

НДС при выплате доходов иностранным организациям

В соответствии с пунктом 1 статьи 92 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее — НК) 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 (далее — иностранные организации, не состоящие на учете в налоговых органах Республики Беларусь, либо нерезидент), обязанность по исчислению и перечислению в бюджет налога на добавленную стоимость (далее — НДС) возлагается на состоящих на учете в налоговых органах Республики Беларусь организации и индивидуальных предпринимателей (далее — ИП), приобретающих данные товары (работы, услуги), имущественные права. Такие организации и ИП имеют права и несут обязанности, установленные статьями 21 и 22 НК. При этом необходимо отметить, что резиденты Республики Беларусь обязаны исчислять и уплачивать в бюджет Республики Беларусь соответствующую установленным ставкам сумму НДС вне зависимости от того, являются ли они плательщиками НДС по своей деятельности. Данная норма закреплена в пункте 8 статьи 103 НК.

Статьей 93 НК установлено, что объектами налогообложения НДС признаются обороты по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Республики Беларусь.

Место реализации товаров определяется в соответствии со статьей 32 НК, согласно которой 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 находится на территории Республики Беларусь, то местом реализации товаров признается территория Республики Беларусь.

При этом необходимо учитывать и положения части второй статьи 32 НК, согласно которым при реализации товаров плательщиком Республики Беларусь плательщику другого государства — члена Евразийского экономического союза (далее — ЕАЭС), когда перевозка (транспортировка) товара начата за пределами таможенной территории ЕАЭС и завершена в другом государстве — члене ЕАЭС, местом реализации такого товара признается территория Республики Беларусь, если на ее территории товар помещается под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления.

Определение места реализации работ, услуг, имущественных прав регламентируется:

□ в отношении резидентов Российской Федерации, Республики Казахстан, Республики Армения, Кыргызской Республики (государств — членов ЕАЭС) — пунктом 29 раздела IV 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 о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 г. ;

□ в отношении резидентов иностранных государств, за исключением государств — членов ЕАЭС, — статьей 33 НК.

По общему правилу если местом реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, приобретенных белорусским покупателем у нерезидента Республики Беларусь, признается территория Республики Беларусь, то резидент Республики Беларусь обязан исчислить и уплатить НДС.

В соответствии с пунктом 12 статьи 98 НК при реализации на территории Республики Беларусь товаров (работ, услуг), имущественных прав иностранными организациями, не состоящими на учете в налоговых органах Республики Беларусь, в том числе на основе договоров поручения, комиссии и иных аналогичных гражданско-правовых договоров с состоящими на учете в налоговых органах Республики Беларусь организациями и ИП, налоговая база определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), имущественных прав. При этом налоговая база определяется отдельно при совершении каждой операции по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Республики Беларусь с учетом положений главы 12 НК. При определении суммы НДС, подлежащей исчислению в соответствии со статьей 92 НК, белорусскому плательщику не обходимо стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав умножить на 20 (25, 10) и разделить на 100. Особое внимание необходимо обратить на то, что налоговой базой признается не стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав, фактически причитающаяся к перечислению нерезиденту, за минусом удержанного налога на доходы, исчисленного в соответствии с главой 15 НК, а вся стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав, указанная в первичных учетных документах.

Согласно пункту 5 статьи 100 НК моментом фактической реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Республики Беларусь иностранными организациями, не состоящими на учете в налоговых органах Республики Беларусь, признается, за исключением случая, установленного частью второй пункта 5 статьи 100 НК, день оплаты, включая авансовый платеж, либо день иного прекращения обязательств покупателями (заказчиками) этих товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Нормами части второй пункта 5 статьи 100 НК установлено, что моментом фактической реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Республики Беларусь иностранными организациями, не состоящими на учете в налоговых органах Республики Беларусь, на основе договоров комиссии, поручения или иных аналогичных гражданско-правовых договоров с состоящими на учете в налоговых органах Республики Беларусь организациями и ИП признается день отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав покупателям (заказчикам) этих товаров (работ, услуг), имущественных прав независимо от даты проведения расчетов по ним. Для целей пункта 5 статьи 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.

