

## КОММЕНТАРИЙ МНС К ПОЛОЖЕНИЯМ ЗАКОНА РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ ОТ 22 АПРЕЛЯ 2024 Г. № 365-З «ОБ ИЗМЕНЕНИИ ЗАКОНОВ ПО ВОПРОСАМ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ»

С 1 октября 2024 г. физическое лицо, зарегистрированное в качестве индивидуального предпринимателя (далее - ИП), вправе создать коммерческую организацию, учреждаемую одним лицом (далее - коммерческая организация), в упрощенном порядке, определенном Положением о создании индивидуальным предпринимателем коммерческой организации, учреждаемой одним лицом, согласно приложению к Закону Республики Беларусь от 22 апреля 2024 г. № 365-З "Об изменении законов по вопросам предпринимательской деятельности" (далее соответственно - Закон N 365-З, Положение).

Пунктом 10 Положения определено, что права и обязанности ИП, возникшие в связи с осуществлением им предпринимательской деятельности, переходят в полном объеме к созданной этим ИП коммерческой организации (с даты ее государственной регистрации) в соответствии с подписываемым ИП передаточным актом, составленным им на дату, предшествующую дате государственной регистрации такой коммерческой организации (далее - передаточный акт).

В Законе № 365-З и Положении содержатся нормы, регулирующие налоговые последствия перехода прав и обязанностей ИП к созданной им коммерческой организации, вступающие в силу с 1 октября 2024 г.

Так, статьей 16 Закона № 365-З конкретизирован порядок исчисления коммерческой организацией 7-летнего периода применения налоговых льгот (в частности, по налогу на прибыль, налогу на недвижимость), предусмотренных Декретом Президента Республики Беларусь от 7 мая 2012 г. N 6 "О стимулировании предпринимательской деятельности на территории средних, малых городских поселений, сельской местности", в зависимости от периода создания ИП в упрощенном порядке коммерческой организации, а именно:

- коммерческая организация, созданная ИП до 31 декабря 2025 г. (включительно), вправе применить вышеуказанные налоговые льготы в течение 7 календарных лет с даты ее государственной регистрации (независимо от того, применялись ли налоговые льготы в соответствии с вышеназванным Декретом ИП, создавшим эту коммерческую организацию). Необходимо отметить, что это правило не распространяется на коммерческую организацию, созданную ИП до 31 декабря 2025 г. (включительно), реорганизованную путем присоединения к ней другого юридического лица;

- коммерческая организация, созданная ИП с 1 января 2026 г., не вправе применить вышеуказанные налоговые льготы по истечении 7 календарных лет с даты государственной регистрации ИП, создавшего эту коммерческую организацию.

Согласно пункту 15 Положения:

- товары (работы, услуги), имущественные права, иные активы, денежные средства, безвозмездно полученные коммерческой организацией от ИП (в связи с переходом к ней его прав и обязанностей) и указанные ИП в передаточном акте, не включаются этой организацией в состав внереализационных доходов для целей исчисления налога на прибыль, налога при упрощенной системе налогообложения (далее - УСН), единого налога для производителей сельскохозяйственной продукции;

- получение коммерческой организацией от ИП денежных средств (в связи с переходом к ней его прав и обязанностей), не включаемых в соответствии с пунктом 15 Положения в налоговую базу налога при УСН, не лишает эту организацию права применения УСН по основаниям подпункта 2.1.6 пункта 2 статьи 324 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее - НК).

*Примечание. Положениями подпункта 2.1.6 пункта 2 статьи 324 НК определено, что организации, получившие денежные средства, не включаемые ими в налоговую базу налога при УСН*

по основаниям, иным чем предусмотрены НК, утрачивают право на применение УСН или для сохранения такого права обязаны учесть такие денежные средства в полном объеме при определении налоговой базы налога при УСН в составе внереализационных доходов.

