

Рекомендации по вопросам, относящимся к компетенции налоговых органов, при создании ИП коммерческой организации

Положения настоящих рекомендаций могут применяться только в той части, в какой они на момент применения не противоречат законодательству.

ПРАВА И ОБЯЗАННОСТИ. ПЕРЕДАТОЧНЫЙ АКТ

Права и обязанности ИП, возникшие в связи с осуществлением им предпринимательской деятельности (включая связанные с исполнением налоговых обязательств, уплатой процентов, пеней, исполнением обязанности по уплате специальных, антидемпинговых и компенсационных пошлин, обязательств перед бюджетом государственного внебюджетного фонда социальной защиты населения Республики Беларусь), в том числе предоставленные на основании решений государственных органов в рамках осуществления административных процедур, а также возникшие из трудовых, гражданско-правовых и иных отношений, переходят к созданной им коммерческой организации с учетом организационно-правовой формы такой организации с даты ее государственной регистрации в полном объеме на тех же условиях, если иное не установлено статьей 16 Закона Республики Беларусь от 22.04.2024 № 365-3 «Об изменении законов по вопросам предпринимательской деятельности» (часть первая пункта 10 Положения № 365-3).

Права и обязанности ИП переходят к созданной им коммерческой организации в соответствии с подписываемым ИП передаточным актом (далее – передаточный акт), составленным на дату, предшествующую дате регистрации такой коммерческой организации. В передаточном акте также указываются передаваемые ИП создаваемой им коммерческой организации товары (работы, услуги), денежные средства, электронные деньги, имущественные права в связи с переходом к ней прав и обязанностей ИП (часть третья пункта 10 Положения № 365-3).

Обязательства ИП, в том числе возникшие из гражданско-правовых договоров, не прекратившиеся на дату государственной регистрации коммерческой организации, переходят к этой коммерческой организации независимо от указания на них в передаточном акте. При этом создание ИП коммерческой организации не является основанием для неисполнения обязательств, возникших из гражданско-правовых договоров, в том числе кредитных договоров, договоров финансовой аренды (лизинга), страхования, и (или) предъявления к этому ИП требования о досрочном исполнении таких обязательств (часть пятая пункта 10 Положения № 365-3).

Пример. *Вправе ли контрагент списать кредиторскую и (или) дебиторскую задолженность перед ИП при исключении его из ЕГР в связи с созданием им коммерческой организации в порядке, определенном Положением № 365-3?*

В рассматриваемой ситуации, кредиторская и дебиторская задолженности не прекращаются, а переходят от ИП к созданной им организации, соответственно контрагент не получает доходов и не несет расходов. У контрагента отсутствуют основания для включения кредиторской и (или) дебиторской задолженности в состав внереализационных доходов и внереализационных расходов соответственно в силу норм Налогового кодекса.

ИП ведут учет доходов и расходов (далее – учет) в КУДиР. В Инструкции по ведению КУДиР определены требования к документам, подтверждающим совершение хозяйственных операций, на основании

которых в утвержденных (или разработанных ИП) учетных документах (книгах учета) отражается информация о каждой совершаемой им хозяйственной операции.

При подготовке передаточного акта ИП необходимо учитывать информацию, содержащуюся в соответствующих учетных документах (книгах учета), которые вместе с первичными учетными документами и иными документами, связанными с финансово-хозяйственной деятельностью ИП, прилагаются к передаточному акту.

Вместе с тем, при отсутствии документов, подтверждающих приобретение имущества (основных средств, отдельных предметов в составе оборотных средств), в том числе их стоимость (цену), такое имущество отражается в учете в соответствующих книгах учета в натуральном выражении без указания первоначальной стоимости (часть четвертая пункта 24, часть пятая пункта 44 Инструкции). В такой ситуации при оформлении передаточного акта ИП указывает информацию, содержащуюся в книгах учета, то есть информацию о передаваемом имуществе без указания его стоимости.

Коммерческая организация, созданная ИП, обязана обеспечить сохранность книг учета, первичных учетных документов и иных документов, связанных с финансово-хозяйственной деятельностью ИП, приложенных к передаточному акту, в течение сроков, установленных законодательством.

Коммерческая организация обязана не позднее тридцати календарных дней с даты ее государственной регистрации представить в налоговый орган по месту постановки на учет в электронном виде копию передаточного акта (часть шестая пункта 10 Положения № 365-З).

ПРОСЛЕЖИВАЕМОСТЬ ТОВАРОВ

Коммерческая организация передает в налоговый орган по месту постановки на учет для включения в программный комплекс «Система прослеживаемости товаров» государственной информационной системы «Программно-технический комплекс по автоматизации процесса расчета подлежащих уплате в бюджет налогов, сборов (пошлин) и представлению в налоговые органы налоговых деклараций (расчетов) в электронном виде» (далее – ПК СПТ) в виде электронного документа сведения об остатках товаров, включенных в перечень товаров, сведения об обороте которых являются предметом информационного взаимодействия с государствами членами Евразийского экономического союза (далее – ЕАЭС), и (или) перечень товаров, сведения об обороте которых являются предметом прослеживаемости, имевшихся на дату прекращения деятельности ИП, создавшего такую коммерческую организацию (далее – остатки товаров) (пункт 11 Положения № 365-З).

