

О налогообложении НДС операций с возвратной тарой в 2019 году

Возникновение объекта налогообложения НДС.

На основании подпункта 1.1.7 пункта 1 статьи 115 НК объектами налогообложения НДС признаются обороты по реализации товаров, в том числе обороты по отгрузке (возврату) возвратной тары продавцом покупателю (покупателем продавцу).

При этом под возвратной тарой понимается тара, стоимость которой не включается в цену реализации отгружаемых в ней товаров и которая подлежит возврату продавцу товаров на условиях и в сроки, установленные договором или законодательством.

С 2019 года объект налогообложения НДС по операциям с возвратной тарой возникает как у продавца, так и у покупателя:

в случае не возврата покупателем возвратной тары в установленный срок - продавец товара, отгруженного в возвратной таре, становится также продавцом возвратной тары, а покупатель товара, приобретенного (полученного) в возвратной таре, становится также покупателем возвратной тары;

в дальнейшем, в случае, если покупатель товара, приобретенного (полученного) ранее в возвратной таре, ставший также уже и покупателем возвратной тары по истечении установленного срока ее возврата, осуществит возврат такой тары – покупатель выступает уже ее продавцом.

Определение объекта налогообложения НДС у продавца по возвратной таре:

отгруженной с 01.01.2019 (отгруженной до 01.01.2019) и возвращенной покупателем в установленный срок, обязательство исчислить НДС, выставить ЭСЧФ, отразить оборот в декларации (расчете) по НДС не возникает;

отгруженной с 01.01.2019 и не возвращенной покупателем в установленный срок, возникает обязательство исчислить сумму НДС, выставить ЭСЧФ, отразить оборот по реализации в налоговой декларации (расчете) по НДС за тот отчетный период, в котором истек установленный срок ее возврата;

отгруженной до 01.01.2019 и не возвращенной покупателем в установленный срок, с учетом положений пункта 6 статьи 128 НК обязательство исчислить НДС, выставить ЭСЧФ возникает только при наличии налоговой базы, определяемой в порядке, действовавшем до 01.01.2019.

В случае не возврата покупателем возвратной тары в установленный срок подлежащая исчислению сумма НДС предъявляется продавцом покупателю в первичном учетном документе (например, в акте сверки), оформляемом в порядке, установленном законодательством о бухгалтерском учете и отчетности. Исчисленная сумма НДС определяется как произведение налоговой базы и ставки НДС в размере 20%.

Определение объекта налогообложения НДС у покупателя по возвратной таре:

возвращенной продавцу с 01.01.2019 в установленный срок обязательство исчислить НДС, выставить ЭСЧФ, отразить оборот в налоговой декларации (расчете) по НДС не возникает;

возвращенной продавцу с 01.01.2019 с нарушением установленного срока ее возврата, возникает обязательство исчислить сумму НДС, выставить в адрес продавца ЭСЧФ, отразить оборот по реализации в налоговой декларации (расчете) по НДС за тот отчетный период, в котором возвращена такая тара. Подлежащая исчислению сумма НДС предъявляется покупателем продавцу в первичном учетном документе, оформляемом при возврате им возвратной тары, признаваемой реализуемой. Исчисленная сумма НДС определяется как произведение налоговой базы и ставки НДС в размере 20%.

Совершение операций с возвратной тарой, признаваемой реализуемой, в случае, когда покупатель – не плательщик НДС с оборотов по реализации либо бюджетная организация – плательщик НДС.

Как определено пунктом 6 статьи 130 НК организации и индивидуальные предприниматели по не признаваемым объектом налогообложения НДС товарам (работам, услугам), имущественным правам, индивидуальные предприниматели, применяющие общий порядок налогообложения без уплаты НДС, а также организации и индивидуальные предприниматели, применяющие особые режимы налогообложения без уплаты НДС, при реализации (отгрузке) товаров (работ, услуг), имущественных прав:

НДС не исчисляются;

ЭСЧФ выставляют (направляют) в случаях, установленных статьей 131 НК;

первичные учетные документы, применяемые при реализации (отгрузке) товаров (работ, услуг), имущественных прав, составляют (выписывают) без выделения сумм НДС и предъявления этих сумм покупателю. При этом в указанных документах делается запись или ставится штамп «Без НДС».

Согласно подпункту 2.6 пункта 2 статьи 115 НК объектом налогообложения НДС не признаются обороты по реализации бюджетными организациями приобретенных товаров, за исключением основных средств и нематериальных активов, по ценам их приобретения.

При возврате продавцам возвратной тары, следует учитывать следующее.

В случае, если покупатель, не являющийся плательщиком НДС с оборотов по реализации либо бюджетная организация – плательщик НДС, предъявит продавцу сумму НДС в первичном учетном документе при возврате возвратной тары с нарушением установленного срока, то есть признаваемой реализуемой, то такая сумма НДС признается излишне предъявленной и подлежит исчислению и уплате в бюджет (подпункт 7.1

пункта 7 и подпункты 8.1.4 и 8.1.5 пункта 8 статьи 129 НК). Возникает обязанность выставления ЭСЧФ в адрес продавца для осуществления последним вычета.

Следовательно, в первичных учетных документах в адрес продавца при возврате возвратной тары:

покупатель - бюджетная организация – плательщик НДС должна указать «Без НДС» – в случае возврата возвратной тары, как в установленный срок, так и с нарушением установленного срока;

покупатель – не плательщик НДС должен указать «Без НДС» – в случае, если возвратная тара возвращается в установленный срок;

покупатель – не плательщик НДС должен указать «Без НДС» с пометкой, что он не является плательщиком НДС – в случае, если возвратная тара возвращается с нарушением установленного срока, т.е. признается реализуемой.