Следует **обратить внимание** на определение налоговой базы в 2017г. пунктом 3 статьи 12 Закона Республики Беларусь от 12 июля 2013 г. № 57-3 «О бухгалтерском учете и отчетности», с изменениями и дополнениями, определено, что пересчет выраженной в иностранной валюте стоимости денежных средств, финансовых вложений (за исключением финансовых вложений в уставные фонды других организаций), дебиторской задолженности и обязательств (за исключением полученных и выданных авансов, предварительной оплаты, задатков) в официальную денежную единицу Республики Беларусь производится организациями (за исключением Национального банка Республики Беларусь (далее — Национальный банк), банков) по официальному курсу официальной денежной единицы Республики Беларусь по отношению к соответствующей иностранной валюте, устанавливаемому Национальным банком, на дату совершения хозяйственной операции в иностранной валюте, а также на отчетную дату. Однако при определении налоговой базы для исчисления НДС в соответствии со статьей 92 НК вышеуказанные положения не применяются и пересчет из иностранной валюты в белорусские рубли будет производиться по курсу на момент перечисления не резиденту денежных средств либо на момент иного прекращения обязательства перед нерезидентом.

Налоговая база и суммы НДС, подлежащие уплате в бюджет при приобретении объектов на территории Республики Беларусь у иностранных организаций, не состоящих на учете в налоговых органах Республики Беларусь, отражаются по строке 13 раздела I части I налоговой декларации (расчета) по налогу на добавленную стоимость (далее — декларация по НДС), что установлено Инструкцией о порядке заполнения налоговых деклараций (расчетов) по налогам (сборам), книги покупок, утвержденной постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 24 декабря 2014 г. № 42, с изменениями и дополнениями.

Порядок вычета сумм НДС, исчисленных и уплаченных при приобретении на территории Республики Беларусь объектов у нерезидентов, установлен пунктом 141 статьи 107 НК, согласно которому 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, подлежат вычету в отчетном периоде, следующем за периодом их исчисления, в порядке, установленном для вычета сумм НДС, предъявленных при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав. Исходя из положений пункта 1, части четвертой пункта 5, абзаца второго части четвертой пункта 8 статьи 106¹, абзаца третьего пункта 51 статьи 107 НК основанием для вычета уплаченных сумм НДС служат ЭСЧФ, созданные покупателем.

Особое внимание необходимо обратить на обоснованность принятия к вычету сумм НДС, уплаченных в бюджет, белорусскими организациями (комиссионерами, поверенными и т.п.) в отношении реализуемых ими на

территории Республики Беларусь работ, услуг, имущественных прав нерезидентов на основании договоров комиссии (поручения) и иных аналогичных гражданско-правовых договоров.

Поскольку белорусская организация (комиссионер, поверенный) является плательщиком НДС, то согласно нормам абзаца второй части четвертой пункта 8 статьи 1061 НК по облагаемым НДС оборотам комиссионер (поверенный) создает ЭСЧФ и направляет его на Портал. Выставление ЭСЧФ покупателям по таким объектам осуществляется комиссионером (поверенным) на основании направленного на Портал ЭСЧФ, что закреплено в части второй пункта 12 статьи 1061 НК. Таким образом, исчисленная комиссионером сумма НДС, отраженная по строке 13 раздела I части I налоговой декларации по НДС, у комиссионера к вычету не принимается, а предъявляется покупателю в ЭСЧФ в соответствии с частью третьей пункта 71 статьи 105 НК.

В отношении оборотов по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Республики Беларусь иностранными организациями, не состоящими на учете в налоговых органах Республики Беларусь, может быть применена льгота по НДС в соответствии со статьей 94 НК, т.е. белорусский плательщик, у которого возникает налоговое обязательство по НДС в соответствии с пунктом 1 статьи 92 НК, при приобретении у нерезидента объектов, в отношении которых на территории Республики Беларусь применяется освобождение от НДС, вправе воспользоваться льготой. Данное положение закреплено в подпункте 4.1 пункта 4 статьи 94 НК. Это означает, что НДС не исчисляется и оборот не отражается в декларации по НДС.