

**Комментарий Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь к Закону Республики Беларусь от 30 декабря 2022 № 230-З «Об изменении законов по вопросам налогообложения» в части исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость, далее – НДС**

1. Для белорусских организаций и индивидуальных предпринимателей с 01.01.2023 вводится обязанность исчисления и уплаты НДС при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Республики Беларусь у иностранных индивидуальных предпринимателей, не состоящих на учете в налоговом органе Республики Беларусь в качестве таковых.

*Справочно:*

*В настоящее время такая обязанность возложена на белорусских плательщиков согласно статье 114 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее - НК), только если ими покупки совершаются 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.*

Обязательства, установленные статьей 114 НК, возникают в отношении товаров (работ, услуг), имущественных прав, реализуемых на территории Республики Беларусь иностранными индивидуальными предпринимателями, момент фактической реализации которых согласно пункту 29 статьи 121 НК наступил с 01.01.2023.

2. В НК нормативно закреплены подходы, применявшиеся на практике, к порядку налогообложения НДС операций с уступкой права денежного требования:

2.1. в налоговую базу НДС включаются проценты за рассрочку оплаты уступленного права требования, взимаемые первоначальным кредитором с нового кредитора (подпункт 16.1 пункта 16 статьи 120 НК);

2.2. если первоначальный кредитор уступает право денежного требования новому кредитору с дисконтом, то при получении оплаты денежного требования от должника (за должника) или прекращении обязательств по иным основаниям (зачет, новация, отступное) по указанному требованию у нового кредитора образуется разница (превышение дохода над расходами за счет дискона), которая подлежит налогообложению НДС. Включение дискона в налоговую базу НДС предусмотрено подпунктом 16.4 пункта 16 статьи 120 НК. Корректировки НК регулируют возникновение объекта налогообложения, определение момента фактической реализации и особенности определения налоговой базы, в том числе, когда при погашении денежного требования новому кредитору оплата производится частями.

3. Согласно дополнениям, внесенным в пункт 2 статьи 116 НК, территория Республики Беларусь не признается местом реализации товаров, помещенных белорусским плательщиком в Республике Беларусь

под таможенную процедуру таможенного склада с последующим оформлением таможенной процедуры таможенного транзита в адрес налогоплательщика другого государства - члена Евразийского экономического союза, если перевозка (транспортировка) этих товаров начата с территории Республики Беларусь и завершена в другом государстве - члене Евразийского экономического союза. При этом налоговые вычеты по таким товарам, местом реализации которых территория Республики Беларусь не признается, осуществляются в общеустановленном порядке, т.е. без учета ограничений, установленных частью первой подпункта 3.2 пункта 3 статьи 133 НК.

Данные положения согласно статье 8 Закона Республики Беларусь «Об изменении законов по вопросам налогообложения» применяются в отношении операций по отгрузке товаров, совершенных с 01.07.2022.

4. Корректировка подпункта 1.2 пункта 1 статьи 118 НК является уточнением применяемого на практике согласно разъяснениям Министерства по налогам и сборам и Министерства здравоохранения порядка освобождения от НДС (налогообложения НДС) косметологических и физиотерапевтических услуг. Такие услуги всегда облагались НДС, если их характер был нелечебный. Косметологические и физиотерапевтические услуги, оказываемые по медицинским показаниям в целях достижения определенного терапевтического эффекта, являются услугами лечебного характера, т.е. освобождаемыми от НДС.

5. В НК перенесены положения Указа Президента Республики Беларусь от 14 апреля 2011 г. № 145 «О некоторых вопросах налогообложения в сферах культуры и информации» (далее – Указ № 145).

Перечень услуг в сфере культуры (приложение 1 к Указу № 145) перенесен в подпункт 1.7 пункта 1 статьи 118 НК.