Рекомендуется покупателю в графе 11 «Примечание» формы ТТН-1 (в случае ее выписки) указать стоимость с НДС и сумму НДС, предъявленную ранее продавцом по возвратной таре, невозвращенной покупателем в установленный срок (подпункт 2.1 пункта 2 настоящего письма).

Переходные положения. Выделение сумм НДС для вычета из стоимости возвратной тары.

Пунктом 4 статьи 4 Закона Республики Беларусь от 30.12.2018 № 159-З «О внесении изменений и дополнений в некоторые законы Республики Беларусь» предусмотрено, что подлежат вычету суммы НДС, предъявленные покупателю при приобретении до 01.01.2019 возвратной тары, стоимость которой включается с 01.01.2019 в налоговую базу у такого покупателя. Указанные суммы налога с 01.01.2019 признаются налоговыми вычетами в соответствии с законодательством и отражаются покупателем:

в бухгалтерском учете организаций;

в книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения;

в учете доходов и расходов индивидуальных предпринимателей.

Применение вышеуказанной нормы возможно только в отношении сумм НДС, которые были предъявлены покупателю при приобретении возвратной тары до 01.01.2019 и отнесены соответственно на увеличение ее стоимости, и только при включении с 01.01.2019 стоимости такой тары в налоговую базу.

В случае самостоятельного выделения сумм НДС для вычета в целях исключения расхождений по камеральному контролю по предъявленным суммам НДС в полученных и подписанных ЭСЧФ по приобретенной возвратной таре в разделе Портала «Мои счета-фактуры», «Входящие», «Подписанные» с использованием сервиса портала «Управлять вычетами», необходимо скорректировать ранее проставленный признак «Не подлежит вычету», указав дату наступления права на вычет, определяемую в соответствии со статьей 132 НК.

Самостоятельное выделение сумм НДС для вычета не производится в случае, если:

предъявление сумм НДС не осуществлялось (ЭСЧФ не были получены);

производился ввоз тары с уплатой «ввозного» НДС, который в силу применяемого до 01.01.2019 законодательства должен был также относиться на увеличение стоимости ввезенной тары.

Ввоз (вывоз) возвратной тары на территорию Республики Беларусь (с территории Республики Беларусь):

1. во взаимной торговле с государствами – членами Евразийского экономического союза (далее – ЕАЭС).

Согласно пункту 2 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 29.05.2014 (далее – Протокол), под товаром понимается реализуемые или предназначенные для реализации любое движимое и недвижимое имущество, транспортные средства, все виды энергии.

Поскольку тара, признаваемая возвратной, не является имуществом, реализуемым или предназначенным для реализации, то есть не является товаром для целей Протокола, являющегося международным договором, то при ввозе товаров в возвратной таре на территорию Республики и (или) вывозе с территории Республики Беларусь товаров в возвратной таре налоговые обязательства по НДС в отношении возвратной тары не возникают.

1.1. В отношении возвратной тары, ввезенной на территорию Республики Беларусь на условиях возвратности и невозвращенной белорусским покупателем в установленный срок, перешедшей ему в собственность по условиям договора (контракта) на приобретение товара в возвратной таре и (или) на основании иных документов:

не возникают обязательства по уплате «ввозного» НДС;

возникают обязательства по исчислению и уплате в бюджет НДС как при приобретении товара, находящегося на территории Республики Беларусь, согласно пункту 1 статье 114 НК при наступлении момента фактической реализации, определяемого согласно пункту 29 статьи 121 НК как день оплаты или день иного прекращения обязательств.

1.2. В отношении возвратной тары, вывезенной с территории Республики Беларусь на условиях возвратности и невозвращенной белорусскому продавцу в установленный срок, перешедшей в собственность нерезидента по условиям договора (контракта) на реализацию товара в возвратной таре и (или) на основании иных документов, обязательства по исчислению НДС не возникают, поскольку местом реализации такой тары территория Республики Беларусь не признается. Оборот отражается по строке 9 раздела I части I налоговой декларации (расчета) по НДС.

2. во взаимной торговле с государствами, с которыми применяется таможенный контроль и таможенное оформление.

2.1. При таможенном оформлении операций по импорту товаров в возвратной таре на территорию Республики Беларусь и вывозу возвратной тары с территории Республики Беларусь, как правило, возвратная тара помещается соответственно под таможенную процедуру временного ввоза (допуска) и под таможенную процедуру реэкспорта (статьи 219, 238 Таможенного кодекса Евразийского экономического союза – далее – ТК ЕАЭС).

Согласно подпункту 2.21 пункта 2 статьи 115 НК объектами налогообложения НДС не признаются обороты по реализации товаров, помещенных под таможенную процедуру реэкспорта.

Таким образом, при возврате белорусским покупателем возвратной тары, помещенной под таможенную процедуру реэкспорта, объект налогообложения НДС отсутствует.

2.2. При таможенном оформлении операций по экспорту товаров в возвратной таре с территории Республики Беларусь в случае помещения возвратной тары под таможенную процедуру временного вывоза (статья 227 ТК ЕАЭС) или под таможенную процедуру экспорта и невозвращенной белорусскому продавцу в установленный срок, перешедшей в собственность нерезидента по условиям договора (контракта) на реализацию товара в возвратной таре и (или) на основании иных документов, обязательства по исчислению НДС не возникают, поскольку местом реализации такой тары территория Республики Беларусь не признается. Оборот отражается по строке 9 раздела I части I налоговой декларации (расчета) по НДС.

Инспекция МНС Республики Беларусь
по Осиповичскому району