Подпунктом 23.1 пункта 23 Положения предусмотрено, что коммерческая организация в связи с переходом к ней прав и обязанностей ИП не учитывает при исчислении налога при УСН:

- поступающие ей суммы оплаты товаров (работ, услуг), имущественных прав (внереализационного дохода), если в связи с реализацией этих товаров (работ, услуг), имущественных прав (возникновением внереализационного дохода) уплата налога уже произведена ИП или его налоговое обязательство исполнено (подлежит исполнению) созданной им коммерческой организацией в соответствии с частью второй пункта 22 Положения.

*Примечание. В зависимости от применяемого ИП режима налогообложения в период реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав (возникновения внереализационного дохода) им могли уплачиваться единый налог с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц, подоходный налог с физических лиц или налог при УСН.*

*На основании части второй пункта 22 Положения налоговое обязательство ИП исполняется и причитающиеся к уплате им пени уплачиваются созданной им коммерческой организацией не позднее 22-го числа месяца, следующего за кварталом, в котором такая коммерческая организация зарегистрирована в Едином государственном регистре юридических лиц и индивидуальных предпринимателей;*

- возвращаемые ей денежные средства, ранее перечисленные (предоставленные) ИП. Получение коммерческой организацией таких денежных средств, не формирующих в соответствии с Положением налоговую базу налога при УСН, не лишает эту организацию права применения УСН по основаниям подпункта 2.1.6 пункта 2 статьи 324 НК.

Одновременно подпунктом 23.2 пункта 23, пунктом 24 Положения установлен порядок уплаты коммерческой организацией налогов по сделкам, совершенным ИП, но не учтенным им при налогообложении до перехода его прав и обязанностей к этой организации, а именно:

если ИП получена предварительная оплата за товары (работы, услуги), имущественные права, но в отсутствие их отгрузки (выполнения, оказания), передачи эта предоплата не учитывалась ИП при налогообложении, коммерческая организация обязана отразить выручку от реализации таких товаров (работ, услуг), имущественных прав для целей исчисления налога при УСН:

- на дату их отгрузки (выполнения, оказания), передачи организацией в календарном году, в котором имел место переход прав и обязанностей ИП к коммерческой организации;

- на последнее число указанного календарного года - если отгрузка товаров (выполнение работ, оказание услуг), передача имущественных прав коммерческой организацией не производились;

если ИП произведена отгрузка товаров (выполнение работ, оказание услуг), передача имущественных прав (или у ИП возник внереализационный доход), но в отсутствие оплаты выручка от их реализации (внереализационный доход) не учитывалась ИП при налогообложении и налоговое обязательство ИП не подлежит (не подлежало) исполнению созданной им коммерческой организацией согласно части второй пункта 22 Положения, такая коммерческая организация отражает выручку от реализации этих товаров (работ, услуг), имущественных прав (внереализационный доход) для целей исчисления налога на прибыль или единого налога для производителей сельскохозяйственной продукции:

- по мере поступления оплаты за такие товары (работы, услуги), имущественные права (получения такого внереализационного дохода) в календарном году, в котором имел место переход прав и обязанностей ИП к коммерческой организации;

- на последнее число указанного календарного года - если оплата не поступила (доход не получен).

При этом коммерческая организация для целей исчисления налога на прибыль вправе принять затраты, удовлетворяющие положениям статей 169-171 НК, понесенные ИП, но относящиеся к выручке от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, учтенной коммерческой организацией при налогообложении прибыли, в порядке, указанном выше.

Необходимо отметить, что коммерческая организация вправе со дня ее государственной регистрации применять УСН в порядке и на условиях, определенных главой 32 НК, если:

- списочная численность ее работников не превышает 50 человек;

- в течение двадцати рабочих дней со дня ее государственной регистрации в налоговый орган по месту постановки на учет ею представлено уведомление о переходе на УСН по форме согласно приложению 36 к постановлению Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 3 января 2019 г. N 2 "Об исчислении и уплате налогов, сборов (пошлин), иных платежей".