Пунктом 3 Указа № 145 Министерству культуры даны полномочия выдавать заключения об отнесении организаций к организациям культуры. Эти полномочия закреплены в подпункте 7.5 пункта 7 статьи 115 НК: Министерство культуры по мере обращения выдает организациям заключения об отнесении их в календарном году к организациям культуры.

*Справочно:*

*Ранее порядок отнесения организации культуры был разъяснен пунктом 5 письма Министерства культуры Республики Беларусь и Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 14 июня 2011 г. № 10-26/1447/2-1-9/257.*

Приложение 3 к Указу № 145 содержит виды деятельности, относимые к культурной деятельности для целей НДС и налога на прибыль, их перечень включен в НК в виде отдельного приложения 34.

6. Подпункт 1.9 пункта 1 статьи 118 НК и подпункт 1.7 пункта 1 статьи 119 НК содержат льготы в отношении культурных ценностей,

реализованных на территории (ввезенных на территорию) Республики Беларусь, основанием применения которых является заключение Министерства культуры.

Перечень культурных ценностей определен в приложении 35 к НК в том виде, в каком он приведен в едином перечне товаров, к которым применяются меры нетарифного регулирования в торговле с третьими странами. Министерству культуры предоставлены полномочия выдавать заключения в порядке, установленном Советом Министров Республики Беларусь.

7. В целях комплексного регулирования в НК перенесены:

- положения Указа Президента Республики Беларусь от 7 февраля 2006 г. № 84 «Об особенностях определения объектов налогообложения по налогу на прибыль и налогу на добавленную стоимость для обеспечения телерадиовещания» (подпункт 2.5 пункта 2 статьи 115 НК);

- положения Указа Президента Республики Беларусь от 25 ноября 2004 г. № 573 «Об освобождении от обложения налогом на добавленную стоимость оборотов по реализации имущественных прав на некоторые объекты интеллектуальной собственности» (подпункт 1.10.6 пункта 1 статьи 118 НК);

- в виде отдельного приложения 36 перечень изделий народных художественных ремесел, утвержденный Указом Президента Республики Беларусь от 7 февраля 2006 г. № 81 «Об утверждении перечня изделий народных художественных ремесел призванного художественного достоинства, обороты по реализации которых на территории Республики Беларусь освобождаются от обложения налогом на добавленную стоимость» (подпункт 1.15 пункта 1 статьи 118 НК);

- положения пункта 2 Указа Президента Республики Беларусь от 8 июля 2013 г. № 308 «О некоторых вопросах организации производства и реализации слуцких поясов» (подпункт 1.54 пункта 1 статьи 118 НК);

- положения пункта 6 Указа Президента Республики Беларусь от 14 марта 2022 г. № 93 «О дополнительных мерах по обеспечению стабильного функционирования экономики» (подпункт 1.55 пункта 1 статьи 118 НК);

- положения Указа Президента Республики Беларусь от 24 декабря 2015 г. № 521 «О производстве художественных изделий из хрусталя и стекла и изделий медицинского назначения из стекла» (подпункт 1.19-1 статьи 119 НК и соответствующее приложение 37 к НК);

- положения Указа Президента Республики Беларусь от 19 марта 2020 г. № 103 «О мерах по развитию гражданской авиации» (подпункт 1.19-2 статьи 119 НК);

- положения подпункта 1.5 пункта 1 Указа Президента Республики Беларусь от 24 августа 2022 г. № 298 «О налогообложении» (пункт 2 статьи 126 НК);

- положения пункта 8 Указа Президента Республики Беларусь от 25 января 2018 г. № 29 «О налогообложении» с одновременным уточнением, что белорусские индивидуальные предприниматели обязаны исчислять НДС согласно статье 114 НК при приобретении электронных услуг у тех нерезидентов, которые не состоят на учете в налоговом органе Республики Беларусь (пункт 1 статьи 141 НК).

