

**МІНІСТЭРСТВА
ПА ПАДАТКАХ І ЗБОРАХ
РЭСПУБЛІКІ БЕЛАРУСЬ**

вул. Савецкая, 9, 220010, г. Мінск
gnk@mail.belpak.by
тэл. 8 (017) 229 79 12, 229 79 13, факс 222 66 87

**МИНИСТЕРСТВО
ПО НАЛОГАМ И СБОРАМ
РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ**

ул. Советская, 9, 220010, г. Минск
gnk@mail.belpak.by
тел. 8 (017) 229 79 12, 229 79 13, факс 222 66 87

08.01.2018 № 2-2-10/00036

на № ад

Инспекции МНС
по областям и г.Минску
(электронная почта)

**Налогообложение
иностранной безвозмездной помощи**

Министерство по налогам и сборам направляет разъяснения по отдельным актуальным вопросам, связанным с налогообложением иностранной безвозмездной помощи.

Налог при упрощенной системе налогообложения.

1. Вопрос: Общественное объединение применяет в 2017 году упрощенную систему налогообложения (далее – УСН) без уплаты налога на добавленную стоимость (далее – НДС). Отчетный период налога при УСН – календарный квартал.

В сентябре 2017 года общественным объединением получена иностранная безвозмездная помощь (далее – ИБП) в иностранной валюте. Согласно удостоверению о регистрации ИБП от 19.10.2017, полученному объединением 20.10.2017, сумма ИБП частично освобождена от налога при УСН.

Подлежит ли часть суммы ИБП, освобожденная в соответствии с законодательством от налога при УСН, отражению:

в разделе I налоговой декларации (расчета) по налогу при УСН за III квартал 2017 года;

в приложении к налоговой декларации (расчету) по налогу при УСН «Сведения о размере и составе использованных льгот»?

Ответ: Исходя из положений части седьмой пункта 2 статьи 288, подпункта 4.9.6 пункта 4 статьи 128 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее - Кодекс) в состав внереализационных доходов, в том числе для целей исчисления налога при УСН, не включаются товары (работы, услуги), имущественные права, денежные средства безвозмездно полученные в качестве ИБП в порядке и на условиях, установленных Президентом Республики Беларусь.

Порядок получения и использования иностранной безвозмездной помощи регулируется Декретом Президента Республики Беларусь от 31.08.2015 № 5 «Об иностранной безвозмездной помощи» (далее – Декрет № 5).

Согласно пункту 7 Инструкции о порядке заполнения налоговых деклараций (расчетов) по налогам (сборам), книги покупок, утвержденной постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 24.12.2014 № 42, при применении льготы по налогу при УСН приложение к форме налоговой декларации (расчета) по налогу при УСН «Сведения о размере и составе использованных льгот» заполняется плательщиком однократно по истечении календарного года.

Следовательно, в приведенной ситуации часть суммы ИБП, освобожденная в соответствии с законодательством от налога при УСН:

не подлежит отражению в разделе I налоговой декларации (расчета) по налогу при УСН за III квартал 2017 года;

отражается в приложении «Сведения о размере и составе использованных льгот», заполняемом и представляемом в налоговый орган по месту постановки на учет по итогам налогового периода (календарного года) с налоговой декларацией (расчетом) по налогу при УСН за IV квартал 2017 года.

2. Вопрос: По какому курсу сумма ИБП, полученная в иностранной валюте и не освобожденная от налога при УСН, включается в состав внереализационных доходов для целей исчисления налога при УСН? Какая ставка налога при УСН применяется?

Ответ: Согласно части девятой пункта 2 статьи 288 Кодекса при определении организациями налоговой базы налога при УСН внереализационные доходы в иностранной валюте пересчитываются в белорусские рубли по официальному курсу, установленному Национальным банком Республики Беларусь на дату их отражения.

Исходя из положений части одиннадцатой пункта 2 статьи 288, подпункта 3.8 пункта 3 статьи 128 Кодекса внереализационные доходы в виде безвозмездно полученных денежных средств отражаются на дату их поступления.

Согласно пункту 1 статьи 289 Кодекса ставка налога при УСН устанавливается в размере 16% в отношении внереализационных доходов, указанных в подпункте 3.8 пункта 3 статьи 128 Кодекса.

