

ЭЛЕКТРОННЫЙ СЧЕТ-ФАКТУРА ПО НДС: РУКОВОДСТВО К ДЕЙСТВИЮ

СОДЕРЖАНИЕ

| | |
|--|----|
| Создаем ЭСЧФ: особенности переходного периода (Комментарий к постановлению МНС от 25.04.2016 № 15) | 3 |
| Определен порядок работы с электронными счетами-фактурами (Постановление Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 25 апреля 2016 г. № 15) | 10 |
| Прямая линия. Введение электронных счетов-фактур по НДС | 13 |
| Руководство к действию от МНС | 23 |
| Когда электронные счета-фактуры по НДС создаются и направляются покупателю | 28 |
| ЭСЧФ и аренда (в вопросах и ответах) | 33 |
| ЭСЧФ: читатели интересуются (в вопросах и ответах) | 35 |
| Электронные счета-фактуры по НДС: определение момента создания и новый порядок вычетов | 39 |
| Применяем теорию на практике – заполняем ЭСЧФ | 45 |
| Составление электронных счетов-фактур в строительстве (в вопросах и ответах) | 56 |
| ЭСЧФ в строительных организациях (в вопросах и ответах) | 63 |
| ЭСЧФ в строительстве (в вопросах и ответах) | 69 |
| Электронные счета-фактуры в торговле и общепите: оформляем и составляем правильно (в вопросах и ответах) | 77 |
| Выставление ЭСЧФ в транспортно-экспедиционной деятельности | 82 |
| ЭСЧФ в организации, определяющей выручку по оплате | 87 |
| ЭСЧФ: читатели интересуются (в вопросах и ответах) | 90 |
| 2 случая возврата товара нерезидентом – членом ЕАЭС: как быть с НДС | 95 |
| Усиление камерального контроля с введением электронных счетов-фактур по НДС | 97 |
| По итогам наших встреч. Вопросы-ответы | 99 |

СОЗДАЕМ ЭСЧФ: ОСОБЕННОСТИ ПЕРЕХОДНОГО ПЕРИОДА (Комментарий к постановлению МНС от 25.04.2016 № 15)

Прокомментируем постановление МНС от 25.04.2016 № 15 "Об установлении формы электронного счета-фактуры и утверждении Инструкции о порядке создания (в том числе заполнения), выставления (направления), получения, подписания и хранения электронного счета-фактуры" (далее – постановление № 15), вступившего в силу с 1 июля 2016 г.).

Создание ЭСЧФ продавцами и импортерами

Электронные счета-фактуры (далее – ЭСЧФ) создаются по отгруженным (введенным) товарам (выполненным работам, оказанным услугам, переданным имущественным правам) с 1 июля 2016 г. независимо от даты проведения расчетов по ним (подп. 3.1 постановления № 15).

ПРИМЕР 1.

Организация (применяет УСН с НДС и ведением бухгалтерского учета) получила оплату за товары в июне, а отгрузила товары в июле.

ЭСЧФ создается (тип ЭСЧФ – "Исходный").

ПРИМЕР 2.

Организация (применяет УСН с НДС и ведением учета в книге учета при УСН) отгрузила товары в июне, а оплату за них получила в июле. Оборот по реализации товаров отражен в декларации по НДС за III квартал, поскольку моментом фактической реализации является дата оплаты.

ЭСЧФ не создается, так как товары отгружены до 1 июля.

ПРИМЕР 3.

Организация оказала транспортные услуги в июне, акт составлен 27 июня. Заказчик подписал акт:

- а) 11 июля;
- б) 25 июля.

Согласно части третьей п. 1 ст. 100 НК днем выполнения работ (оказания услуг) признается дата передачи выполненных работ (оказанных услуг) в соответствии с оформленными документами (приемо-сдаточные акты и другие аналогичные документы). При неподписании заказчиком приемо-сдаточных актов и (или) других аналогичных документов за отчетный месяц (квартал) до 20-го числа (включительно) месяца (квартала), следующего за отчетным, днем выполнения работ (оказания услуг) признается день составления приемо-сдаточных актов и (или) других аналогичных документов.

Следовательно:

- в ситуации "а" днем оказания услуг является 11 июля, и ЭСЧФ создается (тип ЭСЧФ – "Исходный");
 - в ситуации "б" днем оказания услуг является 27 июня, и ЭСЧФ не создается.
-

ПРИМЕР 4.

Организация передала имущественные права на компьютерную программу. Согласно договору покупатель уплачивает периодические платежи не позднее 10-го числа каждого месяца. Оплата за июль поступила:

- а) 30 июня;
- б) 7 июля;
- в) 14 июля.

Согласно части шестой п. 1 ст. 100 НК днем передачи имущественных прав признается дата наступления права на получение платы в соответствии с договором.

Следовательно:

- в ситуации "а" днем передачи имущественных прав является 30 июня, и ЭСЧФ не создается;
 - в ситуации "б" днем передачи имущественных прав является 7 июля, и ЭСЧФ создается (тип ЭСЧФ – "Исходный");
 - в ситуации "в" днем передачи имущественных прав является 10 июля, и ЭСЧФ создается (тип ЭСЧФ – "Исходный").
-

ПРИМЕР 5.

Товары ввезены из Республики Польша. Дата в графе "С" таможенной декларации – 27.06.2016. "Ввозной" НДС будет принят к вычету через 90 дней, т.е. в сентябре.

ЭСЧФ не создается.

ПРИМЕР 6.

Товары ввезены из Российской Федерации и приняты к учету 27 июня. НДС при ввозе уплачен 25 июля.

ЭСЧФ не создается.

ПРИМЕР 7.

Товары ввезены из Республики Польша. Дата в графе "С" таможенной декларации – 1 июля.

ЭСЧФ создается (тип ЭСЧФ – "Исходный").

ПРИМЕР 8.

Товары ввезены из Российской Федерации и приняты к учету 1 июля.

ЭСЧФ создается.

Создание ЭСЧФ экспортерами

ЭСЧФ создаются по товарам (работам по производству товаров из давальческого сырья и материалов), обороты по реализации которых применительно к срокам, определенным в частях шестой – восьмой подп. 1.44 ст. 94, девятой – одиннадцатой п. 2 ст. 102, седьмой – девятой подп. 23.7 ст. 107 НК, подлежат отражению в декларациях по НДС, представляемых за отчетные периоды, наступившие с 1 июля (подп. 3.1 постановления № 15).

ПРИМЕР 9.

Организация отгрузила товары на экспорт в январе 2016 г. В связи с истечением

180-дневного срока с даты отгрузки товаров и непоступлением подтверждающих вывоз документов на 181-й день, который приходится на июль, организация отразила оборот по экспорту в декларации по НДС за январь – июль 2016 г. с применением ставки НДС 20 %.

ЭСЧФ создается (тип ЭСЧФ – "Исходный").

ПРИМЕР 10.

Организация отгрузила на экспорт продукты переработки давальческого сырья нерезидента в мае 2016 г. В связи с поступлением подтверждающих вывоз документов 25 июля организация отразила оборот по экспорту работ по переработке в декларации по НДС за январь – июль 2016 г. с применением ставки НДС 0 %.

ЭСЧФ создается (тип ЭСЧФ – "Исходный").

ПРИМЕР 11.

Организация отгрузила товары на экспорт в мае 2016 г. Документы, подтверждающие вывоз товаров, поступили 11 июля.

В соответствии с частью девятой п. 2 ст. 102 НК при наличии документов, подтверждающих вывоз товаров, обороты по их реализации отражаются в декларации по НДС того отчетного периода, срок предоставления которой следует после получения соответствующего документального подтверждения, либо того отчетного периода, в котором получено соответствующее документальное подтверждение.

Следовательно, если экспортер отразит оборот со ставкой 0 % в декларации по НДС за январь – июль 2016 г., ЭСЧФ не создается. Если же оборот будет отражен в декларации за январь – июль, то ЭСЧФ создается (тип ЭСЧФ – "Исходный").

Создание ЭСЧФ при исполнении обязанности плательщика НДС за иностранную организацию

ЭСЧФ создаются по товарам (работам, услугам, имущественным правам), реализуемым в Республике 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, момент фактической реализации которых наступил с 1 июля 2016 г. (подп. 3.1 постановления № 15).

ПРИМЕР 12.

Организация перечислила иностранной организации, не состоящей на учете в налоговых органах Республики Беларусь, оплату за рекламные услуги двумя платежами: 27 июня и 11 июля.

В соответствии с частью первой п. 5 ст. 100 НК моментом фактической реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) в Республике Беларусь иностранными организациями, не состоящими на учете в налоговых органах Республики Беларусь, признается, за исключением случая, установленного частью второй п. 5 ст. 100 НК, день оплаты, включая авансовый платеж,

либо день иного прекращения обязательств покупателями (заказчиками) этих товаров (работ, услуг, имущественных прав).

Следовательно, по первому платежу ЭСЧФ не создается, по второму – создается (тип ЭСЧФ – "Исходный").

Создание ЭСЧФ арендодателями (лизингодателями)

ЭСЧФ создаются по объектам аренды (предметам лизинга), момент сдачи (передачи) которых в аренду (финансовую аренду (лизинг)), определяемый согласно п. 11 ст. 100 НК (т.е. на последний день установленного договором каждого периода либо последний день каждого месяца, если договором не установлен конкретный период), наступил с 1 июля 2016 г. (подп. 3.1 постановления № 15).

ПРИМЕР 13.

Согласно договору арендная плата установлена за месяц и вносится не позднее 10-го числа следующего месяца.

По арендной плате за июнь ЭСЧФ не создается, по арендной плате за июль – создается (тип ЭСЧФ – "Исходный").

Создание дополнительных ЭСЧФ

ЭСЧФ создаются:

1) по суммам, увеличивающим (уменьшающим) налоговую базу НДС в соответствии с пп. 6 и 7 ст. 97 НК (т.е. по договорам, в которых обязательства выражены в белорусских рублях эквивалентно сумме в иностранной валюте, и по договорам,

в которых обязательства выражены в иностранной валюте эквивалентно сумме в иной иностранной валюте), момент фактической реализации которых наступил с 1 июля 2016 г.;

ПРИМЕР 14.

Организация применяет УСН с НДС, ведет бухгалтерский учет. Согласно договору арендная плата установлена в евро, оплата производится в белорусских рублях по курсу на дату оплаты. Арендная плата за май получена 11 июля.

Согласно п. 8 ст. 100 НК моментом фактической реализации в отношении разницы, возникающей в связи с изменением курса белорусского рубля по отношению к иностранной валюте, установленного Нацбанком, с момента фактической реализации до момента, установленного для определения величины обязательства по договорам, обязательства по которым выражены в белорусских рублях либо иностранной валюте, и увеличивающей (уменьшающей) налоговую базу НДС в соответствии с пп. 6 и 7 ст. 97 НК, признается день получения указанной разницы.

В соответствии с п. 11 ст. 106¹ НК в случае необходимости корректировки показателей ранее выставленного (направленного) ЭСЧФ, не требующей аннулирования показателей ранее выставленного (направленного) ЭСЧФ, выставляется (направляется) дополнительный ЭСЧФ, который должен содержать ссылку на дату и номер ранее выставленного (направленного) ЭСЧФ. Дополнительный ЭСЧФ выставляется (направляется) в т.ч. при увеличении (уменьшении) налоговой базы НДС в соответствии с частью второй п. 6 и частью второй п. 7 ст. 97 НК.

Следовательно, на сумму арендной платы ЭСЧФ не создается, так как день сдачи

в аренду – 31 мая. На суммовую разницу ЭСЧФ создается (тип ЭСЧФ – "Дополнительный без ссылки на ЭСЧФ"), поскольку моментом фактической реализации в отношении суммовой разницы является 11 июля.

2) по суммам, увеличивающим налоговую базу НДС в соответствии с п. 18 ст. 98 НК, момент фактической реализации которых наступил с 1 июля 2016 г.

ПРИМЕР 15.

Товары проданы покупателю в 2015 г. Оплата не поступила. В июле 2016 г. поступили пени, присужденные судом за несвоевременную оплату товаров. Определение суда вынесено в июне.

В соответствии с подп. 18.2 ст. 98 НК налоговая база НДС увеличивается на суммы, фактически полученные (причитающиеся к получению) в виде санкций за нарушение покупателями (заказчиками) условий договоров.

Согласно п. 8 ст. 100 НК моментом фактической реализации в отношении сумм, увеличивающих налоговую базу НДС в соответствии с п. 18 ст. 98 НК, признается день, определяемый плательщиком (за исключением банков) в соответствии с учетной политикой как день отражения этих сумм в бухгалтерском учете либо как день их получения.

Исходя из п. 11 ст. 106¹ НК дополнительный ЭСЧФ выставляется (направляется) при увеличении налоговой базы НДС на суммы, фактически полученные (причитающиеся к получению), в соответствии с п. 18 ст. 98 НК. В таком случае дополнительный ЭСЧФ направляется только на Портал ЭСЧФ без его выставления покупателям,

при этом ссылку на дату и номер ранее выставленного ЭСЧФ можно не делать.

Следовательно, если согласно учетной политике пени отражаются в декларации по НДС на момент их отражения в бухгалтерском учете (т.е. в июне), то ЭСЧФ не создается. Если же согласно учетной политике пени отражаются в декларации по НДС на момент их получения (т.е. в июле), то ЭСЧФ создается (тип ЭСЧФ – "Дополнительный без ссылки на ЭСЧФ") и направляется только на Портал ЭСЧФ, т.е. без указания УНП получателя.

В случае корректировки (увеличения, уменьшения) с 1 июля 2016 г. оборотов по реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), отраженных в декларациях по НДС, представленных за отчетные периоды, наступившие до 1 июля 2016 г., создаются дополнительные ЭСЧФ без указания в них ссылки на исходный ЭСЧФ, если результаты таких корректировок подлежат отражению в декларациях по НДС, представляемых за отчетные периоды, наступившие с 1 июля 2016 г. (подп. 3.2 постановления № 15).

Справочно. В соответствии с п. 11 ст. 106¹ НК дополнительный ЭСЧФ выставляется (направляется):

- при уменьшении (увеличении) стоимости товаров (работ, услуг, имущественных прав), включая случаи уценки и (или) списания, предусмотренные частью четвертой п. 11 ст. 103 НК;
- при частичном возврате покупателем продавцу товаров (частичном отказе от выполненных работ, оказанных услуг, имущественных прав);
- при корректировке продавцом исчисленного НДС в соответствии с п. 8 ст. 105 НК.

ПРИМЕР 16.

Товары отгружены покупателю в июне 2016 г. В июле достигнуто соглашение о снижении цены на товары в связи с тем, что покупателем обнаружен брак.

Согласно части первой п. 11 ст. 103 НК в случае возврата покупателем продавцу товаров (отказа от выполненных работ, оказанных услуг, имущественных прав) или уменьшения (увеличения) стоимости товаров (работ, услуг, имущественных прав) у продавцов на сумму оборота по реализации этих товаров (работ, услуг, имущественных прав) уменьшаются (увеличиваются) обороты по реализации того отчетного периода, в котором произведен возврат товаров (отказ от выполненных работ, оказанных услуг, имущественных прав) (уменьшение или увеличение стоимости товаров (работ, услуг, имущественных прав)), а у покупателей в этом отчетном периоде производится соответствующая корректировка вычетов.

В отношении товаров (работ, услуг, имущественных прав), возврат которых (отказ от которых) или уменьшение стоимости которых произведены в период применения продавцом особого режима налогообложения без уплаты НДС и оборот по реализации которых учитывался им при определении налоговой базы НДС в налоговом периоде, предшествующем налоговому периоду, в котором произведены возврат покупателем продавцу товаров (отказ от выполненных работ, оказанных услуг, имущественных прав) или уменьшение стоимости товаров (работ, услуг, имущественных прав), изменения в части корректировки оборотов по реализации, установленной частью первой п. 11 ст. 103 НК, вносятся в декларацию по НДС за такой предшествующий налоговый период.

Следовательно, если режим налогообложения не изменился, то на сумму уменьшения стоимости товаров продавцом создается ЭСЧФ (тип ЭСЧФ – "Дополнительный без ссылки на ЭСЧФ"), так как сумма уменьшения отражается в декларации по НДС у продавца за период с 1 июля 2016 г.

Если до 1 июля продавец применял УСН без уплаты НДС, то ЭСЧФ не создается, так как уменьшение стоимости товаров будет отражено в декларации по НДС за период их отгрузки, т.е. до 1 июля.

ПРИМЕР 17.

Товары отгружены покупателю в июне. В июле в связи с тем, что покупателем обнаружен брак, часть товаров возвращена продавцу.

Если режим налогообложения не изменился, то на сумму возврата товаров продавцом создается ЭСЧФ (тип ЭСЧФ – "Дополнительный без ссылки на ЭСЧФ"), так как уменьшение налоговой базы отражается у продавца в декларации по НДС за период с 1 июля.

Если до 1 июля продавец применял УСН без уплаты НДС, то ЭСЧФ не создается, так как уменьшение налоговой базы на стоимость возвращенных товаров будет отражено в декларации по НДС за период их отгрузки, т.е. до 1 июля.

ПРИМЕР 18.

При отгрузке товаров в июне продавец вместо НДС по ставке 20 % предъявил НДС по ставке 25 %. В июле составлен акт сверки расчетов с покупателем и ошибка исправлена.

В соответствии с п. 81 ст. 105 НК НДС, излишне предъявленный в ЭСЧФ (с 1 июля)

и первичных учетных документах продавцом покупателям – плательщикам в Республике Беларусь, подлежит исчислению и уплате в бюджет этим продавцом, за исключением исправления излишне предъявленного НДС на основании выставляемых исправленных или дополнительных ЭСЧФ.

Корректировка продавцом исчисленного НДС, а покупателем – вычетов производится в месяце выставления и подписания исправленных или дополнительных ЭСЧФ.

Следовательно, продавец должен выставить ЭСЧФ на сумму корректировки (тип ЭСЧФ – "Дополнительный без ссылки на ЭСЧФ").

Создание ЭСЧФ по посредническим договорам

При реализации (приобретении, возмещении) комитентами (доверителями), иными аналогичными лицами товаров (работ, услуг, имущественных прав) на основе договоров комиссии (поручения) или иных аналогичных договоров ЭСЧФ создаются и выставляются (подп. 3.3 постановления № 15):

1) комитентами (доверителями) или иными аналогичными лицами по товарам (работам, услугам, имущественным правам), отгруженным (переданным) покупателям комиссионерами (поверенными) или иными аналогичными лицами с 1 июля;

ПРИМЕР 19.

Товары переданы комитентом комиссионеру в июне. Комиссионер отгрузил товары покупателю в июле.

Комитент создает ЭСЧФ (тип ЭСЧФ – "Исходный"). На основании ЭСЧФ комитента комиссионер создает ЭСЧФ покупателям (тип ЭСЧФ – "Исходный").

2) комиссионерами (поверенными) или иными аналогичными лицами по товарам (работам, услугам, имущественным правам), отгруженным (переданным) продавцами таких товаров (работ, услуг, имущественных прав) (ввезенным комиссионерами (поверенными) или иными аналогичными лицами) с 1 июля.

ПРИМЕР 20.

Комитент поручил комиссионеру купить товары. Товары приобретены в Республике Беларусь и отгружены белорусским продавцом:

а) в июне. Комиссионер передал товары комитенту в июле;

б) в июле. Комиссионер передал товары комитенту в июле.

Следовательно:

- в ситуации "а" комиссионер ЭСЧФ не создает;

- в ситуации "б" комиссионер создает ЭСЧФ (тип ЭСЧФ – "Исходный").

ПРИМЕР 21.

Комиссионер ввез по поручению комитента товары из другого государства в июне. Товары переданы комитенту в июле.

При передаче товара комиссионер ЭСЧФ не создает.

Определен порядок работы с электронными счетами-фактурами¹

Постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 25 апреля 2016 г. № 15 установлена форма электронного счета-фактуры, а также утверждена Инструкция о порядке создания (в том числе заполнения), выставления (направления), получения, подписания и хранения электронного счета-фактуры.

Согласно постановлению создание электронных счетов-фактур (ЭСЧФ) осуществляется по:

отгруженным (ввезенным) товарам (выполненным работам, оказанным услугам), переданным имущественным правам с 1 июля 2016 г. независимо от даты проведения расчетов по ним;

товарам (работам по производству товаров из давальческого сырья и материалов), обороты по реализации которых применительно к срокам, определенным в частях шестой – восьмой подпункта 1.44 пункта 1 статьи 94, девятой – одиннадцатой пункта 2 статьи 102, седьмой – девятой подпункта 23.7 пункта 23 статьи 107 Налогового кодекса Республики Бела-

русь, подлежат отражению в налоговых декларациях (расчетах) по налогу на добавленную стоимость, представляемых за отчетные периоды, наступившие с 1 июля 2016 г.;

товарам (работам, услугам), имущественным правам, реализуемым 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, момент фактической реализации которых наступил с 1 июля 2016 г.;

по объектам аренды (предметам лизинга), момент сдачи (передачи) которых в аренду (финансовую аренду (лизинг)), определяемый согласно пункту 11 статьи 100 Налогового кодекса Республики Беларусь, наступил с 1 июля 2016 г.;

по суммам, увеличивающим (уменьшающим) налоговую базу налога на добавленную стоимость в соответствии с пунктами 6 и 7 статьи 97 Налогового кодекса Республики Беларусь, момент фак-

¹ Опубликовано 08.06.2016 на Национальном правовом Интернет-портале Республики Беларусь в разделе "Новости PRAVO.BY": www.pravo.by/main.aspx?guid=215593.

тической реализации которых наступил с 1 июля 2016 г.;

по суммам, увеличивающим налоговую базу налога на добавленную стоимость в соответствии с пунктом 18 статьи 98 Налогового кодекса Республики Беларусь, момент фактической реализации которых наступил с 1 июля 2016 г.

В случае корректировки с 1 июля 2016 г. оборотов по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, отраженных в налоговых декларациях (расчетах) по налогу на добавленную стоимость, представленных за отчетные периоды, наступившие до 1 июля 2016 г., создаются дополнительные ЭСЧФ без указания в них ссылки на исходный ЭСЧФ, если результаты таких корректировок подлежат отражению в налоговых декларациях (расчетах) по налогу на добавленную стоимость, представляемых за отчетные периоды, наступившие с 1 июля 2016 г.

При реализации (приобретении, возмещении) комитентами (доверителями), иными аналогичными лицами товаров (работ, услуг), имущественных прав на основе договоров комиссии (поручения) или иных аналогичных договоров создание и выставление ЭСЧФ осуществляется соответственно:

комитентами (доверителями) или иными аналогичными лицами по товарам (работам, услугам), имущественным правам, отгруженным (переданным) покупателям комиссионерами (поверенными) или иными аналогичными лицами с 1 июля 2016 г.;

комиссионерами (поверенными) или иными аналогичными лицами по това-

рам (работам, услугам), имущественным правам, отгруженным (переданным) продавцами таких товаров (работ, услуг), имущественных прав (ввезенным комиссионерами (поверенными) или иными аналогичными лицами) с 1 июля 2016 г.

Плательщики налога на добавленную стоимость, приобретающие товары (работы, услуги), имущественные права через подотчетных лиц, вправе заявить в произвольной форме требование о выставлении в их адрес продавцами этих товаров (работ, услуг), имущественных прав, являющимися плательщиками налога на добавленную стоимость в Республике Беларусь, ЭСЧФ по товарам (работам, услугам), имущественным правам, отгруженным (переданным) такими продавцами с 1 июля 2016 г. Продавцы должны создать и выставить в адрес указанных плательщиков (покупателей) ЭСЧФ в порядке, установленном постановлением.

Инструкцией о порядке создания (в том числе заполнения), выставления (направления), получения, подписания и хранения электронного счета-фактуры предусмотрено, что документооборот ЭСЧФ между продавцами и покупателями осуществляется с использованием Портала электронных счетов-фактур (www.vat.gov.by).

Плательщик налогов, сборов (пошлин), создающий ЭСЧФ, может выступать в качестве поставщика товаров (работ, услуг), имущественных прав либо в качестве их получателя. В случае выступления в качестве поставщика ЭСЧФ создается поставщиком, направляется на Портал и

выставляется получателю. В случае если плательщик выступает в качестве получателя товаров (работ, услуг), имущественных прав, ЭСЧФ создается получателем и направляется на Портал без выставления получателю.

В зависимости от вида совершаемой хозяйственной операции поставщик может иметь статус "Продавец", "Комитент", "Комиссионер", "Доверительный управляющий", "Плательщик, передающий налоговые вычеты", "Плательщик, передающий обороты по реализации", "Иностранная организация", "Посредник" или "Заказчик (застройщик)", получатель – "Покупатель", "Потребитель", "Комитент", "Комиссионер", "Плательщик, получающий налоговые вычеты", "Покупатель объектов у иностранной организации" или "Плательщик, получающий обороты по реализации".

ЭСЧФ создается и выставляется продавцом при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, покупателем – при их приобретении на территории Республики Беларусь у иностранной организации, при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь, а также при выставлении сумм НДС.

Плательщики выставляют, получают ЭСЧФ на Портале в разделе "Личный кабинет", вход в который осуществляется после авторизации с помощью личного ключа ЭЦП.

В подразделах "Личного кабинета" плательщиком осуществляется:

создание ЭСЧФ, его подписание ЭЦП, выставление (направление);

работа с полученными ЭСЧФ;

камеральный контроль показателей налоговых деклараций на основе выставленных (направленных) и полученных ЭСЧФ;

создание шаблонов для формирования ЭСЧФ на их основе;

работа с архивными ЭСЧФ.

Инструкцией также определен порядок создания, выставления (направления), получения, подписания, хранения ЭСЧФ, заполнения реквизитов, создания исходного, дополнительного или исправленного ЭСЧФ, его аннулирования, а также установлены особенности заполнения при совершении отдельных хозяйственных операций.

Постановление вступает в силу с 1 июля 2016 г.



ПРЯМАЯ ЛИНИЯ



ВВЕДЕНИЕ ЭЛЕКТРОННЫХ СЧЕТОВ-ФАКТУР ПО НДС

6 апреля 2016 г. в редакции ООО "Издательский дом Гревцова" состоялась "Прямая линия" с участием начальника отдела косвенного налогообложения МНС Светланы Ивановны Новиковой. В ходе "Прямой линии" прозвучали вопросы, ответы на наиболее интересные из которых мы публикуем.

Справка:

И.О.Ф.: Светлана Ивановна Новикова.

Должность: начальник отдела косвенного налогообложения МНС.

Образование: в 1998 г. окончила Белорусский государственный экономический университет.

Работа: с 1993 г. работает в налоговых органах, с 2013 г. – в должности начальника отдела косвенного налогообложения МНС.



Что должен сделать плательщик, чтобы технически подготовиться к работе с электронными счетами-фактурами по НДС (далее – ЭСЧФ) с 01.07.2016?

ОТВЕТ:

Примерный алгоритм подготовки к работе с ЭСЧФ с 01.07.2016.

1. Выбрать способ создания ЭСЧФ.

В автоматизированной электронной системе (далее – АИС) "Электронные счета-фактуры" плательщикам будет предоставлена возможность создания ЭСЧФ одним из 3 способов:

- заполнение ЭСЧФ непосредственно на Портале электронных счетов www.vat.gov.by (далее – Портал);

- загрузка на Портал ЭСЧФ в формате xml-файла, подготовленного в учетной системе субъекта хозяйствования;

- автоматическая подача на Портал ЭСЧФ, подписанного электронно-

цифровой подписью (далее – ЭЦП), непосредственно из учетной системы.

2. При выборе плательщиком 3-го способа создания ЭСЧФ (подача непосредственно из учетной системы на Портал) ему необходимо доработать учетные системы в части:

- формирования ЭСЧФ в виде xml-файла утвержденной МНС структуры на основе первичных учетных документов;

- подписания ЭСЧФ ЭЦП;

- обращения к веб-сервису, который передает сформированный файл на Портал;

- получения и обработки сообщения Портала о приеме ЭСЧФ.

3. Для работы с АИС "Учет счетов-фактур" плательщику необходимо иметь:

- процессор Intel Pentium 2 ГГц, оперативную память 2 Гбайт, жесткий диск 720 Мбайт, сетевую карту Ethernet 100;

- установленное на компьютер пользователя программное обеспечение: операционная система не ниже Microsoft Windows 7 Корпоративная Service Pack 1, интернет-браузер Microsoft Internet Explorer 9 и выше, программные средства криптографической защиты информации "Авест" (программный комплекс "Комплект Абонента АВЕСТ" (криптопровайдер AvCSP, персональный менеджер сертификатов "Авест" AvPCM));

- сертификат открытого ключа пользователя субъекта хозяйствования, изданный удостоверяющим центром РУП "Информационно-издательский центр"

либо удостоверяющим центром РУП "Национальный центр электронных услуг" (РУЦ ГосСУОК).

Если на предприятии создание ЭСЧФ будут осуществлять несколько пользователей, для каждого необходимо приобретение ключа ЭЦП и сертификата открытого ключа, так как авторизация каждого пользователя на Портале происходит по личному ключу.

4. Подготовить рабочее место для работы с АИС "Учет счетов-фактур":

- установить операционную систему Windows;

- установить криптографическое программное обеспечение "Авест" согласно руководству пользователя и инструкции разработчика;

- настроить Internet Explorer согласно руководству пользователя.



ЭСЧФ является первичным учетным документом?

ОТВЕТ: Нет, не является.

ЭСЧФ является расчетным документом между продавцом и покупателем

только для целей исчисления НДС и осуществления налоговых вычетов по НДС.



Можно ли в настоящее время протестировать систему работы с ЭСЧФ и как это сделать?

ОТВЕТ:

Плательщики, желающие принять участие в опытной эксплуатации, при соответствии рабочих мест ответственных исполнителей вышеназванным техническим

требованиям могут направить электронные заявки в свободной форме на e-mail: SCHF@nalog.gov.by с указанием своих контактных данных.



ЭЦП для работы с Порталом необходимо будет получать дополнительно или подойдет уже имеющийся ключ для подачи деклараций (расчетов)?

ОТВЕТ:

Авторизация каждого плательщика (пользователя) на Портале будет происходить по личному ключу (сертификат открытого ключа ЭЦП), выдаваемому удостоверяющими центрами.

Для плательщиков, подключенных к системе электронного декларирования МНС, представляющих в налоговые органы отчетность (декларации (расчеты)) в виде электронных документов с использованием

ключа ЭЦП, получение дополнительного ключа ЭЦП для работы с Порталом не требуется.

Создаваемая система допускает возможность создания ЭСЧФ в организации несколькими пользователями. При этом для каждого дополнительного пользователя плательщику необходимо приобрести ключ ЭЦП, так как авторизация каждого пользователя на Портале происходит по личному ключу.