В части налога на добавленную стоимость (далее - НДС) коммерческая организация, к которой перешли права и обязанности ИП в соответствии с пунктом 10 Положения, определено следующее.

Согласно пункту 25 Положения такая коммерческая организация:

при определении оборотов по реализации в налоговую базу *не включает* полученные суммы оплаты товаров (работ, услуг), имущественных прав, относящиеся к деятельности ИП, если выполняется одно из следующих условий:

- обороты по их реализации были определены ИП в налоговой декларации (расчете) по НДС;

- при их реализации ИП не являлся плательщиком НДС (подп. 25.1 п. 25 Положения);

при определении оборотов по реализации в соответствии с пунктом 1 статьи 114 НК в налоговую базу *включает* сумму оплаты товаров (работ, услуг), имущественных прав, произведенной ею после их приобретения на территории Республики Беларусь ИП у иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство и не состоящих в связи с этим на учете в налоговых органах Республики Беларусь, и (или) иностранных ИП, не состоящих на учете в налоговых органах Республики Беларусь в качестве ИП (подп. 25.2 п. 25 Положения).

Порядок определения оборотов по реализации, указанный в подпункте 25.2 пункта 25 Положения, подлежит применению также коммерческой организацией, применяющей особый режим налогообложения без уплаты НДС - УСН.

Пунктом 26 Положения дополняется порядок подтверждения обоснованности применения коммерческой организацией ставки НДС в размере ноль (0) процентов. Так, в отношении указанных в пункте 1 статьи 122 НК товаров (работ, услуг), которые были отгружены (выполнены, оказаны) ИП, являвшимся плательщиком НДС до 1 января 2024 г. с оборотов по их реализации, и по которым на момент перехода к коммерческой организации его прав и обязанностей не применена ставка НДС в размере ноль (0) процентов, такая коммерческая организация представляет в налоговый орган по месту постановки на учет документы, в том числе содержащие фамилию, собственное имя, отчество (если таковое имеется), учетный номер плательщика ИП, подтверждающие обоснованность применения ставки НДС в размере ноль (0) процентов по таким оборотам по реализации.

При этом отражение в налоговой декларации (расчете) по НДС оборотов по реализации товаров (экспортируемых работ по производству товаров из давальческого сырья), указанных в части первой пункта 26 Положения, производится коммерческой организацией в порядке, определенном подпунктами 5.1-5.4 пункта 5 статьи 123 НК, применительно к сроку, установленному налоговым

законодательством для подтверждения фактического вывоза товаров за пределы Республики Беларусь.

Для целей исчисления НДС при уменьшении оборота по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав в порядке, установленном пунктом 4 статьи 129 НК, коммерческая организация в соответствии с пунктом 27 Положения вносит в налоговую декларацию (расчет) по НДС изменения в части корректировки оборотов по реализации, установленной пунктом 1 статьи 129 НК, в отношении товаров (работ, услуг), имущественных прав, возврат которых (отказ от которых) или уменьшение стоимости которых произведены в адрес этой коммерческой организации, если обороты по их реализации учитывались при определении налоговой базы ИП.

Также пунктом 28 Положения определено, что признаваемые налоговыми вычетами в соответствии с законодательством в 2024 г. суммы НДС, предъявленные (уплаченные) при приобретении либо уплаченные при ввозе товаров (работ, услуг), имущественных прав, по которым получены и подписаны электронные счета-фактуры электронной цифровой подписью ИП, являвшегося плательщиком НДС до 1 января 2024 г., и не принятые к вычету этим ИП до перехода его прав и обязанностей в 2024 г. к коммерческой организации, подлежат передаче такой коммерческой организации в 2024 г. в соответствии с передаточным актом и на основании электронного счета-фактуры, созданного и выставленного ИП не позднее даты государственной регистрации коммерческой организации.