Следовательно, полученная в иностранной валюте сумма ИБП, не освобожденная от налога при УСН, включается в состав внереализационных доходов для целей исчисления налога при УСН по ставке 16% по официальному курсу, установленному Национальным банком Республики Беларусь на дату ее поступления.

Налог на прибыль.

1. Вопрос: Следует ли некоммерческой организации, получающей ИБП, в том числе не освобожденную от налогообложения налогом на прибыль Управлением делами Президента Республики Беларусь по согласованию с Президентом Республики Беларусь, включать в состав внереализационных расходов все расходы на уставную деятельность?

Ответ: С учетом положений пункта 1 статьи 129 Кодекса суммы фактически понесенных расходов, необходимых для осуществления деятельности организации и непосредственно не связанных с производством и реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав, понесенные при отсутствии предпринимательской деятельности и покрываемые в этой связи за счет средств иностранной безвозмездной помощи, могут быть отражены в составе внереализационных расходов с учетом общих ограничений, вытекающих из требований статьи 131 Кодекса.

Суммы расходов, не поименованные в статье 129 Кодекса, но при этом не относящиеся к перечисленным в пункте 2 статьи 131 Кодекса, подлежат включению в состав внереализационных расходов в соответствии с подпунктом 3.27 пункта 3 статьи 129 Кодекса на дату их осуществления.

К примеру, в состав внереализационных расходов могут быть отнесены осуществляемые за счет средств ИБП, не освобожденных от налогообложения налогом на прибыль, расходы на ремонт офисного помещения, находящегося на балансе некоммерческой организации, но только в части, не подлежащей отнесению на увеличение стоимости объекта основного средства в соответствии с правилами бухгалтерского учета.

Также следует учитывать, что у некоммерческих организаций оплата ряда расходов, необходимых для осуществления ими уставной деятельности, подлежит осуществлению за счет средств членских взносов. Соответственно, такие расходы учету при налогообложении прибыли не подлежат.

Расходы, осуществляемые за счет ИБП, освобожденной от налога на прибыль, также не подлежат учету при налогообложении.

2. Вопрос: Возможно ли отнесение в 2017 году в состав внереализационных расходов некоммерческой организации сумм расходов по оплате аренды помещения за декабрь 2017 г., фактически оплаченных в январе 2018 г.?

К расходам какого налогового периода следует отнести произведенную в декабре 2017 г. предварительную оплату за аренду помещения за январь 2018 г.?

Ответ: Не покрываемые членскими взносами расходы по оплате за аренду помещений, производимые в соответствии с планом использования ИБП за счет средств ИБП, не освобожденной от налога на прибыль, могут быть учтены при исчислении налога на прибыль в соответствии с подпунктом 3.27 пункта 3 статьи 129 Кодекса на дату их осуществления.

3. Вопрос: В декабре 2017 года некоммерческой организацией за счет средств ИБП, не освобожденных от налога на прибыль, оплачены канцелярские товары и другие расходные материалы, необходимые для текущей работы по действующим проектам и программам. Списание указанных материалов будет производиться частично в декабре 2017 г., а частично в январе 2018 г.

Кроме того, организацией оплачены и введены в эксплуатацию инвентарь и хозяйственные принадлежности, начислен износ в размере 50% от суммы приобретения.

В каком размере возникает внереализационный расход?

Ответ: Согласно подпункту 3.27 пункта 3 статьи 129 Кодекса в состав внереализационных расходов включаются другие расходы, потери, убытки плательщика при осуществлении своей деятельности, непосредственно не связанные с производством и реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав. Такие расходы отражаются не ранее даты их фактического осуществления (возникновения).

4.Вопрос: Возможно включение в состав внереализационных расходов в 2017 году сумм налога на недвижимость и налога на прибыль, оплаченных за 2016 год?

Ответ: Статьей 190 Кодекса предусмотрен учет при налогообложении прибыли сумм налога на недвижимость, за исключением:

исчисленных по объектам сверхнормативного незавершенного строительства;

исчисленных по капитальным строениям (зданиям, сооружениям), их частям, включенным в перечень неиспользуемого (неэффективно используемого) имущества;

возмещаемых ссудополучателем ссудодателю, обязанность возмещения которых предусмотрена актами Президента Республики Беларусь.

Следовательно, соответствующие вышеприведенным условиям суммы налога на недвижимость, покрываемые в связи с отсутствием предпринимательской деятельности за счет средств ИБП, не освобожденной от налога на прибыль (при условии, что уплата налога на недвижимость является целью использования ИБП), могут быть включены некоммерческими организациями в состав внереализационных расходов в периоде их фактической уплаты.