8. С 01.01.2023 исключаются следующие льготы по НДС:

8.1. освобождение от НДС носителей экземпляров фильмов, ввозимых организациями культуры на территорию Республики Беларусь (подпункт 1.7 пункта 1 статьи 119 НК);

8.2. освобождение от НДС установок, комплектующих и запасных частей к ним по использованию возобновляемых источников энергии, ввозимых на территорию Республики Беларусь (подпункт 1.16 пункта 1 статьи 119 НК);

8.3. освобождение от НДС семян, ввозимых на территорию Республики Беларусь для государственного сортиспытания (подпункт 1.6. пункта 1 статьи 119 НК);

8.4. освобождение от НДС оборотов по реализации организациями культуры, а также Национальной государственной телерадиокомпанией Республики Беларусь, ЗАО «Второй национальный телеканал», «Столичное телевидение»:

работ по тиражированию фильмов и аудиозаписей (абзац пятый подпункта 1.8 пункта 1 статьи 118 НК);

вспомогательных работ, выполняемых на технологической основе кинематографии при производстве фильмов (абзац шестой подпункта 1.8 пункта 1 статьи 118 НК).

9. С учетом норм Закона Республики Беларусь от 19 апреля 2022 г. № 164-З «О платежных системах и платежных услугах» пункт 1 статьи 118 НК дополнен подпунктом 1.56, предусматривающим с 01.01.2023 льготу по НДС в отношении платежных услуг, оказываемых поставщиками платежных услуг,ключенными Национальным банком в реестр поставщиков платежных услуг и не являющимися банками, а также соответствующими платежным услугам платежных операций.

Указанная в НК льгота призвана установить равные условия по освобождению от НДС поставщиков платежных услуг по аналогии с освобождением от НДС, предоставленным НК банкам при оказании ими платежных услуг.

10. В пункте 10 статьи 120 НК нормативно закреплены подходы, применяющиеся на практике, к порядку определения налоговой базы НДС

лизингодателями как разницы между ценой реализации транспортного средства лизингополучателю и ценой его приобретения без НДС у юридического лица, являющегося комиссионером по отношению к физическому лицу, выступающему комитентом.

*Справочно:*

*Данный вопрос разъяснен письмом Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 10 марта 2022 г. № 2-1-9/Mi-00370.*

11. С 01.01.2023 изменяется порядок определения налоговой базы НДС для белорусских автомобильных перевозчиков, если международная перевозка грузов выполняется последовательно несколькими перевозчиками по единой CMR. Налоговая база, облагаемая НДС по нулевой ставке, будет определяться как перевозка, выполненная белорусским перевозчиком собственными силами.

*Справочно:*

*Ранее порядок определения налоговой базы НДС по автомобильной перевозке, выполненной по договору перевозки, из сути которого не вытекает, что помимо автомобильной перевозки осуществляются услуги, относимые к транспортно-экспедиционной деятельности, был разъяснен письмом Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 7 сентября 2022 г. № 2-1-10/05274 «О налоговой базе НДС по перевозке, выполненной последовательно несколькими перевозчиками по единой CMR-накладной», которое в этой части с 01.01.2023 является неактуальным.*

12. Устанавливается особый порядок определения налоговой базы НДС согласно пункту 42 статьи 120 НК:

при реализации приобретенных (ввезенных) менее чем 1 год назад товаров по цене ниже цены приобретения – налоговая база определяется как цена приобретения. При этом предусмотрены исключения как для отдельных товаров, так и для отдельных операций, совершаемых с товарами;

при реализации лизингополучателями выкупленных транспортных средств, когда-то бывших предметом лизинга, по цене ниже контрактной стоимости предмета лизинга – налоговая база определяется как контрактная стоимость или как определенная в установленном порядке оценочная стоимость, если срок действия договора финансовой аренды (лизинга), предусматривавшего выкуп предмета лизинга, составлял менее 5 лет;

при реализации приобретенного (ввезенного) менее чем 5 лет назад основного средства, являющегося транспортным средством, по цене ниже остаточной стоимости — налоговая база определяется как цена приобретения или как определенная в установленном порядке оценочная стоимость.