Можно ли будет выгружать в свою программу полученные и выписанные ЭСЧФ? Можно ли будет их распечатать с Портала?

ОТВЕТ: Да, можно будет.



Можно ли будет подписывать ЭСЧФ пачками или обязательно каждый по отдельности?

ОТВЕТ: Да, можно будет.

В АИС "Электронные счета-фактуры" создан сервис, позволяющий осуществлять подписание ЭСЧФ пакетным принципом.

Пакетный принцип сможет применять как продавец, который создает и направляет ЭСЧФ, так и покупатель, который получает входящие ЭСЧФ. Покупатель после подписания ЭСЧФ посредством ЭЦП пакетным принципом сможет обратно загрузить их на Портал.

Пакетный принцип подписания ЭСЧФ можно реализовать как с помощью учетной

системы плательщика, загрузив на Портал ЭСЧФ в формате xml-файла, подготовленного в учетной (бухгалтерской) системе субъекта хозяйствования, так и с помощью специального приложения на Портале, которое готовит производитель криптосредств (ЭЦП). Указанное приложение позволит создать папку, в которую выгрузятся ЭСЧФ, затем при нажатии одной кнопки этот сервис будет подписывать автоматически каждый загруженный в папку ЭСЧФ.



Одному покупателю отгружается товар несколько раз. Можно ли выставлять один ЭСЧФ на несколько отгрузок?

ОТВЕТ: ЭСЧФ должен создаваться для каждой хозяйственной операции.

Для розничной торговли с физическими лицами допускается создание

одного итогового ЭСЧФ за отчетный период.



При возврате товаров физическими лицами – покупателями в розничную торговую сеть требуется ли составление ЭСЧФ?

ОТВЕТ: Нет, не требуется.

В отношении операций, по которым плательщиком создается один итоговый ЭСЧФ в соответствии с положениями части третьей ст. 106¹ Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК), при частичном либо полном возврате покупателем продавцу товаров дополнительный ЭСЧФ не выставляется.

Уменьшение налоговой базы НДС и сумм НДС учитывается в итоговом ЭСЧФ, выставляемом за отчетный период, в котором осуществляется уменьшение стоимости ранее реализованных товаров в связи с их возвратом покупателем продавцу в розничную сеть (п. 11 ст. 106¹ НК).



Требуется ли составлять ЭСЧФ при приобретении услуг на территории Республики Беларусь у нерезидентов?

ОТВЕТ: Да, требуется.

При исчислении НДС в соответствии со ст. 92 НК требуется создавать ЭСЧФ, который

впоследствии направляется только на Портал (без направления в адрес нерезидента).



Требуется ли организации розничной торговли выписывать ЭСЧФ покупателю-иностранцу вместе с чеком на возврат НДС (Tax Free)?

ОТВЕТ: Нет, не требуется.

В адрес нерезидентов – физических лиц (покупателей в розничной сети) ЭСЧФ не создается.

физическим лицам, организация должна будет создать один итоговый ЭСЧФ и направить его на Портал.

По итогам отчетного периода по товарам, реализованным в розничной сети



При совершении сделок через структурные подразделения юридических лиц необходимо ли составлять ЭСЧФ?

ОТВЕТ: Да, необходимо.

Согласно п. 17 ст. 106¹ НК структурные подразделения юридических лиц Республики Беларусь, исполняющие налоговые обязательства этих юридических лиц в соответствии с п. 3 ст. 13 НК, осуществ-

ляют выставление (направление) ЭСЧФ в порядке, установленном ст. 106¹ НК для плательщиков НДС.

При передаче товаров (работ, услуг), имущественных прав одним из обособленных



подразделений, исполняющих налоговые обязательства этого юридического лица, и исчисления НДС в соответствии с частью шестой п. 21 ст. 107 НК

выставление ЭСЧФ таким обособленным подразделением осуществляется в порядке, установленном ст. 106¹ НК для плательщиков НДС.



Как будет организована передача вычетов филиалам?

ОТВЕТ:

При передаче налоговых вычетов в порядке, предусмотренном п. 21 ст. 107 НК, передающей стороной будет выставляться ЭСЧФ получателю налоговых вычетов, в котором будут указываться передаваемые суммы НДС (п. 19 ст. 106¹ НК). В строке 6

"Статус поставщика" формы ЭСЧФ проставляется признак "Плательщик, передающий налоговые вычеты", а в строке 15 "Статус получателя" ЭСЧФ проставляется признак "Плательщик, получающий налоговые вычеты".



Какую ответственность будет нести продавец, если он в установленный срок не выставит ЭСЧФ? Можно ли ее предусмотреть договором?

ОТВЕТ: Законодательством такая ответственность не установлена. Ее можно установить договором.



На возникающие положительные и отрицательные суммовые разницы при реализации товаров необходимо ли составлять ЭСЧФ?

ОТВЕТ: Да, необходимо.

При увеличении (уменьшении) налоговой базы НДС в соответствии с положениями части второй п. 6 и части второй п. 7 ст. 97 НК продавцом будет составляться дополнительный ЭСЧФ в белорусских рублях.

При составлении дополнительного ЭСЧФ указываются разница между первоначальной налоговой базой и налоговой

базой после корректировки, а также сумма НДС, относящаяся к данной разнице.

В случае если корректировка налоговой базы НДС осуществляется в сторону уменьшения, то разница между первоначальной налоговой базой и налоговой базой после корректировки, а также сумма НДС, относящаяся к данной разнице, указываются с отрицательными значениями.



Организация имеет сеть ресторанов. "Расчетная" ставка НДС рассчитывается организацией по каждому ресторану.

Как должен создаваться электронный счет-фактура (далее – ЭСЧФ) (по каждому ресторану или по организации в целом) и за какой период? Какую запись следует произвести в графе 2 "Наименование товаров (работ, услуг), имущественных прав" раздела 6 ЭСЧФ?

ОТВЕТ:

ЭСЧФ создается по уникальному номеру плательщика (далее – УНП) организации (т.е. по организации в целом), в котором в разрезе структурных подразделений (ресторанов без УНП) заполняются товарные строки раздела 6 ЭСЧФ (т.е. в разделе 6 ЭСЧФ будет столько строк, сколько и ресторанов).

При этом организацией по товарам, реализуемым физическим лицам и облагаемым по расчетной ставке НДС, будет создан один итоговый ЭСЧФ по итогам отчетного периода, который будет направляться только на Портал электронных счетов www.vat.gov.by (далее – Портал) не позднее 5-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Сумма НДС, указанная в выставленном ЭСЧФ, должна совпадать с исчисленной суммой НДС за отчетный период, отраженной по графе 4 строки 10 раздела 1 декларации по НДС.

В графе 2 раздела 6 ЭСЧФ возможно указать название ресторана и произвести дополнительную запись "реализация товаров (продукции общественного питания) по розничным ценам".

Если в течение месяца реализация товаров (продукции общественно-го питания) по розничным ценам будет

осуществляться в адрес плательщиков – юридических лиц с оформлением первичных учетных документов, то согласно п. 41 ст. 105 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК) по требованию этого юридического лица организация должна выставить ему ЭСЧФ с указанием ставки и суммы НДС.

Поскольку организация применяет расчетную ставку НДС, она вправе в ЭСЧФ предъявить сумму и расчетную ставку НДС исходя из расчета расчетной ставки, имеющегося на начало текущего месяца.

В таком случае по окончании отчетного периода организацией по итогам отчетного периода будет создан один итоговый ЭСЧФ на разницу между общей суммой оборотов по реализации товаров, облагаемых по расчетной ставке (графа 2 строки 10 раздела 1 налоговой декларации), и суммой оборотов по реализации, по которым были выставлены ЭСЧФ покупателям – юридическим лицам по заявленным ими требованиям, с указанием суммы НДС, исчисленной от указанной разницы, который направится только на Портал не позднее 5-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.



Сумма НДС, указанная в выставленных юридическим лицам – покупателям ЭСЧФ, и сумма НДС, указанная в итоговой ЭСЧФ, направленной на Портал,

должна совпадать с исчисленной суммой НДС за отчетный период, отраженной по графе 4 строки 10 раздела 1 налоговой декларации по НДС.



Как арендодателям перевыставить арендаторам предъявленные энергоснабжающими организациями суммы НДС?

ОТВЕТ:

В отношении коммунальных услуг, подлежащих возмещению арендодателю и не признаваемых объектом налогообложения НДС в соответствии с подп. 2.12 п. 2 ст. 93 НК, выставление ЭСЧФ и предъявление соответствующих сумм НДС потребителям объектов (арендаторам),

осуществляющим возмещение их стоимости, осуществляется арендодателем в отдельном ЭСЧФ с пометкой статуса "посредник" на основании ЭСЧФ, выставленных арендодателю продавцами объектов (энергоснабжающими организациями).



Как будет осуществляться распределение вычетов при наличии оборотов по различным ставкам: на Портале или в учетной системе организации?

ОТВЕТ: Автоматизированная электронная система (далее – АИС) ЭСЧФ не предусматривает функцию распределения налоговых вычетов при наличии оборотов по различным ставкам.

Личный кабинет Портала содержит раздел "Управление вычетами", в котором покупатель в графе 12 "Дополнительные данные" раздела 6 полученного ЭСЧФ может управлять вычетами:

в отношении суммы НДС (части суммы, которую определяет самостоятельно) выбрать признак "Не подлежит вычету", "Отложенный вычет", "Дата наступления права на вычет".



Следует ли осуществлять создание ЭСЧФ в случаях восстановления вычетов по недостаткам и порче товаров?

ОТВЕТ: Создание ЭСЧФ в таком случае НК не предусмотрено.



Организация (санаторий) осуществляет санаторно-курортное лечение и оздоровление населения.

Каков порядок выписки ЭСЧФ при реализации:

- физическим и юридическим лицам путевок, освобождаемых от НДС согласно подп. 1.19 п. 1 ст. 94 НК;
- физическим лицам медицинских услуг, как льготируемых по НДС, так и облагаемых НДС?

ОТВЕТ:

При реализации:

- физическим лицам освобождаемых от НДС путевок и медицинских услуг ЭСЧФ не создается (п. 7 ст. 106¹ НК);

- юридическим лицам освобождаемых от НДС путевок создается ЭСЧФ исходя из каждого момента фактической реализации путевки с направлением ЭСЧФ на Портал (без направления

покупателю – юридическому лицу) (п. 8 ст. 106¹ НК);

- физическим лицам (покупателям, не являющимся плательщиками НДС) облагаемых НДС медицинских услуг создается один итоговый ЭСЧФ, который направляется на Портал не позднее 5-го числа месяца, следующего за отчетным периодом (п. 8 ст. 106¹ НК).



Покупатель осуществляет полный возврат товара продавцу по "возвратной" накладной.

Кем выписывается ЭСЧФ: покупателем или продавцом? Как корректируются обороты у продавца и налоговые вычеты у покупателя?

ОТВЕТ:

Согласно п. 10 ст. 106¹ НК в случае полного возврата покупателем продавцу товаров у продавца возникает необходимость внесения изменений в ранее выставленный (направленный) ЭСЧФ.

Продавцом производится аннулирование показателей ранее выставленного (направленного) ЭСЧФ посредством выставления (направления) покупателю исправленного ЭСЧФ, в котором показатели налоговой базы НДС и исчисленной суммы НДС указываются с нулевыми значениями. Исправленный ЭСЧФ должен содержать ссылку на дату и номер

ранее выставленного (направленного) ЭСЧФ.

Соответственно, продавец согласно п. 11 ст. 103 НК производит корректировку (уменьшение) оборота по реализации на сумму возвращенных ему товаров на основании исправленного ЭСЧФ, подписанного покупателем электронной цифровой подписью (далее – ЭЦП).

Корректировка покупателем налоговых вычетов согласно п. 11 ст. 103 НК производится на основании возвратной накладной в том месяце, в котором осуществлен полный возврат товаров.



Организация через интернет-магазин осуществляет реализацию товаров физическим лицам.

Как составляется ЭСЧФ?

ОТВЕТ:

Согласно п. 8 ст. 106¹ НК при реализации товаров покупателям – физическим лицам, не являющимся плательщиками НДС в Республике Беларусь, организацией по итогам

отчетного периода создается один итоговый ЭСЧФ, который направляется только на Портал не позднее 5-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.



Организация является переработчиком молока. Молоко от сельскохозяйственных предприятий (далее – сельхозпредприятие) принимается по накладным без указания стоимости и сумм НДС.

Организация сельхозпредприятию выписывает приемную квитанцию на закупку молока в сельскохозяйственных предприятиях ПК-3 (молоко), где указаны стоимость, ставка и сумма НДС, сорт и количество, жирность и прочие показатели принимаемого молока.

Кем будет выставляться ЭСЧФ: сельхозпредприятием как поставщиком молока или организацией – переработчиком молока?

ОТВЕТ:

При закупке организацией (переработчиком) молока у сельхозпредприятий и оформлении переработчиком приемных квитанций обязанность выставления ЭСЧФ возникает у сельхозпредприятия, являющегося продавцом (поставщиком) молока. Основанием для составления ЭСЧФ будут являться оформленная сельхозпредприятием товарно-транспортная

накладная и приемная квитанция, полученная от переработчика.

Переработчик при приобретении молока с 01.07.2016 будет производить налоговые вычеты в порядке, установленном п. 51 ст. 107 НК, – на основании ЭСЧФ, полученных от продавца-сельхозпредприятия, при условии подписания таких ЭСЧФ в установленном порядке ЭЦП.



Организация применяет УСН без НДС. При сдаче имущества в аренду предъявляет к возмещению арендатору коммунальные расходы с НДС (услуги, приобретенные у сторонних организаций).

Необходимо ли организации, не представляющей налоговую декларацию по НДС, создавать ЭСЧФ?

ОТВЕТ: Да, необходимо.

В отношении коммунальных услуг, подлежащих возмещению арендатором, по которым НДС предъявляется арендодателем (организацией, применяющей УСН без НДС) в соответствии с п. 71 ст. 105 НК, выставление ЭСЧФ и предъявление

соответствующих сумм НДС арендатору осуществляется арендодателем в отдельной ЭСЧФ с пометкой статуса "посредник" на основании ЭСЧФ, выставленных арендодателю продавцами коммунальных услуг.



Как усилится оперативный камеральный контроль на стадии приема налоговых деклараций?

ОТВЕТ:

Параллельно с введением механизма функционирования ЭСЧФ будет работать система камерального контроля проверки соответствия информации

из ЭСЧФ с поданными налоговыми декларациями по НДС как один из разделов АИС "Электронные счета-фактуры".

В АИС "Электронные счета-фактуры" будет отражаться информация обо всех операциях, содержащих суммы НДС. В итоге в систему камерального контроля будут попадать все операции, в которых будут присутствовать суммы НДС.

Задача, которая стоит перед системой камерального контроля, заключается в том, чтобы на стадии приемки налоговых

деклараций, т.е. до выхода на документальную проверку к плательщику, осуществлять своевременный контроль за полнотой и своевременностью уплаты НДС в бюджет. Также система камерального контроля призвана на ранней стадии – на стадии приема налоговой декларации – исключать различного рода операции с недобросовестными плательщиками.



Какие преимущества получают плательщики с подключением к системе ЭСЧФ?

ОТВЕТ:

МНС продвигает концепцию налогового администрирования, базирующуюся на расширенном взаимодействии с плательщиком в электронном виде. Это ведет к постепенному получению контролирующими органами удаленного доступа к финансовым показателям плательщиков, что исключает (делает реже) выход на документальную проверку к добросовестным плательщикам.

Взаимодействие налогового органа и плательщика в результате сводится к проведению камерального контроля представленных налоговых деклараций и иных сведений о деятельности плательщика, которыми располагают налоговые органы, без выхода на документальную проверку к плательщику и позволяет, в т.ч. на ранней стадии, упреждать нарушения (ошибки) плательщика.

В систему камерального контроля интегрированы сервисы, которыми смогут пользоваться и сами плательщики. Используя эти сервисы, плательщики получают возможность до подачи налоговой декларации по НДС запустить механизм проверки сумм НДС в выставленных

ЭСЧФ и выявить ошибки в исчислении НДС, откорректировать их и отразить достоверные данные в налоговой декларации.

Внедрение механизма функционирования ЭСЧФ позволит плательщикам:

- исключить недостоверность первичных учетных документов, минимизировать ошибки, поскольку заполнение ЭСЧФ будет интегрировано с учетной системой плательщика;

- минимизировать налоговые риски добросовестных плательщиков, выявляя на раннем этапе сделки с коммерческими организациями и индивидуальными предпринимателями, включенными в реестр коммерческих организаций и индивидуальных предпринимателей с повышенным риском совершения правонарушений в экономической сфере;

- представлять налоговые декларации с внесенными изменениями или дополнениями по выявленным в результате проведения налоговыми органами камерального контроля ошибкам без применения мер административной ответственности.

РУКОВОДСТВО К ДЕЙСТВИЮ ОТ МНС

В августе 2016 г. МНС разъяснило самые наболевшие вопросы бухгалтеров организаций, касающиеся электронных счетов-фактур (далее – ЭСЧФ). Предлагаем краткий обзор писем МНС.

С 27.07.2016 по 01.08.2016 разрешено принимать к вычету НДС на основании первичных документов

Письмом МНС от 01.08.2016 № 2-1-9/01539 "Об информировании" разъяснено, что в связи проведением работ на Портале электронных счетов-фактур www.vat.gov.by (далее – Портал) разработчиком системы ЭСЧФ доступ к Порталу с 27 июля по 1 августа текущего года был ограничен.

В связи с этим в указанный период плательщики могли осуществлять расчеты по НДС и налоговые вычеты исходя из положений п. 20 ст. 106¹ Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК) – на основании первичных учетных документов, направляемых контрагентам по сделкам в установленном законодательством порядке. При этом составлять ЭСЧФ по совершаемым хозяйственным операциям в указанный период нет необходимости.

Заполнение ЭСЧФ при ввозе товаров из государств, не являющихся членами ЕАЭС

Организации при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь обязаны создавать ЭСЧФ и направлять его на Портал.

МНС в письме от 17.08.2016 № 2-1-10/01639 "О заполнении ЭСЧФ на суммы "ввозного" НДС, взимаемого таможенными органами" разъясняет, что при ввозе на территорию Республики Беларусь товаров, за исключением ввоза с территории государств – членов Евразийского экономического союза (далее – ЕАЭС), ЭСЧФ заполняется в порядке, установленном п. 43 Инструкции о порядке создания (в том числе заполнения), выставления (направления), получения, подписания и хранения электронного счета-фактуры, утвержденной постановлением МНС от 25.04.2016 № 15 (далее – Инструкция № 15).

При этом для целей заполнения ЭСЧФ дата ввоза товаров определяется по реквизитам, заполненным в графе "С" основного листа декларации на товары.

Стоимость ввозимых на территорию Республики Беларусь товаров отражается на основании данных, указанных в договорах (контрактах) и (или) транспортных (товаросопроводительных) документах.

Например, таким документом может являться инвойс.

! *Цена (стоимость) товаров определяется по курсу (курсам) Национального банка, примененным плательщиком для целей отражения в бухгалтерском учете ввезенных товаров (курс на дату аванса и (или) курс на дату оприходования).*

При заполнении формы ЭСЧФ на Портале показатели граф 10, 11 раздела 6 ЭСЧФ по товарным строкам рассчитываются Порталом автоматически и доступны плательщику для корректировки – плательщик указывает число "0".

Запись "Сумма НДС, уплаченная при ввозе" учиняется плательщиком самостоятельно последней строкой в графе 2 (сумма берется из таможенной декларации плательщика). Показатели строки "Всего по счету" суммируются на Портале автоматически.

Расчет "ввозного" НДС с 1 июля 2016 г.

В письме МНС от 16.08.2016 № 2-1-10/01631 "Об уплате "ввозного" НДС, взимаемого налоговыми органами" содержится порядок заполнения заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов (далее – Заявление) по товарам, ввезенным с 01.07.2016 на территорию Республики Беларусь с территории государств – членов ЕАЭС, и части II "Расчет суммы НДС, взимаемого налоговыми органами при ввозе товаров на территории Республики Беларусь" декларации по НДС.

1. При принятии к учету после 01.07.2016 ввезенных на территорию Республики Беларусь товаров не позднее 20 августа 2016 г. в налоговый орган по месту постановки на учет представляются Заявление в деноминированных денежных единицах и необходимый пакет документов к нему.

Показатели товарных строк налоговой базы по акцизам и НДС (графы 14, 15) и, соответственно, суммы налогов (графы 19 и 20) заполняются с округлением до копеек.

При этом согласно порядку округления, установленному постановлением МНС от 29.04.2016 № 16 "О некоторых вопросах исчисления налогов, сборов (пошлин), пеней, штрафов в связи с деноминацией официальной денежной единицы Республики Беларусь и о внесении изменений и дополнений в некоторые постановления Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь" (далее – постановление № 16), итоговые показатели граф заявления: 14 "Налоговая база – акцизов", 15 "Налоговая база – НДС", 19 "Суммы налогов – акцизов" и 20 "Суммы налогов – НДС" автоматически округляются до целого рубля (без копеек).

Справочно. Округление итоговых показателей Заявления до рубля предусмотрено Договором о Евразийском экономическом союзе от 29.05.2014: Требования к составу и структуре информации в электронном виде об уплаченных суммах косвенных налогов в бюджеты государств – членов Евразийского экономического союза (версия 2.0, действует с момента вступления в силу Договора о Евразийском экономическом союзе), являющиеся приложением 3

к Протоколу об обмене информацией в электронном виде между налоговыми органами государств – членов Евразийского экономического союза об уплаченных суммах косвенных налогов.

По Заявлениям, созданным после 01.07.2016, в программном обеспечении АРМ "Плательщик – Таможенный союз" и в личном кабинете плательщика реализован функционал, позволяющий увидеть показатели расчетных сумм НДС и акцизов, рассчитанных путем суммирования соответствующих показателей товарных строк в деноминированных рублях с округлением до копеек.

Общую сумму НДС по товарным строкам по одному Заявлению можно определить, используя показатели суммы из полей "Расчетные суммы налоговой базы" и "Итого к уплате", расположенных в форме ввода Заявления под итоговыми строками. Данные поля на печатной форме заявления не отображаются.

2. При заполнении части II "Расчет суммы НДС, взимаемого налоговыми органами при ввозе товаров на территории Республики Беларусь" декларации по НДС, представляемой за отчетные периоды после 01.07.2016, показатели отражаются в деноминированных денежных единицах (подп. 1.1.2 п. 1 постановления № 16).

Налоговая база и сумма НДС заполняются в деноминированных рублях с округлением до копеек на основании информации из Заявления(ий) путем суммирования соответствующих показателей товарных

строк. Уплата плательщиком "ввозного" НДС производится в деноминированных рублях с округлением до копеек.

Суммирование показателей итоговых строк Заявлений для целей определения подлежащей уплате суммы "ввозного" НДС в бюджет не допускается.

! Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, должна совпадать с показателями общей расчетной суммы НДС по товарным строкам из всех Заявлений за отчетный период и итоговой суммой НДС к уплате по части II декларации по НДС.

ЭСЧФ и договоры комиссии

В письме МНС от 05.08.2016 № 2-1-10/01560 "О порядке выставления ЭСЧФ при реализации товаров в рамках договора комиссии" приводится 6 случаев создания ЭСЧФ при заключении договоров комиссии.

1. Товар отгружен комитентом в адрес комиссионера до 01.07.2016, комиссионером в адрес покупателей – после 01.07.2016.

Комитент обязан выставить ЭСЧФ комиссионеру независимо от того, в каком порядке комитент определяет момент фактической реализации по НДС (подп. 3.3 п. 3 Инструкции № 15).

2. Комитент определяет день отгрузки товаров на основе договора комиссии как день отгрузки товаров комитентом комиссионеру.

В этом случае выставление ЭСЧФ покупателю осуществляется комиссионером на основании данных ЭСЧФ, выставленных комиссионеру комитентом, являющимся плательщиком НДС в Республике Беларусь (п. 12 ст. 106¹ НК).

Комитент обязан в отношении каждого оборота по реализации товаров (каждой товарно-транспортной накладной формы ТТН-1, товарной накладной формы ТН-2) выставить комиссионеру ЭСЧФ не позднее 5-го числа месяца, следующего за месяцем дня отгрузки товаров (п. 5 ст. 106¹ НК).

Комиссионер, в свою очередь, производит выставление ЭСЧФ покупателям в порядке, установленном в п. 46 Инструкции № 15. При этом комиссионер при выставлении ЭСЧФ покупателю должен указать в строке 11 "Номер ЭСЧФ комитента" номер и дату выписки ЭСЧФ комитента, полученного комиссионером в соответствии с п. 45 Инструкции № 15.

3. Выставление ЭСЧФ комиссионером белорусским покупателям при множественности поставок.

При отгрузке покупателю товара (полученного из множества поставок нескольких комитентов) по одной заявке покупателя с оформлением одного первичного учетного документа (ТТН-1, ТН-2) комиссионер должен выставить количество ЭСЧФ со ссылкой на ЭСЧФ каждого комитента, соответствующее количеству ЭСЧФ и первичных учетных документов, оформленных комитентом (комитентами) при отгрузке товаров в адрес комиссионера.

Например, если комиссионер отгружает товар одному покупателю, который ранее был получен:

- от 7 комитентов, то комиссионеру следует выставить 7 ЭСЧФ в адрес покупателя со ссылками на ЭСЧФ каждого комитента;

- от 5 комитентов по двум ТТН-1 и двум ЭСЧФ от каждого соответственно, а отгрузка покупателю включает товары, которые были получены от всех 5 комитентов по разным ТТН-1, то комиссионеру следует выставить 10 ЭСЧФ покупателю со ссылкой на номер каждого ЭСЧФ комитента, товар которого отгружается покупателю.

4. Комитент определяет день отгрузки товаров на основе договора комиссии как день отгрузки товаров комиссионером покупателю.

В этом случае комитент не может определить момент фактической реализации отгруженных им товаров до момента получения отчета комиссионера об отгруженных (реализованных) покупателям товаров.

Если на дату отгрузки (передачи) объектов комитентом комиссионеру момент фактической реализации объектов определить невозможно, то ЭСЧФ выставляется комитентом комиссионеру не позднее двух рабочих дней со дня возникновения правовых оснований на определение момента фактической реализации объектов на основании отчета комиссионера за отчетный месяц с указанием в строке 3 "Дата совершения операции" даты наступления

момента фактической реализации объектов, определяемой в соответствии с законодательством (п. 44 Инструкции № 15).

В случае если в течение месяца совершалось множество отгрузок товаров как в адрес комиссионера, так и комиссионером в адрес покупателей, то на основании отчета комиссионера за месяц допускается составление комитентом одного ЭСЧФ по всем товарам, отгруженным комиссионером покупателям за отчетный месяц. При этом в ЭСЧФ комитента в строке 3 "Дата совершения операции" указывается последнее число месяца, в котором комиссионер произвел отгрузку товаров покупателям.

5. Экспорт товаров через комиссионера – резидента Российской Федерации.

При реализации товаров комитентом через комиссионера – резидента Российской Федерации, который отгружает товар покупателям – резидентам Российской Федерации, необходимо руководствоваться п. 8 ст. 102 НК. Документальное подтверждение фактического вывоза товаров с территории Республики Беларусь на территорию государств – членов ЕАЭС в соответствии с п. 7 ст. 102 НК производится в течение 180 календарных дней с даты отгрузки этих товаров.

Для отсчета указанного срока днем отгрузки товаров признается дата отгрузки товаров комиссионером покупателю.

В связи с этим оформляемый комиссионером для комитента отчет должен содержать в т.ч. информацию о каждой дате отгрузки товаров комиссионером иностранному(ым) покупателю(ям).

! Если комитент признает момент фактической реализации по дате отгрузки товаров комиссионером покупателю, то у него отсутствует обязанность выставления ЭСЧФ при совершении отгрузки (передачи) товара комиссионеру.

При реализации товаров покупателям, не являющимся плательщиками НДС в Республике Беларусь, ЭСЧФ создается плательщиком и направляется только на Портал без необходимости его выставления покупателю товаров (работ, услуг), имущественных прав (п. 8 ст. 106¹ НК).

При вывозе товаров, облагаемых по ставке НДС в размере 0 %, направление плательщиком на Портал ЭСЧФ осуществляется применительно к срокам, определенным частями восьмой – десятой п. 2 ст. 102 НК, но не позднее 5-го числа месяца, следующего за истечением отчетного периода, за который обороты по реализации отражены в декларации по НДС (часть пятая п. 5 ст. 106¹ НК).

При отражении в декларации по НДС оборотов по реализации, облагаемых по ставке НДС в размере 0 %, заполнение ЭСЧФ комитентом производится в порядке, установленном п. 32 Инструкции № 15. При этом в ЭСЧФ в строке 14 "Реквизиты заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов" указываются номер и дата из раздела 2 Заявления.

6. *Экспорт товаров через комиссионера – резидента Российской Федерации, по которым российским покупателем оформлено одно Заявление.*

При совершении нескольких отгрузок товаров российским комиссионером в одном отчетном периоде одному и тому же российскому покупателю товаров, по которым покупателем оформлено одно Заявление, белорусский экспортер, применяющий ставку НДС в размере 0 %, может по таким отгрузкам выставить один ЭСЧФ на Портал

с указанием в строке 14 ЭСЧФ ссылки на номер и дату из раздела 2 этого Заявления, а в строке 30 "Договор (контракт) на поставку товаров (выполнение работ, оказание услуг), передачу имущественных прав" указать либо реквизиты всех ТТН-1 комитента в адрес комиссионера, либо реквизиты отчета комиссионера.

Справочно. В строке 14 "Реквизиты заявлений о ввозе товаров и уплате косвенных налогов" ЭСЧФ не допускается указание нескольких (множественности) номеров и дат Заявлений.

КОГДА ЭЛЕКТРОННЫЕ СЧЕТА-ФАКТУРЫ ПО НДС СОЗДАЮТСЯ И НАПРАВЛЯЮТСЯ ПОКУПАТЕЛЮ

Когда плательщик не создает ЭСЧФ...

Плательщик, в частности, не создаст электронные счета-фактуры (далее – ЭСЧФ) при:

- реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, **не признаваемых объектом налогообложения** НДС в соответствии со ст. 93 НК (за исключением случаев, предусмотренных пп. 14 и 15 ст. 106¹ НК, т.е. за исключением возмещаемых расходов и сумм НДС, перевыставляемых заказчиком дольщику) и (или) нормативными правовыми актами Президента Республики Беларусь **и не подлежащих отражению** в декларации по НДС;

ПРИМЕР 1.

ИП по результатам проверки доначислены налоги, которые он не уплатил в бюджет. По решению суда для обеспечения уплаты налогов у ИП была конфискована офисная мебель на сумму 15 млн руб. Согласно подп. 2.14 ст. 93 НК отчуждение имущества по решению суда в порядке взыскания налогов, сборов (пошлин), пеней, штрафов за совершение административных правонарушений и (или) преступлений не признается объектом обложения НДС. Таким образом, данные обороты не отражаются в декларации по НДС, поэтому ЭСЧФ не создается.