При этом, если в качестве источников уплаты данных сумм налога на недвижимость предусмотрены членские взносы, включение сумм налога на недвижимость в состав внереализационных расходов не производится.

Включение в состав внереализационных расходов сумм налога на прибыль Кодексом не предусмотрено.

5.Вопрос: В каком порядке учитывается при налогообложении прибыли курсовая разница от продажи иностранной валюты, полученной в качестве иностранной безвозмездной помощи?

Ответ: В соответствии с требованиями подпункта 3.19-4 пункта 3 статьи 128 и подпункта 3.26-2 пункта 3 статьи 129 Кодекса доходы (убытки) от продажи иностранной валюты в сумме положительной (отрицательной) разницы, образовавшиеся вследствие отклонения курса продажи иностранной валюты от официального курса, установленного Национальным банком Республики Беларусь на дату продажи, подлежат включению в состав

внереализационных доходов (расходов) соответственно.

При этом, ни Кодекс, ни Декрет № 5 не содержат особенностей налогообложения указанных доходов (убытков), образовавшихся в результате обязательной продажи иностранной валюты, полученной в качестве иностранной безвозмездной помощи.

Следовательно, доходы (убытки) от продажи иностранной валюты в сумме положительной (отрицательной) разницы, образовавшиеся вследствие отклонения курса продажи иностранной валюты от официального курса, установленного Национальным банком Республики Беларусь на дату продажи, подлежат включению в состав внереализационных доходов (расходов) соответственно.

6. Вопрос: Для возврата донору неиспользованной части ИБП, следует приобрести определенное количество валюты. Включается ли в состав внереализационных расходов сумма разницы между курсом покупки и официальным курсом белорусского рубля к соответствующей иностранной валюте, установленным Национальным банком Республики Беларусь на момент покупки валюты?

Ответ: Поскольку при неиспользовании части ИБП возврату донору подлежит сумма валюты, являющаяся эквивалентом неиспользованной суммы белорусских рублей, возникновение отклонений между курсами при приобретении валюты для целей учета при налогообложении не имеет места.

7. Вопрос: Средства для проектов грантополучателей от донора поступают на счет общественного объединения, которые после регистрации ИБП перечисляются соответствующим организациям-грантополучателям. У кого возникает обязанность уплаты налога на прибыль в отношении сумм ИБП, предназначенных на оплату общехозяйственных расходов и не освобожденных от налога на прибыль Управлением делами Президента Республики Беларусь по согласованию с Президентом Республики Беларусь – у общественного объединения либо у организаций-грантополучателей?

Ответ: Согласно Положению о порядке получения, учета, регистрации, использования иностранной безвозмездной помощи, контроля за ее получением и целевым использованием, а также регистрации гуманитарных программ, утвержденному Декретом № 5 (далее – Положение), получателями ИБП являются физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, зарегистрированные в Республике Беларусь, и юридические лица Республики Беларусь, в том числе государственные органы, получившие помощь в пользование, владение и (или) распоряжение от отправителей, а также получившие помощь в порядке ее распределения согласно плану целевого использования помощи.

Следовательно, в случаях, когда из удостоверения о регистрации ИБП и плана целевого использования (распределения) ИБП, согласованного Департаментом по гуманитарной деятельности Управления делами Президента Республики Беларусь следует, что средства ИБП, получаемые общественным

объединением и не освобожденные от налогообложения Управлением делами Президента Республики Беларусь по согласованию с Президентом Республики Беларусь, подлежат направлению в соответствии с планом целевого использования организациям-грантополучателям для оплаты ими общехозяйственных расходов, в отношении указанных сумм возникает необходимость их включения в состав внереализационных доходов организаций-грантополучателей, как юридических лиц, получивших помощь в порядке ее распределения согласно плану целевого использования помощи (в пределах сумм, причитающихся каждой из перечисленных организаций).

8. Вопрос: В каком порядке следует производить отражение сумм ИБП в налоговой декларации (расчете) по налогу на прибыль?