В целях налогового администрирования предусмотрено, что:

на положительную разницу между суммой налоговой базы и ценой реализации выставляется на Портал дополнительный ЭСЧФ, а в адрес покупателя направляется ЭСЧФ исходя из цены реализации. Указанная

разница исключается из суммы оборота при определении процента удельного веса, принимаемого для распределения налоговых вычетов методом удельного веса.

**Вопрос 1.** Организация (лизингополучатель) в декабре 2022 года по договору финансовой аренды (лизинга), срок которого составлял 2 года, выкупила транспортное средство (автомобиль), являвшийся предметом лизинга, по выкупной стоимости 5000 руб. Контрактная стоимость предмета лизинга составляла 600 000 руб. В феврале 2023 года планируется осуществить его реализацию по остаточной стоимости, которая будет составлять 4500 руб. Оценка автомобиля проводиться не будет. Налоговая база НДС будет определяться как контрактная стоимость предмета лизинга (600 000 руб.) или как цена реализации автомобиля (4500 руб.)?

**Ответ:** Если оценка автомобиля, бывшего предметом лизинга, производиться не будет, то налоговая база НДС будет определяться исходя из контрактной стоимости предмета лизинга 600 000 руб. (подпункт 42.2 пункта 42 статьи 120 НК).

**Вопрос 2:** Организация занимается грузоперевозками. Грузовые автомобили приобретаются по договорам финансовой аренды (лизинга), срок действия которых 4 года. После выкупа автомобили эксплуатируются в организации ещё 2-3 года. При реализации таких автомобилей необходимо руководствоваться подпунктом 42.2 пункта 42 статьи 120 НК?

**Ответ:** При реализации транспортных средств, бывших предметом лизинга, налоговая база НДС определяется согласно подпункту 42.2 пункта 42 статьи 120 НК. При этом учитывается срок действия договора финансовой аренды (лизинга), срок эксплуатации автомобиля после его выкупа не важен.

13. Устанавливается момент для исчисления НДС в отношении сумм увеличения налоговой базы НДС как дата отражения их в бухгалтерском учете, если в учетной политике плательщика отсутствуют положения об определении момента их фактической реализации (подпункт 28.2 пункта 28 статьи 121 НК).

14. Отменяется обязанность представления в налоговый орган:

14.1. на бумажном носителе контракта и первичных учетных документов (актов приема-передачи) в качестве подтверждения обоснованности применения нулевой ставки НДС при реализации с 01.01.2023 товаров, перемещаемых по системе магистральных трубопроводов или по линиям электропередачи (пункт 4 статьи 123 НК);

14.2. реестра документов, подтверждающих выполнение работ (оказание услуг) по ремонту, техническому обслуживанию зарегистрированных в иностранном государстве транспортных средств,

являющегося приложением 10 к форме налоговой декларации (расчета) по НДС (часть вторая пункта 8 статьи 126 НК).

Основанием для применения нулевой ставки НДС при реализации таких работ (услуг) с 01.01.2023 будет являться наличие у плательщика соответствующих документов и направление на Портал ЭСЧФ с указанием в нем сведений, ранее отражаемых в приложении 10 к форме налоговой декларации (расчета) по НДС.

Обращаем внимание, что, возможно, потребуются доработки программного обеспечения учетных систем плательщиков.

По работам (услугам), выполненным (оказанным) с 01.01.2023, плательщик обязан выставлять на Портал ЭСЧФ с обязательным заполнением графы 3.2 «ОКЭД» раздела 6 ЭСЧФ.

15. Для организаций, применяющих УСН и исчисляющих с 2023 г. налог при УСН кассовым методом:

15.1. отчетным периодом НДС определен только квартал (подпункт 2.2 пункта 2 статьи 127 НК).