■ реализации физическим лицам товаров (работ, услуг), имущественных прав, обороты по реализации которых освобождаются от НДС в соответствии с п. 1 ст. 94 НК (за исключением операций, указанных в подп. 1.37 и 1.39 ст. 94 НК) и (или) нормативными правовыми актами Президента Республики Беларусь;

ПРИМЕР 2.

ИП (применяет общий порядок налогообложения, является плательщиком НДС) реализовал физическим лицам ритуальные товары. Оборот по реализации таких товаров освобожден от НДС по подп. 1.8 ст. 94 НК, поэтому ЭСЧФ не создается.

■ реализации на территории Республики Беларусь иностранными организациями, не состоящими на учете в налоговых органах Республики Беларусь, товаров (работ, услуг), имущественных прав, **освобождаемых** от НДС в соответствии с п. 1 ст. 94 НК и (или) нормативными правовыми актами Президента Республики Беларусь;

■ ввозе на территорию Республики Беларусь товаров на основании договоров комиссии (поручения) и иных аналогичных гражданско-правовых договоров.

...а когда создает и направляет на Портал

Теперь перейдем к случаям, когда плательщик создает ЭСЧФ и направляет его на Портал электронных счетов-фактур

(далее – Портал). При этом ст. 106¹ НК определены ситуации, когда ЭСЧФ не выставляется покупателю, а когда выставляется.

Так, ЭСЧФ направляется на Портал без выставления покупателю:

■ при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав покупателям, **не являющимся плательщиками НДС в Республике Беларусь**, за исключением товаров в розничной торговле и общепите, по которым покупатель заявил требование о предъявлении ЭСЧФ и указании ставки НДС, по которой облагается данный товар, и суммы НДС.

В отношении товаров (работ, услуг), реализуемых физическим лицам, плательщик по итогам отчетного периода создает один итоговый ЭСЧФ, который направляется на Портал не позднее 5-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом;

■ при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав иностранным организациям;

■ при реализации субъектам хозяйствования товаров (работ, услуг), имущественных прав, обороты по реализации которых освобождаются от НДС в соответствии со ст. 94 НК и (или) нормативными правовыми актами Президента Республики Беларусь;

■ при реализации товаров, по которым НДС исчисляется в соответствии с особенностями, установленными п. 9 ст. 103 НК (т.е. по расчетной ставке), неплательщикам НДС, за исключением случаев,

когда покупатель заявляет требование о предъявлении ЭСЧФ и указании ставки НДС, по которой облагается данный товар, и суммы НДС.

В отношении таких товаров плательщик по итогам отчетного периода создает один итоговый ЭСЧФ на разницу между общей суммой оборотов по реализации указанных товаров и суммой оборотов по реализации, по которым покупатели заявили требование о предъявлении ЭСЧФ, с указанием суммы НДС, исчисленной от данной разницы. Такой итоговый ЭСЧФ направляется на Портал не позднее 5-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом;

ПРИМЕР 3.

Магазин исчисляет НДС по расчетной ставке. Отчетным периодом по НДС избран квартал. За III квартал 2016 г. ни один покупатель не заявил требования о предъявлении ЭСЧФ. Итоговый ЭСЧФ по всем товарам направляется на Портал не позднее 5 октября 2016 г.

■ при реализации услуг заказчика (застройщика) в случаях, когда вознаграждение, определяемое в виде разницы между суммой средств (с учетом НДС), причитающейся к получению по договору с третьим лицом (в т.ч. с дольщиком), и суммой фактически произведенных затрат (с учетом НДС) по строительству объекта, приходящихся на долю третьего лица (в т.ч. дольщика), отсутствует,

а налоговая база заказчика (застройщика) определяется как стоимость его услуг, определенная исходя из объема средств, предусмотренных на его содержание проектно-сметной документацией на строительство объекта с учетом НДС, и рассчитанная пропорционально доле участия третьего лица (в т.ч. дольщика) в строительстве объекта;

ПРИМЕР 4.

Сумма средств с учетом НДС, причитающаяся от дольщика, составляет 900 млн руб., сумма фактических затрат на строительство с учетом "входного" НДС – 850 млн руб. Вознаграждение заказчика с учетом НДС согласно проектной документации предусмотрено в размере 60 млн руб., что больше, чем вознаграждение, определяемое в виде разницы $900 - 850 = 50$ млн руб.

Налоговой базой для исчисления НДС в соответствии с п. 24 ст. 98 НК является 60 млн руб. (в т.ч. НДС – 10 млн руб. ($60 \times 20 / 120$)). На сумму вознаграждения 60 млн руб. составляется ЭСЧФ, который выставляется на Портал и не направляется дольщику.

■ при безвозмездной передаче товаров (работ, услуг), имущественных прав, обороты по передаче которых не признаются реализацией или объектом обложения НДС, но отражаются в декларации по НДС, а налоговые вычеты по которым осуществляются в соответствии с п. 15 ст. 107 НК;

ПРИМЕР 5.

ИП передал безвозмездно имущество ЧУП, в котором он является учредителем (т.е. передача осуществлена в пределах одного собственника). Указанный оборот не признается реализацией по подп. 2.3 ст. 31 НК, но в 2016 г. отражается в налоговой декларации по НДС. По такому обороту должен быть составлен ЭСЧФ.

■ при составлении дополнительного ЭСЧФ в связи с увеличением налоговой базы НДС на суммы, фактически полученные (причитающиеся к получению), в соответствии с п. 18 ст. 98 НК (о дополнительном ЭСЧФ см. далее). В этом случае нет необходимости направлять ЭСЧФ покупателю, поскольку он все равно не имеет права вычесть НДС: суммы, увеличивающие налоговую базу по НДС, не являются стоимостью товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Справочно. Согласно п. 18 ст. 98 НК налоговая база НДС увеличивается на суммы, фактически полученные (причитающиеся к получению):

а) за реализованные товары (работы, услуги), имущественные права сверх цены их реализации, либо иначе связанные с оплатой реализованных товаров (работ, услуг), имущественных прав;

б) в виде санкций за нарушение покупателями (заказчиками) условий договоров;

в) в виде дополнительной выгоды за реализованные комиссионером товары (работы, услуги), имущественные права на условиях, более выгодных, чем те, которые были указаны комитентом.

Итак, мы перечислили случаи, с которыми чаще всего встречаются при осуществлении деятельности организации, когда ЭСЧФ направляется плательщиком на Портал без выставления покупателю. Однако направлять или не направлять покупателю – решает Портал, плательщику не требуется об этом заботиться. В остальных же случаях ЭСЧФ создается и направляется покупателю: его автоматически направляет Портал.

Исправленный и дополнительный ЭСЧФ

Исправленный ЭСЧФ создается в случаях необходимости внести изменения в ЭСЧФ, ранее выставленный (направленный) плательщиком. В таких ситуациях производится аннулирование показателей ранее выставленного (направленного) ЭСЧФ посредством выставления (направления) исправленного ЭСЧФ, в котором указываются новые показатели, необходимые для исчисления НДС, включая нулевые. Исправленный ЭСЧФ должен содержать ссылку на дату и номер ранее выставленного (направленного) ЭСЧФ и в случае выставления ЭСЧФ покупателю быть подписан его электронной цифровой подписью.

Выставление (направление) исправленного ЭСЧФ осуществляется в следующих случаях:

1) при возникновении оснований для применения налоговых льгот, включая применение пониженных ставок НДС

в размере 0 или 10 %, в отношении оборотов по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, по которым ранее НДС был исчислен по ставкам 10 или 20 %;

ПРИМЕР 6.

181-й день с даты отгрузки товаров пришелся на июль 2016 г., подтверждающие вывоз документы (заявление о ввозе) не получены, в связи с чем в июле исчислен НДС по ставке 20 % и выставлен ЭСЧФ по сроку не позднее 5 августа 2016 г. (отчетным периодом по НДС избран календарный месяц). Заявление о ввозе получено 29 сентября 2016 г. Составляется исправленный ЭСЧФ (заметим, что срок для его выставления на Портал законодательно не установлен).

2) при полном возврате покупателем продавцу товаров (полном отказе от выполненных работ, оказанных услуг), имущественных прав. В таком случае показатели налоговой базы и исчисленной суммы НДС указываются с нулевыми значениями;

3) при обнаружении в ранее выставленном ЭСЧФ неполноты сведений или ошибок, требующих аннулирования данного счета-фактуры. На основании п. 81 ст. 105 НК корректировка продавцом исчисленной суммы НДС, а покупателем сумм налоговых вычетов производится в месяце выставления и подписания в установленном порядке исправленных ЭСЧФ.

Дополнительный ЭСЧФ создается, выставляется (направляется) в случае необходимости корректировки показателей ранее выставленного (направленного) ЭСЧФ, не требующей аннулирования его показателей. Дополнительный ЭСЧФ должен содержать ссылку на дату и номер ранее выставленного (направленного) ЭСЧФ.

Выставление (направление) дополнительного ЭСЧФ осуществляется в следующих случаях:

1) при уменьшении (увеличении) стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав, включая случаи уценки и (или) списания, предусмотренные частью четвертой п. 11 ст. 103 НК;

2) при частичном возврате покупателем продавцу товаров (частичном отказе от выполненных работ, оказанных услуг), имущественных прав;

3) при увеличении налоговой базы на сумму, фактически полученные (причитающиеся к получению), в соответствии с п. 18 ст. 98 НК;

4) при увеличении (уменьшении) налоговой базы в соответствии с частью второй п. 6 и частью второй п. 7 ст. 97 НК (т.е. на суммовые разницы);

5) при корректировке продавцом исчисленной суммы НДС в соответствии с п. 8 ст. 105 НК. На основании п. 81 ст. 105 НК корректировка продавцом исчисленной суммы НДС, а покупателем сумм налоговых вычетов производится в месяце выставления и подписания в установленном порядке дополнительных ЭСЧФ.

При составлении дополнительного ЭСЧФ указывается **разница** между первоначальной налоговой базой и налоговой базой после корректировки, а также сумма НДС, относящаяся к данной разнице.

Если при корректировке налоговая база уменьшается, разница между первоначальной налоговой базой и налоговой базой после корректировки, а также сумма НДС, относящаяся к данной разнице, указываются со знаком минус.

А если возникнут проблемы?

На такой случай в п. 20 ст. 106¹ НК прописано, что, если ЭСЧФ невозможно выставить, направить, получить в порядке, предусмотренном ст. 106¹ НК, плательщики могут исчислять НДС и осуществлять налоговые вычеты по НДС на основании

первичных учетных документов, как и до 1 июля 2016 г.

В п. 20 ст. 106¹ НК обозначены следующие причины, по которым можно будет работать по-старому:

- недоступность Портала (в т.ч. из-за отсутствия электропитания и (или) выхода из строя оборудования (его части));
- недостаточность ресурсов Портала;
- недоступность и (или) отсутствие каналов связи с Порталом, включая недостаточность ширины каналов связи с Порталом;
- сбой в работе программного обеспечения (баз данных), используемого для обращения ЭСЧФ;
- иные аналогичные случаи.

Кстати, ответственности за нарушение сроков составления ЭСЧФ в 2016 г. не предусмотрено.

ЭСЧФ И АРЕНДА (В ВОПРОСАХ И ОТВЕТАХ)

Между арендатором, арендодателем и КУПП "Минскводоканал" заключен трехсторонний договор, по которому покупателем услуг у КУПП "Минскводоканал" выступает арендодатель. КУПП "Минскводоканал" присылает первичные учетные документы, в которых покупателем услуг указан арендодатель, напрямую арендатору.

Вопрос: Кто и кому должен составлять электронный счет-фактуру (далее –

ЭСЧФ)? Сможет ли арендатор принять к вычету НДС, если в ЭСЧФ покупателем будет указан арендодатель?

Ответ: ЭСЧФ должен составлять продавец услуг, т.е. КУПП "Минскводоканал". Данный ЭСЧФ доступен для просмотра и подписания электронной цифровой подписью только покупателю услуг, т.е. арендодателю, поскольку в ЭСЧФ будет указан только его УНП.

Чтобы арендатор – плательщик НДС смог принять к вычету НДС, ЭСЧФ в его адрес (с указанием УНП арендатора) должен выставить арендодатель, указав в строке 12 раздела 2 реквизиты ЭСЧФ, полученного от КУПП "Минск-водоканал".

ИП применяет УСН без НДС. При сдаче имущества в аренду он предъявляет к возмещению арендатору коммунальные расходы с НДС (услуги приобретены у сторонних организаций).

Вопрос: Необходимо ли ИП, не представляющему декларацию по НДС, создавать ЭСЧФ?

Ответ: Да, необходимо.

В соответствии с п. 7¹ ст. 105 НК на основании ЭСЧФ, выставленных арендодателю продавцами коммунальных услуг, арендодатель должен по каждой коммунальной услуге выставить арендатору отдельный ЭСЧФ с пометкой статуса "посредник" в разделе 2 ЭСЧФ и предъявить соответствующий НДС.

Вопрос: Как арендодателям (неплательщикам НДС) перевыставить арендаторам (плательщикам НДС) предъявленные энергоснабжающими организациями суммы НДС?

Ответ: По общему правилу налогоплательщики НДС при реализации товаров

(работ, услуг, имущественных прав) ЭСЧФ не создают. Однако арендодатель независимо от факта признания его неплательщиком НДС в отношении перевыставляемых арендаторам сумм НДС по приобретенным работам (услугам) должен выставлять ЭСЧФ и направлять их арендаторам, чтобы последние имели возможность принять НДС по таким расходам к вычету (п. 14 ст. 106¹ НК).

С этой целью арендодатель в отдельном ЭСЧФ проставляет в строке 6 раздела 2 статус поставщика "посредник", а в строке 15 раздела 3 – статус получателя "потребитель". В этом случае НДС, выставленный в ЭСЧФ арендаторам, указывается арендодателем из ЭСЧФ энергоснабжающей организации пропорционально стоимости или количеству потребленной электроэнергии каждым арендатором. В строке 12 раздела 2 ЭСЧФ арендодатель должен указать реквизиты ЭСЧФ энергоснабжающей организации.

В ЭСЧФ, выставленном арендодателю энергоснабжающей организацией, арендодатель при его получении и подписании в графе 12 раздела 6 должен указать признак "не подлежит вычету".

ЭСЧФ: ЧИТАТЕЛИ ИНТЕРЕСУЮТСЯ (В ВОПРОСАХ И ОТВЕТАХ)

Если получено возмещение платы за проезд по платным дорогам

Занимаюсь грузоперевозками в Республике Беларусь и за ее пределами. Применяю УСН с уплатой НДС. Поскольку тариф на услуги по перевозке формируется без учета платы за проезд по платным дорогам и мостам, то заказчик по условиям договора оплатил стоимость услуги согласно акту выполненных работ в размере 240 руб. и возместил плату за проезд по платным дорогам в сумме 10 руб.

Вопрос: Требуется ли такое возмещение облагать НДС? Если требуется, то в каком порядке следует выставлять электронный счет-фактуру (далее – ЭСЧФ) (ведь в акте выполненных работ будет проставлена только стоимость услуги)?

Ответ: Да, требуется.

Напомним, что плата за проезд по платным автомобильным дорогам и мостам взимается при проезде через пункты взимания этой платы независимо от направления движения с владельцев (пользователей) автомобильных транспортных средств (ст. 13 Закона от 23.12.1991 № 1339-ХІІ "О дорожных фондах в Республике Беларусь"). Таким образом, на ИП как на владельца автомобилей законодательством возложена обязанность по перечислению в бюджет платы за проезд по платным автомобильным дорогам и мостам.

Согласно п. 1 ст. 739 ГК по договору перевозки груза перевозчик обязуется доставить вверенный ему отправителем груз в пункт назначения и выдать его уполномоченному на получение груза лицу (получателю), а отправитель обязуется уплатить за перевозку груза установленную плату. В п. 1 ст. 744 ГК указано, что за перевозку грузов, пассажиров и багажа взимается провозная плата, установленная соглашением сторон, если иное не предусмотрено законодательством.

Платежи за проезд по автомобильным дорогам и мостам относятся к затратам перевозчика, но они не включаются в тарифы на перевозку. Заказчики возмещают эти расходы перевозчика дополнительно к оплате транспортных услуг. Соответственно, сумма возмещения платежей за проезд по автомобильным дорогам и мостам рассматривается на основании подп. 18.1 ст. 98 НК как сумма за реализованные услуги сверх цены их реализации, увеличивающая налоговую базу по НДС. Таким образом, НДС в бюджет следует уплатить с суммы 250 руб. (240 + 10).

Согласно части второй п. 11 ст. 106¹ НК при увеличении налоговой базы НДС на суммы, фактически полученные (причитающиеся к получению), в соответствии с п. 18 ст. 98 НК выставляется дополнительный ЭСЧФ.

При составлении дополнительного ЭСЧФ в связи с увеличением налоговой базы НДС на суммы, фактически полученные (причитающиеся к получению), в частности, в соответствии с подп. 18.1 ст. 98 НК, плательщик данный дополнительный ЭСЧФ направляет только на Портал электронных счетов-фактур по НДС (далее – Портал) без его выставления покупателям товаров (работ, услуг), имущественных прав. В таком случае ссылку на дату и номер ранее выставленного ЭСЧФ можно не производить (часть пятая п. 11 ст. 106¹ НК).

Таким образом, в отношении платы за транспортную услугу (240 руб.) создается ЭСЧФ с типом "Исходный", который направляется через Портал заказчику – белорусскому плательщику. При этом в строках 16–19 формы ЭСЧФ указываются реквизиты заказчика (код страны, УНП, наименование, юридический адрес).

В отношении возмещения платы за проезд по платным дорогам (10 руб.) выставляется ЭСЧФ с типом "Дополнительный", который направляется только на Портал без направления заказчику. При этом строки 16–19 раздела 3 данного ЭСЧФ не заполняются.

Необходимо обратить внимание на то, что поскольку документом, подтверждающим оказание транспортной услуги, является акт оказанных услуг, то заполнять раздел 4 "Реквизиты грузоотправителя и грузополучателя" не требуется. Так как исходя из подп. 25.1 Инструкции о порядке создания (в том числе заполнения),

выставления (направления), получения, подписания и хранения электронного счета-фактуры, утвержденной постановлением МНС от 25.04.2016 № 15 (далее соответственно – Инструкция № 15 и постановление № 15), данный раздел заполняется в случаях, когда в строке 30 "Договор (контракт) на поставку товаров (выполнение работ, оказание услуг), передачу имущественных прав" в качестве документов, подтверждающих поставку (приобретение) объектов, указывается товарно-транспортная накладная формы ТТН-1 или товарная накладная формы ТН-2.

Следует ли неплательщику НДС подписывать "входящий" ЭСЧФ?

Я применяю УСН без уплаты НДС.

Вопрос: Должен ли я заходить на Портал и подписывать ЭСЧФ, выставленные в мой адрес?

Ответ: Согласно Инструкции № 15 должны, но на практике специально этого делать не требуется.

Как известно, неплательщики НДС суммы налога, предъявленные при приобретении либо уплаченные при ввозе товаров (работ, услуг), имущественных прав, а также уплаченные в бюджет при приобретении вышеназванных объектов на территории Республики Беларусь у иностранных организаций, не состоящих на учете в налоговых органах Республики Беларусь, относят на увеличение стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав (п. 7 ст. 106 НК). В свою очередь, подп. 19.2

ст. 107 НК определено, что суммы НДС, отнесенные на увеличение стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав (включая основные средства и нематериальные активы), не подлежат вычету.

В соответствии с подп. 26.11 Инструкции № 15 в графе 12 "Дополнительные данные" раздела 6 ЭСЧФ указываются данные, необходимые плательщикам для исчисления НДС. В подп. 26.11 Инструкции № 15 перечислены признаки дополнительных данных в зависимости от видов совершаемых операций, а также субъект (продавец или покупатель объектов), который должен указать эти признаки в графе 12 раздела 6 ЭСЧФ.

В частности, признак "Не подлежит вычету" проставляется в графе 12 раздела 6 ЭСЧФ в отношении сумм НДС по приобретаемым (ввозимым) объектам, по которым п. 19 ст. 107 НК и (или) иными законодательными актами установлено ограничение права вычета. Указанный признак проставляют покупатели объектов.

Таким образом, исходя из Инструкции № 15 неплательщики НДС должны заходить на Портал и в графе 12 раздела 6 полученных от продавцов (исполнителей) ЭСЧФ проставлять признак "Не подлежит вычету". Однако на практике, если субъект хозяйствования не пользуется Порталом (например, не возникает обязанности создавать ЭСЧФ при ввозе товаров из государств – членов ЕАЭС), то специально заходить на него, чтобы проставить признак "Не подлежит вычету" во "входящих" ЭСЧФ, нет необходимости.

Вместе с тем необходимость подписания "входящих" ЭСЧФ возникнуть может. Так, согласно подп. 22.4 ст. 107 НК плательщики имеют право самостоятельно выделить для вычета суммы НДС при переходе с УСН без уплаты НДС на общий порядок налогообложения или на УСН с уплатой 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. В таком случае сумму НДС нельзя будет взять к вычету, если не подписан ЭСЧФ.

Если заказчик оплачивает услуги частями

Я занимаюсь техническим обслуживанием и ремонтом теплового оборудования с последующей оплатой. Применяю УСН с уплатой НДС и ведением учета в книге учета при УСН. Как правило, заказчики не оплачивают каждый акт оказания услуги отдельно, а перечисляют на расчетный счет определенную сумму денег. Я же произвожу погашение задолженности заказчика последовательно (т.е. первоначально погашается задолженность по более ранним актам). 21 июля 2016 г. от заказчика поступила 1000 руб., в т.ч.:

■ 520 руб. – окончательная оплата по акту на оказание услуг от 11.05.2016 (общая стоимость оказанных услуг по данному акту – 700 руб. с учетом деноминации);

■ 200 руб. – оплата по акту на оказание услуг от 05.07.2016;

■ 280 руб. – частичная оплата по акту на оказание услуг от 14.07.2016 (общая стоимость оказанных услуг по данному акту – 314 руб. с учетом деноминации).

Вопрос: В какой срок и на какую сумму я должен выставить заказчику (направить на Портал) ЭСЧФ?

Ответ: Конечно, для правильного определения срока создания ЭСЧФ в своем платежном поручении заказчик должен отразить, по какому акту (актам) оказанных услуг произведена оплата. Однако в данном примере оплата произведена без уточнения, поэтому для ответа на вопрос рассмотрим каждую составляющую суммы 1000 руб. в отдельности.

При этом следует обратить внимание на то, что не всегда услуга считается оказанной по дате составления акта. Так, исходя из части третьей п. 1 ст. 100 НК, если акт подписан заказчиком не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом (месяцем или кварталом), то днем оказания услуги является дата подписания акта.

И еще. Согласно подп. 21.3 Инструкции № 15 в случае невозможности определения на дату отгрузки (передачи) объектов момента фактической реализации объектов либо невозможности создания ЭСЧФ на дату отгрузки (передачи) объектов по причине отсутствия необходимых для его создания учетных данных ЭСЧФ выставляется не позднее двух рабочих дней со дня возникновения правовых оснований на определение момента фактической реализации объектов.

1. Если сумма 520 руб. – это оплата услуги, которая была оказана до 01.07.2016, то ЭСЧФ по данной оплате не создается, а значит, на Портал и заказчику не направляется. Как известно, ЭСЧФ введены с 01.07.2016. Согласно подп. 3.1 постановления № 15 создание ЭСЧФ осуществляется, в частности, по услугам, оказанным с 01.07.2016, независимо от даты проведения расчетов по ним.

2. Создать, выставить заказчику и направить на Портал ЭСЧФ по услугам, оказанным 05.07.2016 на сумму 200 руб., следует 21.07.2016 (но не позднее 25 июля). Поскольку ИП определяет выручку по оплате, то согласно части третьей п. 5 ст. 106¹ НК выставить заказчику и направить на Портал ЭСЧФ следует в день возникновения момента фактической реализации, но не позднее двух рабочих дней со дня фактической реализации объектов.

В данном случае это дата поступления выручки, поскольку она поступила до истечения 60 дней с момента оказания услуги.

При этом следует иметь в виду, что если день оказания услуги не совпадает с датой составления акта, а им является дата подписания акта и она позднее 21 июля, то имеет место предоплата, а по предоплате создавать ЭСЧФ нельзя, ведь еще не наступил момент фактической реализации. В этом случае ЭСЧФ должен быть выставлен не позднее 5-го числа месяца, следующего за месяцем, на который будет приходиться день подписания акта (часть вторая п. 5 ст. 106¹ НК).

3. Как отмечалось в п. 2, создать, выставить заказчику и направить на Портал ЭСЧФ ИП должен 21 июля 2016 г. (но не позднее 25 июля) в соответствии с частью третьей п. 5 ст. 106¹ НК и подп. 21.3 Инструкции № 15. Однако поскольку оплачено только 280 руб. из общей суммы акта от 14.07.2016, которая составляет 314 руб., то и выставить заказчику и направлять на Портал следует ЭСЧФ на сумму 280 руб., а не на полную сумму акта от 14.07.2016. Ведь в отношении суммы, оставшейся неоплаченной (34 руб.), момент фактической реализации еще не наступил. Следует отметить, что если заказчик не произведет окончательный расчет

по акту от 14.07.2016 в сумме 34 руб. до 12 сентября (т.е. на 60-й день со дня оказания услуги), то 12.09.2016 необходимо ЭСЧФ на сумму 34 руб. выставить заказчику и направить на Портал. Если же заказчик произведет окончательный расчет по акту от 14.07.2016 и оплатит сумму 34 руб. до 12 сентября, то ЭСЧФ выставляется заказчику и направляется на Портал на дату поступления оплаты от заказчика на сумму 34 руб. (но не позднее двух рабочих дней со дня поступления оплаты от заказчика). Если 14.07.2016 – это день оказания услуги, а акт подписан позже 21.07.2016, то имеет место предоплата и следует применять порядок, изложенный в п. 2.

ЭЛЕКТРОННЫЕ СЧЕТА-ФАКТУРЫ ПО НДС: ОПРЕДЕЛЕНИЕ МОМЕНТА СОЗДАНИЯ И НОВЫЙ ПОРЯДОК ВЫЧЕТОВ

Структура, типы ЭСЧФ и случаи их составления

Электронный счет-фактура (далее – ЭСЧФ) имеет сложную форму, состоит из 6 разделов:

- раздел 1 "Общий раздел";
- раздел 2 "Реквизиты поставщика";
- раздел 3 "Реквизиты получателя";

- раздел 4 "Реквизиты грузоотправителя и грузополучателя";
 - раздел 5 "Условия поставки";
 - раздел 6 "Данные по товарам (работам, услугам), имущественным правам".
- Типы ЭСЧФ: исходный, исправленный, дополнительный.

ЭСЧФ составляется в следующих случаях:

а) при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав;

б) при ввозе товаров (на "ввозной" НДС);

в) при приобретении у иностранных организаций, не состоящих на учете в налоговых органах Республики Беларусь (далее – ИО), товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Республики Беларусь (на НДС, исчисленный по ст. 92 НК);

г) при перевыставлении НДС (по возмещаемым расходам, например при аренде, транспортной экспедиции, договорах комиссии, а также по расходам на строительство, передаваемым заказчиком инвестору или дольщику).

Плательщик, если иное не установлено ст. 106¹ НК, обязан в отношении каждого оборота по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав в порядке, установленном названной статьей, выставить ЭСЧФ покупателю товаров (работ, услуг), имущественных прав либо направить его на Портал электронных счетов-фактур, являющийся информационным ресурсом МНС (далее – Портал).

Определение момента создания ЭСЧФ

При реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав

1. Правило для организаций, определяющих выручку по отгрузке.

По общему правилу ЭСЧФ составляется по отгруженным (переданным,

ввезенным) с 1 июля 2016 г. товарам (выполненным работам, оказанным услугам, переданным имущественным правам) независимо от даты их оплаты.

ЭСЧФ выставляется (направляется) не ранее дня отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, определяемого в соответствии со ст. 100 НК, и не позднее 5-го числа месяца, следующего за месяцем (независимо от того, какой отчетный период у плательщика – месяц или квартал) дня осуществления указанных действий.

2. Правило для организаций, определяющих выручку по оплате.

Приведенное выше общее правило не распространяется на организации, которые согласно ст. 92¹ НК момент фактической реализации отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав определяют по оплате. Такие организации должны выставлять ЭСЧФ в день возникновения момента фактической реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав. При этом в качестве даты совершения сделки в ЭСЧФ указывается дата наступления момента фактической реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, определяемая в соответствии с пп. 1 и 2 ст. 92¹ НК, ст. 100 НК.

ПРИМЕР 1.

Организация отгрузила товары в Республике Беларусь 11 июля 2016 г. (оплата

за них получена 10 июля 2016 г.). ЭСЧФ должен быть выставлен не ранее 11 июля 2016 г. и не позднее 5 августа 2016 г.

ПРИМЕР 2.

Организация (отчетный период по НДС – квартал) отгрузила товары в Республике Беларусь 11 июля 2016 г. Оплата за них получена 10 октября 2016 г.

Поскольку момент фактической реализации отгруженных товаров определяется как приходящийся на отчетный период день зачисления денег от покупателя на счет организации, а в случае реализации товаров за наличные деньги – день поступления денег в кассу организации, но не позднее 60 дней со дня отгрузки товаров (п. 1 ст. 92¹ НК), ЭСЧФ должен быть выставлен не ранее 9 сентября 2016 г. (т.е. не ранее, чем на 60-й день с момента отгрузки товаров, который и является моментом фактической реализации).

Кроме того, если момент фактической реализации невозможно определить на дату отгрузки (передачи) объектов, ЭСЧФ выставляется в день возникновения правовых оснований для определения момента фактической реализации объектов.

ПРИМЕР 3.

Организация (работает по отгрузке) выполнила строительные работы. Акт составлен 27 июля 2016 г. По состоянию на 5 августа 2016 г. заказчик еще не подписал акт, поэтому организация не знает, когда будет момент фактической реализации,

и не может выставить ЭСЧФ в общеустановленный срок. Заказчик подписал акт 9 августа 2016 г. Значит, в этот день возникли правовые основания для определения момента фактической реализации. Поскольку согласно п. 7 ст. 100 НК при подписании заказчиком акта за отчетный месяц до 10-го числа (включительно) месяца, следующего за отчетным, днем выполнения строительных работ признается последний день месяца выполнения работ (в данном примере – 31 июля 2016 г.), в этот день следует сформировать ЭСЧФ.

3. Правило для организаций, экспортирующих товары (включая произведенные из двальческого сырья и материалов), облагаемые по ставке НДС в размере 0 %.