При принятии ИП решения о передаче и реализации создаваемой коммерческой организацией остатков товаров, необходимо **провести инвентаризацию** образовавшихся остатков товаров.

После проведения инвентаризации ИП **данные отражаются в передаточном акте**, в котором указывается информация об остатках товаров, имеющихся на дату прекращения деятельности ИП.

Для дальнейшего осуществления оборота этих остатков товаров созданной коммерческой организации **необходимо**:

- получить ЭЦП в порядке, определенном пунктом 18 Положения № 365-З;
- в случае подписания сведений должностным лицом, не являющимся руководителем субъекта хозяйствования, ему необходимо предоставить доверенность в инспекцию МНС по месту постановки на учет, подтверждающую право представления таких документов в налоговые органы;
- передать в налоговый орган по месту постановки на учет для включения в ПК СПТ в виде электронного документа **до начала операций с остатками товаров, но не позднее одного месяца с даты государственной регистрации коммерческой организации** сведения об остатках товаров.

Справочно. Указанные сведения передаются посредством личного кабинета плательщика с использованием функционала «Подать сведения об остатках товаров организаций, созданных в соответствии с Законом от 22.04.2024 № 365-З». При этом количество товаров, указанных в передаваемых сведениях, не может быть больше количества таких товаров, имевшихся у ИП, создавшего эту коммерческую организацию, по данным ПК СПТ на дату исключения ИП из единого государственного реестра.

МАРКИРОВКА ТОВАРОВ

Неиспользованные ИП унифицированные контрольные знаки (УКЗ), сгенерированные коды маркировки (КМ), защищенные материальные носители, защищенные материальные носители с нанесенными средствами идентификации (ЗМН С СИ), знаки защиты (ЗЗ) могут быть переданы созданной им коммерческой организации.

При принятии ИП решения об использовании создаваемой коммерческой организацией неиспользованных УКЗ, ЗМН, ЗМН с СИ, ЗЗ, и (или) общего количества сгенерированных КМ (далее, если не указано иное, – знаки) необходимо **провести инвентаризацию** образовавшихся остатков неиспользованных знаков.

После проведения инвентаризации данные вносятся в **передаточный акт**, в котором указывается общее количество, серии, номера неиспользованных УКЗ, ЗМН, ЗМН с СИ, ЗЗ и (или) общего количества сгенерированных КМ, передаваемые созданной коммерческой организации.

Для того, чтобы остатки знаков в дальнейшем закрепить за созданной ИП организацией, необходимо не позднее одного месяца с даты государственной регистрации этой коммерческой организации, но до начала оборота знаков, **зарегистрироваться** в государственной информационной системе маркировки унифицированными контрольными знаками или средствами идентификации (далее – система маркировки) **ГИС «Электронный знак»**.

После регистрации в системе маркировки субъект хозяйствования **передает в ГИС «Электронный знак» дату и номер передаточного акта**, а также **информацию из передаточного акта** об общем количестве, сериях, номерах неиспользованных УКЗ, ЗМН, ЗМН с СИ, ЗЗ и (или) общем количестве неиспользованных сгенерированных КМ.

Справочно. Передача информации в систему маркировки осуществляется посредством кабинета участника или API. На сайте ГИС «Электронный знак» размещены инструкции для пользователей, в которых установлен в том числе алгоритм действий субъектов хозяйствования в системе маркировки по передаче сведений при реорганизации. Функционал «Реорганизация» в данных инструкциях применим также для созданных коммерческих организаций ИП.

БЛАНКИ ДОКУМЕНТОВ С ОПРЕДЕЛЕННОЙ СТЕПЕНЬЮ ЗАЩИТЫ

Остатки неиспользованных ИП бланков документов с определенной степенью защиты (далее – бланки) могут быть переданы созданной им коммерческой организации на основании передаточного акта.

Для вышеуказанной цели ИП **необходимо провести инвентаризацию** образовавшихся остатков неиспользованных бланков. После проведения инвентаризации **данные вносятся в передаточный акт**, в котором указываются типы, коды, серии, номера и количество бланков, передаваемые созданной коммерческой организации.

Не позднее одного месяца с даты государственной регистрации коммерческой организации, но до начала использования такой организацией остатков бланков, созданной коммерческой организации

необходимо **передать в налоговый орган** по месту постановки на учет **уведомление** в произвольной форме с указанием типов, кодов, серий, номеров и количества бланков, указанных в передаточном акте.

В течение трех рабочих дней со дня получения уведомления от созданной коммерческой организации о намерении использовать остатки неиспользованных бланков, **налоговый орган вносит изменения** в электронный банк данных бланков документов и документов с определенной степенью защиты и печатной продукции в отношении типов, кодов, серий, номеров и количества бланков, указанных в уведомлении.

Использование переданных ИП созданной коммерческой организацией остатков бланков **допускается только после внесения** соответствующих изменений в электронный банк данных бланков документов и документов с определенной степенью защиты и печатной продукции.

В случае возникновения вопросов по представлению в налоговые органы уведомления на перерегистрацию бланков необходимо обращаться в инспекцию Министерства по налогам и сборам по месту постановки на учет коммерческой организации.