Необходимость исчисления НДС может возникнуть, например, при исполнении обязанности по уплате в бюджет НДС, установленной статьей 114 НК.

Отчетным периодом остается квартал до конца года, даже если такой плательщик в течение года перейдет с УСН на общий порядок налогообложения;

15.2. предоставлена возможность на сумму «ввозного» НДС, взимаемого налоговыми органами, создавать и выставлять на Портал один ЭСЧФ под одно заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, даже если в этом заявлении отражены товары, принятые к учету одной и (или) разными датами по нескольким транспортным документам от одного продавца (часть четвертая подпункта 9.2 пункта 9 статьи 131 НК).

16. В случае выбора юридическим лицом, применяющим общий порядок налогообложения (индивидуальным предпринимателем, являющимся плательщиком НДС при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав), ежеквартального способа уплаты НДС в 2023 г., необходимо представить налоговую декларацию (расчет) по НДС за истекший 2022 г. (12 месяцев или IV квартал) с проставлением в ней соответствующей отметки в строке «Выбор со следующего налогового, отчетного периода способа уплаты НДС по части I налоговой декларации (расчета)» по сроку не позднее 20.01.2023 (представление уточненной налоговой декларации (расчета) по НДС за 2022 г. с проставлением отметки допускается не позднее 20.02.2023), иначе отчетным периодом НДС будет являться календарный месяц (подпункт 2.4 пункта 2 статьи 127 НК).

17. В пункте 5 статьи 128 НК закреплен порядок налогообложения по расчетной ставке НДС безвозмездно переданных товаров, если при их приобретении продавцом была выделена расчетная ставка НДС. Такой механизм применяется в настоящее время исходя из порядка заполнения налоговой декларации (расчета) по НДС, определенного Инструкцией о порядке заполнения налоговых деклараций (расчетов) по налогам (сборам), книги покупок, утвержденной постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 3 января 2019 г. № 2.

18. Предоставлена возможность уменьшения налоговой базы НДС на суммы санкций, ранее включенные в налоговую базу НДС и впоследствии отмененные на основании судебного постановления (пункт 9 статьи 129 НК).

19. В отношении товаров, подлежащих прослеживаемости и приобретенных юридическими лицами через подотчетных лиц в розничной торговле, с 01.01.2023 устанавливается право организации розничной торговли отказать в выставлении ЭСЧФ по требованию юридического лица, если покупатель (юридическое лицо) не подписал ЭЦП электронную накладную (пункт 6-1 статьи 131 НК).

**Пример:**

Организация реализует шины в розничном магазине. Покупатель приобрел шины через подотчетное лицо в декабре 2022 года и своевременно (20.12.2022) обратился за выставлением в его адрес ЭСЧФ.

Учитывая, что норма пункта 6-1 статьи 131 НК введена только с 01.01.2023, должен ли продавец (организация розничной торговли) выставить покупателю ЭСЧФ по сроку 10.01.2023, если покупатель не подписал ЭЦП электронную накладную в 2022 г. и не подпишет ее в 2023 г.?

В данной ситуации у продавца по сроку 10.01.2023 нет обязанности выставить ЭСЧФ покупателю, поскольку покупатель не подписал ЭЦП электронную накладную.

20. В зависимости от порядка корректировки (уменьшения) налоговой базы НДС, установленного частью третьей пункта 9 статьи 129 НК, установлены сроки выставления на Портал ЭСЧФ на суммы отмененных сумм санкций при заключении мирового соглашения, соглашения о примирении, медиативного соглашения, международного медиативного соглашения или на основании судебного постановления (подпункт 8.11 пункта 8 статьи 131 НК).

21. Предоставлена возможность выставления на Портал одного итогового ЭСЧФ за месяц по анализируемым сделкам при приобретении у нерезидентов услуг по перевозке грузов и транспортно-экспедиционных услуг (пункт 23-1 статьи 131 НК).