Направление плательщиком ЭСЧФ на Портал осуществляется применительно к срокам, определенным частями восьмой – десятой п. 2 ст. 102 НК (т.е. в течение 180 дней с даты выпуска товаров в соответствии с заявленной таможенной процедурой при отсутствии подтверждающих вывоз документов ЭСЧФ на Портал не направляются; при наличии документов, подтверждающих вывоз товаров, ЭСЧФ выставляется не позднее 5-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, в котором оборот по нулевой ставке отражен в декларации по НДС; при отсутствии документов и истечении 180-дневного срока ЭСЧФ выставляется не позднее 5-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, в котором оборот с фактической ставкой НДС отражен в декларации по НДС).

ПРИМЕР 4.

Товары вывезены в Литовскую Республику в августе 2016 г. Подтверждение вывоза товаров имеется по состоянию на 15 сентября 2016 г. Отчетным периодом по НДС избран календарный квартал. Оборот, облагаемый НДС по нулевой ставке, отражается в налоговой декларации по НДС за III квартал 2016 г. ЭСЧФ должен быть выставлен не позднее 5 октября 2016 г.

При приобретении товаров (работ, услуг) имущественных прав на территории Республики Беларусь у ИО

При приобретении у ИО товаров (работ, услуг), имущественных прав ЭСЧФ создается и направляется на Портал в день, на который приходится момент фактической реализации данных объектов, определяемый в соответствии с п. 5 ст. 100 НК. Иными словами, это осуществляется в день оплаты, включая авансовый платеж, либо день иного прекращения обязательств покупателями (заказчиками) товаров (работ, услуг), имущественных прав, за исключением реализации указанных объектов на основе договоров комиссии, поручения или иных аналогичных гражданско-правовых договоров, при которой моментом фактической реализации признается день отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав их покупателям (заказчикам) независимо от даты проведения расчетов по ним.

ПРИМЕР 5.

Иностранной организации – резиденту Республики Польша предварительно оплачены 28 июля 2016 г. рекламные услуги, которые будут оказаны в сентябре 2016 г. ЭСЧФ должен быть выставлен 28 июля 2016 г.

При ввозе товаров

Здесь рассмотрим две ситуации.

СИТУАЦИЯ 1: *Товары ввезены в Республику Беларусь из государств – членов ЕАЭС. В данном случае ЭСЧФ выставляется в день, на который приходится день уплаты (зачета) НДС, но не ранее дня представления в ИМНС заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов и не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия на учет ввезенных товаров. При уплате (зачете) сумм НДС частями после 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия на учет ввезенных товаров, ЭСЧФ создается и направляется на Портал в указанном порядке по каждому факту уплаты (зачета) НДС.*

ПРИМЕР 6.

Товары, ввезенные из Российской Федерации, приняты на учет в июле 2016 г. НДС при ввозе уплачен 8 августа 2016 г. Заявление о ввозе товаров и часть II налоговой декларации по НДС представлены в ИМНС 12 августа 2016 г. ЭСЧФ должен быть выставлен не ранее 12 августа и не позднее 22 августа 2016 г. (срок представления

декларации – 20 августа 2016 г. (суббота) – в соответствии со ст. 3¹ НК переносится на первый рабочий день – 22 августа 2016 г.).

декларации – 13.08.2016. ЭСЧФ должен быть выставлен не ранее 12 августа и не позднее 5 сентября 2016 г.

СИТУАЦИЯ 2: *Товары ввезены в Республику Беларусь из стран, не являющихся государствами – членами ЕАЭС. В этом случае ЭСЧФ выставляется в день, на который приходится день уплаты (зачета) НДС, но не ранее дня представления в таможенный орган декларации на товары, подтверждающей выпуск товаров в соответствии с заявленной таможенной процедурой, и не позднее 5-го числа месяца, следующего за месяцем выпуска товаров в соответствии с заявленной таможенной процедурой (определяется по дате в графе "С" таможенной декларации). При уплате (зачете) сумм НДС частями после 5-го числа месяца, следующего за месяцем выпуска товаров в соответствии с заявленной таможенной процедурой, ЭСЧФ создается и направляется на Портал в указанном порядке по каждому факту уплаты (зачета) НДС (например, в соответствии с нормами Декрета от 13.06.2001 № 16 "О предоставлении рассрочки уплаты налога на добавленную стоимость при ввозе на территорию Республики Беларусь технологического оборудования и запасных частей к нему").*

ПРИМЕР 7.

Товары ввезены из Республики Польша в августе 2016 г. НДС при ввозе уплачен 8 августа 2016 г. Таможенная декларация представлена в таможенный орган 12 августа 2016 г. Дата в графе "С" таможенной

Осуществление налоговых вычетов на основании ЭСЧФ

Порядок вычета сумм НДС прописан в ст. 107 НК. Изложим лишь основной принцип: налоговые вычеты при приобретении организацией в Республике Беларусь товаров (работ, услуг), имущественных прав производятся на основании ЭСЧФ, полученных в установленном порядке от продавцов этих объектов, при условии подписания покупателем (заказчиком) в установленном порядке ЭСЧФ электронной цифровой подписью (далее – ЭЦП). Таким образом, пока организация – покупатель (организация – заказчик) не подписала ЭСЧФ, она не может осуществить вычет НДС.

При этом порядок вычета следующий.

При получении от продавцов товаров (работ, услуг), имущественных прав ЭСЧФ и их подписании в установленном порядке ЭЦП после завершения отчетного периода, в котором выполнены условия, установленные ст. 107 НК для осуществления вычета сумм НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), имущественным правам, но до даты представления декларации по НДС за указанный отчетный период плательщик вправе произвести вычет сумм НДС в отношении указанных объектов за этот отчетный период.

ПРИМЕР 8.

Организация приобрела товары у белорусского продавца в июле 2016 г. По состоянию на 5 августа 2016 г. ЭСЧФ не получен, но он получен и подписан ЭЦП организацией 17 августа 2016 г. На эту дату декларация по НДС за январь – июль 2016 г. еще не представлена в ИМНС. Вычет НДС по товарам осуществляется в июле 2016 г. При получении ЭСЧФ 23 августа 2016 г. организация должна осуществить вычет НДС по товарам в августе.

При приобретении организацией в Республике Беларусь товаров (работ, услуг), имущественных прав у ИО вычеты производятся на основании ЭСЧФ, созданных организацией.

При ввозе организацией товаров в Республику Беларусь с территории государств – членов ЕАЭС вычет производится на основании деклараций по НДС,

документов, подтверждающих факт уплаты НДС при ввозе, и ЭСЧФ, составленных и направленных организацией на Портал.

В случаях ввоза организацией товаров в Республику Беларусь из стран, не являющихся государствами – членами ЕАЭС, вычет производится на основании деклараций на товары, выпущенных в соответствии с заявленной таможенной процедурой, документов (их копий), подтверждающих факт уплаты НДС при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь, и ЭСЧФ, составленных и направленных организацией на Портал.

Если вычет НДС производится при приобретении работ (услуг), реализация которых осуществляется на постоянной (непрерывной) основе, то в ЭСЧФ необходимо указание на период, к которому относятся выполненные работы (оказанные услуги).

ПРИМЕНЯЕМ ТЕОРИЮ НА ПРАКТИКЕ – ЗАПОЛНЯЕМ ЭСЧФ

Рассмотрим заполнение некоторых реквизитов электронного счета-фактуры (далее – ЭСЧФ).

Раздел 1 "Общий раздел"

В строке 3 "Дата совершения операции" отражается:

■ момент фактической реализации объектов при отгрузке товаров (выполнении работ, оказании услуг), передаче имущественных прав (кроме отгрузки на экспорт товаров и выполнения экспортруемых работ по переработке давальческого сырья, а также реализации физическим лицам) (абзац второй части первой подп. 21.3 Инструкции о порядке создания (в том числе заполнения), выставления (направления), получения, подписания и хранения электронного счета-фактуры, утвержденной постановлением МНС от 25.04.2016 № 15 (далее – Инструкция № 15)). Таким моментом является:

а) для организаций, ведущих бухгалтерский учет, – дата отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав;

б) для организаций, ведущих учет в книге учета при УСН, – дата оплаты товаров (работ, услуг), имущественных прав или 60-й день с момента отгрузки данных объектов, если в течение 60 дней они не оплачены;

ПРИМЕР 1.

Организация применяет УСН с ведением бухгалтерского учета. Сдает в аренду помещение. Арендная плата установлена за календарный месяц. В строке 3 ЭСЧФ отражается последний день месяца (п. 11 ст. 100 НК), т.е. в этой строке по аренде за июль 2016 г. указывается 31.07.2016.

ПРИМЕР 2

Организация применяет УСН с уплатой НДС и ведением учета в книге учета при УСН. Отгруженные товары не оплачены. В строке 3 отражается 60-й день со дня отгрузки товаров (п. 1 ст. 92¹ НК).

■ момент фактической реализации при создании ЭСЧФ по НДС, исчисленному при приобретении в Республике Беларусь объектов у иностранной организации, не состоящей на учете в налоговых органах Республики Беларусь (часть первая п. 5 ст. 100 НК);

ПРИМЕР 3.

Организация оплатила иностранной организации, не состоящей на учете в налоговых органах Республики Беларусь, рекламные услуги 11 июля 2016 г. Акт подписан 29 июля 2016 г. В строке 3 отражается 11.07.2016.

■ момент фактической реализации при создании дополнительного ЭСЧФ по суммам, увеличивающим налоговую базу по НДС в соответствии с п. 18 ст. 98 НК (за реализованные товары (работы, услуги), имущественные права сверх цены их реализации либо иначе связанные с оплатой реализованных объектов; санкции за нарушение покупателями (заказчиками) условий договоров; дополнительная выгода за товары (работы, услуги), имущественные права, реализованные комиссионером на более выгодных условиях, чем указанные комитентом) согласно части второй п. 8 ст. 100 НК;

ПРИМЕР 4.

Организация-подрядчик получила от заказчика премию за досрочный ввод объекта в эксплуатацию 14 июля 2016 г. Согласно учетной политике суммы, увеличивающие налоговую базу по НДС, включаются в налоговую базу по НДС на дату их получения. В строке 3 дополнительного ЭСЧФ отражается 14.07.2016.

■ момент фактической реализации при создании дополнительного ЭСЧФ на суммовые разницы согласно пп. 6 и 7 ст. 97 НК (часть первая п. 8 ст. 100 НК);

ПРИМЕР 5.

Арендная плата установлена в размере 1000 евро. Оплата производится в белорусских рублях по курсу на дату оплаты. Арендная плата за июль поступила

23 августа 2016 г. В строке 3 дополнительного ЭСЧФ отражается 23.08.2016.

■ дата, относящаяся к отчетному периоду, в котором должен быть отражен (откорректирован, исключен) в налоговой декларации соответствующий оборот по реализации объектов в случае, когда момент их фактической реализации не соответствует дате отражения (корректировки, исключения) оборотов в налоговой декларации. В таком случае может указываться дата, соответствующая последнему дню определенного отчетного периода (абзац третий части первой подп. 21.3 Инструкции № 15);

ПРИМЕР 6.

Организация в июле 2016 г. отгрузила товары. В августе достигнуто соглашение о снижении их стоимости в связи с браком. В строке 3 дополнительного ЭСЧФ на сумму снижения стоимости указывается 31.08.2016.

■ последний день отчетного периода, в котором отражен в налоговой декларации по НДС оборот по экспорту товаров или экспортируемых работ по переработке дальческого сырья (пп. 32 и 33 Инструкции № 15);

ПРИМЕР 7.

Товары отгружены на экспорт. Подтверждение вывоза получено 23 августа 2016 г. В строке 3 ЭСЧФ указывается:

- 31.08.2016, если отчетным периодом по НДС является месяц;

- 30.09.2016, если отчетным периодом по НДС является квартал.

- последний день отчетного периода при реализации объектов физическим лицам, за исключением случая выставления ЭСЧФ по требованию покупателя в соответствии с п. 41 ст. 105 НК (абзац четвертый части первой подп. 21.3 Инструкции № 15).

ПРИМЕР 8.

Организация розничной торговли исчисляет НДС по расчетной ставке. Отчетным периодом по НДС избран календарный квартал. В строке итогового ЭСЧФ за III квартал указывается 30.09.2016.

При передаче налоговых вычетов в порядке, предусмотренном п. 21 ст. 107 НК (например, при передаче вычетов в пределах одного юридического лица) и (или) иными законодательными актами, организациям, в свою очередь также передающим вычеты, в строке 3 "Дата совершения операции" указывается последний день соответствующего отчетного периода, в котором передаются налоговые вычеты.

При ввозе товаров из государств – членов ЕАЭС субъект хозяйствования, за исключением ИП, не являющихся плательщиками НДС при реализации объектов, в строке 3 ЭСЧФ, заполняемого по "ввозному" НДС, указывает последний

день соответствующего отчетного периода, к которому относится дата принятия на учет ввезенных товаров в соответствии с законодательством (п. 42 Инструкции № 15).

ПРИМЕР 9.

Товары, ввезенные из Российской Федерации, приняты на учет 11 июля 2016 г. В строке 3 ЭСЧФ указывается 31.07.2016.

При ввозе товаров из государств, не являющихся членами ЕАЭС, покупатель, за исключением ИП, не являющихся плательщиками НДС при реализации объектов, в строке 3 ЭСЧФ указывает дату совершения хозяйственной операции, являющуюся последним днем того отчетного периода, в котором сумма НДС будет подлежать вычету в соответствии с законодательством (п. 43 Инструкции № 15).

ПРИМЕР 10.

Товары ввезены из Республики Польша в августе 2016 г. "Ввозной" НДС уплачен 8 августа 2016 г., дата выпуска товаров – 12 августа 2016 г. В строке 3 ЭСЧФ указывается 31.08.2016.

При передаче комиссионером в рамках исполнения договоров комиссии (поручения) и иных аналогичных договоров объектов, полученных от комитента, покупателям комиссионер, выставляя ЭСЧФ покупателю, в строке 3 указывает дату передачи объектов (п. 46 Инструкции № 15).

ПРИМЕР 11.

Комитент отгрузил товары комиссионеру 11 июля 2016 г. Комиссионер отгрузил товары покупателю 8 августа 2016 г. В строке 3 ЭСЧФ комиссионер указывает 08.08.2016.

При передаче комиссионером в рамках исполнения договоров комиссии (поручения) и иных аналогичных договоров объектов комитенту комиссионер, выставя ЭСЧФ комитенту, указывает в строке 3 ЭСЧФ дату передачи объектов комитенту.

ПРИМЕР 12.

Комиссионер приобрел для комитента товары у белорусского продавца. Товары отгружены продавцом 11 июля 2016 г. Товары переданы комиссионером комитенту 14 июля 2016 г. В строке 3 ЭСЧФ комиссионер указывает 14.07.2016.

При передаче посредником потребителю объектов, подлежащих возмещению, посредник, выставя ЭСЧФ потребителю, указывает в строке 3 ЭСЧФ дату передачи объектов (п. 53 Инструкции № 15).

ПРИМЕР 13.

Водоканал выставил арендодателю ЭСЧФ на потребленную в июле 2016 г. воду. В строке 3 ЭСЧФ, созданного водоканалом, указана дата 31.07.2016. Арендодатель представляет стоимость воды арендатору и в строке 3 ЭСЧФ указывает ту же дату.

Если невозможно определить момент фактической реализации (налоговой базы) объектов на дату их отгрузки (передачи) либо создать ЭСЧФ на дату отгрузки (передачи) объектов из-за отсутствия необходимых для его создания учетных данных, ЭСЧФ выставляется не позднее 2 рабочих дней со дня возникновения правовых оснований на определение момента фактической реализации (налоговой базы) объектов либо возможности создания ЭСЧФ. При этом в строке 3 ЭСЧФ указывается дата совершения хозяйственной операции (часть вторая подп. 21.3 Инструкции № 15).

ПРИМЕР 14.

Акт оказанных транспортных услуг составлен перевозчиком 27 июля 2016 г. По состоянию на 20 августа 2016 г. акт заказчиком не подписан. Отчетным периодом по НДС избран календарный месяц. ЭСЧФ создается в срок не позднее 2 рабочих дней с 20 августа 2016 г., поскольку 20 августа перевозчик смог определить, что моментом фактической реализации является 27 июля 2016 г. В строке 3 ЭСЧФ указывается 27.07.2016.

В строке 5 "К ЭСЧФ" указывается номер ЭСЧФ, который является исходным по отношению к создаваемому плательщиком дополнительному или исправленному ЭСЧФ. Реквизит заполняется только при создании дополнительного ЭСЧФ или исправленного ЭСЧФ со ссылкой на исходный ЭСЧФ (часть первая подп. 21.5 Инструкции № 15).

ПРИМЕР 15.

Товары отгружены покупателю в 2015 г. Сумма пени за несвоевременную оплату товаров поступила и отражена в налоговой декларации по НДС в июле 2016 г. При создании дополнительного ЭСЧФ на сумму пени строка 5 не заполняется.

В строке 5.1 "Дата аннулирования ЭСЧФ" указывается дата, которой должен быть аннулирован ЭСЧФ, указанный в строке 5 "К ЭСЧФ". Дата аннулирования является обязательным реквизитом для заполнения при создании исправленного ЭСЧФ и может быть более ранней, чем дата создания исправленного ЭСЧФ. Дата аннулирования в исправленном ЭСЧФ должна соответствовать дате совершения операции, указанной в строке 3 "Дата совершения операции" исходного ЭСЧФ, который аннулируется, либо дате совершения операции, указанной в строке 3 исправленного ЭСЧФ (подп. 21.6 Инструкции № 15).

ПРИМЕР 16.

По сроку не позднее 5 августа 2016 г. экспортер создал исходный ЭСЧФ на оборот по реализации товаров в Российскую Федерацию со ставкой НДС 20 %, поскольку в июле истек 180-дневный срок, в течение которого должны быть получены документы, подтверждающие право на применение ставки НДС 0 %, а эти документы не получены. Документы поступили 27 сентября 2016 г. Создается исправленный ЭСЧФ, в строке 3 которого указывается 30.09.2016, и эта же дата указывается в строке 5.1 ЭСЧФ, поскольку исходный ЭСЧФ со ставкой

20 % действителен до создания исправленного ЭСЧФ со ставкой 0 %.

Раздел 2 "Реквизиты поставщика"

В строке 6 "Статус поставщика" плательщик самостоятельно (если он является поставщиком) в зависимости от вида совершаемой хозяйственной операции выбирает статус из списка предложенных: "Продавец", "Комитент", "Комиссионер", "Доверительный управляющий", "Плательщик, передающий налоговые вычеты", "Плательщик, передающий обороты по реализации", "Иностранная организация", "Посредник" или "Заказчик (застройщик)". При этом статус поставщика зависит от статуса получателя (подп. 22.1 Инструкции № 15).

ПРИМЕР 17.

Создается итоговый ЭСЧФ по реализации товаров в розницу. Статус поставщика – "Продавец", получателя – "Покупатель".

ПРИМЕР 18.

Арендодатель создает ЭСЧФ по сумме арендной платы. Статус поставщика – "Продавец", получателя – "Покупатель".

ПРИМЕР 19.

Арендодатель создает ЭСЧФ по передаваемым арендатору коммунальным услугам, приобретенным арендодателем. Статус арендодателя – "Посредник", арендатора – "Потребитель".

ПРИМЕР 20.

Создается ЭСЧФ по "ввозному" НДС. Статус поставщика – "Иностранная организация", получателя-импортера – "Покупатель".

ПРИМЕР 21.

Создается ЭСЧФ по НДС, исчисленному по оборотам иностранной организации, не состоящей на учете в налоговых органах Республики Беларусь (отражаемому в строке 13 налоговой декларации по НДС). Статус поставщика – "Иностранная организация", получателя – "Покупатель объектов у иностранной организации".

В строке 6.1 "Взаимозависимое лицо" лицо, создающее ЭСЧФ в качестве поставщика, указывает признак взаимозависимости поставщика и получателя. Эта взаимозависимость определяется в порядке, установленном ст. 20 НК (часть первая подп. 22.2 Инструкции № 15).

Для определения степени взаимозависимости со стороны сделки, определенной в ст. 20 НК, используются данные учредительных документов поставщика, Единого государственного регистра юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, информационных ресурсов иностранных государств, содержащих информацию о зарубежных учредителях иностранного учредителя поставщика, сведения, опубликованные в общедоступных информационных системах (базы

данных информационно-ценового агентства (Bloomberg, Ruslana, Spark, Amadeus, Orbis)), а также размещенные на официальных сайтах белорусских и иностранных организаций (часть вторая подп. 22.2 Инструкции № 15).

В строке 6.3 "Сделка с товарами по перечню, определяемому в соответствии с подпунктом 1.3 пункта 1 статьи 30¹ Налогового кодекса Республики Беларусь" указывается признак принадлежности совершаемой поставщиком сделки к сделке со стратегическими товарами (подп. 22.4 Инструкции № 15). Перечень таких товаров утвержден постановлением Совмина от 16.06.2016 № 470.

В строке 11 "Номер ЭСЧФ комитента" в графе "Счет ЭСЧФ" указывается номер ЭСЧФ, выставленного комитентом комиссионеру в отношении объектов, реализуемых комиссионером покупателям в рамках договоров комиссии (поручения) и иных аналогичных договоров, а в графе "Дата выставления" – соответственно дата выставления ЭСЧФ (подп. 22.11 Инструкции № 15).

ПРИМЕР 22.

Комитент передал товары комиссионеру на реализацию. Комиссионер отгрузил их покупателю. Комитент создал ЭСЧФ для комиссионера. Последний при создании ЭСЧФ для покупателя заполняет строку 11. При этом статусом поставщика будет "Комиссионер", получателя – "Покупатель".

В строке 12 "Номер ЭСЧФ продавца" в графе "Счет ЭСЧФ" указывается номер ЭСЧФ, выставленного продавцом комиссионеру, либо посреднику, либо заказчику (застройщику) в отношении объектов, которые подлежат передаче комиссионером комитенту, либо посредником потребителю, либо заказчиком (застройщиком) дольщикам, а в графе "Дата выставления" – соответственно дата выставления ЭСЧФ. Реквизит может заполняться в случае, если в строке 6 "Статус поставщика" указано "Комиссионер", а в строке 15 "Статус получателя (по договору/контракту)" – "Комитент" либо статусы поставщика и получателя указаны как "Посредник" и "Потребитель" или "Заказчик (застройщик)" и "Потребитель" (подп. 22.12 Инструкции № 15).

ПРИМЕР 23.

Поставщик коммунальных услуг выставил арендодателю ЭСЧФ за июль 10 августа 2016 г. В свою очередь, арендодатель создает ЭСЧФ на передаваемые арендатору коммунальные услуги. Арендодатель заполняет строку 12 ЭСЧФ, где указывает номер ЭСЧФ поставщика коммунальных услуг и дату 10.08.2016.

Раздел 3 "Реквизиты получателя"

В строке 21 "Реквизиты заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов" указываются номер и дата из раздела 1 заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь.

Заполняет реквизит импортер, когда товары ввозятся из государств – членов ЕАЭС.

При этом в строке 21.1 "Дата ввоза товаров" указывается дата принятия на учет импортированных товаров либо срок платежа, предусмотренный договором (контрактом) лизинга в отношении товаров, ввозимых в Республику Беларусь из государств – членов ЕАЭС (подп. 23.13 Инструкции № 15).

ПРИМЕР 24.

Организация ввезла товары из Российской Федерации для последующей продажи и приняла их на учет 14 июля 2016 г. Заполняется строка 21 ЭСЧФ (реквизиты из раздела 1 заявления о ввозе). В строке 21.1 указывается 14.07.2016.

ПРИМЕР 25.

Организация-комиссионер ввезла товары из Российской Федерации для последующей передачи комитенту. По "ввозному" НДС ЭСЧФ не создается. При передаче товаров комитенту заполняется строка 14 ЭСЧФ (реквизиты из раздела 1 заявления о ввозе).

ПРИМЕР 26.

Организация реализовала товары в Российскую Федерацию, получила подтверждение о вывозе товаров. При создании ЭСЧФ в связи с отражением оборота со ставкой 0 % в налоговой декларации по НДС заполняется строка 14 "Реквизиты

заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов" ЭСЧФ (реквизиты из раздела 2 заявления о ввозе).

ПРИМЕР 27.

Организация реализовала товары в Республику Польша, получила подтверждение о вывозе товаров. При создании ЭСЧФ в связи с отражением оборота со ставкой 0 % в налоговой декларации по НДС заполняются строки 13 "Регистрационный номер выпуска товаров", 13.1 "Дата выпуска товаров", 13.2 "Дата разрешения на убытие товаров" ЭСЧФ.

Раздел 4 "Реквизиты грузоотправителя и грузополучателя"

Раздел заполняется, если в строке 30 раздела 5 "Условия поставки" в качестве документов, подтверждающих поставку (приобретение) объектов, указаны товарно-транспортная накладная формы ТТН-1 или товарная накладная формы ТН-2, утвержденные постановлением Минфина от 18.12.2008 № 192 "Об утверждении типовых форм первичных учетных документов ТТН-1 "Товарно-транспортная накладная" и ТН-2 "Товарная накладная". В иных случаях раздел 4 ЭСЧФ не заполняется.

ПРИМЕР 28.

Подрядчик выполнил строительные работы для заказчика. В строке 30 ЭСЧФ

подрядчик указал "Акт выполненных работ". Раздел 4 ЭСЧФ не заполняется.

Раздел 5 "Условия поставки"

В строке 30 "Договор (контракт) на поставку товаров (выполнение работ, оказание услуг), передачу имущественных прав" указывается номер и дата договора (контракта), на основании которого поставляются (приобретаются) объекты и в связи с этим создается ЭСЧФ, а также документы, подтверждающие поставку (приобретение) объектов (виды документов, их название, дата, коды типов, серии и номера документов) (подп. 25.1 Инструкции № 15).

Документы при заполнении ЭСЧФ на Портале электронных счетов-фактур (далее – Портал) выбираются из приведенного там списка. При отсутствии документа в списке выбирается "Другое" и вводится наименование документа.

В строке 31 "Дополнительные сведения" указываются дополнительные сведения или комментарии ко всему ЭСЧФ (например, итоговый ЭСЧФ за июль 2016 г.). Строка заполняется при наличии таких сведений (подп. 25.2 Инструкции № 15).

Раздел 6 "Данные по товарам (работам, услугам), имущественным правам"

В графе 2 "Наименование товаров (работ, услуг), имущественных прав" указывается наименование поставляемых

(приобретаемых) товаров (описание выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав.

В случае поставки (приобретения) широкого перечня объектов с большой номенклатурой товарных позиций (видов работ, услуг, имущественных прав) допускается заполнение данной графы укрупненными позициями без необходимости детализации каждой позиции. Однако при необходимости указания в графе 3.1 "ТН ВЭД ЕАЭС" кодов товаров (о такой необходимости см. далее) наименования товаров укрупненными позициями должны заполняться по каждой такой позиции, соответствующей определенному коду ТН ВЭД ЕАЭС. При реализации (передаче, приобретении) объектов, облагаемых по разным ставкам НДС или освобождаемых от НДС, заполнение в графе 2 наименований объектов укрупненными позициями должно осуществляться по каждой такой позиции, соответствующей определенной ставке НДС или освобождению от НДС (часть вторая подп. 26.1 Инструкции № 15).

ПРИМЕР 29.

Организация отгружает покупателю в Республике Беларусь по ТТН-1 стулья 3 моделей:

- стулья из массива сосны (артикул МС01);
- стулья из массива ольхи (артикул МО02);
- стулья из массива дуба (артикул МД03).

В графе 2 допускается указание обобщенного наименования "Стулья" для 3 позиций. Соответственно, суммируются показатели стоимости и суммы НДС.

ПРИМЕР 30.

Организация реализует товары в розницу, облагаемые НДС по расчетной ставке. В графе 2 раздела 6 итогового ЭСЧФ указывается "Реализация товаров по розничным ценам".

В графе 3 "Коды" указываются:

- в графе 3.1 "ТН ВЭД ЕАЭС" согласно абзацу первому части четвертой подп. 26.2 Инструкции № 15 – коды товаров в соответствии с единой товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности ЕАЭС.

Заполнение данной графы, если иное не установлено Инструкцией № 15, обязательно при:

- реализации в Республике Беларусь или ввозе в Республику Беларусь продовольственных товаров и товаров для детей, по которым применяется ставка НДС в размере 10 %, по перечню продовольственных товаров и товаров для детей, утвержденному Указом от 21.06.2007 № 287 "О налогообложении продовольственных товаров и товаров для детей" (далее – товары по перечню). Указывается код на уровне 10 знаков;
- реализации плательщиками, производящими подакцизные товары, таких товаров и ввозе их в Республику Беларусь. Указывается код на уровне 10 знаков;

□ реализации товаров за пределы Республики Беларусь. Указывается код не менее 4 знаков. Исключение – подакцизные товары и товары по перечню: по ним указывается код из 10 знаков;

□ ввозе товаров в Республику Беларусь. Указывается код не менее 4 знаков. Исключение – подакцизные товары и товары по перечню: по ним указывается код из 10 знаков;

□ реализации в Республике Беларусь товаров взаимозависимыми лицами, в отношении которых в строках 6.1 "Взаимозависимое лицо" и (или) 15.1 "Взаимозависимое лицо" ЭСЧФ указан признак "Взаимозависимое лицо". Указывается код не менее 4 знаков. Исключение – подакцизные товары и товары по перечню: по ним указывается код из 10 знаков;

■ в графе 3.2 "ОКЭД" в соответствии с абзацем первым части четвертой подп. 26.2 Инструкции № 15 – коды видов экономической деятельности согласно общегосударственному классификатору Республики Беларусь ОКРБ 005-2011 "Виды экономической деятельности", утвержденному постановлением Госстандарта от 05.12.2011 № 85. Заполнение данной графы обязательно при реализации в Республике Беларусь работ (услуг) взаимозависимыми лицами, в отношении которых в строках 6.1 "Взаимозависимое лицо" и (или) 15.1 "Взаимозависимое лицо" указан признак "Взаимозависимое лицо". В остальных случаях код не предоставляется.

ПРИМЕР 31.

Организация передала в аренду помещение своему учредителю. В строке 6.1 раздела 2 ЭСЧФ на арендную плату указан признак "Взаимозависимое лицо". Заполняется код ОКЭД в графе 3.2 раздела 6 ЭСЧФ.

В графе 7 "Стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав без учета НДС, руб." указывается стоимость всего количества (объема) поставляемых (приобретаемых) по ЭСЧФ объектов без учета НДС, а в случае применения регулируемых цен (тарифов), включающих в себя НДС, – с учетом суммы НДС (подп. 26.6 Инструкции № 15).