КАССОВОЕ ОБОРУДОВАНИЕ

Коммерческая организация вправе в течение 11 месяцев со дня ее государственной регистрации использовать кассовое оборудование, зарегистрированное в системе контроля кассового оборудования за создавшим ее ИП, **при условии** обращения в РУП «Информационно-издательский центр по налогам и сборам» за внесением изменений в систему контроля кассового оборудования (далее – СККО) в течение двух месяцев с даты государственной регистрации такой коммерческой организации.

Для этого необходимо не позднее 2 месяцев со дня регистрации коммерческой организации **заключить договор** с РУП «Информационно-издательский центр по налогам и сборам». Публичный договор СККО размещен на официальном сайте РУП «Информационно-издательский центр по налогам и сборам». Также в указанный срок **подать заявку** в РУП «Информационно-издательский центр по налогам и сборам» на подключение кассового оборудования к СККО.

Подписать с РУП «Информационно-издательский центр по налогам и сборам» акт сдачи-приемки оказанных услуг (непосредственно после оказания услуг).

ОБЪЕКТЫ НЕДВИЖИМОГО ИМУЩЕСТВА. АРЕНДА ЗЕМЕЛЬНЫХ УЧАСТКОВ

Право собственности на объекты недвижимого имущества (капитальные строения, здания, сооружения), незавершенные законсервированные капитальные строения, изолированные помещения и машино-места, предприятия как имущественные комплексы), зарегистрированные за ИП, при отсутствии ограничений, переходит к созданной им коммерческой организации, а в случае создания унитарного предприятия – к собственнику его имущества.

Право аренды земельных участков, зарегистрированное за ИП, переходит к созданной им коммерческой организации, а договоры аренды земельных участков, заключенные с ИП, продолжают действовать на тех же условиях.

Пример. *Вправе ли коммерческая организация, созданная ИП применить инвестиционный вычет по зданию производственного назначения, которое принадлежало ИП и было передано им по передаточному акту этой организации?*

В рассматриваемой ситуации коммерческая организация вправе применить инвестиционный вычет при условии, что не истек двухлетний срок с даты начала начисления амортизации ИП по такому зданию и соблюдаются иные требования подпункта 2.2 пункта 2 статьи 170 Налогового кодекса по следующим основаниям.

НАЕМНЫЕ ЛИЦА. ОБЯЗАННОСТИ НАЛОГОВЫХ АГЕНТОВ

В случае принятия решения о создании коммерческой организации ИП не позднее чем за 1 месяц до даты подачи документов, обязан предложить работнику работу в этой организации по квалификации, должности служащего (профессии рабочего), определенным в ранее заключенном между работником и ИП трудовом договоре.

При наличии согласия работника трудовые отношения с ним прекращаются в связи с переводом к другому нанимателю – коммерческой организации, созданной этим ИП. При этом такая организация обязана принять на работу работника по тем же квалификации, должности служащего (профессии рабочего).

На практике возникают вопросы, связанные с предоставлением сведений о доходах физических лиц при создании ИП коммерческой организации. Для разъяснения таких вопросов необходимо руководствоваться письмом МНС от 15.11.2024 № 3-2-11/07269.

Порядок и сроки представления налоговыми агентами, в том числе ИП, сведений о доходах физических лиц определены пунктом 7 приложения к Положению о представлении сведений о доходах физических лиц, утвержденному постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 07.04.2021 № 201 (далее – пункт 7 приложения № 201).

В пункте 7 приложения № 201 установлен срок представления сведений о доходах при прекращении ИП деятельности.

Так, при прекращении деятельности ИП – налоговый агент обязан представить сведения о доходах не позднее чем за 10 рабочих дней до дня представления в регистрирующий орган уведомления о завершении процесса прекращения деятельности.

В Положении № 365-3 закреплён отдельный порядок перехода от деятельности ИП к деятельности в качестве коммерческой организации, который не соответствует общепринятому порядку прекращения деятельности ИП, то есть запись об исключении ИП из ЕГР вносится регистрирующим органом в этот регистр датой государственной регистрации коммерческой организации.

Учитывая изложенное, в силу норм части первой пункта 10 Положения № 365-3 и отсутствии соответствующих норм в пункте 7 приложения № 201, коммерческая организация, созданная ИП, к которой переходят в полном объеме обязанности ИП – налогового агента, обязана в сроки, установленные пунктом 7 приложения № 201, представить сведения о доходах физических лиц, включая сведения за период, относящийся к деятельности ИП.

ИП, являющимся **налоговыми агентами** по подоходному налогу с доходов, выплаченных **работающим** у них физическим лицам, необходимо учитывать следующее.

Сроки исполнения обязанности налогового агента по удержанию и перечислению сумм подоходного налога с физических лиц должны соответствовать требованиям статьи 216 Налогового кодекса.

ИП обязан представить не позднее дня, предшествующего дню регистрации коммерческой организации, налоговые декларации налогового агента по подоходному налогу за истекший отчетный период и (или) за период с начала текущего по дату представления декларации.

Пример 1. В случае создания ИП коммерческой организации:

1.1. 15 апреля 2025 г. - налоговые декларации налогового агента по подоходному налогу представляются им за 1 квартал 2025 г. (за период с 1 января 2025 г. по 31 марта 2025 г.) и за 2 квартал 2025 г. (за период с 1 апреля 2025 г. по дату представления декларации) не позднее 14 апреля 2025 г.;

1.2. 15 мая 2025 г. - налоговая декларация налогового агента по подоходному налогу представляется им за 2 квартал 2025 г. (за период с 1 апреля 2025 г. по дату представления декларации) не позднее 14 мая 2025 г.