Ответ: Исходя из общих требований по заполнению налоговой декларации (расчета) по налогу на прибыль, форма которой приведена в приложении 3 к постановлению Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 24.12.2014 № 42 "О некоторых вопросах, связанных с исчислением и уплатой налогов, сборов (пошлин), иных платежей, контроль за исчислением и уплатой которых осуществляют налоговые органы», сумма ИБП, не освобожденная от налога на прибыль, подлежит отражению в строке 4.1 «внереализационные доходы, в том числе» части 1 налоговой декларации (расчета) по налогу на прибыль.

Сумма ИБП, освобожденная от налога на прибыль, отражению в части 1 налоговой декларации (расчета) по налогу на прибыль не подлежит.

Также при наличии освобождения от налогообложения возникает обязанность заполнения сведений о размере и составе использованных льгот по форме, приведенной в приложении к форме налоговой декларации (расчета) по налогу на прибыль.

Кроме того, в соответствии с подпунктом 36.1 Положения при использовании налоговых льгот по налогу на прибыль получатели ИБП обязаны представить в инспекцию Министерства по налогам и сборам по месту постановки их на учет одновременно с налоговой декларацией (расчетом) по налогу на прибыль копию удостоверения, содержащего сведения об установленных видах налоговых льгот, а также копию плана, согласованного Департаментом.

Налог на добавленную стоимость.

1. Вопрос: В каких ситуациях при получении помощи юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями (получатели) применяется налоговая преференция по НДС, установленная пунктом 31 Положения о порядке получения, учета, регистрации, использования иностранной безвозмездной помощи, контроля за ее получением и целевым использованием, а также регистрации гуманитарных программ (далее – Положение), утвержденного Декретом Президента Республики Беларусь от 31.08.2015 № 5?

Ответ: Принимая во внимание сущность налога на добавленную стоимость, налоговые обязательства по исчислению и уплате НДС могут возникать у:

- продавцов товаров (работ, услуг), имущественных прав - при их реализации на территории Республики Беларусь;
- импортеров товаров - при их ввозе на территорию Республики Беларусь;
- покупателей – резидентов Республики Беларусь - при приобретении на территории Республики Беларусь товаров (работ, услуг), имущественных прав 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. *(Справочно. Налоговой базой НДС в этом случае является стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав.)*

Соответственно, получатели ИБП, которая может предоставляться либо в виде денежных средств либо в виде товаров, применяют указанную налоговую преференцию по НДС (т.е. не производят исчисление и уплату НДС), если помощь в виде товаров ввозится получателем на территорию Республики Беларусь. В других случаях при получении ИБП налоговое законодательство не возлагает на получателя налоговых обязательств по НДС, поэтому необходимости в применении налоговой преференции не возникает.

2. Вопрос: Некоммерческая организация является получателем ИБП в виде денежных средств. Далее за счет этих средств ею приобретаются товары и осуществляется их безвозмездная передача малообеспеченным гражданам, гражданам, нуждающимся в поддержке государства, лицам, которые в силу своих физических особенностей, особенностей психофизического развития и иных обстоятельств не могут самостоятельно реализовать свои права и законные интересы (далее – малообеспеченные граждане).

1. Товары, приобретаемые некоммерческой организацией за счет ИБП, приобретаются ею с учетом либо без учета НДС?
2. Производится ли при указанной безвозмездной передаче исчисление и уплата НДС, и в каком порядке?

Ответ: 1. По общему порядку товары, приобретаемые некоммерческой организацией за счет ИБП, приобретаются ею с учетом НДС (норма пункта 31 Положения не распространяется).

В отдельных случаях товары приобретаются без учета НДС – если их продавец не является плательщиком НДС, если продавец при реализации товаров не производит исчисление и уплату НДС в соответствии с законодательством, к примеру, применяет положения пункта 2 статьи 93 либо пункта 1 статьи 94 НК. В таких случаях стоимость товаров не включает в себя НДС и в первичных учетных документах продавцом не выделяется.

2. В соответствии с подпунктом 1.1 пункта 1 статьи 93 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК) объектами налогообложения налогом на добавленную стоимость (далее – НДС) признаются обороты по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории

Республики Беларусь, включая обороты по безвозмездной передаче товаров (работ, услуг), имущественных прав. Для целей НК безвозмездной передачей товаров (работ, услуг), имущественных прав признаются передача товаров (работ, услуг), имущественных прав без оплаты и освобождение от обязанности их оплаты.

Таким образом, безвозмездная передача малообеспеченным гражданам товаров, приобретенных за счет средств ИБП, является объектом обложения налогом на добавленную стоимость.