! При создании ЭСЧФ импортером по "ввозному" НДС в графе 7 раздела 6 отражается стоимость ввозимых в Республику Беларусь товаров на основании данных, указанных в договорах (контрактах) и (или) транспортных (товаросопроводительных) документах.

В графе 9 "НДС ставка, %" указываются ставки НДС, применяемые на дату совершения хозяйственной операции. При реализации (приобретении) объектов, освобождаемых от НДС, указывается "Без НДС" (подп. 26.8 Инструкции № 15).

В графе 10 "НДС сумма, руб." указывается сумма НДС, предъявляемая продавцом покупателю объектов либо при

выставлении соответствующих сумм НДС, а также сумма НДС, исчисленная плательщиком при приобретении (ввозе) объектов. При реализации (приобретении) объектов, освобождаемых от НДС, указывается число 0 (подп. 26.9 Инструкции № 15).

В графе 11 "Стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав с учетом НДС, руб" указывается стоимость всего количества (объема) поставляемых (приобретаемых) по ЭСЧФ объектов с учетом НДС.

В графе 12 "Дополнительные данные" указываются данные, необходимые плательщикам для исчисления НДС. Эту графу заполняют как лица, создающие ЭСЧФ, так и те, кто получает ЭСЧФ.

Создатели ЭСЧФ указывают следующие признаки дополнительных данных:

- "Вычет в полном объеме" – в отношении оборотов, отражаемых в строке 7 налоговой декларации по НДС;

- "Освобождение от НДС" – в отношении оборотов, отражаемых в строке 8 налоговой декларации по НДС;

- "Реализация за пределами Республики Беларусь" – в отношении оборотов, отражаемых в строке 9 налоговой декларации по НДС;

- "Ввозной НДС" – при исчислении НДС в отношении товаров, ввозимых в Республику Беларусь.

Получатели ЭСЧФ указывают следующие признаки дополнительных данных:

- "Отложенный вычет" – в отношении сумм НДС по приобретаемым (ввозимым) объектам, вычет по которым осуществля-

ется на основании данных отдельного учета, после оплаты приобретенных объектов, после отражения сумм НДС в бухгалтерском учете и книге покупок либо по истечении 90-дневного срока отсрочки вычета сумм НДС, уплаченных при ввозе товаров в Республику Беларусь;

ПРИМЕР 32.

Организация ввезла товары из Республики Польша, которые будет продавать в неизменном виде. ЭСЧФ создается по установленному в ст. 106¹ НК сроку. После подписания созданного ЭСЧФ электронной цифровой подписью (далее – ЭЦП) в данном ЭСЧФ на Портале активируется функция "Управлять вычетами" и проставляется признак "Отложенный вычет" с указанием даты начала действия признака (даты в графе "С" таможенной декларации, от которой начинается отсчет 90-дневного срока отсрочки вычета сумм НДС).

- "Не подлежит вычету" – в отношении сумм НДС по приобретаемым (ввозимым) объектам, по которым п. 19 ст. 107 НК и (или) иными законодательными актами установлено ограничение права вычета;

ПРИМЕР 33.

Организация получила ЭСЧФ от водоканала. Стоимость воды должна быть перевыставлена арендаторам. После подписания полученного ЭСЧФ ЭЦП в данном ЭСЧФ на Портале активируется функция "Управлять вычетами" и проставляется признак "Не подлежит вычету".

■ "Дата наступления права на вычет" – дата, относящаяся к отчетному периоду, в котором суммы НДС подлежат вычету в соответствии с законодательством. Признак указывается при наличии сумм НДС по приобретаемым (ввозимым) объектам, указанным в частях пятой и шестой п. 61 ст. 107 НК и в части второй п. 15 Инструкции о порядке заполнения налоговых деклараций (расчетов) по налогам (сборам), книги покупок, утвержденной постановлением МНС от 24.12.2014 № 42.

При получении и подписании ЭСЧФ получателем дата наступления права на вычет автоматически присваивается Порталом и соответствует дате совершения операции из этого ЭСЧФ, указанной в строке 3 "Дата совершения операций".

При необходимости дата наступления права на вычет и иные признаки дополнительных данных могут корректироваться покупателем с использованием сервиса Портала.

ПРИМЕР 34.

Организация получила ЭСЧФ от продавца на приобретенные товары. В строке 3 ЭСЧФ указана дата совершения операции (дата отгрузки товара) – 11.07.2016. Вместе с тем ЭСЧФ получен и подписан покупателем 17 ноября 2016 г. После подписания полученного ЭСЧФ ЭЦП в данном ЭСЧФ на Портале активируется функция "Управлять вычетами" и указывается иная дата принятия к вычету (17.11.2016).

СОСТАВЛЕНИЕ ЭЛЕКТРОННЫХ СЧЕТОВ-ФАКТУР В СТРОИТЕЛЬСТВЕ (В ВОПРОСАХ И ОТВЕТАХ)

Выполнение подрядных работ

Подрядчик выполнил строительные работы в июле 2016 г., акт выполненных работ составлен им 28.07.2016, подписан заказчиком:

- 1) 05.08.2016;
- 2) 15.08.2016.

Отчетным периодом по НДС у подрядчика избран календарный квартал.

Вопрос: В какой срок создается ЭСЧФ?

Ответ: В общем случае ЭСЧФ выставляется (направляется) не ранее дня отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), определяемого в соответствии с положениями ст. 100 НК, и не позднее 5-го числа месяца, следующего за месяцем дня отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

В случае невозможности определения на дату отгрузки товаров (выполнения работ,

оказания услуг), передачи имущественных прав момента их фактической реализации ЭСЧФ выставляется в день возникновения момента фактической реализации товаров (работ, услуг). В таком случае в ЭСЧФ в качестве даты совершения сделки указывается дата наступления момента фактической реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг), определяемая в соответствии с положениями пп. 1 и 2 ст. 92¹, ст. 100 НК (п. 5 ст. 106¹ НК).

Момент фактической реализации товаров (работ, услуг) определяется как приходящийся на отчетный период день отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) независимо от даты проведения расчетов по ним (часть первая п. 1 ст. 100 НК).

Днем выполнения строительных, научно-исследовательских, опытно-конструкторских и опытно-технологических (технологических) работ признается последний день месяца выполнения работ, оказания услуг. При неподписании заказчиком актов выполненных работ за отчетный месяц до 10-го числа (включительно) месяца, следующего за отчетным, днем выполнения строительных, научно-исследовательских, опытно-конструкторских и опытно-технологических (технологических) работ признается день подписания заказчиком актов выполненных работ согласно п. 7 ст. 100 НК.

Таким образом, в первом случае, поскольку акт подписан 05.08.2016, днем выполнения строительных работ является 31.07.2016 и ЭСЧФ должен быть выставлен не позднее 05.08.2016.

Во втором случае ЭСЧФ должен быть выставлен не позднее 05.09.2016, так как днем выполнения работ является 15.08.2016.

Подрядчик выполнил и сдал заказчику строительные работы на объектах жилищного строительства, освобожденные от НДС.

Вопрос: *Следует ли создавать ЭСЧФ?*

Ответ: Следует, за исключением случая, когда заказчик – физическое лицо.

В общем случае плательщик НДС обязан выставить ЭСЧФ покупателю товаров (работ, услуг) в отношении каждого оборота по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав (далее – реализация объектов) в порядке, установленном НК, либо направить его на Портал электронных счетов-фактур (www.vat.gov.by) (далее – Портал).

При реализации объектов, обороты по реализации которых освобождаются от НДС в соответствии со ст. 94 НК или нормативными правовыми актами Президента Республики Беларусь, ЭСЧФ плательщиком:

- не создается – при реализации объектов физическим лицам;
- создается и направляется на Портал без необходимости его выставления покупателю – при реализации объектов юридическим лицам, при этом в ЭСЧФ производится отметка "Без НДС" (пп. 5, 7, 8 ст. 106¹ НК).

Учитывая изложенное подрядчику не следует выставлять ЭСЧФ по освобожденным от НДС оборотам, если заказчиком является физическое лицо. Если же заказчик – юридическое лицо или индивидуальный предприниматель, то ЭСЧФ создается подрядчиком и направляется на Портал. Порталом этот ЭСЧФ заказчику не направляется.

Строительная организация безвозмездно передает своим работникам к праздникам товары.

Вопрос: Следует ли на данный оборот создавать ЭСЧФ?

Ответ: Да, следует.

Как уже сказано выше, плательщик обязан выставить покупателю либо направить на Портал ЭСЧФ в отношении каждого оборота по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав (п. 5 ст. 106¹ НК).

Не создается плательщиком ЭСЧФ при реализации объектов, не признаваемых объектом налогообложения НДС в соответствии со ст. 93 НК и не подлежащих отражению в налоговой декларации (расчете) по налогу на добавленную стоимость (далее – налоговая декларация по НДС) (п. 7 ст. 106¹ НК).

Обороты по безвозмездной передаче товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Республики Беларусь признаются объектом налогообложения НДС (п. 1 ст. 93 НК).

Следовательно, поскольку безвозмездная передача товаров работникам является оборотом по их реализации, признаваемым объектом налогообложения и отражаемым в налоговой декларации по НДС, то по такой передаче необходимо создать ЭСЧФ.

При этом в отношении товаров (работ, услуг), реализуемых физическим лицам, по итогам отчетного периода создается один итоговый ЭСЧФ, который направляется на Портал не позднее 5-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом (п. 8 ст. 106¹ НК).

Таким образом, все обороты по безвозмездной передаче товаров работникам

за отчетный период (месяц или квартал) включаются в один ЭСЧФ, который создается и направляется на Портал не позднее 5-го числа месяца, следующего за отчетным месяцем или кварталом. В него включаются и иные обороты по реализации физическим лицам, отражаемые в налоговой декларации по НДС (за исключением освобожденных), например, передача товаров в счет заработной платы.

Генеральный подрядчик передает полученный им материал заказчика привлеченному для выполнения работ субподрядчику.

Вопрос: Нужно ли генеральному подрядчику создавать ЭСЧФ?

Ответ: Нет, не нужно.

В связи с тем, что ЭСЧФ выставляется покупателю либо направляется на Портал в отношении каждого оборота по реализации объектов (п. 5 ст. 106¹ НК), необходимо определить, возникают ли обороты по реализации материалов в данном случае. Для этого проанализируем нормы Инструкции о порядке формирования стоимости объекта строительства в бухгалтерском учете, утвержденной постановлением Минстройархитектуры от 14.05.2007 № 10 (далее – Инструкция № 10).

Материалами заказчика признаются материалы:

- предусмотренные в перечнях к сметным нормам на производство строительных работ на объекте или в ведомости объемов работ и расхода ресурсов;
- приобретенные заказчиком;
- переданные подрядчику для выполнения строительных работ на объекте без перехода прав собственности.

Материал заказчика, полученный генеральным подрядчиком и переданный субподрядной организации для выполнения строительных работ на объекте заказчика, является материалом заказчика.

Передача материалов заказчика подрядной организации для выполнения строительных работ реализацией не является (пп. 18, 21 Инструкции № 10).

В связи с тем, что передача материалов заказчика для производства работ субподрядчику реализацией не является, следовательно, и в налоговой декларации по НДС не отражается, ЭСЧФ генеральным подрядчиком не создается.

По условиям договора строительного подряда подрядчик приобретает оборудование, которое он монтирует на объекте строительства. Смонтированное подрядчиком оборудование он передает заказчику вместе с актом выполненных работ по товарной накладной.

Вопрос: Нужно ли подрядчику создавать отдельный ЭСЧФ на оборудование при передаче выполненных работ заказчику?

Ответ: Да, нужно.

Исходя из того, что плательщик обязан создать ЭСЧФ в отношении каждого оборота по реализации объектов (п. 5 ст. 106¹ НК), необходимо проанализировать, является ли передача смонтированного подрядчиком оборудования в данном случае отдельным оборотом по реализации.

В Инструкции № 10 определено, что стоимость оборудования, требующего монтажа, приобретенного подрядчиком и реализованного заказчику, работы по монтажу которого закончены и приняты заказчиком, включается последним в состав затрат

по строительству на основании товарной накладной, подтверждающей факт реализации оборудования заказчику, и акта сдачи-приемки выполненных работ по монтажу оборудования, в котором за итогом стоимости выполненных работ (справочно) указываются наименование, количество и стоимость установленного оборудования.

Стоимость оборудования в стоимость строительных работ по монтажу оборудования не включается (п. 38 Инструкции № 10).

У подрядчика доходы от реализации оборудования при условии, что договором обязанность поставки оборудования возложена на подрядчика и стоимость оборудования определена, включаются в состав доходов по договору строительного подряда с отражением в составе выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг в следующем порядке:

- по строительным работам – в размере стоимости сданных и принятых работ на основании актов выполненных работ;
- по оборудованию, поставляемому подрядчиком, – в размере стоимости оборудования, указанной в ТТН-1 "Товарно-транспортная накладная" или ТН-2 "Товарная накладная" (п. 8 Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов по договорам строительного подряда, утвержденной постановлением Минстройархитектуры от 30.09.2011 № 44).

Следовательно, поскольку оборот по передаче смонтированного оборудования у подрядчика является реализацией товара, то при передаче смонтированного заказчиком оборудования создается два ЭСЧФ:

■ по стоимости работ, оформляемых актом выполненных работ;

■ по стоимости оборудования, переданного на основании накладной.

У организации-подрядчика имеются структурные подразделения (филиалы), выделенные на отдельный баланс и самостоятельно исчисляющие НДС.

Вопрос: *Необходимо ли при передаче строительных материалов одним филиалом другому создавать ЭСЧФ?*

Ответ: В некоторых случаях необходимо.

Как уже было отмечено, ЭСЧФ не создается плательщиком при реализации объектов, не признаваемых объектом налогообложения НДС и не подлежащих отражению в налоговой декларации по НДС (п. 7 ст. 106¹ НК).

Объектами налогообложения НДС не признаются обороты по возмездной и безвозмездной передаче товаров, включая основные средства и нематериальные активы (выполнение работ, оказание услуг), имущественных прав в пределах одного юридического лица, за исключением случаев, установленных частью шестой п. 21 ст. 107 НК (подп. 2.9 п. 9 ст. 93 НК).

То есть в общем случае передача строительных материалов одним филиалом другому объектом налогообложения НДС не признается.

Примечание. Операции, не признаваемые объектом налогообложения, в разделе I налоговой декларации по НДС не отражаются (подп. 14.11 и 14.12 п. 14 Инструкции о порядке заполнения налоговых деклараций (расчетов) по налогам (сборам), книги покупок, утвержденной постановлением МНС от 24.12.2014 № 42). В разделе I налоговой декларации

по НДС отражаются операции, не признаваемые объектом налогообложения, но включаемые в общую сумму оборота по реализации при определении удельного веса, принимаемого для распределения налоговых вычетов в соответствии с частью третьей п. 24 ст. 107 НК. В связи с тем, что обороты по передаче строительных материалов между филиалами организации не участвуют при распределении налоговых вычетов по удельному весу, они не отражаются в налоговой декларации по НДС (пп. 15 и 24 ст. 107 НК).

Следовательно, по передаче строительных материалов между филиалами ЭСЧФ в общем случае не создается.

Вместе с тем возможно исключение из этого правила в связи со следующим.

По передаче объектов внутри организации между обособленными подразделениями возможны исчисление и уплата НДС. Так, в НК установлено, что если в состав одного юридического лица входят два и более обособленных подразделения, исполняющих налоговые обязательства этого юридического лица, то при передаче объектов внутри этого юридического лица могут производиться исчисление и уплата НДС. В этом случае передача налоговых вычетов получателю не производится. Перечень объектов, при передаче которых производятся исчисление и уплата НДС, отражается в учетной политике плательщика (п. 21 ст. 107 НК).

В данной ситуации выставление ЭСЧФ обособленным подразделением, передающим объекты другому обособленному подразделению либо головной организации, осуществляется в общем порядке,

установленном для плательщиков ст. 106¹ НК (п. 17 ст. 106¹ НК).

Таким образом, если по передаче между филиалами организации решено исчислить НДС и перечень передаваемых с исчислением НДС объектов прописан в учетной политике, то передающая сторона создает ЭСЧФ в общеустановленном порядке.

Кроме того, при передаче объектов в пределах одного юридического лица их получателю могут передаваться и приходящиеся на них фактические суммы налоговых вычетов по НДС. При невозможности определения фактических сумм налоговых вычетов могут передаваться налоговые вычеты, равные 20 % от стоимости передаваемых объектов. На переданную сумму уменьшаются налоговые вычеты у передающей стороны (п. 21 ст. 107 НК).

При передаче налоговых вычетов в порядке, указанном выше, получателю налоговых вычетов передающей стороной выставляется ЭСЧФ, в котором указываются передаваемые суммы НДС.

В этом случае сумма НДС по товарам (работам, услугам), имущественным правам (в случае указания), указанная в ЭСЧФ, выставленном передающей стороной получателю, не включается в общую сумму исчисленного НДС передающей стороны, а подлежит вычету в соответствии с положениями ст. 107 НК у получателя (п. 19 ст. 106¹ НК).

На сумму передаваемых налоговых вычетов у передающей стороны уменьшается общая сумма налоговых вычетов.

То есть если по передаче между филиалами в организации НДС не исчисляется, но решено передать вместе с объектами и налоговые вычеты, то на передаваемую сумму налоговых вычетов создается ЭСЧФ.

Оказание услуг заказчика в долевом строительстве

Стоимость оказанных дольщикам услуг является доходом заказчика, застройщика по текущей деятельности, который признается в период подписания первичного учетного документа, подтверждающего факт оказания услуг, и отражается в составе выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг (п. 68 Инструкции № 10).

Рассмотрим вопросы, касающиеся составления ЭСЧФ по вознаграждению заказчика.

Организация-заказчик осуществляет строительство коммерческого нежилого объекта долевым способом. Вознаграждение заказчика, определяемое в виде разницы между суммой средств с учетом НДС, причитающейся к получению по договору с дольщиком, и суммой фактически произведенных затрат с учетом НДС, равно нулю.

Вопрос: Создается ли заказчиком в данном случае ЭСЧФ по стоимости его услуг? Выставляется ли он дольщику?

Ответ: Налоговая база НДС заказчиками при строительстве коммерческих объектов в интересах дольщиков определяется как вознаграждение, определяемое в виде разницы между суммой средств с учетом НДС, причитающейся к получению

по договору с дольщиком, и суммой фактически произведенных затрат с учетом НДС по строительству объекта, приходящихся на долю дольщика, но не менее, чем стоимость услуг заказчика, определенная исходя из объема средств, предусмотренных на содержание заказчика проектно-сметной документацией (далее – ПСД) на строительство объекта с учетом НДС, и рассчитанная пропорционально доле участия дольщика в строительстве объекта (подп. 24.2.2 п. 24 ст. 98 НК).

Следовательно, налоговой базой у заказчика в данном случае будет стоимость услуг, рассчитанная исходя из объема средств, предусмотренных ПСД на строительство объекта с учетом НДС.

Вместе с тем при реализации объектов по свободным отпускным ценам или тарифам плательщик дополнительно к цене (тарифу) обязан предъявить к оплате покупателю соответствующую сумму НДС (п. 1 ст. 105 НК).

Цена услуг заказчика в указанной ситуации – это разница между суммой средств, причитающейся к получению по договору с дольщиком, и суммой фактически произведенных затрат. Но эта разница равна нулю, поэтому, несмотря на фактическое исчисление НДС из стоимости услуг заказчика по ПСД, сумма НДС дольщику не предъявляется, а значит, ЭСЧФ дольщику не выставляется.

Однако п. 8 ст. 106¹ НК для такого случая предусмотрена отдельная норма, согласно которой ЭСЧФ создается плательщиком и направляется на Портал

без необходимости его выставления дольщику в случаях, когда вознаграждение, определяемое в указанном выше порядке, отсутствует, а налоговая база определяется в размере суммы средств, предусмотренных ПСД.

Следовательно, ЭСЧФ создается заказчиком на сумму вознаграждения по ПСД и направляется только на Портал без указания реквизитов получателя (дольщика).

Вознаграждение заказчика, определяемое в виде разницы между суммой средств с учетом НДС, причитающейся к получению по договору с дольщиком, и суммой фактически произведенных затрат с учетом НДС (900 млн руб.), меньше стоимости услуг по ПСД (1300 млн руб.). Строительство не освобождено от НДС.

Вопрос: Создается ли заказчиком в данном случае ЭСЧФ по стоимости его услуг?

Ответ: В рассматриваемой ситуации, как и в предыдущей, налоговой базой у заказчика является стоимость его услуг, определенная исходя из объема средств, предусмотренных ПСД.

Вместе с тем в данном случае у него есть реальное вознаграждение за свои услуги в размере 900 млн руб., по которому дольщикам должен быть предъявлен НДС (п. 1 ст. 105 НК).

То есть заказчик создает для дольщиков ЭСЧФ на сумму реального вознаграждения (пропорционально долям дольщиков). На сумму превышения вознаграждения по ПСД ($1300 - 900 = 400$) ЭСЧФ создается и направляется только на Портал без указания реквизитов получателей.

ЭСЧФ В СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ (В ВОПРОСАХ И ОТВЕТАХ)

Организация (подрядчик) – резидент Республики Беларусь работает на территории Литвы у белорусского заказчика.

Вопрос: *Необходимо ли будет по окончании работ создать ЭСЧФ для белорусского заказчика?*

Ответ: Такой необходимости нет.

Объектом обложения НДС признаются обороты по реализации работ на территории Республики Беларусь (п. 1 ст. 93 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК)).

Местом реализации строительных работ в данной ситуации не признается территория Республики Беларусь, поскольку строящийся объект находится на территории Литовской Республики. Соответственно, у белорусского подрядчика отсутствует объект обложения НДС (подп. 1.1 п. 1 ст. 33 НК).

Кроме того, обороты по реализации работ за пределами Республики Беларусь не участвуют в распределении налоговых вычетов по удельному весу и не отражаются в налоговой декларации по НДС.

При определении удельного веса, принимаемого для распределения налоговых вычетов, в сумму оборота включаются только операции по реализации товаров, местом реализации которых не признается территория Республики Беларусь (включая операции по реализации товаров населению на выставках-ярмарках, проводимых на территории государств – членов

Таможенного союза), если по таким операциям плательщиком не произведено исчисление НДС в бюджет Республики Беларусь (п. 24 ст. 107 НК). Соответственно, такие обороты отражаются в разделе I налоговой декларации по НДС (подп. 14.12 п. 14 Инструкции о порядке заполнения налоговых деклараций (расчетов) по налогам (сборам), книги покупок, утвержденной постановлением МНС от 24.12.2014 № 42 (далее – Инструкция № 42)).

Таким образом, приведенные нормы не распространяются на обороты по реализации строительных работ за пределами Республики Беларусь.

В соответствии с п. 7 ст. 106¹ НК ЭСЧФ не создается плательщиком при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, не признаваемых объектом налогообложения НДС согласно ст. 93 НК (за исключением случаев, предусмотренных пп. 14 и 15 ст. 93 НК и (или) нормативными правовыми актами Президента Республики Беларусь и не подлежащих отражению в налоговой декларации по НДС).

С учетом изложенного несмотря на то, что заказчиком является резидент Республики Беларусь, ЭСЧФ не создается, поскольку оборот по реализации строительных работ не признается объектом обложения НДС и не отражается в налоговой декларации по НДС.

Организация (подрядчик) – резидент Республики Беларусь выполняет работы по текущему ремонту стоянки в г. Минске для заказчика – иностранной организации.

Вопрос: *Следует ли создать ЭСЧФ, несмотря на то что заказчику он не нужен?*

Ответ: ЭСЧФ должен быть создан.

Местом реализации указанных работ является территория Республики Беларусь – место нахождения недвижимого имущества (стоянки), т.е. возникает объект обложения НДС.

Вместе с тем в соответствии с подп. 1.12 п. 1 ст. 94 НК освобождаются от НДС обороты по реализации на территории Республики Беларусь работ по строительству и ремонту гаражей и автомобильных стоянок по перечню таких работ, утверждаемому Президентом Республики Беларусь.

Таким образом, оборот по реализации работ по ремонту стоянки, включенных в вышеназванный в перечень, освобождается от НДС у подрядчика независимо от того, что заказчиком является иностранный резидент.

При этом такой оборот подлежит отражению в строке 8 налоговой декларации по НДС.

ЭСЧФ не создается плательщиком при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, обороты по реализации которых:

- не признаются объектом налогообложения НДС в соответствии со ст. 93 НК;
- не подлежат отражению в налоговой декларации по НДС.

Следовательно, по обороту по ремонту стоянки, отражаемому в налоговой

декларации по НДС, должен быть создан ЭСЧФ.

Вместе с тем ЭСЧФ создается плательщиком и направляется на Портал без необходимости его выставления покупателю при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав:

- покупателям, не являющимся плательщиками НДС в Республике Беларусь;
- обороты по реализации которых освобождаются от НДС в соответствии со ст. 94 НК и (или) нормативными правовыми актами Президента Республики Беларусь (п. 8 ст. 106¹ НК).

С учетом изложенного выставленный подрядчиком ЭСЧФ не будет направлен иностранному заказчику, а останется только на Портале.

Организация-дольщик реализует свою долю в строительстве офисного здания другой организации по цене выше затрат на строительство.

Вопрос: *Необходимо ли создать ЭСЧФ и на какую стоимость?*

Ответ: Необходимо. В разделе 6 ЭСЧФ в качестве стоимости указывается налоговая база по НДС.

ЭСЧФ является обязательным электронным документом для всех плательщиков НДС, указанных в абзацах втором – четвертом ст. 90 НК (за исключением иностранных организаций, не состоящих на учете в налоговых органах Республики Беларусь), у которых возникает объект налогообложения НДС (пп. 1 и 5 ст. 106¹ НК).

Плательщик, если иное не установлено ст. 106¹ НК, обязан в отношении каждого оборота по реализации товаров (работ,

услуг), имущественных прав в порядке, установленном ст. 106¹ НК, выставить покупателю либо направить на Портал ЭСЧФ.

Налоговая база НДС при передаче имущественных прав определяется с учетом следующих особенностей: при передаче имущественных прав плательщиками, в т.ч. участниками долевого строительства, на объекты недвижимости, долей в праве собственности на объекты недвижимости, гаражи и места автомобильных стоянок налоговая база определяется как положительная разница между стоимостью, по которой передаются имущественные права (доли в праве собственности) с учетом НДС, и расходами на приобретение данных прав (долей в праве собственности) с учетом НДС (подп. 16.3 п. 16 ст. 98 НК).

Таким образом, по обороту по реализации доли в строительстве в налоговой декларации по НДС отражается налоговая база, равная вышеназванной разнице. Следовательно, эта же разница (а не цена реализации доли) указывается и в разделе 6 ЭСЧФ.

Вопрос: *Необходимо ли создать ЭСЧФ при реализации трудовой книжки работнику организации?*

Ответ: Передача трудовой книжки включается в итоговый ЭСЧФ.

Налоговая база НДС при реализации по регулируемым розничным ценам с учетом НДС приобретенных (ввезенных) товаров определяется как положительная разница между ценой реализации и ценой приобретения этих товаров. При этом цены при-

обретения и реализации определяются с учетом НДС. Данная норма распространяется также на реализацию приобретенных трудовых книжек, вкладышей к ним (п. 3 ст. 98 НК).

При этом не подлежат вычету суммы НДС, предъявленные покупателю при приобретении либо уплаченные им при ввозе товаров, налоговая база при реализации которых определяется покупателем как положительная разница между ценой реализации и ценой приобретения этих товаров (подп. 19.8 п. 19 ст. 107 НК).

Следовательно, если цена реализации трудовой книжки выше цены ее приобретения с учетом НДС, то возникает необходимость исчисления НДС. Если цена реализации ниже или равна цене приобретения с учетом НДС, то НДС не исчисляется, поскольку налоговая база равна нулю. При безвозмездной передаче трудовой книжки цена реализации равна нулю, соответственно, налоговая база также равна нулю.

В отношении товаров, реализуемых физическим лицам, плательщиком по итогам отчетного периода создается один итоговый ЭСЧФ на разницу между общей суммой оборотов по реализации указанных товаров и суммой оборотов по реализации, по которым покупателями заявлено требование о предъявлении ЭСЧФ, с указанием суммы НДС, исчисленной от указанной разницы, который направляется на Портал не позднее 5-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом (п. 8 ст. 106¹ НК).

ЭСЧФ не создается плательщиком при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, не признаваемых объектом налогообложения НДС в соответствии со ст. 93 НК (за исключением случаев, предусмотренных пп. 14 и 15 ст. 106¹ НК) и (или) нормативными правовыми актами Президента Республики Беларусь и не подлежащих отражению в налоговой декларации по НДС (п. 7 ст. 106¹ НК).

Следовательно, если оборот по реализации физическим лицам не отражается в налоговой декларации по НДС в связи с тем, что не признается объектом налогообложения, то нет необходимости включать его в ЭСЧФ.

В рассматриваемой ситуации оборот по передаче трудовых книжек является объектом налогообложения, но не отражается в налоговой декларации по НДС, если цена реализации не выше цены приобретения трудовой книжки с НДС, поскольку налоговая база равна нулю. В соответствии с пп. 7 и 8 ст. 106¹ НК данный оборот необходимо включить в итоговый ЭСЧФ с нулевыми значениями стоимости.

Если цена реализации трудовой книжки выше цены ее приобретения с учетом НДС, то в итоговый ЭСЧФ включается стоимость трудовой книжки, равная налоговой базе, т.е. разнице между ценой реализации и ценой приобретения с НДС.

Вопрос: *Необходимо ли организации создать ЭСЧФ на оборот по передаче лома кабеля на переработку ОАО "Белцветмет"?*

Ответ: Да, необходимо.

Объектом обложения НДС признаются обороты по реализации товаров на территории Республики Беларусь (п. 1 ст. 93 НК).

Поскольку в НК не установлено иное, оборот по реализации лома цветных металлов облагается НДС.

Плательщик, если иное не установлено ст. 106¹ НК, обязан в отношении каждого оборота по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав в порядке, установленном настоящей статьей, выставить покупателю товаров (работ, услуг), имущественных прав либо направить на Портал ЭСЧФ (п. 5 ст. 106¹ НК).

Таким образом, организация обязана выставить ЭСЧФ ОАО "Белцветмет".

Субподрядчик получил аванс на строительство, но своевременно его не отработал, в связи с чем на сумму аванса были начислены проценты за пользование чужими денежными средствами. Таким образом, по окончании работ субподрядчик в оплату выполненных работ получит денег меньше на сумму индексации аванса, что является санкцией за несвоевременное выполнение работ.

Вопрос: *Следует ли субподрядчику создать ЭСЧФ на сумму индексации аванса?*

Ответ: Нет, не следует.