НАЛОГОВЫЕ ДЕКЛАРАЦИИ. ИСПОЛНЕНИЕ НАЛОГОВОГО ОБЯЗАТЕЛЬСТВА

ИП обязан не позднее даты, предшествующей дате государственной регистрации коммерческой организации, представить в установленном порядке налоговые декларации (расчеты) по налогам, плательщиком которых он является. Такие декларации представляются за истекший налоговый период и (или) за период с начала текущего налогового периода по день ее представления, на титульном листе этих налоговых деклараций в строке «В связи с созданием ИП коммерческой организации, учреждаемой одним лицом» проставляется знак «Х».

Налоговое обязательство исполняется коммерческой организацией не позднее 22-го числа месяца, следующего за кварталом, в котором такая коммерческая организация зарегистрирована в ЕГР.

ИП – **плательщики подоходного налога с физических лиц** представляют налоговую декларацию (расчет) по подоходному налогу с физических лиц ИП (нотариуса, осуществляющего нотариальную деятельность в нотариальном бюро) (далее – декларация по подоходному налогу с физических лиц ИП) за истекший налоговый период и (или) за период с начала текущего налогового периода по день ее представления.

Пример 1. В случае создания ИП коммерческой организации:

1.1. 15 апреля 2025 г. - налоговые декларации по подоходному налогу с физических лиц ИП представляются им за 1 квартал 2025 г. (за период с 1 января 2025 г. по 31 марта 2025 г.) и за 2 квартал 2025 г. (за период с 1 апреля 2025 г. по дату представления декларации, не позднее 14 апреля 2025 г.) с указанием сроков уплаты – не позднее 22 июля 2025 г.;

1.2. 15 мая 2025 г. - налоговая декларация по подоходному налогу с физических лиц ИП представляется им за 2 квартал 2025 г. (за период с 1 апреля 2025 г. по дату представления декларации, не позднее 14 мая 2025 г.) с указанием срока уплаты – не позднее 22 июля 2025 г.

При представлении налоговой декларации (расчета) ИП вправе воспользоваться налоговыми вычетами, определенными в статьях 210 и 211 Налогового кодекса (**социальный налоговый вычет и имущественный налоговый вычет**), при соблюдении условий их применения.

ИП – **плательщики единого налога** с ИП и иных физических лиц (далее – единый налог) налоговые декларации (расчеты) по единому налогу представляют с учетом следующих особенностей.

Например, ИП создана коммерческая организация и он исключен из ЕГР **15 мая 2025 г.**

При этом 1 апреля 2025 г. ИП представлена налоговая декларация по единому налогу за 2 квартал 2025 г., исчислен к уплате налог по срокам: 1 апреля, 2 мая и 2 июня 2025 г.

В рассматриваемой ситуации ИП необходимо не позднее 14 мая 2025 г. представить налоговую декларацию по единому налогу с **изменениями и дополнениями**, указав в ней период осуществления (неосуществления) деятельности в первом (*30 дней*), втором (*14 дней*) и третьем (*деятельность не осуществляется*) месяцах 2 квартала. При превышении валовой выручки над сорокакратной суммой единого налога за 1 квартал 2025 года и (или) 2 квартал 2025 года - исчислить доплату единого налога.

Таким образом, налоговое обязательство за апрель по сроку уплаты 1 апреля 2025 г. не пересчитывается, за май и за июнь – пересчитывается путем определения в порядке, установленном пунктом 2 статьи 344 Налогового кодекса, суммы единого налога, подлежащей зачету или возврату. При

наличии суммы к доплате единого налога за 1 квартал 2025 г. и (или) 2 квартал 2025 г. указывается срок – не позднее 22 июля 2025 г.

Учитывая изложенное, ИП **до даты регистрации коммерческой организации**, обязан представить налоговые декларации (расчеты) по налогам, плательщиком которых он является, при этом **исполнение налоговых обязательств** будет осуществляться **созданной коммерческой организацией** (правопреемником) не позднее 22-го числа месяца, следующего за кварталом, в котором эта коммерческая организация зарегистрирована в ЕГР.

Доходы от деятельности ИП – плательщика подоходного налога, которые на момент создания ИП коммерческой организации в адрес ИП не поступили и налоговую базу по подоходному налогу не сформировали, будут облагаться по мере их поступления у этой коммерческой организации (правопреемника) с учетом применяемого коммерческой организацией налогового режима, а в случае, если такие доходы не поступят, то при определении налоговой базы налога на прибыль (единого налога для производителей сельскохозяйственной продукции) данные доходы в соответствии с пунктом 24 Положения № 365-З учитываются коммерческой организацией (правопреемником) на последнее число календарного года, в котором имел место переход прав и обязанностей ИП к этой коммерческой организации в соответствии с пунктом 10 Положения № 365-З.

При обнаружении в налоговой декларации **неполноты сведений или ошибок** плательщик обязан внести изменения и (или) дополнения в декларацию и представить ее по форме, действовавшей в налоговый период, за который вносятся соответствующие изменения и (или) дополнения (далее – уточненные декларации).

