

НДС: практика применения – 2020

Приближается к завершению 2020 год. Остановимся подробнее на некоторых практических ситуациях при исчислении НДС, на которые следует обратить внимание в этом году с учетом норм законодательства и разъяснений МНС.

Отсрочка по арендной плате

В связи со сложившейся эпидемиологической ситуацией в целях поддержки бизнеса принят Указ от 24.04.2020 № 143 «О поддержке экономики» (далее – Указ № 143), положениями которого в т.ч. предусмотрена возможность предоставления отсрочки по оплате арендной платы за недвижимое имущество, если день сдачи имущества в аренду приходится на период с 01.04.2020 по 30.09.2020 (подп. 6.1 п. 6 и п. 11 Указа № 143).

Справочно: недвижимое имущество – капитальные строения (здания, сооружения), в т.ч. права на которые не зарегистрированы в установленном порядке, изолированные помещения, машино-места, их части.

Предоставление отсрочки предусмотрено:

- подп. 6.1 п. 6 Указа № 143 – **обязанность предоставления отсрочки** арендаторам, осуществляющим **виды экономической деятельности**, указанные в Перечне видов экономической деятельности, наиболее подверженных неблагоприятному воздействию эпидемиологической ситуации (приложение к Указу № 143), а также оказывающим бытовые услуги населению;

- п. 11 Указа № 143 – **право предоставления отсрочки** арендаторам. Юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям **рекомендовано предоставлять отсрочку** и уменьшать размер арендной платы субъектам хозяйствования. При этом предоставление отсрочки **не зависит от того, какие виды деятельности осуществляет арендатор** (приложение к Указу № 143 не применяется).

Порядок предоставления отсрочки по арендной плате разъяснен в письме МНС и Минфина от 17.06.2020 № 2-1-10/01270, № 5-1-25/137 «О при менении отдельных норм Указа Президента Республики Беларусь от 24.04.2020 № 143 «О поддержке экономики».

При предоставлении арендатору отсрочки (и по подп. 6.1 п. 6, и по п. 11 Указа № 143) арендодатель получает преференцию по переносу срока исполнения налогового обязательства по НДС в отношении арендной платы **только за период с 01.04.2020 по 30.09.2020 (п. 12 Указа № 143).**

Моментом фактической реализации признается 31.12.2020 (п. 12 Указа № 143), обороты отражаются в декларации (расчете) по НДС за 2020 год, представляемой по сроку 20.01.2021. ЭСЧФ выставляется не позднее 10.01.2021.

Обратите внимание! Иной порядок (вариантность) определения момента фактической реализации, исчисления и отражения НДС в декларации, выставления ЭСЧФ нормами Указа № 143 не предусмотрен.

По арендной плате, приходящейся на период с 01.10.2020, исчисление и уплата НДС, выставление ЭСЧФ производятся в общеустановленном порядке.

Порядок определения момента фактической реализации в целях исчисления НДС разъяснен в п. 3 письма МНС от 30.04.2020 № 2-2-2/00934 «О нормах Указа Президента Республики Беларусь от 24.04.2020 № 143».

Возмещаемые услуги

По возмещаемым коммунальным услугам при перевыставлении арендодателем приобретаемых коммунальных услуг арендатору датой совершения хозяйственной операции признается дата составления первичного учетного документа (ПУД) – отражение и в бухгалтерском, и в налоговом учете.

Обратите внимание! Не последнее число месяца, за который потреблена коммунальная услуга.

То есть порядок отражения зависит от даты оформления ПУД:

- если услуги потреблены в октябре, а ПУД составлен в ноябре, то дата совершения операции – ноябрь, право на вычет НДС у арендатора – ноябрь;

- если услуги потреблены в октябре и ПУД датирован октябрём, то дата совершения операции – октябрь, право на вычет НДС у арендатора – октябрь.

В строке 3 ЭСЧФ арендодателю необходимо указать дату составления ПУД – это дата совершения операции.

Если ПУД составлен в ноябре, а в строке 3 ЭСЧФ арендодатель указал октябрь (это неверно), то арендатору необходимо произвести управление вычетами – право на вычет НДС в ноябре.

Порядок определения даты совершения хозяйственной операции по возмещаемым коммунальным услугам разъяснен в подп. 3.3 п. 3 совместного письма Минфина и МНС от 11.04.2019 № 15-1-5/105/2-2-10/00891 «Об определении даты совершения хозяйственной операции в бухгалтерском и налоговом учете».



Разовые работы, услуги

Порядок определения даты совершения хозяйственной операции регламентирован постановлением Минфина от 08.08.2018 № 55 «О дате совершения отдельных хозяйственных операций» (далее — постановление № 55).

По работам разового характера в случае, если договором не определена дата их выполнения (абз. 4 подп. 1.1.2 п. 1 постановления № 55), моментом фактической реализации для бухгалтерского и налогового учета будет являться наиболее поздняя из дат, указанных в ПУД — акте выполненных работ. То есть если кроме даты, проставленной при составлении акта — вверху ПУД, проставлены иные даты около подписей сторон, то по наиболее поздней из них и необходимо определить момент фактической реализации.

Позиция Минфина: датой составления ПУД является дата его полного оформления, т.е. отражение всех сведений, предусмотренных ч. 1 п. 2 ст. 10 Закона от 12.07.2013 № 57-З «О бухгалтерском учете и отчетности».

Безвозмездная передача товаров (работ, услуг) в госсобственность

Принята норма п. 12 Указа от 31.12.2019 № 503 «О налогообложении», уточнившая положения подп. 2.7.3 п. 2 ст. 31 НК, вступившая в силу с **15.05.2019** — дата внесения изменений в Указ от 01.07.2005 № 300 «О предоставлении и использовании безвозмездной (спонсорской) помощи» (далее — Указ № 300).