Выставление (направление) дополнительного ЭСЧФ осуществляется *при увеличении* налоговой базы НДС на суммы, фактически полученные (причитающиеся к получению), в соответствии с положениями п. 18 ст. 98 НК (п. 11 ст. 106¹ НК).

Налоговая база НДС увеличивается на суммы, фактически полученные (*причитающиеся к получению*) в виде санкций

за нарушение покупателями (заказчиками) условий договоров (подп. 18.2 п. 18 ст. 98 НК).

Поскольку субподрядчик не получает данные средства сверх цены реализации работ, а, наоборот, на них уменьшается сумма денежных средств, выплачиваемых субподрядчику, т.е. это расходы субподрядчика, данная индексация не облагается НДС, а следовательно, ЭСЧФ не создается.

Организация выполнила строительные работы на территории Российской Федерации, которые не являются объектом обложения НДС, поскольку местом их реализации не является территория Республики Беларусь. Вместе с тем российский заказчик просит выделить ему в акте выполненных работ сумму НДС по ставке 18 %.

Вопрос: Следует ли белорусскому подрядчику создать ЭСЧФ?

Ответ: Нет, не следует.

Согласно российскому законодательству налоговые агенты обязаны исчислить, удержать у иностранных лиц и уплатить в бюджет Российской Федерации соответствующую сумму НДС, если иностранные лица не состоят на учете в налоговых органах Российской Федерации в качестве налогоплательщиков и реализуют товары (работы, услуги), местом реализации которых является территория Российской Федерации (ст. 161 Налогового кодекса Российской Федерации).

Таким образом, если белорусская организация не состоит на учете в налоговом органе Российской Федерации, но выполняет строительные работы на территории

России, функция по взиманию НДС в российский бюджет возлагается на заказчика строительных работ.

При этом согласно письмам Министерства финансов Российской Федерации от 28.02.2008 № 03-07-08/47, от 16.10.2007 № 03-07-15/153, от 13.11.2008 № 03-07-08/254, от 09.10.2007 № 03-07-08/295, от 07.02.2007 № 03-07-08/13 и др., если в договоре не указана сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет Российской Федерации, либо оговаривается, что в стоимость выполненных работ (оказанных услуг) сумма НДС, подлежащая уплате российской организацией как налоговым агентом, не включена, то налоговый агент должен увеличить указанную в договоре стоимость работ (услуг) на сумму НДС и уплатить НДС за счет собственных средств. При этом сумма НДС, исчисленная и уплаченная в российский бюджет в данном случае, по существу является суммой НДС, удержанной из дохода иностранного лица.

Таким образом, если белорусский подрядчик указал в договоре и акте выполненных работ "Без НДС", следовательно, НДС по ставке 18 %, которая применяется в России, будет начислен наверх на стоимость работ российским заказчиком и уплачен им в бюджет России, при этом подрядчику будет перечислена указанная в договоре стоимость работ. Если белорусский подрядчик предъявил НДС, подлежащий уплате в бюджет России, то эта сумма НДС удерживается из стоимости работ подрядчика.

ЭСЧФ не создается плательщиком при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, не признаваемых объектом налогообложения НДС, и не подлежащих отражению в налоговой декларации по НДС (п. 7 ст. 106¹ НК).

Суммы НДС, излишне предъявленные в ЭСЧФ и первичных учетных документах продавцом покупателям – плательщикам в Республике Беларусь, подлежат исчислению и уплате в бюджет этим продавцом, за исключением исправления излишне предъявленных сумм НДС на основании выставляемых исправленных или дополнительных ЭСЧФ (п. 8¹ ст. 105 НК).

Вместе с тем согласно ст. 90 НК плательщики – это плательщики НДС.

Следовательно, если НДС предъявлен российскому плательщику в первичном учетном документе, нет необходимости уплачивать его в белорусский бюджет как излишне предъявленный, т.е. такой оборот по реализации работ не будет отражаться в налоговой декларации по НДС, соответственно, ЭСЧФ не создается.

Строительной организацией оплачивается питание своих работников, стоимость которого частично удерживается из их заработной платы.

Вопрос: Необходимо ли создать ЭСЧФ?

Ответ: ЭСЧФ не создается.

Не признается объектом налогообложения стоимость питания, подписки на печатные СМИ, работ (услуг), приобретенных

(оплаченных) плательщиком для своих работников и (или) членов их семей, а также для пенсионеров, ранее у них работавших (подп. 2.16 п. 2 ст. 94 НК).

Не подлежат вычету суммы налога, предъявленные при приобретении либо уплаченные при ввозе товаров (работ, услуг), имущественных прав, не признаваемых объектами налогообложения НДС в соответствии с подп. 2.16 п. 2 ст. 93 НК (подп. 19.9 п. 19 ст. 107 НК).

Таким образом, не облагается НДС стоимость приобретенного для работников питания как возмещаемая, так и не возмещаемая работниками. Следовательно, стоимость питания не подлежит налогообложению. Сумма НДС, предъявленная из стоимости питания, к вычету не принимается, а относится на его стоимость.

ЭСЧФ не создается плательщиком при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, не признаваемых объектом налогообложения НДС и не подлежащих отражению в налоговой декларации по НДС (п. 7 ст. 106¹ НК).

В налоговой декларации по НДС не отражаются операции, не признаваемые объектом налогообложения (подп. 14.11 п. 14 Инструкции № 42).

С учетом изложенного ЭСЧФ организацией не создается, так как оборот по передаче питания не признается объектом обложения НДС и не отражается в налоговой декларации по НДС.

ЭСЧФ В СТРОИТЕЛЬСТВЕ (В ВОПРОСАХ И ОТВЕТАХ)

В акте сдачи-приемки оказанных услуг, составленном на бумажном носителе, исполнителем заказчику ошибочно не выделен НДС. При этом в адрес заказчика исполнителем выставлен ЭСЧФ, в котором указаны ставка и сумма НДС.

Вопрос: *Имеет ли право заказчик принять к вычету сумму НДС, предъявленную исполнителем в ЭСЧФ без внесения каких-либо исправлений в акт сдачи-приемки оказанных услуг?*

Ответ: Нет, не имеет права.

ЭСЧФ является обязательным электронным документом для всех плательщиков НДС, указанных в абзацах втором – четвертом ст. 90 НК, у которых возникает объект налогообложения НДС, либо обязанность выставления (направления) ЭСЧФ, служащим основанием для осуществления расчетов по НДС между продавцом и покупателем *и принятия к вычету сумм НДС* (п. 1 ст. 106¹ Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК)).

Однако, помимо требования ст. 106¹ НК, необходимо учитывать и иные нормы НК.

Так, согласно п. 5 ст. 107 НК налоговые вычеты при приобретении плательщиком на территории Республики Беларусь товаров (работ, услуг), имущественных прав (далее – объектов) производятся на основании первичных учетных документов установленной уполномоченными государственными органами формы,

составленных на бланках, полученных продавцами в установленном законодательством порядке, либо составленных в виде электронных документов, созданных в порядке, установленном Советом Министров Республики Беларусь.

Налоговые вычеты производятся плательщиком на основании ЭСЧФ *при условии их подписания плательщиком* в установленном порядке *электронной цифровой подписью* (далее – ЭЦП) (подп. 5¹ п. 5 ст. 107 НК).

При этом под электронными документами, указанными в п. 5 ст. 107 НК, подразумеваются не ЭСЧФ, а электронные документы, соответствующие требованиям Закона Республики Беларусь от 28.12.2009 № 133-З "Об электронном документе и электронной цифровой подписи", т.е., по сути, первичные учетные документы в электронном виде.

Вычетам подлежат предъявленные плательщику суммы НДС при приобретении объектов независимо от даты проведения расчетов за приобретаемые объекты либо уплаченные плательщиком при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь после их отражения в бухгалтерском учете и книге покупок (в случае ее ведения плательщиком), если иное не установлено главой 12 НК (подп. 6¹ п. 6 ст. 107 НК).

В соответствии с подп. 8¹ п. 8 ст. 105 НК покупателя, приобретавшие объекты,

по которым продавцом – плательщиком в Республике Беларусь неправильно указана сумма НДС, принимают к вычету сумму НДС, выделенную продавцом в ЭСЧФ и первичных учетных документах, за исключением исправления указанных сумм НДС на основании выставленных исправленных или дополнительных ЭСЧФ.

Корректировка продавцом исчисленной суммы налога на добавленную стоимость, а покупателем сумм налоговых вычетов производится в месяце выставления и подписания в установленном порядке исправленных или дополнительных ЭСЧФ.

! На основании изложенных выше норм НК основанием для принятия к вычету НДС помимо наличия ЭСФЧ является факт отражения предъявленных сумм НДС в бухгалтерском учете.

В соответствии с п. 1 ст. 10 Закона Республики Беларусь от 12.07.2013 № 57-З "О бухгалтерском учете и отчетности" (далее – Закон № 57-З) отразить в бухгалтерском учете предъявленные суммы НДС можно только при наличии указания информации о таких суммах в первичных учетных документах, т.е. в рассматриваемой ситуации – в актах сдачи-приемки оказанных услуг.

Поскольку ЭСЧФ не является первичным учетным документом и служит согласно ст. 106¹ НК исключительно для

целей расчетов по НДС и отражения таких расчетов в налоговом учете, то на основании ЭСЧФ предъявленные поставщиками (исполнителями) суммы НДС в бухгалтерском учете (на счете 18 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам") не отражаются.

На основании вышеизложенного организация не имеет права принятия к вычету НДС при наличии ЭСЧФ, в котором исполнителем выделена ставка и сумма НДС, но при отсутствии ставки и суммы НДС в первичном учетном документе.

Примечание. Заказчику следует обратиться к исполнителю, создавшему и направившему ему ЭСФЧ, для внесения исправлений в акты сдачи-приемки оказанных услуг в порядке, предусмотренном п. 8 ст. 10 Закона № 57-З, ст. 1 Закона Республики Беларусь от 28.05.1999 № 261-З "О применении на территории Республики Беларусь законодательства СССР" и п. 4 Положения о документах и документообороте в бухгалтерском учете, утвержденного постановлением Министерства финансов СССР от 29.07.1983.

Заказчику строительства при приобретении им строительных материалов поставщиком был выставлен (направлен) ЭСЧФ, который был подписан заказчиком. Однако впоследствии выяснилось, что сумма НДС, указанная в ЭСЧФ поставщика, меньше суммы НДС, указанной в товарно-транспортной накладной (далее – ТТН), оформленной по факту поставки материалов.

Вопросы: Вправе ли заказчик (покупатель строительных материалов):

■ самостоятельно аннулировать созданный поставщиком ЭСЧФ;

■ *подписать ЭСЧФ с неверной суммой, но принять к вычету сумму НДС, фактически указанную в ТТН?*

Ответ: Нет, не вправе.

Покупатель при подписании ЭСЧФ вправе принять к вычету сумму НДС, указанную в ЭСЧФ.

Внесение изменений в ранее выставленный (направленный) ЭСЧФ плательщиком производится путем аннулирования показателей ранее выставленного (направленного) ЭСЧФ и выставления (направления) исправленного ЭСЧФ, в котором указываются новые показатели, необходимые для исчисления НДС, включая нулевые. Исправленный ЭСЧФ должен содержать ссылку на дату и номер ранее выставленного (направленного) ЭСЧФ и быть подписан ЭЦП покупателя (в случае его выставления покупателю) (п. 10 ст. 106¹ НК).

Согласно подп. 8.6 п. 8 Инструкции № 15¹ выставленный (направленный) ЭСЧФ может быть аннулирован. В случае если ЭСЧФ подписан ЭЦП только стороной, создавшей данный ЭСЧФ, его аннулирование может быть произведено в одностороннем порядке.

В случае если ЭСЧФ подписан двумя сторонами, то для аннулирования такого ЭСЧФ необходимо подписание ЭЦП двумя сторонами. Статус ЭСЧФ, который аннулирован поставщиком

и подписан получателем, меняется с "Выставлен. Подписан получателем" на "Аннулирован".

Статус ЭСЧФ, который аннулирован поставщиком и не подписан получателем, меняется с "Выставлен" на "Выставлен. Аннулирован поставщиком".

! *Инициатором аннулирования ЭСЧФ может быть только плательщик, создавший и выставивший (направивший) ЭСЧФ.*

Кроме того, в настоящее время не предусмотрена техническая возможность аннулирования либо самостоятельного создания ЭСЧФ покупателем (получателем).

В случаях выявления покупателем (заказчиком) ошибочных данных в полученных ЭСЧФ, требующих создания исправленного ЭСЧФ (аннулирования исходного ЭСЧФ) либо создания дополнительного ЭСЧФ поставщиком (исполнителем), такому покупателю (заказчику) следует обратиться к поставщику (исполнителю) и уведомить его о необходимости создания исправленного либо дополнительного ЭСЧФ.

Форма такого уведомления (обращения) в настоящее время налоговым законодательством не определена, в связи с чем это можно сделать как в письменном, так и в устном порядке.

Поскольку с 1 июля 2016 г. принятие к вычету НДС может осуществляться только

¹ Инструкция о порядке создания (в том числе заполнения), выставления (направления), получения, подписания и хранения электронного счета-фактуры утверждена постановлением МНС от 25.04.2016 № 15 (далее – Инструкция № 15, постановление № 15).

на основании ЭСЧФ (за исключением случаев, предусмотренных п. 20 ст. 106¹ НК), выставленных поставщиком (исполнителем) и *подписанных плательщиком ЭЦП* (п. 5 ст. 107 НК), то при наличии ЭСЧФ, составленного продавцом и **подписанного заказчиком**, в т.ч. с ошибочными показателями (отличающимися от показателей первичных учетных документов), заказчик вправе принять к вычету сумму НДС, фактически указанную в ЭСЧФ.

В дальнейшем при создании поставщиком исправленного либо дополнительного ЭСЧФ и подписании его покупателем последний откорректирует сумму налоговых вычетов по НДС в налоговом учете.

5 сентября 2016 г. контрагентом (исполнителем услуг) в адрес строительной организации выставлен ЭСЧФ в связи с оказанием инжиниринговых услуг.

При этом непосредственно первичный учетный документ (акт сдачи-приемки оказанных услуг), составленный на бумажном носителе, в бухгалтерию до настоящего времени не поступил.

Вопрос: *Вправе ли организация принять к вычету сумму НДС, предъявленную исполнителем услуг за август 2016 г. при отсутствии первичного учетного документа, подтверждающего стоимость услуг? Необходимо ли в бухгалтерском учете на счете 18 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам" отражать сумму предъявленного НДС и принятие ее к вычету?*

Ответ: Заказчик не вправе принять к вычету сумму НДС только при наличии ЭСЧФ.

В бухгалтерском учете сумма НДС не отражается.

Как уже сказано выше, с момента внедрения механизма функционирования ЭСЧФ при наличии ЭСЧФ, составленного продавцом (исполнителем) и направленного покупателю (заказчику), принятие к вычету НДС может осуществляться исключительно на основании ЭСЧФ и при наличии первичных учетных документов.

Однако для целей отражения НДС в бухгалтерском учете организации следует руководствоваться требованиями бухгалтерского законодательства.

Согласно ст. 1 и 10 Закона № 57-З любая хозяйственная операция должна отражаться в бухгалтерском учете на основании первичного учетного документа.

ЭСЧФ по НДС *не является первичным учетным документом* и служит исключительно для целей расчетов по НДС и *отражения таких расчетов в налоговом учете* (ст. 106¹ НК).

Данное положение означает, что ЭСЧФ нельзя использовать для целей отражения хозяйственных операций, в т.ч. хозяйственных операций по отражению предъявленных поставщиками (исполнителями) сумм НДС в бухгалтерском учете на счете 18 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам".

Суммы НДС, подлежащие вычету в соответствии с законодательством, отражаются по дебету счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" (субсчет 68-2 "Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг") и кредиту счета 18 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам" (п. 4 Инструкции № 41¹).

Организацией (заказчиком) в августе 2016 г. приняты работы по монтажу оборудования, выполненные в апреле 2016 г., на основании следующих представленных подрядчиком первичных учетных документов:

- акта выполненных работ за апрель 2016 г. (подписан со стороны заказчика 23 августа 2016 г.);
- товарной накладной от 30 апреля 2016 г., которую выписал подрядчик по факту реализации заказчику оборудования и которая подписана также 23 августа 2016 г.

Хозяйственные операции, связанные с получением оборудования и работ по монтажу оборудования, в регистрах бухгалтерского учета заказчика, отражены в августе 2016 г.

Подрядчик отказался выставить в адрес организации ЭСЧФ по факту отгрузки оборудования, мотивировав свой отказ тем, что согласно учетной политике в бухгалтерском и налоговом учете подрядчика реализация оборудования отражена в апреле 2016 г.

¹ Инструкция по бухгалтерскому учету налога на добавленную стоимость утверждена постановлением Минфина от 30.06.2012 № 41 (далее – Инструкция № 41).

Вопрос: *Вправе ли заказчик строительства принять к вычету НДС в августе 2016 г. по полученному оборудованию на основании товарной накладной, т.е. без наличия ЭСЧФ?*

Ответ: Да, вправе.

С 1 июля 2016 г. ЭСЧФ является обязательным электронным документом для всех плательщиков НДС, служащим основанием для осуществления расчетов по НДС между продавцом и покупателем и принятия к вычету сумм НДС (п. 1 ст. 106¹ НК).

Вместе с тем согласно подп. 3.1 п. 3 постановления № 15 *создание ЭСЧФ осуществляется по отгруженным* (ввезенным) *товарам* (выполненным работам, оказанным услугам), переданным имущественным правам *с 1 июля 2016 г. независимо от даты проведения расчетов по ним.*

Таким образом, основанием для принятия к вычету сумм НДС будет являться ЭСЧФ, если законодательством будет установлена обязанность по его созданию для продавца, в данном случае подрядчика.

Доходы от реализации оборудования (при условии, что договором обязанность поставки оборудования возложена на подрядчика), а также стоимость строительных работ включаются у подрядчика в состав доходов по договору строительного подряда (п. 7 Инструкции № 44²).

² Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов по договорам строительного подряда утверждена постановлением Минстройархитектуры от 30.09.2011 № 44 (далее – Инструкция № 44).

В бухгалтерском учете подрядчика доходы от реализации оборудования, предоставляемого подрядчиком, отражаются по дебету счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" и кредиту счета 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности" (субсчет 90-1 "Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг") в размере стоимости оборудования, указанной в ТГН-1 "Товарно-транспортная накладная" или ТН-2 "Товарная накладная" (п. 8 Инструкции № 44).

Непосредственно Инструкцией № 44 либо иными нормативными правовыми актами момент отражения в бухгалтерском и (или) налоговом учете подрядчика доходов от реализации оборудования не закреплен.

В связи с этим подрядчик, руководствуясь п. 5 ст. 10 Закона № 57-З, п. 17 Инструкции № 102¹, вправе в своей учетной политике определить момент отражения доходов от реализации оборудования в бухгалтерском учете и, соответственно, в налоговом учете.

Исходя из вышеизложенного *датой отгрузки оборудования для подрядчика будет являться 30 апреля 2016 г.*, в связи с чем подрядчик согласно п. 3 постановления № 15 вправе не оформлять ЭСЧФ, так как товар (оборудование) отгружен до 1 июля 2016 г.

Соответственно, поскольку в вышеуказанной ситуации создание ЭСЧФ и его

направление подрядчиком заказчику строительства не предусмотрены, заказчик имеет право на принятие к вычету НДС согласно п. 5 ст. 107 НК на основании первичного учетного документа, составленного в соответствии с требованиями законодательства, т.е. на основании товарной накладной.

Организация является подрядчиком в строительной деятельности и плательщиком НДС.

31 августа 2016 г. подрядчиком представлен заказчику акт выполненных работ.

С 1 июля 2016 г. подрядчик должен выставлять заказчику ЭСЧФ.

ЭСЧФ выставляется (направляется) не ранее дня выполнения работ, определяемого в соответствии с положениями ст. 100 НК, и не позднее 5-го числа месяца, следующего за месяцем дня выполнения работ (п. 5 ст. 106¹ НК).

До 5 сентября 2016 г. акт выполненных работ заказчиком не возвращен, и подрядчик не может спрогнозировать, когда заказчик его подпишет и возвратит, т.е. по состоянию на 5 сентября 2016 г. подрядчик не может определить, когда наступит момент фактической реализации для целей НДС.

Вопрос: *Следует ли подрядчику оформлять ЭСЧФ 5 сентября 2016 г. при отсутствии у него на эту дату подписанного заказчиком акта выполненных работ, а потом при необходимости аннулировать? Как поступать в ситуации, когда акт выполненных работ будет возвращен заказчиком, например, в октябре 2016 г., но датой подписания будет 10 сентября 2016 г.?*

Ответ: Плательщик НДС обязан в установленном порядке выставить покупателю (заказчику) либо направить на Портал ЭСЧФ в отношении каждого оборота по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав.

¹ Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов утверждена постановлением Минфина от 30.09.2011 № 102 (далее – Инструкция № 102).

В общем случае ЭСЧФ выставляется (направляется) не ранее дня отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, определяемого в соответствии с положениями ст. 100 НК, и не позднее 5-го числа месяца, следующего за месяцем дня отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав (п. 5 ст. 106¹ НК).

Для строительных работ установлена специфическая дата определения момента фактической реализации для целей НДС, которая не всегда совпадает с датой составления первичных учетных документов (актов сдачи-приемки выполненных строительных и иных специальных монтажных работ).

Так, согласно п. 7 ст. 100 НК днем выполнения строительных работ признается последний день месяца выполнения работ. При неподписании заказчиком актов выполненных работ за отчетный месяц до 10-го числа (включительно) месяца, следующего за отчетным, днем выполнения строительных работ признается день подписания заказчиком актов выполненных работ.

! Положения п. 5 ст. 106¹ НК связывают создание ЭСЧФ не непосредственно с датой составления первичных учетных документов, а с датой возникновения момента фактической реализации для целей НДС по хозяйственным операциям, которые указаны в таких первичных учетных документах.

Так, названной нормой НК установлено, что в случае невозможности определения на дату отгрузки выполнения работ момента фактической реализации работ ЭСЧФ выставляется в день возникновения момента фактической реализации работ, при этом в данном ЭСЧФ в качестве даты совершения сделки указывается дата наступления момента фактической реализации выполненных работ, определяемая в соответствии с положениями ст. 100 НК.

Помимо этого, подп. 21.3 п. 21 Инструкции № 15 определено, что *случае невозможности определения на дату отгрузки (передачи) объектов момента фактической реализации (налоговой базы) объектов либо невозможности создания ЭСЧФ на дату отгрузки (передачи) объектов по причине отсутствия необходимых для его создания учетных данных ЭСЧФ выставляется не позднее 2 рабочих дней со дня возникновения правовых оснований на определение момента фактической реализации (налоговой базы) объектов либо возможности создания ЭСЧФ, при этом в ЭСЧФ в строке 3 "Дата совершения операции" указывается дата совершения хозяйственной операции, определяемая в порядке, установленном в части первой подп. 21.3 п. 21 Инструкции № 15.*

На основании вышеизложенного при отсутствии у подрядчика по состоянию на 5 сентября 2016 г. акта выполненных работ за август 2016 г. ЭСЧФ не составляется, так как на данную дату невозможно определить момент фактической реализации строительных работ для целей НДС.

При этом в зависимости от конкретной ситуации и решений, принятых подрядчиком (в т.ч. с учетом прогнозируемых дат подписания актов сдачи-приемки выполненных строительных и иных

специальных монтажных работ), на практике могут иметь место несколько ситуаций, порядок действий по которым представлен в нижеприведенной таблице (даты приведены 2016 г.):

| № п/п | Ситуация | Действия подрядчика на отчетную дату | Дата оформления ЭСЧФ | Тип ЭСЧФ | Обоснование |
|-------|--|--|--|---|---|
| 1 | Акт выполненных работ за август не получен подрядчиком до 5 сентября | ЭСЧФ на 5 сентября не составляется | – | – | П. 5 ст. 106 ¹ НК, подп. 21.3 п. 21 Инструкции № 15 |
| 2 | Акт выполненных работ за август не получен подрядчиком до 5 сентября, акт получен 20 сентября, подписанный заказчиком 9 сентября | Подрядчиком 5 сентября составлен ЭСЧФ | 05.09.2016; 20.09.2016 | Исходный; исправленный (аннулируется ЭСЧФ от 05.09.2016, в строке 3 указывается новая дата момента совершения хозяйственной операции) | Пп. 1, 5, 10 ст. 106 ¹ , п. 7 ст. 100 НК, подп. 21.3 п. 21 Инструкции № 15 |
| 3 | Акт выполненных работ за август не получен подрядчиком до 10 сентября | ЭСЧФ на 10 сентября не составляется | – | – | П. 5 ст. 106 ¹ НК, подп. 21.3 п. 21 Инструкции № 15 |
| 4 | Акт выполненных работ за август не получен подрядчиком до 20 сентября | ЭСЧФ на 20 сентября не составляется | – | – | П. 5 ст. 106 ¹ НК, подп. 21.3 п. 21 Инструкции № 15 |
| 5 | Акт выполненных работ за август не получен подрядчиком до 10 сентября, акт получен 15 сентября, подписанный 14 сентября | Подрядчиком 10 сентября составлен ЭСЧФ | 10.09.2016; 20.10.2016; не позднее 5 октября | Исходный; исправленный (аннулируется ЭСЧФ от 10.09.2016); исходный | Пп. 1, 5, 10 ст. 106 ¹ , п. 7 ст. 100 НК, подп. 21.3 п. 21 Инструкции № 15 |
| 6 | Акт выполненных работ за август получен подрядчиком до 20 сентября, подписанный заказчиком 10 сентября | ЭСЧФ составляется | 20 сентября | Исходный | П. 5 ст. 106 ¹ , п. 7 ст. 100 НК, подп. 21.3 п. 21 Инструкции № 15 |
| 7 | Акт выполненных работ за август не получен подрядчиком до 20 сентября, акт получен в октябре, подписанный 9 сентября | Подрядчиком 10 сентября составлен ЭСЧФ | 10 сентября | Исходный | Пп. 1 и 5 ст. 106 ¹ НК |

ЭЛЕКТРОННЫЕ СЧЕТА-ФАКТУРЫ В ТОРГОВЛЕ И ОБЩЕПИТЕ: ОФОРМЛЯЕМ И ВЫСТАВЛЯЕМ ПРАВИЛЬНО (В ВОПРОСАХ И ОТВЕТАХ)

Торговая организация на постоянной основе осуществляет отгрузку разных товаров одному и тому же субъекту хозяйствования.

Вопрос: Можно ли выставить один ЭСЧФ на разные отгрузки товаров?

Ответ: Нет, нельзя.

Торговая организация обязана выставить ЭСЧФ покупателю в отношении каждой отгрузки товаров в порядке, установленном ст. 106¹ НК (часть первая п. 5 ст. 106¹ НК).

Вопрос: Может ли организация торговли принимать с 01.07.2016 к вычету суммы НДС по приобретенным товарам при отсутствии у нее ЭСЧФ?

Ответ: Нет, не может.

С 01.07.2016 ЭСЧФ является основным документом, на основании которого осуществляются налоговые вычеты (п. 1 ст. 106¹ НК).

Организация оптовой торговли приобрела 20.08.2016 рекламные услуги у иностранной организации, не осуществляющей деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство и не состоящей в связи с этим на учете в налоговых органах Республики Беларусь (резидента Литовской Республики).

Вопрос: Возникает ли у торговой организации обязанность составлять ЭСЧФ?

Ответ: Да, возникает.

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 состоящие на учете в налоговых органах Республики Беларусь организации, приобретающие данные услуги. Такие организации имеют права и несут обязанности, установленные ст. 21 и 22 НК (п. 1 ст. 92 НК).

Местом реализации услуг признается территория Республики Беларусь, если покупатель (приобретатель) услуг осуществляет деятельность на территории Республики Беларусь.

Данное положение применяется в т.ч. в отношении оказания рекламных услуг (подп. 1.4 п. 1 ст. 33 НК).

Следовательно, при приобретении рекламных услуг у резидента Литовской Республики торговая организация обязана исчислить и уплатить НДС в соответствии со ст. 92 НК.

Организации обязаны составлять ЭСЧФ в случае возникновения у них обязанности исчисления НДС в соответствии с положениями ст. 92 НК (п. 1 ст. 106¹ НК;

подп. 3.1 п. 3 постановления МНС от 25.04.2016 № 15 "Об установлении формы электронного счета-фактуры и утверждении Инструкции о порядке создания (в том числе заполнения), выставления (направления), получения, подписания и хранения электронного счета-фактуры" (далее – постановление № 15, Инструкция № 15)).

Исходя из положений части четвертой п. 8, п. 9 ст. 106¹ НК при приобретении рекламных услуг на территории Республики Беларусь у резидента Литовской Республики торговая организация должна создать ЭСЧФ с указанием в нем исчисленной в соответствии с п. 8 ст. 103 НК суммы НДС и направить его на Портал электронных счетов-фактур (www.vat.gov.by) (далее – Портал).

Примечание. При реализации объектов на территории Республики Беларусь иностранными организациями и исчислении покупателем суммы НДС в соответствии с положениями ст. 92 НК покупателем в ЭСЧФ указываются:

- в строке 3 "Дата совершения операции" формы ЭСЧФ – дата совершения хозяйственной операции, которая соответствует моменту фактической реализации объектов;
- в строке 4 "Тип ЭСЧФ" формы ЭСЧФ – тип ЭСЧФ "Исходный";
- в строке 6 "Статус поставщика" формы ЭСЧФ – статус поставщика "Иностранная организация";
- в строке 15 "Статус получателя (по договору/контракту)" формы ЭСЧФ – статус получателя "Покупатель объектов

у иностранной организации" (п. 40 Инструкции № 15).

Торговая организация осуществляет реализацию товаров юридическим лицам через розничную торговую сеть, исчисляет НДС по расчетной ставке.

Вопрос: *Возникает ли у нее обязанность составлять и выставлять в адрес покупателей ЭСЧФ?*

Ответ: Да, возникает.

ЭСЧФ создается плательщиком и направляется на Портал без необходимости его выставления покупателю товаров, если иное не установлено положениями п. 7 ст. 106¹ НК, при реализации товаров, по которым исчисление НДС осуществляется в соответствии с особенностями, установленными п. 9 ст. 103 НК¹, за исключением случаев, когда покупателем заявлено требование о предъявлении ЭСЧФ и указании ставки НДС, по которой облагается данный товар, и суммы НДС (п. 8 ст. 106¹ НК).

Следовательно, торговая организация должна создать ЭСЧФ и направить его на Портал:

- без необходимости его выставления покупателю товаров;
- с выставлением покупателю товаров в случае, если последним заявлено требование о предъявлении ЭСЧФ. В таком случае покупатель должен представить продавцу свои реквизиты (УНП, наименование).