При возникновении обстоятельств, с которыми связано представление уточненной декларации за период деятельности ИП, исключенного из ЕГР, такая декларация представляется созданной этим ИП коммерческой организацией в порядке, установленном пунктом 6 статьи 40 Налогового кодекса. При этом декларация должна быть удостоверена ЭЦП законного или уполномоченного представителя этой коммерческой организации.

ОТДЕЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ ИСЧИСЛЕНИЯ НАЛОГОВ КОММЕРЧЕСКОЙ ОРГАНИЗАЦИЕЙ (В ЗАВИСИМОСТИ ОТ ПРИМЕНЯЕМЫХ РЕЖИМОВ)

Налог при упрощенной системе налогообложения (далее – УСН)

Коммерческая организация, созданная ИП, вправе применять УСН в порядке и на условиях, определенных главой 32 Налогового кодекса.

Пример. ИП создано частное унитарное предприятие (далее – ЧУП) **дата государственной регистрации ЧУП – 16.10.2024.**

ИП до создания ЧУП осуществлял деятельность по сдаче в аренду нежилых помещений, принадлежащих ему на праве собственности как физическому лицу. То есть, по состоянию на день, непосредственно предшествовавший дате государственной регистрации ЧУП, **сдаваемые в аренду нежилые помещения не являлись зарегистрированными на праве собственности за ИП.**

На основании акта приема-передачи от 16.10.2024 нежилые помещения переданы физическим лицом (собственником этих помещений, являющимся учредителем ЧУП) в хозяйственное ведение ЧУП.

Для оформления права хозяйственного ведения ЧУП на полученные нежилые помещения были поданы документы в организацию по государственной регистрации недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним. **Право хозяйственного ведения зарегистрировано за ЧУП 31.10.2024.**

16.10.2024 от имени ЧУП с арендаторами заключены дополнительные соглашения к договорам аренды (ранее заключенным как ИП) об изменении наименования арендодателя (с ИП на ЧУП) и его реквизитов.

22.10.2024 в налоговый орган по месту постановки на учет ЧУП направлено уведомление о переходе на УСН с даты его государственной регистрации.

В рассматриваемой ситуации ЧУП вправе применять УСН с даты его государственной регистрации, то есть с 16.10.2024., по следующим основаниям.

Согласно части первой пункта 10 Положения № 365 права и обязанности ИП, возникшие в связи с осуществлением им предпринимательской деятельности, в том числе предоставленные на основании решений государственных органов в рамках осуществления административных процедур, а также возникшие из трудовых, гражданско-правовых и иных отношений, переходят к созданной им коммерческой организации с учетом организационно-правовой формы такой организации с даты ее государственной регистрации в полном объеме на тех же условиях, если иное не установлено статьей 16 Закона № 365-З.

К указанной в Положении № 365 категории организаций, учреждаемых одним лицом, в том числе относится унитарное предприятие, учреждение которого не предполагает участия нескольких лиц.

В соответствии со статьей 113 Гражданского кодекса Республики Беларусь унитарным предприятием признается коммерческая организация, не наделенная правом собственности на закрепленное за ней собственником имущество.

Имущество частного унитарного предприятия принадлежит такому предприятию на праве хозяйственного ведения.

Принимая во внимание специфику организационно-правовой формы созданной ИП организации в виде ЧУП, предусмотренный Положением № 365 переход прав ИП к ЧУП означает, что объекты недвижимого имущества, зарегистрированные до государственной регистрации ЧУП за создавшим его ИП, находятся у ЧУП на праве хозяйственного ведения в соответствии с частью первой пункта 10 Положения.

В этой связи, в случае сдачи ЧУП с даты его государственной регистрации указанных объектов в аренду (иное возмездное пользование) и перехода его на УСН с этой даты в соответствии с пунктом 3 статьи 327 Налогового кодекса, ограничение в применении УСН, установленное подпунктом 2.1.5 пункта 2 статьи 324 Налогового кодекса, на такое ЧУП не распространяется.

Пример. Вправе ли коммерческая организация, созданная ИП при уплате налога при УСН зачесть сумму подоходного налога с физических лиц, удержанную на территории Российской Федерации при выплате ИП дохода от осуществления предпринимательской деятельности?

В рассматриваемой ситуации коммерческая организация не вправе при уплате налога при УСН зачесть сумму подоходного налога с физических лиц, удержанную на территории Российской Федерации при выплате ИП дохода, по следующим основаниям.

В соответствии с пунктом 2 статьи 2 Соглашения между Правительством Республики Беларусь и Правительством Российской Федерации об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество (далее – Соглашение) применительно к Республике Беларусь Соглашение распространяется исключительно на установленный перечень существующих налогов, в который не входит налог при УСН. В связи с чем, нормы статьи 20 Соглашения не распространяются на налог при УСН.

В свою очередь УСН является особым режимом налогообложения, устанавливающим специальный порядок его исчисления и уплаты, который определяется главой 32 Налогового кодекса.

Нормами главы 32 Налогового кодекса не предусмотрен зачет сумм налогов, удержанных у плательщика в иностранных государствах в соответствии с законодательством этих государств, при уплате налога при УСН.

Безвозмездное получение коммерческой организацией денежных средств при переходе к ней прав и обязанностей ИП в соответствии с пунктом 10 Положения № 365-3, независимо от положений подпункта 2.1.6 пункта 2 статьи 324 Налогового кодекса, не лишает эту коммерческую организацию права применения УСН (пункт 15 Положения № 365-3).

