующем будет составлен акт сверки расчетов, то корректировка продавцом исчисленной суммы НДС производится в месяце составления и подписания акта сверки расчетов между продавцом и покупателем.

Также следует иметь в виду, что согласно пункту 3 статьи 288 Кодекса суммы НДС, излишне предъявленные в первичных учетных документах организациями, применяющими УСН без его уплаты, покупателям товаров (работ, услуг), имущественных прав — плательщикам налога в Республике Беларусь и уплаченные в бюджет этими организациями (за исключением исправления излишне предъявленных сумм НДС на основании актов сверки расчетов, подписанных продавцом и покупателем), в налоговую базу налога при УСН не включаются. При этом налоговые декларации по НДС представляются только по указанным суммам до окончания налогового периода.

**Пример:**

Организацией, применяющей в 2013 г. УСН с уплатой НДС, 21.12.2013 заключен договор на реализацию товара по ценам, сформированным с НДС. С 01.01.2014 организация перешла на УСН без уплаты НДС. Покупатель не согласился пересматривать условия договора и отгрузка товаров произведена в январе 2014 г. с выделением в ТТН суммы НДС по ставке 20 %.

В связи с отсутствием акта сверки с покупателем организация-продавец обязана по данной сделке исчислить и уплатить НДС в соответствии с пунктом 8 статьи 105 Кодекса.

#### **4. Поступление выручки за объекты, переданные и не оплаченные до перехода на УСН без уплаты НДС**

Согласно пункту 1 статьи 921 Кодекса 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 УСН в соответствии с пунктом 1 статьи 291 Кодекса, момент фактической реализации товаров (работ, услуг), 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.

В соответствии с пунктом 3 статьи 288 Кодекса при переходе с общей системы налогообложения либо с УСН с уплатой НДС на УСН без уплаты НДС исчисление НДС прекращается (начинается) в отношении товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных (выполненных, оказанных), переданных с момента такого перехода.

Также пунктом 10 статьи 103 Кодекса установлено, что при изменении порядка исчисления НДС (изменении состава плательщиков, объектов налогообложения, налоговой базы, момента фактической реализации, ставок, порядка применения освобождения от налогообложения) **новый порядок исчисления применяется:**

- в отношении отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), имущественных прав, переданных с момента изменения порядка исчисления НДС;
- в отношении товаров (работ, услуг), имущественных прав, реализуемых на территории Республики Беларусь иностранными организациями, не состоящими на учете в налоговых органах Республики Беларусь, момент фактической реализации которых наступил с момента изменения порядка исчисления НДС;
- в отношении объектов (предметов) аренды (финансовой аренды (лизинга)), момент сдачи (передачи) которых в аренду (финансовую аренду (лизинг)), определяемый в соответствии с пунктом 11 статьи 100 Кодекса, наступил с момента изменения порядка исчисления НДС;
- в отношении сумм, увеличивающих налоговую базу НДС в соответствии с пунктом 18 статьи 98 Кодекса, отражение которых произведено в бухгалтерском учете с момента изменения порядка исчисления НДС.

Исходя из вышеизложенного, поскольку у плательщиков, перешедших на применение УСН без уплаты НДС, новый порядок применяется в отношении объектов, отгруженных с момента перехода, то и при переходе на новый порядок могут возникнуть ситуации, когда следует исчислять и уплачивать НДС.

**Пример:**

Организация в 2013 г. применяла УСН с уплатой НДС и вела учет в книге доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН. С 01.01.2014 данная организация перешла на применение УСН без уплаты НДС, при этом на начало периода имеются остатки неоплаченной продукции, отгруженной в декабре 2013 г. с НДС.

В данной ситуации организация в 2014 г. по мере поступления оплаты, но не позднее 60 дней со дня отгрузки продукции, обязана исчислить и уплатить НДС по отгруженной в декабре 2013 г. продукции и представить налоговую декларацию по НДС за соответствующий отчетный период в 2014 г.

Инспекция Министерства по налогам и сборам  
Республики Беларусь по Осиповичскому району