У организации общественного питания имеется сеть ресторанов. Расчетная ставка НДС рассчитывается по каждому ресторану.

Вопрос: ЭСЧФ необходимо создавать по организации в целом или по каждому ресторану?

Ответ: По организации в целом, если исполнение налоговых обязательств осуществляется плательщиком централизованно.

При реализации товаров, по которым исчисление НДС осуществляется в соответствии с особенностями, установленными п. 9 ст. 103 НК, плательщиком НДС по итогам отчетного периода создается один итоговый ЭСЧФ, который направляется на Портал не позднее 5-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом (п. 8 ст. 106¹ НК).

Соответственно, если исполнение налоговых обязательств осуществляется организацией централизованно, то создание и направление ЭСЧФ на Портал также осуществляются в целом по организации.

Примечание. Товарные строки раздела 6 формы ЭСЧФ заполняются в разрезе ресторанов (т.е. в разделе 6 формы ЭСЧФ будет столько строк, сколько и ресторанов).

Организация осуществляет торговлю непродовольственными товарами через розничную торговую сеть, применяет расчетную ставку НДС. Периодически покупатели производят возврат приобретенных товаров.

Вопрос: Возникает ли в этом случае у организации обязанность составлять дополнительный ЭСЧФ?

Ответ: Нет, не возникает.

В отношении операций, по которым плательщиком создается один итоговый

ЭСЧФ в соответствии с положением части третьей п. 7 ст. 106¹ НК¹, при частичном либо полном возврате покупателем продавцу товаров дополнительный ЭСЧФ не выставляется. Увеличение (уменьшение) налоговой базы НДС и сумм НДС осуществляется в итоговом ЭСЧФ, выставляемом за отчетный период, в котором осуществляется частичный либо полный возврат покупателем продавцу товаров (часть шестая п. 11 ст. 106¹ НК).

Организация осуществляет оптовую торговлю непродовольственными товарами. В соответствии с условиями договора покупателем произведен полный возврат приобретенного ранее товара.

Вопрос: Возникает ли у организации обязанность составлять ЭСЧФ?

Ответ: Да, возникает.

Выставление (направление) исправленного ЭСЧФ осуществляется в т.ч. в случае полного возврата покупателем продавцу товаров. В таком случае показатели налоговой базы НДС и исчисленной суммы НДС указываются с нулевыми значениями (п. 10 ст. 106¹ НК).

Примечание. В случае необходимости внесения изменений в ранее выставленный (направленный) ЭСЧФ плательщиком

¹ В отношении товаров, по которым исчисление НДС осуществляется по расчетной ставке, плательщиком по итогам отчетного периода создается один итоговый ЭСЧФ на разницу между общей суммой оборотов по реализации указанных товаров и суммой оборотов по реализации, по которым покупателями заявлено требование о предъявлении ЭСЧФ, с указанием суммы НДС, исчисленной от указанной разницы, который направляется на Портал не позднее 5-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

производится аннулирование показателей ранее выставленного (направленного) ЭСЧФ посредством выставления (направления) исправленного ЭСЧФ, в котором указываются новые показатели, необходимые для исчисления НДС, включая нулевые. Исправленный ЭСЧФ должен содержать ссылку на дату и номер ранее выставленного (направленного) ЭСЧФ и быть подписанным электронной цифровой подписью покупателя в случае выставления ЭСЧФ покупателю.

Организация оптовой торговли осуществляет ввоз товара из Российской Федерации.

Вопрос: 1) Возникает ли в этом случае у организации обязанность составлять ЭСЧФ?

2) Если возникает, то в какие сроки?

Ответ: Да, возникает.

1) ЭСЧФ является обязательным электронным документом для всех плательщиков НДС, у которых возникает объект налогообложения НДС (п. 1 ст. 106¹ НК).

Объектом налогообложения НДС признается в т.ч. ввоз товаров на территорию Республики Беларусь (подп. 1.2 п. 1 ст. 93 НК).

Создание плательщиком ЭСЧФ и его направление на Портал осуществляются при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь (часть четвертая п. 8 ст. 106¹ НК).

2) При ввозе на территорию Республики Беларусь товаров с территории государств – членов Евразийского экономического союза ЭСЧФ создается и направляется плательщиком на Портал в день, на который приходится день уплаты (зачета) НДС, но не ранее дня представления в налоговый орган заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов и не позднее 20-го числа месяца, следующего

за месяцем принятия на учет импортированных товаров (п. 6 ст. 106¹ НК).

Торговая организация реализует товары за пределы Республики Беларусь с применением ставки НДС в размере 0 %.

Вопрос: Следует ли ей с 01.07.2016 составлять ЭСЧФ?

Ответ: Да, следует.

При реализации товаров иностранным организациям ЭСЧФ создается плательщиком и направляется на Портал без необходимости его выставления покупателю товаров, если иное не установлено положениями п. 7 ст. 106¹ НК (часть первая п. 8 ст. 106¹ НК).

Соответственно, в отношении реализуемых на экспорт (иностранной организации) товаров торговой организации необходимо создать ЭСЧФ и направить его на Портал без выставления покупателю товара.

Вопрос: Следует ли организации торговли в случае реализации товаров физическим лицам с 01.07.2016 составлять ЭСЧФ на каждое физическое лицо?

Ответ: Нет, не следует.

При реализации товаров покупателям, не являющимся плательщиками НДС в Республике Беларусь (физические лица), продавец должен создать и направить один итоговый ЭСЧФ на Портал (без необходимости его выставления покупателю товаров) по итогам отчетного периода¹ не позднее 5-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом (части первая и вторая п. 8 ст. 106¹ НК).

Примечание. В таком случае в разделе 3 ЭСЧФ заполняется только строка 15 "Статус получателя (по договору/контракту)"

с указанием признака "Покупатель". Иные строки раздела 3 ЭСЧФ не заполняются (п. 39 Инструкции № 15).

В организации торговли установлен факт порчи товара. Согласно подп. 19.5 п. 19 ст. 107 НК не подлежат вычету суммы НДС по товарам в случае их порчи. Налоговые вычеты плательщика подлежат уменьшению на суммы НДС, принятые им ранее к вычету по таким товарам.

Вопрос: Следует ли организации создавать ЭСЧФ в случае восстановления налоговых вычетов в связи с порчей товаров?

Ответ: Нет, не следует.

Создание ЭСЧФ в таком случае НК не предусмотрено.

Организацией торговли (комитентом) товар отгружен в адрес комиссионера 20.06.2016. Комиссионер отгрузил товар покупателю 05.07.2016.

Вопрос: Следует ли организации торговли (комитенту) создавать ЭСЧФ

по товарам, отгруженным в адрес комиссионера, до 01.07.2016?

Ответ: Да, следует.

При реализации комитентами товаров на основе договоров комиссии создание и выставление ЭСЧФ осуществляются комитентами по товарам, отгруженным (переданным) покупателям комиссионерами с 1 июля 2016 г. (подп. 3.3 п. 3 постановления № 15).



На сайте МНС www.nalog.gov.by создан раздел "Электронные счета-фактуры", где размещены материалы по вопросам работы с ЭСЧФ, в частности:

- постановление № 15;
- образцы заполнения ЭСЧФ;
- актуальные вопросы и разъяснения по механизму обращения ЭСЧФ;
- иная важная информация.

ВЫСТАВЛЕНИЕ ЭСЧФ В ТРАНСПОРТНО-ЭКСПЕДИЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Когда ЭСЧФ составлять не нужно

ЭСЧФ не будут составляться:

- при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, не признаваемых объектом налогообложения НДС в соответствии со ст. 93 НК (за исключением случаев, предусмотренных пп. 14 и 15 ст. 106¹ НК, т.е. за исключением возмещаемых расходов и сумм НДС, перевыставляемых заказчиком дольщику в долевом строительстве) и (или) нормативными правовыми актами Президента Республики Беларусь и не подлежащих отражению в налоговой декларации (расчете) по НДС.

Примером для транспортных организаций может служить реализация доли в уставном фонде, которая согласно подп. 2.18 п. 2 ст. 93 НК не признается объектом налогообложения и не отражается в налоговой декларации (расчете) по НДС;

- при реализации физическим лицам товаров (работ, услуг), имущественных прав, обороты по реализации которых освобождаются от НДС в соответствии с п. 1 ст. 94 НК.

В качестве примера для транспортных организаций можно привести оказание ритуальных услуг физическим лицам (подп. 1.8 п. 1 ст. 93 НК) по перечню таких услуг, утвержденному Указом Президента Республики Беларусь от 14.02.2006 № 97

(доставка ритуально-похоронных изделий, надмогильных сооружений и связанные с ней погрузочно-разгрузочные работы, предоставление транспортных средств для перевозки и перевозка тела (останков) умершего, урны с прахом (пеплом), сопровождающих лиц (родственников) к месту проведения похорон);

- в иных случаях, которые не касаются деятельности транспортных организаций и экспедиторов.

Типы ЭСЧФ

ЭСЧФ предусмотрены трех типов:

- исходный;
- исправленный;
- дополнительный.

Что касается исходного ЭСЧФ, то здесь все понятно – это первоначальный документ. Разберем, чем отличаются между собой исправленный и дополнительный ЭСЧФ.

Исправленный ЭСЧФ

Исправленный ЭСЧФ аннулирует исходный ЭСЧФ и содержит новые показатели. Выставление (направление) исправленного ЭСЧФ осуществляется в следующих случаях:

- 1) при возникновении оснований применения налоговых льгот, включая применение пониженных ставок НДС в размере 0 % или 10 % в отношении оборотов по

реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, по которым ранее был исчислен НДС по ставкам в размере 10 % или 20 %.

ПРИМЕР 1.

Транспортная организация исчислила НДС по ставке 20 % по экспортируемым услугам в связи с отсутствием подтверждающих документов и выставила ЭСЧФ. Через 2 месяца документы были получены. Составляется исправленный ЭСЧФ;

2) при полном возврате покупателем продавцу товаров (полном отказе от выполненных работ, оказанных услуг), имущественных прав. В таком случае показатели налоговой базы и исчисленной суммы НДС указываются с нулевыми значениями;

3) при обнаружении в ранее выставленном ЭСЧФ неполноты сведений или ошибок, требующих аннулирования указанного счета-фактуры.

! *Исправленный ЭСЧФ должен содержать ссылку на дату и номер ранее выставленного (направленного) ЭСЧФ и подписан ЭЦП покупателя (в случае выставления его покупателю) (п. 10 ст. 106¹ НК).*

Дополнительный ЭСЧФ

Дополнительный ЭСЧФ составляется при необходимости корректировки показателей ранее выставленного

(направленного) ЭСЧФ, не требующей аннулирования предыдущих показателей, и должен содержать ссылку на дату и номер ранее выставленного (направленного) ЭСЧФ.

В дополнительном ЭСЧФ указывается сумма изменения показателей, т.е. разница между новыми и старыми показателями, в т.ч. отрицательная.

Дополнительный ЭСЧФ выставляется в следующих случаях:

1) при уменьшении (увеличении) стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав, включая случаи уценки и (или) списания, предусмотренные частью четвертой п. 11 ст. 103 НК;

2) при частичном возврате покупателем продавцу товаров (частичном отказе от выполненных работ, оказанных услуг), имущественных прав;

3) при увеличении налоговой базы на сумму, фактически полученные (причитающиеся к получению) в соответствии с положениями п. 18 ст. 98 НК.

ПРИМЕР 2.

Оказаны транспортные услуги на сумму 24 000 тыс. руб., в т.ч. НДС – 4000 тыс. руб. Выставлен исходный ЭСЧФ. Заказчик не оплатил услуги. Признана сумма пени за нарушение срока оплаты. У перевозчика в учетной политике моментом фактической реализации избрана дата отражения сумм увеличения налоговой базы в бухгалтерском учете. На сумму пени перевозчиком составляется дополнительный ЭСЧФ. Данный ЭСЧФ выставляется на Портал,

но заказчику не уходит, поскольку права на вычет НДС из суммы пени не имеется;

4) при увеличении (уменьшении) налоговой базы в соответствии с положениями части второй п. 6 и части второй п. 7 ст. 97 НК (т.е. на суммовые разницы).

ПРИМЕР 3.

Цена на транспортные услуги установлена в долларах США, покупатель оплачивает в белорусских рублях по курсу доллара, установленному Национальным банком на дату оплаты. Услуги оказаны на сумму 24 000 тыс. руб., в т.ч. НДС – 2000 тыс. руб. (исходя из курса доллара, установленного Национальным банком на дату оказания услуг). Выставлен исходный ЭСЧФ. Оплата получена в сумме 27 400 тыс. руб. исходя из курса доллара на дату оплаты. На разницу 2400 тыс. руб., в т.ч. НДС 400 тыс. руб., перевозчик составляет дополнительный ЭСЧФ;

5) при корректировке продавцом исчисленной суммы НДС согласно положениям п. 8 ст. 105 НК.

Составление ЭСЧФ при оказании транспортных услуг

ЭСЧФ выставляется (направляется) не ранее дня оказания услуг, определяемого в соответствии с положениями ст. 100 НК, и не позднее 5-го числа месяца, следующего за месяцем (независимо от того, какой отчетный период у плательщика: месяц или квартал) дня оказания услуг.

Согласно ст. 100 НК день оказания услуг по перевозке, а также услуг транспортной экспедиции определяется в общеустановленном порядке, т.е. на основании п. 1 ст. 100 НК (по правилу 20-го числа). Исключение: днем оказания услуг при перевозке пассажиров, багажа (грузобагажа), почты транспортом общего пользования признается день оформления проездных (перевозочных) документов пассажирам, владельцам багажа (грузобагажа), почты либо день начала осуществления перевозки пассажиров, багажа (грузобагажа), почты.

Однако, если невозможно определить на дату отгрузки (передачи) объектов момент их фактической реализации плательщиками, которые ведут бухгалтерский учет, ЭСЧФ выставляется в день возникновения правовых оснований на определение момента фактической реализации объектов.

ПРИМЕР 4.

Организация оказала транспортные услуги по перевозке груза другой организации, составила акт об оказании услуг 27.07.2016. Согласно общему сроку ЭСЧФ должен быть составлен не позднее 05.08.2016.

Вариант 1. Акт подписан заказчиком 01.08.2016. В этом случае перевозчик по состоянию на 01.08.2016 может определить момент фактической реализации, которым будет являться дата 01.08.2016, поскольку акт подписан не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом. Значит, ЭСЧФ выставляется не позднее 05.08.2016.

Вариант 2. По состоянию на 05.08.2016 акт еще не подписан заказчиком, поэтому

организация не знает, когда наступит момент фактической реализации, и не может выставить ЭСЧФ в общеустановленный срок. Акт подписан заказчиком 22.08.2016. Следовательно, в этот день возникли правовые основания для определения момента фактической реализации (на основании п. 1 ст. 100 НК это будет дата составления акта 27.07.2016 (если отчетным периодом по НДС избран календарный месяц) или 22.08.2016 (если отчетным периодом по НДС избран календарный квартал)), а значит, в этот день нужно сформировать ЭСЧФ.

Вместе с тем если по каким-то причинам ЭСЧФ не составлен в вышеназванные сроки, то отчаиваться не стоит – ответственность за нарушение сроков выписки ЭСЧФ не предусмотрена, второе полугодие 2016 г. будет пробным в плане применения законодательства по ЭСЧФ. Только с учетом практики в 2017 г. в НК будут внесены уточнения в отношении сроков составления ЭСЧФ.

Совет автора

Целесообразно срок выписки ЭСЧФ устанавливать в договоре. Это важно для покупателя, так как ему выгодно раньше принять к вычету НДС, а без ЭСЧФ он этого сделать не сможет.

Перевозчиков и экспедиторов интересует вопрос: нужно ли выставять ЭСЧФ по экспортируемым услугам, облагаемым НДС по ставке 0 %, особенно если заказчиком выступает иностранный резидент, ведь ему ЭСЧФ не нужен, он не претендует на вычет НДС. Ответ – да, нужно. ЭСЧФ не нужен иностранному заказчику,

но он нужен налоговому органу для контроля за полнотой поступления НДС в бюджет, а также для контроля за трансфертным ценообразованием (ст. 30¹ НК). В данном случае ЭСЧФ не уйдет заказчику. Так, ст. 106¹ НК предусмотрены случаи, когда ЭСЧФ составляется, выставляется на Портал и никуда не уходит, среди них – реализация иностранным резидентам.

Примечание. Особый срок выставления ЭСФ установлен ст. 106¹ НК только в отношении экспорта товаров.

Особенности составления ЭСЧФ по договорам транспортной экспедиции

В соответствии с п. 10 ст. 98 НК налоговая база НДС по услугам транспортной экспедиции определяется как сумма, полученная в виде вознаграждения экспедитора по договору транспортной экспедиции. Вознаграждение – сумма, полученная от клиента за оказанные ему услуги, за вычетом средств, перечисленных (подлежащих перечислению) перевозчикам и иным организациям и индивидуальным предпринимателям, оказывающим услуги, указанные в договоре транспортной экспедиции.

Эти положения распространяются также на случаи, когда на основании договора транспортной экспедиции обязанности экспедитора исполняются перевозчиком.

Согласно подп. 2.12.5 п. 2 ст. 93 НК объектами налогообложения НДС не признаются обороты по возмещению экспедитору

клиентом по договору транспортной экспедиции сумм расходов по приобретению используемых при оказании услуг по данному договору товаров (работ, услуг), имущественных прав, не покрываемых вознаграждением экспедитора. На основании подп. 19.9 п. 19 ст. 107 НК суммы "входного" НДС по данным расходам экспедитором не принимаются к вычету. Исходя из п. 7 ст. 105 НК они выделяются клиенту.

Как следует из положений пп. 14 и 16 ст. 106¹ НК, п. 7¹ ст. 105 НК с 1 июля 2016 г. при реализации услуг транспортной экспедиции выставление ЭСЧФ клиенту осуществляется экспедитором исходя из размера вознаграждения, определяемого в соответствии с положениями п. 10 ст. 98 НК.

Однако, как указывалось выше, ЭСЧФ должен выставляться в отношении перевыставляемых расходов, которые не являются объектом обложения НДС, но сумма "входного" налога по ним должна быть перевыставлена заказчику.

ПРИМЕР 8.

Между экспедитором – резидентом Республики Беларусь и белорусским заказчиком заключен договор на организацию перевозки груза. В качестве перевозчика привлечен белорусский плательщик. На стоимость возмещаемых сверх суммы вознаграждения транспортных расходов экспедитор выставляет ЭСЧФ. Оборот по их возмещению не облагается НДС у экспедитора на основании подп. 2.12.5 п. 2 ст. 93 НК.

Выставление клиенту ЭСЧФ в отношении расходов по привлечению перевозчиков и иных организаций и индивидуальных предпринимателей, оказывающих услуги, указанные в договоре транспортной экспедиции, но не включенные в размер вознаграждения экспедитора, осуществляется отдельно от ЭСЧФ, выставляемого экспедитором клиенту в отношении своего вознаграждения.

При этом выставление ЭСЧФ клиенту осуществляется экспедитором на основании данных ЭСЧФ, выставленного экспедитору продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав, являющимся плательщиком НДС в Республике Беларусь.

Причем, если субподрядчиков – плательщиков НДС у экспедитора несколько, экспедитором будет выставляться на возмещаемые клиентом расходы количество ЭСЧФ, соответствующее количеству субподрядчиков.

Таким образом, если продавец не является плательщиком НДС, то экспедитор на возмещаемые расходы не выставляет клиенту ЭСЧФ.

ПРИМЕР 9.

Между экспедитором – резидентом Республики Беларусь и белорусским заказчиком заключен договор на организацию перевозки груза из г. Клайпеды в г. Минск. В качестве перевозчика привлечен резидент Литвы – не плательщик НДС в Республике Беларусь. На стоимость возмещаемых сверх суммы вознаграждения транспортных расходов экспедитор не выставляет ЭСЧФ.

А вот если экспедитор не является плательщиком НДС, а перевозчик – является, то ЭСЧФ должен выставляться.

ПРИМЕР 10.

Между экспедитором – резидентом Республики Беларусь, применяющим УСН без уплаты НДС, и белорусским заказчиком заключен договор на организацию перевозки груза из г. Мурманска в г. Минск.

В качестве перевозчика привлечен резидент Республики Беларусь. На стоимость возмещаемых сверх суммы вознаграждения транспортных расходов экспедитор должен выставить ЭСЧФ.

Таким образом, с 1 июля 2016 г. вознаграждение и фактически понесенные расходы экспедитора станут известны клиенту, поскольку необходимо выставлять на них отдельные ЭСЧФ.

ЭСЧФ В ОРГАНИЗАЦИИ, ОПРЕДЕЛЯЮЩЕЙ ВЫРУЧКУ ПО ОПЛАТЕ

СИТУАЦИЯ: *Предприятие занимается грузоперевозками. Услуги оказывает субъектам хозяйствования (плательщикам и неплательщикам НДС) и физическим лицам. Применяет УСН с уплатой НДС и ведением учета в книге учета при УСН. Отчетный период – квартал. Выручка определяется по оплате.*

ВОПРОС:

Когда следует создавать и направлять заказчикам электронные счета-фактуры (далее – ЭСЧФ)?

Для определяющих выручку по оплате – особое правило

Порядок создания и выставления (направления) ЭСЧФ на Портал электронных счетов-фактур по НДС (далее – Портал) для организаций, определяющих выручку по оплате, отличается от общего порядка,

которым пользуются организации, определяющие выручку по отгрузке. Кроме того, создание и направление ЭСЧФ на Портал и заказчику зависят от того, является ли заказчик плательщиком или неплательщиком НДС, а в последнем случае – является ли он физическим лицом или организацией. Но обо всем по порядку.

По общему правилу части первой п. 5 ст. 106¹ НК плательщик НДС обязан в отношении каждого оборота по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав в порядке, установленном ст. 106¹ НК, выставить покупателю либо направить на Портал ЭСЧФ. Он выставляется (направляется) не ранее дня отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, определяемого в соответствии со ст. 100 НК, и не позднее 5-го числа месяца, следующего за месяцем дня отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, если иное не установлено п. 5 ст. 106¹ НК (часть вторая п. 5 ст. 106¹ НК).

Для организаций, определяющих выручку по оплате, как раз установлено иное.

Согласно части третьей п. 5 ст. 106¹ при невозможности определить на дату отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав момент их фактической реализации ЭСЧФ выставляется в день возникновения момента фактической реализации, определяемый в соответствии с пп. 1 и 2 ст. 92¹ НК и ст. 100 НК.

Напомним, что исходя из п. 1 ст. 92¹ НК моментом фактической реализации отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав для упрощенщиков, определяющих выручку по оплате, считается приходящийся на отчетный период день зачисления денег, полученных

от покупателя (заказчика), на расчетный счет, а в случае реализации названных объектов за наличные деньги – день их поступления в кассу предприятия, но не позднее 60 дней со дня отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав. Согласно п. 2 ст. 92¹ НК при безвозмездной передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг), имущественных прав, обмене товарами (работами, услугами), имущественными правами, передаче товаров в рамках договора займа и др. момент фактической реализации определяется в соответствии со ст. 100 НК.

Таким образом, организации, определяющие выручку по оплате, должны выставлять ЭСЧФ в следующем порядке:

- если на дату отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав можно определить момент их фактической реализации, применяется общее правило части второй п. 5 ст. 106¹ НК: ЭСЧФ выставляется (направляется) не ранее дня отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, определяемого в соответствии со ст. 100 НК, и не позднее 5-го числа месяца, следующего за месяцем дня отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав;

- если на дату отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав нельзя определить момент их фактической реализации, применяется особое правило части третьей

п. 5 ст. 106¹ НК: ЭСЧФ выставляется (направляется) в день возникновения момента фактической реализации, определяемый в соответствии с пп. 1 и 2 ст. 92¹ НК и ст. 100 НК. Как видно, в этой ситуации не предусмотрен крайний срок выставления ЭСЧФ, установленный общим правилом его выставления (не позднее 5-го числа месяца, следующего за месяцем дня отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав).

Нельзя не обратить внимание на то, что субъекты хозяйствования, определяющие выручку по оплате, находятся в неравных условиях с организациями, определяющими выручку по отгрузке, в ситуации, когда покупатель (заказчик) производит последующую оплату товаров (работ, услуг), имущественных прав, но в месяце, в котором отгружены товары (выполнены работы, оказаны услуги), переданы имущественные права. Ведь для организаций, определяющих выручку по оплате, для выставления ЭСЧФ покупателю (заказчику) установлен только день поступления выручки. Для организаций же, определяющих выручку по отгрузке, дается определенный период для выставления ЭСЧФ покупателю (заказчику): от даты отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав до 5-го числа месяца, следующего за месяцем дня отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав (включительно). То, что для организаций,

определяющих выручку по оплате, установлен конкретный день для направления ЭСЧФ покупателю (заказчику), чревато возможным нарушением нормы части третьей п. 5 ст. 106¹ НК. Например, в случаях, когда у предприятия не установлена система дистанционного банковского обслуживания "Клиент-банк", оно узнает о поступлении денег от покупателя (заказчика) только на следующий день.

Частью второй п. 8 ст. 106¹ НК установлено особое правило направления ЭСЧФ на Портал в отношении реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав физическим лицам: по итогам отчетного периода создается один итоговый ЭСЧФ, который направляется на Портал не позднее 5-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Направление ЭСЧФ заказчику

Заказчик может быть плательщиком или неплательщиком НДС.

Случаи, когда созданный ЭСЧФ не выставляется покупателю (заказчику) – плательщику НДС, перечислены в п. 8 ст. 106¹ НК. Применительно к данной ситуации можно сказать, что если заказчик грузоперевозки – плательщик НДС, ЭСЧФ создается, направляется на Портал, а также выставляется ему (часть первая п. 5 ст. 106¹ НК).

Если заказчик грузоперевозки – неплательщик НДС, т.е. транспортную услугу предприятие оказывает физическому

лицу, ИП – неплательщику НДС или организации, применяющей УСН или другие особые режимы налогообложения без НДС, ЭСЧФ создается и направляется на Портал, но не выставляется заказчику (абзац второй части первой п. 8 ст. 106¹ НК). При этом, как было отмечено ранее, в отношении транспортных услуг, реализуемых физическим лицам, по итогам отчетного квартала необходимо создать один итоговый ЭСЧФ и направить его на Портал не позднее 5-го числа месяца,

следующего за истекшим отчетным кварталом (часть вторая п. 8 ст. 106¹ НК). Что касается транспортных услуг, реализуемых организациям (ИП) – неплательщикам НДС, ЭСЧФ создается и направляется на Портал в порядке, установленном частями второй и третьей п. 5 ст. 106¹ НК (см. выше).

Как видим, для выполнения данной нормы организация должна уточнять у заказчика, является он плательщиком НДС или нет.

ЭСЧФ: ЧИТАТЕЛИ ИНТЕРЕСУЮТСЯ (В ВОПРОСАХ И ОТВЕТАХ)

О заполнении строк 22–24 раздела 4 ЭСЧФ

Организация производит металлоизделия, применяет УСН с уплатой НДС. Отгрузку продукции оформляет ТТН-1 и, как правило, перевозит продукцию покупателю своим транспортом. В таких случаях в строках 22, 23, 24 раздела 4 электронного счета-фактуры (далее – ЭСЧФ) она отражает свои реквизиты. Однако иногда покупатель продукции перевозит товар на своем транспорте.

Вопрос: Чьи реквизиты в таких случаях следует отражать в строках 22, 23 и 24 раздела 4 ЭСЧФ: организации или же покупателя, осуществляющего грузоперевозку?

Ответ: Реквизиты организации.

Поскольку документом, подтверждающим поставку товара, является товарно-транспортная накладная, что должно быть отражено в строке 30 раздела 5 "Условия поставки" ЭСЧФ, организация обязана заполнить также раздел 4 "Реквизиты грузоотправителя и грузополучателя" (подп. 25.1 Инструкции о порядке создания (в том числе заполнения), выставления (направления), получения, подписания и хранения электронного счета-фактуры, утвержденной постановлением МНС от 25.04.2016 № 15 (далее – Инструкция № 15)).

Следует отметить, что в целях заполнения раздела 4 ЭСЧФ не важно, каким образом будет перевозиться груз: на транспорте продавца, на транспорте покупателя или же для перевозки груза будет привлекаться сторонняя транспортная организация. Ведь п. 4 Инструкции № 15 определено, что:

- в строке 22 "Код страны грузоотправителя" указывается код страны грузоотправителя из общегосударственного классификатора Республики Беларусь ОКРБ 017-99 "Страны мира";

- в строке 23 "УНП" отражается УНП грузоотправителя;

- в строке 24 "Наименование" записывается наименование грузоотправителя.

При этом согласно ст. 1 Закона от 14.08.2007 № 278-З "Об автомобильном транспорте и автомобильных перевозках" грузоотправитель – юридическое или физическое лицо, от имени которого оформляется отправка груза, а грузополучатель – юридическое или физическое лицо, уполномоченное на получение груза на основании договора или на ином законном основании.

Исходя из сказанного независимо от того, чьим транспортом осуществляется перевозка ваших изделий, в строках 22–24 раздела 4 ЭСЧФ следует отражать реквизиты продавца товара, т.е. предприятия.

Должен ли арендодатель перевыставлять арендатору ЭСЧФ за электроэнергию

*Предприятие (применяет УСН без НДС)
сдает в аренду помещение (арендатор*

применяет общий порядок налогообложения).

До 1 июля 2016 г. сумма за потребленную электроэнергию снималась с расчетного счета арендатора на основании заявления на акцепт. НДС к вычету арендатор принимал на основании расчета, выставленного на арендодателя, и договора аренды, в котором было указано, что арендатор самостоятельно возмещает данные затраты (Прим. ред.: до 1 июля 2016 г. арендодатель должен был на основании расчета выписывать первичный учетный документ арендатору).

Вопрос: Должен ли арендодатель с 1 июля 2016 г. перевыставлять арендатору электронный счет-фактуру (далее – ЭСЧФ) за электроэнергию, если сам расчет за электроэнергию и ЭСЧФ от энергоснабжающей организации согласно договору выставлены арендодателю?

Ответ: Да, должен.

Выделение арендодателем арендатору, а также арендатором арендодателю сумм НДС при предъявлении к возмещению стоимости работ (услуг) согласно подп. 2.12.2 ст. 93 НК (т.е. связанных с арендой) производится при указании соответственно арендодателю, а также арендатору этих сумм НДС продавцами работ (услуг) в ЭСЧФ и первичных учетных документах (часть вторая п. 71 ст. 105 НК).