Коммерческая организация для целей исчисления налога при УСН в валовую выручку не включает:

– полученные суммы оплаты товаров (работ, услуг), имущественных прав (внереализационного дохода), относящиеся к деятельности ИП, права и обязанности которого перешли к ней в соответствии с пунктом 10 Положения № 365-3, если в связи с реализацией этих товаров (работ, услуг), имущественных прав (возникновением этого внереализационного дохода) ИП произведена уплата налога или его налоговое обязательство исполнено (подлежит исполнению) коммерческой организацией в соответствии с частью второй пункта 22 Положения № 365-3;

– суммы, полученные в качестве возврата денежных средств, перечисленных (предоставленных) ИП до перехода его прав и обязанностей к этой коммерческой организации в соответствии с пунктом 10 Положения № 365-3, обусловленного, в частности:

- неисполнением (исполнением не в полном объеме) обязательств;
- возвратом товаров (отказом от работ, услуг);
- исполнением обязательств, в обеспечение которых в качестве залога были перечислены возвращаемые денежные средства;
- ошибочным перечислением денежных средств, в том числе в результате технической ошибки банка (часть первая подпункта 23.1 пункта 23 Положения № 365-3).

Получение сумм, указанных в части первой подпункта 23.1 пункта 23 Положения № 365-3, не лишает коммерческую организацию права применения УСН независимо от положений подпункта 2.1.6 пункта 2 статьи 324 Налогового кодекса (часть вторая подпункта 23.1 пункта 23 Положения № 365-3).

Коммерческая организация для целей исчисления налога при УСН выручку от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, оплаченных (полностью либо частично) в период до перехода прав и обязанностей ИП к этой коммерческой организации в соответствии с пунктом 10 Положения № 365-3 и не отгруженных (не выполненных, не оказанных), не переданных им в указанный период, при определении налоговой базы отражает:

- на дату отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, определяемую в порядке, установленном для целей исчисления этого налога, - в случае, если такая дата приходится на календарный год, в котором имел место переход прав и обязанностей ИП к коммерческой организации в соответствии с пунктом 10 Положения № 365-3;
- на последнее число указанного календарного года - в иных случаях, если оплаченная сумма ранее не была возвращена (часть первая подпункта 23.2 пункта 23 Положения № 365-3).

Положения части первой подпункта 23.2 пункта 23 Положения № 365-3 распространяются также на операции по сдаче в аренду (передаче в финансовую аренду (лизинг)) имущества, сдаче внаем жилых помещений.

Налог на прибыль. Единый налог для производителей сельскохозяйственной продукции

Коммерческая организация, созданная ИП, вправе применять единый налог для производителей сельскохозяйственной продукции в порядке и на условиях, определенных главой 34 Налогового кодекса.

Коммерческая организация для целей исчисления единого налога для производителей сельскохозяйственной продукции (для целей исчисления налога на прибыль - в случае применения ею общего порядка налогообложения) учитывает при определении налоговой базы поступившие суммы оплаты товаров (работ, услуг), имущественных прав (внереализационного дохода), относящиеся к деятельности ИП, права и обязанности которого перешли к ней в соответствии с пунктом 10 Положения № 365-З, если в связи с реализацией этих товаров (работ, услуг), имущественных прав (возникновением этого внереализационного дохода) им не производилась уплата налога или его налоговое обязательство не подлежит (не подлежало) исполнению коммерческой организацией в соответствии с частью второй пункта 22 Положения № 365-З:

– по мере поступления оплаты товаров (работ, услуг), имущественных прав (фактического получения внереализационного дохода) - в случае поступления оплаты (получения внереализационного дохода) в течение календарного года, в котором имел место переход прав и обязанностей ИП к этой коммерческой организации в соответствии с пунктом 10 Положения № 365-З;

– на последнее число указанного календарного года - в иных случаях (часть первая пункта 24 Положения № 365-З).

Коммерческая организация для целей исчисления налога на прибыль принимает затраты, учитываемые при налогообложении, удовлетворяющие положениям статей 169 - 171 Налогового кодекса, понесенные ИП, права и обязанности которого перешли к ней в соответствии с пунктом 10 Положения № 365-З, до даты исключения его из ЕГР, но относящиеся к выручке от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, учтенной такой коммерческой организацией в период применения ею общего порядка налогообложения (часть вторая пункта 24 Положения № 365-З).

Товары (работы, услуги), денежные средства, имущественные права, иные активы, безвозмездно полученные коммерческой организацией при переходе к ней прав и обязанностей ИП в соответствии с пунктом 10 Положения № 365-З, не включаются в состав внереализационных доходов (пункт 15 Положения № 365-З).

Пример. ИП в 2024 году отгружены товары покупателю, оплата за которые не поступила ИП на дату создания им коммерческой организации (ИП в январе 2025 года создана коммерческая организация и ИП исключен из ЕГР).

Коммерческая организация применяет общий порядок налогообложения. Денежные средства за товары, отгруженные ИП в 2024 году, поступили в феврале 2025 года на счет в банке, который ранее был открыт ИП.

В рассматриваемой ситуации, независимо от поступления денежных средств в феврале 2025 года на счет в банке ИП (в силу норм пункта 24 Положения № 365-З) коммерческая организация обязана для целей исчисления налога на прибыль отразить выручку в 1 квартале 2025 года.