Изменения в Указ № 300 внесены Указом от 10.05.2019 № 169 «О распоряжении государственным имуществом» (далее — Указ № 169), утвердившим Положение о порядке распоряжения государственным имуществом.

С 15.05.2019 Указ № 300 не распространяется на отчуждение государственного имущества и на приобретение имущества в госсобственность (кроме денег).

Справочно: деньги — это имущество по ГК, для целей налогообложения НДС — нет.

По сделкам с госимуществом с 15.11.2019 — дата вступления в силу Указа № 169 — все операции должны оформляться в соответствии с законодательством, т.е. в соответствии с Указом № 169, а не в рамках Указа № 300.

Справочно: до 15.11.2019 сделки с госимуществом регулировались положениями Указа от 04.07.2012 № 294 «О порядке распоряжения государственным имуществом», который отменен Указом № 169.

Обратите внимание! При передаче имущества государственным учреждениям здравоохранения из частной в государственную собственность договоры спонсорской помощи не заключаются, т.е. положения Указа № 300 не применяются (письмо Госком имущества от 11.06.2020 № 14-1-7/3703 с учетом изменений, внесенных письмом от 15.09.2020 № 14-1-7/5906).

Порядок исчисления НДС и особенности осуществления налоговых вычетов при безвозмездной передаче имущества (работ, услуг) в госсобственность изложены на различных примерах в письме МНС от 09.09.2020 № 2-1-10/01904 «Об обложении НДС безвозмездной передачи товаров (работ, услуг)» (см. статью «Безвозмездная передача без НДС» в «ЭГ» № 72 за 25.09.2020).

Налоговые вычеты

С 2020 г. в Инструкцию о порядке заполнения налоговых деклараций (расчетов) по налогам (сборам), книги покупок, утв. постановлением МНС от 03.01.2019 № 2, внесены изменения (постановлением МНС от 28.01.2020 № 1) и добавлен подп. 15.2-1, предусматривающий заполнение строки 5 декларации, где отражаются операции по безвозмездной передаче товаров (работ, услуг), имущественных прав, не признаваемые реализацией или объектом налогообложения НДС и включаемые в общую сумму оборота по реализации при определении удельного веса, принимаемого для распределения налоговых вычетов методом удельного веса в соответствии с п.п. 3 и 4 ст. 134 НК.

НДС при ввозе из ЕАЭС

Порядок администрирования сумм «ввозного» НДС, уплаченного при ввозе товаров с территории государств — членов ЕАЭС, разъяснен МНС в письме от 21.04.2020 № 2-1-10/00880 «О порядке администрирования «ввозного» НДС из ЕАЭС».

Ситуация, выявленная при камеральном контроле: плательщиком в прошлых налоговых периодах ввезен товар из ЕАЭС и оприходован в бухучете. «Ввозной» НДС уплачен, ЭСЧФ выставлен, при этом в налоговые органы не представлена часть II декларации по НДС — вычета в данном случае нет.

Принять к вычету возможно только в текущем периоде после представления уточненной декларации, содержащей часть II, за прошлый налоговый период, в котором товар был ввезен.

НДС 10% на сельхозпродукцию

В качестве документов, подтверждающих страну происхождения сельхозпродукции (территория государств — членов ЕАЭС), для применения ставки НДС 10% при ввозе и реализации на территории РБ (подп. 2.1 п. 2 ст. 122 НК) возможно представить следующие документы:

— декларацию о соответствии;

- декларацию (сертификат) о происхождении товара;
- ветеринарный сертификат;
- фитосанитарный сертификат;
- иные документы, выдаваемые компетентными органами (либо согласованные с ними) в соответствии с законодательством государств – членов ЕАЭС и содержащие необходимые сведения (указание на страну, населенный пункт, хозяйство, где выращена, произведена продукция).

Обратите внимание! Только указание поставщиком в товаро сопроводительных документах ставки НДС 10 % не является подтверждением происхождения сельскохозяйственной продукции в государстве – члене ЕАЭС и, соответственно, основанием для применения ставки НДС в размере 10 % следующим продавцом.

Порядок подтверждения страны происхождения товаров в целях применения ставки НДС 10 % в отношении импортированной сельскохозяйственной продукции разъяснен МНС в письме от 30.12.2019 № 2-1-10/Ми-00034-2, 01154-1 «О применении ставки НДС в отношении импортированной сельскохозяйственной продукции».

Расчетная ставка НДС

Плательщики, осуществляющие розничную торговлю и (или) общественное питание и получающие доход в виде разницы в ценах, наценок, надбавок **по товарам, реализуемым по свободным и регулируемым (фиксированным) розничным ценам**, могут производить исчисление НДС исходя из налоговой базы и доли суммы НДС по товарам, имеющимся в календарном месяце, в стоимости этих товаров (с учетом всех налогов, сборов (пошлин) и иных платежей в бюджет либо бюджеты государственных внебюджетных фондов, взимаемых при реализации товаров), включая товары, освобожденные от НДС, – **расчетная ставка** (п. 5 ст. 128 НК).

Позиция МАРТ, изложенная в письме от 28.09.2020 № 05-01-09/1480к: деятельность по реализации товаров одним юридическим лицом, ИП, **которые не являются производителями этих товаров**, по договору, предусматривающему поставку товаров другому юридическому лицу, ИП, **всегда является оптовой торговлей**.

Статья подготовлена с использованием материалов практической конференции «Действующая практика применения налогового законодательства и некоторые особенности его применения в 2021 году», проведенной МНС с налогоплательщиками при организационной поддержке РУП «Информационно-издательский центр по налогам и сборам».

Ирина КЛЕЗОВИЧ, член Экспертного совета Палаты налоговых консультантов