Исходя из п. 14 ст. 106¹ НК при приобретении покупателями, в частности, работ и услуг, которые при возмещении их стоимости не признаются объектом налогообложения НДС в соответствии с подп. 2.12.2 ст. 93 НК, выставление ЭСЧФ лицам, возмещающим стоимость таких

работ и услуг, осуществляет покупатель на основании данных ЭСЧФ, выставленного покупателю продавцом работ, услуг, являющимся плательщиком НДС в Республике Беларусь. В этом случае сумма НДС по работам и услугам, отраженная в ЭСЧФ, выставленном согласно п. 7¹ ст. 105 НК покупателем лицам, возмещающим стоимость приобретенных работ, услуг, указывается из ЭСЧФ их продавца.

Согласно п. 52 Инструкции о порядке создания (в том числе заполнения), выставления (направления), получения, подписания и хранения электронного счета-фактуры, утвержденной постановлением МНС от 25.04.2016 № 15 (далее – Инструкция № 15), в отношении объектов, не признаваемых объектом налогообложения НДС и подлежащих возмещению в соответствии с подп. 2.12.2 ст. 93 НК, выставление ЭСЧФ и предъявление соответствующих сумм НДС потребителям объектов, возмещающим стоимость приобретенных работ, услуг, связанных с арендой, осуществляют посредники на основании ЭСЧФ, выставленных посредникам продавцами объектов.

Посредник при получении ЭСЧФ от продавца в части объектов, стоимость которых подлежит возмещению потребителем, в графе 12 раздела 6 ЭСЧФ должен указать признак дополнительных данных: "Не подлежит вычету". При невозможности определения сумм НДС, не подлежащих вычету, прямым счетом допускается их определение на основании данных удельного веса. В п. 53

Инструкции № 15 изложен порядок заполнения такого ЭСЧФ.

О том, что этот ЭСЧФ выставляют даже те, кто работает без НДС, сказано в письме МНС от 07.06.2016 № 2-1-9/1166 "О перевыставлении электронных счетов-фактур по НДС" (далее – письмо МНС № 2-1-9/1166). Так, применительно к операциям по сдаче в аренду, при которых арендодатель предъявляет к возмещению арендатору стоимость приобретенных работ (услуг) с НДС, арендодатель, независимо от факта признания его плательщиком НДС, в отношении перевыставляемых арендатору сумм НДС по приобретенным работам (услугам) должен выставлять ЭСЧФ и направлять их арендатору, чтобы тот имел возможность принять к вычету сумму НДС по таким расходам.

Если арендатор не является плательщиком НДС, то ему арендодатель ЭСЧФ на возмещаемые расходы может не выставлять (часть шестая п. 53 Инструкции № 15, письмо МНС № 2-1-9/1166).

Какой номер ЭСЧФ записывать в части I раздела VIII книги учета при УСН

Вопрос: Требуется ли при заполнении графы 2б части I раздела VIII книги учета при УСН писать весь номер, состоящий из 9 знаков (УНП составителя ЭСЧФ), 4 знаков (года создания ЭСЧФ) и 10 знаков (уникального порядкового номера), или же достаточно написать только уникальный порядковый номер?

Ответ: Полагаем, что требуется отражать полный номер из 23 цифр.

Согласно подп. 2.7.21 постановления МНС, Минфина, Минтруда и соцзащиты и Минстата от 19.04.2007 № 55/60/59/38 "Об установлении формы книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, и о некоторых вопросах ее заполнения" в графе 26 части I раздела VIII книги учета при УСН указывается номер ЭСЧФ. В свою очередь, подп. 21.1 Инструкции № 15 определено, что в строке 1 "Номер ЭСЧФ" указывается уникальный номер ЭСЧФ, состоящий из 23 цифр и сформированный по следующему шаблону:

XXXXXXXXXX-GGGG-NNNNNNNNNN,

где XXXXXXXXXXXX – УНП плательщика, создающего ЭСЧФ;

GGGG – цифры года, в котором составляется ЭСЧФ;

NNNNNNNNNN – 10-разрядное целое число, которое может дополняться до 10 цифр незначащими нулями.

Как видим, номер ЭСЧФ – это как раз номер, состоящий из 23 цифр.

Печатать или не печатать ЭСЧФ

Вопрос: *Следует ли распечатывать ЭСЧФ с целью представления его на налоговую проверку?*

Ответ: Не следует. Однако в некоторых случаях распечатка может понадобиться, например для представления в ИМНС по требованию должностных лиц налогового органа.

Исходя из подп. 1.6 ст. 22 НК субъекты хозяйствования обязаны представлять,

если иное не предусмотрено п. 3 ст. 70 НК, в налоговые органы и их должностным лицам документы и сведения, необходимые для налогообложения, взыскания неуплаченных сумм налогов, сборов (пошлин), пеней, при проведении проверок, мероприятий по выявлению имущества плательщика (иного обязанного лица), а также его дебиторов.

В свою очередь, ЭСЧФ является обязательным электронным документом для всех плательщиков НДС, указанных в абзацах втором – четвертом ст. 90 НК (за исключением иностранных организаций, не состоящих на учете в налоговых органах Республики Беларусь), у которых возникает объект обложения НДС, включая обязанность исчисления НДС в соответствии с положениями ст. 92 НК либо обязанность выставления (направления) ЭСЧФ в соответствии с положениями ст. 106¹ НК, служащим основанием для осуществления расчетов по НДС между продавцом и покупателем и принятия к вычету сумм НДС (п. 1 ст. 106¹ НК). Как видим, ЭСЧФ и есть документ, необходимый для налогообложения.

Следовательно, если ИМНС понадобится бумажный вариант ЭСЧФ, то его необходимо представить. Однако просто распечатать ЭСЧФ недостаточно. Поскольку это электронный документ, он должен соответствовать нормам Закона от 28.12.2009 № 113-З "Об электронном документе и электронной цифровой подписи" (далее – Закон № 113-З). Согласно ст. 20 Закона № 113-З копия электронного

документа создается путем удостоверения в порядке, установленном законодательством, формы его внешнего представления на бумажном носителе.

Копия электронного документа должна содержать указание на то, что она является копией соответствующего электронного документа.

Удостоверение формы внешнего представления электронного документа на бумажном носителе осуществляется:

- нотариусом или другим должностным лицом, имеющим право совершать нотариальные действия;

- организацией или ИП, имеющими право на осуществление деятельности по удостоверению формы внешнего представления электронного документа на бумажном носителе на основании специального разрешения (лицензии), если его получение предусмотрено законодательством о лицензировании.

Когда отражаются вычеты в книге учета при УСН

Предприятие применяет УСН с уплатой НДС, отчетным периодом является квартал. 15 июля 2016 г. получен товар, оплата которого произведена 27 июля 2016 г., а ЭСЧФ выставлен:

- а) до 5 августа 2016 г. (включительно);
- б) после 5 августа 2016 г.

Вопрос: В данной ситуации следует отражать ЭСЧФ в части I раздела VIII книги учета при УСН в июле или в августе?

Ответ: В III квартале.

Согласно п. 6¹ ст. 107 НК вычета подлежат предъявленные плательщику суммы

НДС при приобретении, в частности, товаров независимо от даты проведения расчетов за них либо уплаченные плательщиком при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь после отражения их в бухгалтерском учете и книге покупок при ее ведении плательщиком, если иное не установлено главой 12 НК.

В свою очередь, это "иное" установлено в п. 3¹ ст. 92¹ НК, в соответствии с которым при осуществлении налоговых вычетов у плательщиков, применяющих УСН, вычетам подлежат фактически уплаченные суммы НДС при приобретении, в частности, товаров либо при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь после отражения их в книге учета при УСН, если иное не предусмотрено данной статьей, на основании документов, указанных в п. 5¹ ст. 107 НК.

При получении от продавцов товаров ЭСЧФ и их подписании плательщиком, применяющим УСН, электронной цифровой подписью (далее – ЭЦП) после завершения отчетного периода, за который фактически уплаченные суммы НДС при выполнении условий, установленных ст. 92¹ НК для осуществления их вычета, могут быть отражены в книге учета при УСН, но до даты представления налоговой декларации по НДС за указанный отчетный период, такой плательщик вправе произвести вычет фактически уплаченных сумм НДС за тот отчетный период, за который указанные суммы НДС могут быть отражены в книге учета при УСН.

В рассматриваемой ситуации важен не месяц, а квартал, поскольку он является отчетным периодом по НДС. Следовательно, в книге учета при УСН в III квартале могут быть отражены вычеты

по объектам, полученным и оплаченным в III квартале, если ЭСЧФ по ним получен и подписан ЭЦП до даты представления декларации по НДС за III квартал, т.е. фактически до 20 октября.

2 СЛУЧАЯ ВОЗВРАТА ТОВАРА НЕРЕЗИДЕНТОМ – ЧЛЕНОМ ЕАЭС: КАК БЫТЬ С НДС

СИТУАЦИЯ 1: Организация в апреле 2016 г. экспортировала товары на территорию Российской Федерации на сумму 100,0 тыс. бел. руб. Отчетный период по НДС – месяц. Документы, подтверждающие вывоз товаров за пределы территории Республики Беларусь и уплату НДС покупателем, получены организацией-экспортером в мае 2016 г.

Организация в установленном порядке в части I декларации по НДС за май 2016 г. отразила оборот по реализации товаров на экспорт, облагаемый по нулевой ставке, в размере 100,0 тыс. бел. руб.

В июне 2016 г. по причине ненадлежащего качества и (или) комплектации (далее – ненадлежащее качество) по соглашению сторон часть товара на сумму 40,0 тыс. бел. руб. возвращена экспортеру. В июле 2016 г. белорусским экспортером вместо бракованного товара отгружен новый товар.

ВОПРОСЫ:

1. Каков порядок исчисления НДС в данной ситуации?
2. Следует ли при отгрузке товара в июле составлять ЭСЧФ?

1. При возврате товаров по причине их ненадлежащего качества производится корректировка налоговой базы по НДС в том отчетном периоде, в котором произведен возврат экспортированных товаров (п. 11 Протокола; п. 11 ст. 103 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК)).

! В случае отгрузки экспортером товаров взамен возвращенных такая операция признается новой отгрузкой. Для применения по такой отгрузке нулевой ставки НДС экспортер не вправе использовать ранее полученные документы, т.е. требуются новые заявления

о ввозе от покупателя и установленные законодательством подтверждающие документы.

В рассматриваемой ситуации в связи с возвратом в июне части товаров экспортеру следует в части I декларации по НДС за июнь 2016 г. отразить уменьшение оборотов по реализации товаров, облагаемых по нулевой ставке, на сумму 40,0 тыс. бел. руб. и в связи с этим перераспределить налоговые вычеты. При этом уплата "ввозного" НДС по полученному возвращенному товару не производится.

В отношении отгрузки нового товара взамен бракованного организация-экспортер вправе применить нулевую ставку НДС после получения от покупателя нового заявления о ввозе в общем порядке.

2. ЭСЧФ является обязательным электронным документом для всех плательщиков НДС, у которых возникает объект налогообложения НДС либо обязанность выставления (направления) ЭСЧФ в соответствии с положениями ст. 106¹ НК, служащим основанием для осуществления расчетов по НДС между продавцом и покупателем и принятия к вычету сумм НДС (п. 1 ст. 106¹ НК).

ЭСЧФ выставляется покупателю товаров либо направляется на Портал ЭСЧФ в отношении каждого оборота по реализации товаров в порядке, установленном ст. 106¹ НК, если иное не установлено указанной статьей (часть первая п. 5 ст. 106¹ НК).

ЭСЧФ создается плательщиком и направляется на Портал ЭСЧФ без необходимости его выставления покупателю товаров, если иное не установлено положениями п. 7 ст. 106¹ НК, при реализации товаров иностранным организациям (часть первая п. 8 ст. 106¹ НК).

Соответственно, в отношении реализуемых на экспорт (иностранной организации) товаров организации необходимо создать ЭСЧФ и направить его на Портал ЭСЧФ без выставления покупателю товара.

СИТУАЦИЯ 2: *Организация в марте 2016 г. экспортировала товары на территорию Российской Федерации на сумму 100,0 тыс. бел. руб. Отчетный период по НДС – месяц. Документы, подтверждающие вывоз товаров за пределы территории Республики Беларусь и уплату НДС покупателем, получены организацией-экспортером в мае 2016 г.*

Организация в установленном порядке в части I декларации по НДС за май 2016 г. отразила оборот по реализации товаров на экспорт, облагаемый по нулевой ставке, в размере 100,0 тыс. бел. руб.

В июле 2016 г. в связи с задолженностью за поставленный товар по соглашению сторон товар возвращен экспортеру.

ВОПРОСЫ:

- 1. Каков порядок исчисления НДС в данной ситуации?**
- 2. Следует ли при возврате товара в июле составлять ЭСЧФ?**

1. При возврате организации-экспортеру ранее реализованных товаров в страны ЕАЭС по причинам, не связанным с их ненадлежащим качеством, корректировка налоговой базы по НДС не предусмотрена.

Для экспортера в указанной ситуации возврат будет считаться ввозом (импортом) товаров, т.е. у него возникает обязанность по исчислению и уплате "ввозного" НДС.

В рассматриваемой ситуации корректировка оборота по реализации товаров на экспорт, облагаемого по нулевой ставке и отраженного в части I декларации по НДС за май 2016 г., не производится.

У экспортера в части поступившего возвращаемого товара возникает обязанность по исчислению и уплате "ввозного" НДС за июль 2016 г. по сроку 20.08.2016.

2. В указанной ситуации возврат товара для экспортера будет считаться ввозом (импортом) товаров.

По ввезенному в июле 2016 г. товару организации следует создать и направить на Портал ЭСЧФ в день, на который приходится день уплаты (зачета) "ввозного" НДС, но не ранее дня представления в налоговый орган заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов и не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия на учет импортированных товаров (п. 6 ст. 106¹ НК).

Примечание. Если "ввозной" НДС уплачивается частями после 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия импортированных товаров на учет, то ЭСЧФ создается и направляется плательщиком на Портал ЭСЧФ по каждому факту уплаты НДС.

УСИЛЕНИЕ КАМЕРАЛЬНОГО КОНТРОЛЯ С ВВЕДЕНИЕМ ЭЛЕКТРОННЫХ СЧЕТОВ-ФАКТУР ПО НДС

Камеральный контроль значительно усилится

С введением электронного администрирования НДС внедряется система камерального контроля за движением ЭСЧФ.

Электронное администрирование НДС позволит сопоставлять показатели деклараций по НДС:

- с данными ЭСЧФ;
- со сведениями, содержащимися в базах данных налоговой и таможенной служб, других информационных систем.

Эта система поможет контролирующим органам оперативно выявлять риски, связанные с необоснованным возвратом денежных средств из бюджета.

! *Контроль будет осуществляться в режиме реального времени сразу же после представления декларации по НДС. Станет возможным в день представления плательщиком декларации по НДС выявить неправомерно принятые им к вычету суммы налога.*

По результатам камерального контроля плательщику будет направляться уведомление о необходимости доплаты налога, на основании которого он должен будет уплатить сумму НДС, указанную в названном уведомлении, или представить пояснение в налоговый орган.

Кроме того, данные ЭСЧФ позволят контролировать и некоторые нюансы исчисления иных налогов.

Так, например:

- информация о взаимозависимых лицах, о сделках со стратегическими товарищами по перечню, определяемому Правительством Республики Беларусь в соответствии с подп. 1.3 п. 1 ст. 30¹ НК, а также о сделках с организациями, включенными в перечень крупных плательщиков, отражаемая в ЭСЧФ, поможет налоговым органам в контроле за трансфертным ценообразованием по налогу на прибыль;
- информация о сделке с резидентном оффшорной зоны позволит проверить уплату оффшорного сбора.

Плюсы электронного администрирования НДС для плательщиков

По мнению налоговых органов, механизм ЭСЧФ позволит плательщикам:

- исключить недостоверность первичных учетных документов, минимизировать ошибки, поскольку заполнение ЭСЧФ будет интегрировано с учетной системой плательщика;

- минимизировать налоговые риски добросовестных плательщиков, выявляя на раннем этапе сделки с коммерческими организациями и индивидуальными предпринимателями, включенными в реестр коммерческих организаций и индивидуальных предпринимателей с повышенным риском совершения правонарушений в экономической сфере. Это имеет большое значение для применения Указа Президента Республики Беларусь от 23.10.2012 № 488 "О некоторых мерах по предупреждению незаконной минимизации сумм налоговых обязательств";

- представлять декларации по НДС с внесенными изменениями или дополнениями по выявленным в результате проведения налоговыми органами камерального контроля ошибкам без применения мер административной ответственности¹.

Кроме того, снизится вероятность включения в план проверок плательщиков, у которых по результатам камерального контроля не будут выявляться нарушения по НДС.

Где искать информацию о порядке работы с системой ЭСЧФ

На сайте МНС www.nalog.gov.by создан раздел "Электронные счета-фактуры", где размещены материалы по ЭСЧФ, в частности:

- форма ЭСЧФ;

- правила заполнения форм;
- руководство пользователя субъекта хозяйствования;
- описание web-сервиса для подачи ЭСЧФ на Портал, перечень контролей реквизитов ЭСЧФ;
- актуальные вопросы по механизму обращения ЭСЧФ.

ВОПРОС



Следует ли составлять электронный счет-фактуру при передаче товаров по договору товарного займа?

ОТВЕТ: Да, следует.

Платательщик обязан в отношении каждого оборота по реализации товаров выставить покупателю товаров либо направить на Портал электронных счетов www.vat.gov.by (далее по тексту рубрики – Портал) ЭСЧФ (п. 5 ст. 106¹ Налогового кодекса Республики Беларусь (далее по тексту рубрики – НК)).

Исходя из норм подп. 1.1.9 п. 1 ст. 93 НК объектами налогообложения НДС признаются обороты по передаче товаров в рамках договора займа в виде вещей.

При этом в соответствии с п. 4 ст. 100 НК при передаче товаров в рамках договора займа в виде вещей моментом их фактической реализации признается день передачи.

Таким образом, поскольку передача товаров по договору товарного займа является оборотом по реализации, признаваемым объектом налогообложения и отражаемым в декларации по НДС, заимодавец должен выставить ЭСЧФ не позднее 5-го числа месяца, следующего за месяцем передачи товаров.

ВОПРОС



Организация импортирует товары из Российской Федерации. Товар ввезен 30.06.2016 по товаросопроводительным документам, а принят на учет 01.07.2016.

Создается ли ЭСЧФ в данном случае?

ОТВЕТ: Да, создается.

С 1 июля 2016 г. налоговые вычеты при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь с территории государств – членов Евразийского экономического союза (далее по тексту рубрики – ЕАЭС) производятся на основании деклараций по НДС, документов, подтверждающих факт уплаты НДС при ввозе товаров с территории государств – членов ЕАЭС, и ЭСЧФ, составленных и направленных плательщиком на Портал в соответствии с п. 6 ст. 106¹ НК (п. 5¹ ст. 107 НК).

В соответствии с п. 26 ст. 107 НК при изменении порядка применения налоговых вычетов новый порядок вычетов действует в отношении товаров, приобретенных в государствах – членах ЕАЭС, с момента изменения порядка применения налоговых

вычетов. Дата приобретения определяется по дате принятия на учет товаров.

Кроме того, создание ЭСЧФ осуществляется по ввезенным товарам с 1 июля 2016 г. независимо от даты проведения расчетов по ним (подп. 3.1 п. 3 постановления МНС от 25.04.2016 № 15 "Об установлении формы электронного счета-фактуры и утверждении Инструкции о порядке создания (в том числе заполнения), выставления (направления), получения, подписания и хранения электронного счета-фактуры" (далее по тексту рубрики – постановление № 15)).

Поскольку товары, ввезенные из Российской Федерации, приняты на учет 01.07.2016, вычет суммы уплаченного по ним ввозного НДС возможен только на основании ЭСЧФ.

ВОПРОС



Организация осуществляет экспорт продукции собственного производства. Документы, подтверждающие вывоз продукции, не поступили в течении 180 дней после ее отгрузки.

Когда организация должна создать ЭСЧФ?

ОТВЕТ: Не позднее 5-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, в котором оборот отражен в декларации по НДС.

При вывозе товаров (включая произведенные из давальческого сырья и материалов), облагаемых по ставке НДС в размере 0 %, направление плательщиком на Портал ЭСЧФ осуществляется не позднее 5-го числа месяца, следующего за истечением отчетного периода, за который обороты по реализации отражены в декларации по НДС (п. 5 ст. 106¹ НК).

Согласно п. 2 ст. 102 НК при отсутствии документов, подтверждающих вывоз

товаров, до представления в налоговый орган декларации по НДС за тот отчетный период, в котором истек установленный срок, обороты по реализации товаров отражаются в декларации по НДС того отчетного периода, в котором истек установленный срок.

Следовательно, ЭСЧФ должен быть выставлен не позднее 5-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, в котором истек 180-дневный срок, и оборот

по экспорту отражен в декларации по НДС с применением ставки НДС, действующей при реализации таких товаров на территории Республики Беларусь.

При этом в строке 3 ЭСЧФ "Дата совершения операции" указывается последний день отчетного периода, в котором оборот отражен в декларации по НДС.

ВОПРОС



*Организация осуществляет экспорт продукции собственного производства. Документы, подтверждающие вывоз продукции, поступили на 250 день после ее отгрузки.
Что делать с ЭСЧФ, выставленным ранее?*

ОТВЕТ: Его следует аннулировать, выставив исправленный ЭСЧФ.

В случае необходимости внесения изменений в ранее выставленный (направленный) ЭСЧФ плательщиком производится аннулирование показателей ранее выставленного (направленного) ЭСЧФ посредством выставления (направления) исправленного ЭСЧФ, в котором указываются новые показатели, необходимые для исчисления НДС, включая нулевые (п. 10 ст. 106¹ НК). Исправленный ЭСЧФ должен содержать ссылку на дату и номер ранее выставленного (направленного) ЭСЧФ и подписан электронной цифровой подписью (далее по тексту рубрики – ЭЦП) покупателя в случае выставления ЭСЧФ покупателю.

Выставление (направление) исправленного ЭСЧФ осуществляется при возникновении оснований для применения налоговых льгот, включая применение пониженных ставок НДС в размере 0 %, в отношении оборотов по реализации товаров, по которым ранее был исчислен НДС по ставкам в размере 10 или 20 %.

Таким образом, экспортеру следует выставить исправленный ЭСЧФ со ссылкой на исходный ЭСЧФ, в строке 5.1 которого указать дату аннулирования исходного ЭСЧФ, которая будет соответствовать дате, указанной в строке 3 "Дата совершения операции" исправленного ЭСЧФ.

ВОПРОС



*Организация – плательщик УСН с уплатой НДС ведет учет в книге доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения.
В какой период она должна выставлять ЭСЧФ: на дату отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) либо дату отражения выручки в учете?*

ОТВЕТ: На момент фактической реализации, если этот момент невозможно определить на дату отгрузки.

Согласно п. 5 ст. 106¹ НК ЭСЧФ выставляется (направляется) не ранее дня отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), определяемого в соответствии с положениями ст. 100 НК, и не позднее 5-го числа месяца, следующего за месяцем дня отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг).

В случае невозможности определения на дату отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) момента фактической реализации товаров (работ, услуг) ЭСЧФ выставляется в день возникновения момента фактической реализации товаров (работ, услуг). При этом в данном ЭСЧФ в качестве даты совершения сделки указывается дата наступления момента фактической реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг).

Исходя из п. 1 ст. 92¹ НК организации – плательщики налога при УСН с уплатой НДС, ведущие учет в книге учета доходов и расходов, момент фактической реализации отгруженных товаров (выполненных

работ, оказанных услуг) определяют как приходящийся на отчетный период день зачисления денежных средств от покупателя (заказчика) на счет плательщика, а в случае реализации товаров (работ, услуг) 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.

Следовательно, если такими плательщиками получена предварительная плата, например за товары, то на день их отгрузки они могут определить момент фактической реализации, которым в этом случае будет являться дата отгрузки товаров. Соответственно, они выставляют ЭСЧФ не позднее 5-го числа месяца, следующего за месяцем отгрузки товаров.

Если оплата производится после отгрузки, то ЭСЧФ выставляется в день получения оплаты, а при ее непоступлении – на 60-й день с момента отгрузки.

ВОПРОС



*Организация импортирует товары из ЕАЭС.
В какой срок она обязана создать ЭСЧФ при ввозе товаров?*

ОТВЕТ:

При ввозе на территорию Республики Беларусь товаров из ЕАЭС ЭСЧФ создается и направляется плательщиком на Портал в следующем порядке: в день, на который приходится день уплаты (зачета) НДС, но не ранее дня представления в налоговый орган заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов и не позднее 20-го числа месяца,

следующего за месяцем принятия на учет импортированных товаров (п. 6 ст. 106¹ НК). При уплате (зачете) сумм НДС частями после 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия на учет импортированных товаров, ЭСЧФ создается и направляется плательщиком на Портал в указанном порядке по каждому факту уплаты (зачета) НДС.

Следовательно, если товары, ввезенные с территории государств – членов ЕАЭС, приняты на учет в июле 2016 г., то ЭСЧФ создается не ранее дня, на ко-

торый имеются 2 факта: уплата НДС при ввозе товаров и представление заявления о ввозе в налоговый орган, и не позднее 20 августа.

ВОПРОС



Организация ввозит товары из Республики Польша. В какой срок она должна создать ЭСЧФ при ввозе товаров?

ОТВЕТ:

Согласно п. 6 ст. 106¹ НК при ввозе на территорию Республики Беларусь товаров ЭСЧФ создается и направляется плательщиком на Портал в следующем порядке: при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь, за исключением ввоза с территории государств – членов ЕАЭС, – в день, на который приходится день уплаты (зачета) НДС, но не ранее дня представления в таможенный орган декларации на товары, подтверждающей выпуск товаров в соответствии с заявленной таможенной процедурой, и не позднее 5-го числа месяца, следующего за месяцем выпуска товаров в соответствии с заявленной таможенной процедурой. При уплате

(зачете) сумм НДС частями после 5-го числа месяца, следующего за месяцем выпуска товаров в соответствии с заявленной таможенной процедурой, ЭСЧФ создается и направляется плательщиком на Портал в указанном порядке по каждому факту уплаты (зачета) НДС.

Таким образом, если товары, ввезенные с территории государств, не являющихся членами ЕАЭС (в т.ч. Республики Польша), выпущены таможенным органом в июле 2016 г., то ЭСЧФ создается не ранее дня, на который имеются 2 факта: уплата НДС при ввозе товаров и наличие таможенной декларации, подтверждающей выпуск товаров, – и не позднее 5 августа.

ВОПРОС



В каких случаях создается исправленный либо аннулированный ЭСЧФ?

ОТВЕТ:

Согласно п. 10 ст. 106¹ НК в случае необходимости внесения изменений в ранее выставленный (направленный) ЭСЧФ плательщиком производится аннулирование

показателей ранее выставленного (направленного) ЭСЧФ посредством выставления (направления) исправленного ЭСЧФ, в котором указываются новые показатели, не-

обходимые для исчисления НДС, включая нулевые. Исправленный ЭСЧФ должен содержать ссылку на дату и номер ранее выставленного (направленного) ЭСЧФ и быть подписан ЭЦП покупателя в случае выставления ЭСЧФ покупателю.

Выставление (направление) исправленного ЭСЧФ осуществляется в следующих случаях:

- при возникновении оснований для применения налоговых льгот, включая применение пониженных ставок НДС в размере 0 или 10 %, в отношении оборотов по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, по которым ранее был исчислен НДС по ставкам в размере 10 или 20 %. Примером может служить поступление подтверждающих вывоз товаров документов по истечении 180-дневного срока;

- при полном возврате покупателем продавцу товаров (полного отказа от выполненных работ, оказанных услуг), имущественных прав. В таком случае показатели налоговой базы НДС и исчисленной суммы НДС указываются с нулевыми значениями;

- при обнаружении в ранее выставленном ЭСЧФ неполноты сведений или ошибок, требующих аннулирования указанного ЭСЧФ.

Иногда ЭСЧФ можно аннулировать, например, при ошибочном выставлении ЭСЧФ в адрес получателя. В случае если ЭСЧФ подписан только ЭЦП стороны, создавшей данный ЭСЧФ, его аннулирование может быть произведено в одностороннем порядке (подп. 8.6 п. 8 Инструкции о порядке создания (в том числе заполнения), выставления (направления), получения, подписания и хранения электронного счета-фактуры, утвержденной постановлением № 15).

В случае если ЭСЧФ подписан двумя сторонами, то для аннулирования такого ЭСЧФ необходимо подписание ЭЦП двух сторон. Статус ЭСЧФ, который аннулирован поставщиком и подписан получателем, меняется с "Выставлен. Подписан получателем" на "Аннулирован".

Инициатором аннулирования ЭСЧФ может быть только плательщик, создавший и выставивший (направивший) ЭСЧФ.

ВОПРОС



При покупке товаров подотчетными лицами должна ли организация – плательщик НДС подписывать выставленные продавцом ЭСЧФ на Портале?

ОТВЕТ: Да, должна, если хочет воспользоваться правом на вычет НДС.

Подп. 3.4 п. 3 постановления № 15 установлено, что плательщики НДС, приобретающие товары через подотчетных лиц, вправе заявить в произвольной

форме требование о выставлении в их адрес продавцами этих товаров, являющимися плательщиками НДС в Республике Беларусь, ЭСЧФ по товарам, отгруженным

(переданным) такими продавцами с 1 июля 2016 г. Продавцы должны создать и выставить в адрес покупателей ЭСЧФ в порядке, установленном постановлением № 15.

Данный ЭСЧФ будет выставлен покупателю через Портал, и после подписи его ЭЦП получатель имеет право на вычет НДС.

ВОПРОС



В организации осуществляется розничная торговля изделиями медицинского назначения. Часть из них реализуется без НДС (на основании подп. 1.1 п. 1 ст. 94 НК), часть – с НДС.

Правильно ли создавать ЭСЧФ один раз в месяц только по тем товарам, которые реализованы с НДС, ведь при этом оборот по реализации, отраженный в декларации по НДС, не будет совпадать с оборотом, отраженным в ЭСЧФ?

ОТВЕТ: Да, правильно.

На основании п. 7 ст. 106¹ НК ЭСЧФ не создается плательщиком при реализации физическим лицам товаров, обороты по реализации которых освобождаются от НДС в соответствии с п. 1 ст. 94 НК.

Согласно п. 8 ст. 106¹ НК ЭСЧФ создается плательщиком и направляется на Портал без необходимости его выставления покупателю товаров при реализации товаров, обороты по реализации которых освобождаются от НДС в соответствии со ст. 94 НК.

Таким образом, при реализации освобожденных от НДС товаров физическим лицам ЭСЧФ не создается, а при их реализации остальным субъектам – создается. Следовательно, оборот по реализации освобожденных от НДС товаров физическим лицам, отраженный в строке 8 декларации по НДС, не будет подтвержден выставленными ЭСЧФ, но такой порядок предусмотрен законодательством.