Пример. Вправе ли коммерческая организация, созданная ИП и применяющая общий порядок налогообложения, включить в состав затрат, учитываемых при налогообложении прибыли, покупную стоимость товаров реализованных такой организацией, но приобретенных и оплаченных ИП до создания коммерческой организации?

В рассматриваемой ситуации, в силу норм пункта 24 Положения № 365-3 коммерческая организация вправе при исчислении налога на прибыль учесть покупную стоимость товаров, приобретенных ИП до создания им коммерческой организации, переданных впоследствии на основании передаточного акта этой организации и реализованных этой организацией.

Пример. *Товары реализованы ИП до создания им коммерческой организации. Выручка за реализованные товары поступила ИП, и включена им в налоговую базу подоходного налога с физических лиц. При определении налоговой базы подоходного налога с физических лиц ИП не учел стоимость реализованных товаров, поскольку они не были им оплачены до даты создания коммерческой организации. Задолженность перед поставщиком товаров была погашена созданной ИП коммерческой организацией. Вправе ли в рассматриваемой ситуации коммерческая организация, созданная ИП и применяющая общий порядок налогообложения, включить в состав затрат, учитываемых при налогообложении прибыли, стоимость товаров, оплаченных этой организацией?*

В рассматриваемой ситуации, в силу норм пункта 24 Положения № 365-3 коммерческая организация не вправе учесть при налогообложении прибыли стоимость товаров, выручка от реализации которых не учитывалась при исчислении этой организацией налога на прибыль. При этом отсутствуют правовые основания для представления налоговой декларации (расчета) по подоходному налогу с физических лиц с внесенными изменениями и дополнениями по деятельности ИП.

Пример. *Вправе ли коммерческая организация, созданная ИП, не включать в состав внереализационных доходов имущество, право собственности на которое оформлено на физическое лицо, если такое имущество было вовлечено в хозяйственный оборот ИП и передано созданной ИП коммерческой организации?*

В рассматриваемой ситуации, при получении коммерческой организацией имущества, принадлежащего физическому лицу, а не ИП, создавшему эту коммерческую организацию в порядке, определенном Положением № 365-3, следует руководствоваться общими положениями статьи 174 Налогового кодекса, в частности подпунктом 3.7 пункта 3, подпунктом 4.8.4 пункта 4.

Так, если передача имущества происходит в пределах одного собственника, внереализационные доходы на основании подпункта 4.8.4 пункта 4 статьи НК, не возникают. В иных случаях стоимость имущества формирует у коммерческой организации внереализационные доходы на основании подпункта 3.7 пункта 3 статьи 174 НК.

Пример. *Вправе ли коммерческая организация, созданная ИП при уплате налога на прибыль зачесть сумму подоходного налога с физических лиц, удержанную на территории Российской Федерации при выплате ИП дохода, от осуществления предпринимательской деятельности?*

В рассматриваемой ситуации коммерческая организация не вправе при уплате налога на прибыль зачесть сумму подоходного налога с физических лиц, удержанную на территории Российской Федерации, при выплате ИП дохода, поскольку главой 16 Налогового кодекса не предусмотрена такая возможность.

Налог на добавленную стоимость

Коммерческая организация для целей исчисления налога на добавленную стоимость:

– при определении оборотов по реализации в налоговую базу не включает полученные суммы оплаты товаров (работ, услуг), имущественных прав, относящиеся к деятельности ИП, права и обязанности

которого перешли к ней в соответствии с пунктом 10 Положения № 365-3, если выполняется одно из следующих условий:

- обороты по их реализации были определены ИП в налоговой декларации (расчете) по налогу на добавленную стоимость;
- при их реализации ИП не являлся плательщиком налога на добавленную стоимость (подпункт 25.1 пункта 25 Положения № 365-3);
- при определении оборотов по реализации в соответствии с пунктом 1 статьи 114 Налогового кодекса в налоговую базу включает сумму оплаты товаров (работ, услуг), имущественных прав, произведенной ею после их приобретения на территории Республики Беларусь ИП, права и обязанности которого перешли к ней в соответствии с пунктом 10 Положения № 365-3, 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.

Положения подпункта 25.2 пункта 25 Положения № 365-3 подлежат применению также коммерческой организацией, применяющей особый режим налогообложения без уплаты налога на добавленную стоимость.

Коммерческая организация для целей подтверждения обоснованности применения ставки налога на добавленную стоимость в размере 0% в отношении указанных в пункте 1 статьи 122 Налогового кодекса товаров (работ, услуг), которые были отгружены (выполнены, оказаны) ИП, являвшимся плательщиком налога на добавленную стоимость до 1 января 2024 г. с оборотов по их реализации, и по которым на момент перехода к коммерческой организации прав и обязанностей в соответствии с пунктом 10 Положения № 365-3 не применена ставка налога на добавленную стоимость в размере 0%, 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, права и обязанности которого перешли к этой коммерческой организации в соответствии с пунктом 10 Положения № 365-3, подтверждающие обоснованность применения ставки налога на добавленную стоимость в размере 0% по таким оборотам по реализации (часть первая пункта 26 Положения № 365-3).