22. Установлено ограничение на вычет сумм НДС по приобретенным (ввезенным) с 01.01.2023 товарам (работам, услугам), имущественным правам, оплаченным за счет средств безвозмездной (спонсорской) помощи.

23. Для индивидуальных предпринимателей, ставших плательщиками НДС при реализации в 2023 г. товаров (работ, услуг), имущественных прав и выделяющих из остатков товаров (за исключением основных средств) суммы входного НДС для вычета по результатам инвентаризации, установлена обязанность подписать ЭСЧФ по таким товарам не позднее 20-го числа месяца, с которого они признаются плательщиками НДС (часть третья подпункта 26.2 пункта 26 статьи 133 НК).

По результатам инвентаризации самостоятельно выделенные индивидуальным предпринимателем суммы входного НДС на основании подписанных им ЭЦП ЭСЧФ отражаются в учете доходов и расходов индивидуального предпринимателя.

Например, в случае признания индивидуального предпринимателя плательщиком НДС с 01.01.2023 такие суммы входного НДС могут быть приняты к вычету на основании ЭСЧФ, подписанных индивидуальным предпринимателем ЭЦП не позднее 20.01.2023.

24. При безвозмездной передаче товаров предоставлена возможность выделения по расчетной ставке для вычета суммы входного НДС, если предъявленная сумма НДС по такой ставке была ранее отнесена плательщиком, не осуществляющим предпринимательскую деятельность, на увеличение стоимости товара (часть третья подпункта 26.4 пункта 26 статьи 133 НК).

25. В пункте 8 статьи 134 НК нормативно закреплены подходы, применяющиеся на практике, к распределению налоговых вычетов прошлого налогового периода по основным средствам и нематериальным активам методом удельного веса, если в учетной политике организации (решении индивидуального предпринимателя) отсутствует указание о выбранном порядке принятия к вычету равными долями (1/12 или 1/4).

26. Для белорусских субъектов хозяйствования, осуществляющих электронную дистанционную продажу товаров, местом реализации которых территория Республики Беларусь не признается, необходимо отметить следующие корректировки НК, внесенные в целях совершенствования положений, регламентирующих налогообложение таких товаров, с учетом международного опыта и возникавших на практике вопросов:

26.1. согласно подпункту 2.38 пункта 2 статьи 13 НК под электронной дистанционной продажей товаров понимается реализация

товаров покупателю, даже если условия оплаты товаров и их доставки размещаются (предлагаются) на электронной торговой площадке;

26.2. согласно подпункту 2.37 пункта 2 статьи 13 НК под электронной торговой площадкой понимается информационная система, предназначенная для организации и совершения покупок (продаж) в электронном формате, которая может размещаться не только на сайте в сети Интернет, но и представлять собой мобильное приложение;

26.3. согласно дополнению, внесенному в подпункт 1.3 пункта 1 статьи 116 НК, уточняется, что в качестве документов, подтверждающих место реализации товаров при их электронной дистанционной продаже, могут использоваться:

транспортные (товаросопроводительные) документы с отметкой покупателя о получении товара;

транспортные (товаросопроводительные) документы, подтверждающие передачу товаров на склад иностранной организации, иностранного индивидуального предпринимателя, осуществляющих электронную дистанционную продажу товаров, а также информация из отчета о продаже товаров, детализации к такому отчету в части сведений о государстве, на территорию которого товар доставлен покупателю.

27. В действующих государственных стандартах Республики Беларусь, в которых устанавливаются общие технические требования к обуви резиновой (спортивной, рабочей и др.) или обуви валяной, а также требования безопасности, к маркировке, упаковке и методам контроля обуви не установлены критерии отнесения обуви к категориям «резиновая обувь» или «валяная обувь», что вызывало трудности с применением 10%-ной ставки НДС в отношении такой обуви. В целях решения данного вопроса примечание <\*\*\*\*> к приложению 26 к НК изложено в новой редакции.