Согласно пункту 3 статьи 97 НК при безвозмездной передаче приобретенных товаров налоговая база определяется исходя из цены их приобретения.

Исчисление НДС производится исходя из ставки налога в размере 20 процентов либо исходя из ставки налога в размере 10 процентов (продовольственные товары и товары для детей по Перечню, утвержденному Указом Президента Республики Беларусь от 21.06.2007 № 287 (с изменениями и дополнениями)). Если в отношении оборотов по реализации конкретных товаров установлено освобождение от НДС, исчисление НДС не производится.

В соответствии с частью второй пункта 4 статьи 106 НК организации, не осуществляющие предпринимательскую деятельность на территории Республики Беларусь, суммы НДС, предъявленные при приобретении либо уплаченные при ввозе на территорию Республики Беларусь товаров (работ, услуг), имущественных прав, относят на увеличение стоимости этих товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Следовательно, суммы НДС, предъявленные при приобретении некоммерческой организацией товаров, относятся на увеличение стоимости этих товаров.

В случае, если сумма «входного» НДС, предъявленная продавцом при приобретении товаров была отнесена на увеличение стоимости товаров, то при последующей безвозмездной передаче таких товаров некоммерческая организация вправе согласно подпункту 22.5 пункта 2 статьи 107 НК самостоятельно выделить для вычета сумму НДС расчетным путем, исходя из цены приобретения товаров с учетом НДС и ставки НДС, применявшейся при их приобретении.

В итоге, сумма НДС, исчисленная с оборотов по безвозмездной передаче товаров, будет равняться сумме налоговых вычетов, а сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, будет равна нулю, то есть отсутствовать.

Если некоммерческой организацией приобретен товар без НДС на том основании, что в отношении оборотов по реализации такого товара законодательством предусмотрено освобождение от НДС, при последующей безвозмездной передаче такого товара также применяется освобождение от НДС и сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет по такой передаче, также будет отсутствовать.

Если товар приобретен у продавца, который не является плательщиком НДС, исчисление НДС некоммерческой организацией при безвозмездной передаче производится в установленном законодательством порядке в

отношении такого товара, а вычет НДС по такому товару не осуществляется (самостоятельное выделение НДС не производится) ввиду того, что НДС продавцом не предъявляется. В таком случае, образуется сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет по безвозмездной передаче.

Аналогичный порядок применялся и в период действия Декрета Президента Республики Беларусь от 28.11.2003 № 24 «О получении и использовании иностранной безвозмездной помощи».

Возникшие у некоммерческой организации обороты по безвозмездной передаче, признаваемые объектом налогообложения НДС, подлежат отражению в разделе I части I налоговой декларации (расчета) по НДС (облагаемые по ставке 20% – в строке 1, облагаемые по ставке 10% – в строке 3, освобожденные от НДС – в строке 8), а суммы НДС, принимаемые к вычету, отражаются в разделе II части I налоговой декларации (расчета) по НДС.

3. Вопрос: Общественной благотворительной организацией создана собственная патронажная служба в целях осуществления ухода за лежачими и малоподвижными клиентами. Уход выполняют сотрудники общественной организации, состоящие с ней в трудовых отношениях.

Услуги патронажа оказываются на основании договора, заключенного с физическим лицом на безвозмездной основе. Расходы на оказание услуг формируются как суммы заработной платы сотрудников (с начислениями и удержаниями в бюджет).

Следует ли облагать НДС услуги патронажа?

Ответ: Обороты по безвозмездной передаче товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Республики Беларусь согласно подпункту 1.1.3 пункта 1 статьи 93 НК признаются объектом для исчисления НДС.

Для целей НК безвозмездной передачей услуг признается оказание услуг без оплаты и освобождение от обязанности их оплаты (часть четвертая пункта 1 статьи 31 НК).

Исходя из положений пункта 3 статьи 97 НК при безвозмездной передаче услуг, оказанных плательщиком, налоговая база НДС определяется исходя из себестоимости таких услуг.

Таким образом, оказание безвозмездных услуг патронажа является объектом обложения НДС и налоговая база НДС в данном случае определяется исходя из себестоимости таких услуг, которая формируется, в том числе из заработной платы сотрудника.

Доведите данное разъяснение до сведения подведомственных инспекций и плательщиков.

Заместитель Министра

Э.А.Селицкая