Отражение в налоговой декларации (расчете) по налогу на добавленную стоимость оборотов по реализации товаров (экспортируемых работ по производству товаров из давальческого сырья), указанных в части первой пункта 26 Положения № 365-3, производится коммерческой организацией в порядке, установленном подпунктами 5.1 - 5.4 пункта 5 статьи 123 Налогового кодекса, применительно к сроку, установленному налоговым законодательством для подтверждения фактического вывоза товаров за пределы Республики Беларусь.

Коммерческая организация для целей исчисления налога на добавленную стоимость в порядке, установленном пунктом 4 статьи 129 Налогового кодекса, вносит в налоговую декларацию (расчет) по налогу на добавленную стоимость изменения в части корректировки оборотов по реализации, установленной пунктом 1 статьи 129 Налогового кодекса, 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, права и обязанности которого перешли к такой коммерческой организации в соответствии с пунктом 10 Положения № 365-3.

Признаваемые налоговыми вычетами в соответствии с законодательством в 2024 году суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные (уплаченные) при приобретении либо уплаченные при ввозе товаров (работ, услуг), имущественных прав, по которым получены и подписаны электронные счета-фактуры ЭЦП ИП, являвшегося плательщиком налога на добавленную стоимость до 1 января 2024 г., и не принятые к вычету этим ИП до перехода его прав и обязанностей в 2024 году в соответствии с пунктом 10 Положения № 365-3 к коммерческой организации, подлежали передаче такой коммерческой организации в 2024 году в соответствии с передаточным актом и на основании электронного счета-фактуры, созданного и выставленного ИП не позднее даты государственной регистрации коммерческой организации.

Пример 1. В декабре 2023 года ИП отгружен продавцом – резидентом Республики Беларусь товар, в товаросопроводительных документах – ТТН-1 выделен налог на добавленную стоимость. Выручка от реализации этого товара поступила ИП в 2023 году.

Продавцом 10 января 2024 года выставлен электронный счет-фактура в адрес ИП с датой совершения операции, приходящейся на декабрь 2023 года. Товар оплачен ИП в феврале 2024 года. Электронный счет-фактура, выставленный продавцом 10 января 2024 года, подписан ИП в феврале 2024 года (т.е. после оплаты товара).

В 2023 году ИП являлся плательщиком налога на добавленную стоимость по оборотам по реализации им товаров, момент фактической реализации определял методом «по оплате» (пункт 1 статьи 140 Налогового кодекса в редакции, действовавшей до 01.01.2024). Вычету у такого предпринимателя подлежали суммы налога на добавленную стоимость, фактически уплаченные им при приобретении товаров на территории Республики Беларусь.

В изложенной ситуации суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные ИП в декабре 2023 года, но оплаченные в феврале 2024 года, признавались налоговыми вычетами в 2024 году (пункт 13 статьи 4 Закона Республики Беларусь от 27.12.2023 № 327-З «Об изменении законов по вопросам налогообложения»).

В случае создания ИП коммерческой организации в 2024 году, суммы налога на добавленную стоимость, признаваемые налоговыми вычетами в 2024 году, подлежали передаче такой коммерческой организации в 2024 году по передаточному акту на основании электронного счета-фактуры.

Пример 2. В январе 2025 года ИП ввезен товар с территории государств-членов ЕАЭС. Сумма налога на добавленную стоимость при ввозе товара на территорию Республики Беларусь уплачена в бюджет ИП за январь 2025 года (установленный срок уплаты 20.02.2025).

ИП по передаточному акту передал коммерческой организации, товар по стоимости, увеличенной на сумму исчисленного и уплаченного «ввозного» налога на добавленную стоимость.

Подлежит ли исчислению налог на добавленную стоимость с оборотов по реализации коммерческой организацией товаров, по которым ИП до создания такой организации уплачен налог на добавленную стоимость при ввозе этих товаров?

В рассматриваемой ситуации у коммерческой организации, применяющей общий порядок налогообложения, реализация товаров, ввезенных ИП до создания этой коммерческой организации и переданных ей ИП по передаточному акту, признается объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость и подлежит включению в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость в соответствии с подпунктом 1.1 пункта 1 статьи 115 Налогового кодекса.

С 1 января 2024 г. ИП не признаются плательщиками налога на добавленную стоимость по оборотам при реализации ими товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Республики Беларусь.

Учитывая положения пункта 14 статьи 132 Налогового кодекса суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные ИП при ввозе товаров, осуществленном с 01.01.2024, относятся на увеличение стоимости ввезенных товаров.

Таким образом, ИП по передаточному акту передает коммерческой организации, товар по стоимости, увеличенной на сумму «ввозного» налога на добавленную стоимость.

При этом следует учитывать, что для коммерческой организации самостоятельного выделения для вычета суммы налога на добавленную стоимость из стоимости товаров, полученных по передаточному акту от ИП, Положением № 365-З не предусмотрено.

Пунктом 1 статьи 130 Налогового кодекса определено, что при реализации товаров по свободным отпускным ценам плательщик налога на добавленную стоимость в цене товаров обязан предъявить покупателю этих товаров соответствующую сумму налога на добавленную стоимость.

Соответствующие сумма и ставка налога на добавленную стоимость в электронных счетах-фактурах и первичных учетных (расчетных) документах выделяются отдельной строкой (пункт 3 статьи 130 Налогового кодекса).