

**МІНІСТЭРСТВА
ПА ПАДАТКАХ І ЗБОРАХ
РЭСПУБЛІКІ БЕЛАРУСЬ**

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

**МИНИСТЕРСТВО
ПО НАЛОГАМ И СБОРАМ
РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ**

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

07.09.2022 № 2-1-10/05274

**Инспекции МНС
по областям и г. Минску**

**Ассоциация
автомобильных
«БАМАП»**

**международных
перевозчиков**

**Ассоциация
экспедиторов и логистики «БАМЭ»**

**О налоговой базе НДС по перевозке,
выполненной последовательно несколькими
перевозчиками по единой CMR-накладной**

Министерство по налогам и сборам по вопросу порядка определения налоговой базы НДС по перевозке, выполненной последовательно несколькими перевозчиками по единой международной товарно-транспортной накладной «CMR» (далее – CMR-накладная) в рамках действия постановления Совета Министров Республики Беларусь от 22.04.2022 № 247 «О перемещении транспортных средств» (далее – постановление № 247), с учетом позиции Министерства транспорта и коммуникаций (далее - Минтранс), изложенной в письмах от 01.08.2022 № 03-02-11/6730 и от 30.08.2022 № 03-02/11/7544, сообщает следующее.

Подпунктом 1.5 пункта 1 Указа Президента Республики Беларусь от 24.08.2022 № 298 «О налогообложении» (далее - Указ) в рамках действия постановления № 247 установлены условия, при соблюдении которых с 16.04.2022¹ к экспортируемым транспортным услугам относятся также услуги по международной перевозке грузов автомобильным транспортом за пределы Республики Беларусь, из-за ее пределов, оказанные в той части международного маршрута, которая начинается и заканчивается на территории Республики Беларусь.

¹ Положения подпункта 1.5 пункта 1 Указа распространяются на отношения, возникшие с 16.04.2022.

Справочно. О налогообложении по ставке НДС в размере ноль (0) процентов услуг по международной перевозке грузов автомобильным транспортом разъяснено совместным письмом Минтранса и МНС от 06.06.2022 № 03-01-03/4966/2-1-10/03406.

В условиях постановления № 247 технология выполнения международной перевозки такова, что, получив от клиента (заказчика) заявку на выполнение перевозки (организацию перевозки) по международному маршруту, белорусский перевозчик привлекает иностранного перевозчика по доставке груза:

а) с установленного места за пределы Республики Беларусь (реквизиты белорусского перевозчика, как первоначального перевозчика, указываются в графе 16 «Перевозчик» CMR-накладной);

б) до установленного места из-за пределов Республики Беларусь (реквизиты белорусского перевозчика, как последующего перевозчика, указываются в графе 17 «Последующий перевозчик» CMR-накладной);

Глава VI Конвенции о договоре международной дорожной перевозки грузов (КДПГ), принятой в г.Женеве 19.05.1956 (далее - КДПГ) определяет положения, касающиеся перевозки, производимой последовательно несколькими перевозчиками по единой CMR-накладной². Каждый из перевозчиков несет ответственность за всю перевозку, причем второй перевозчик и каждый из следующих перевозчиков становится, в силу принятия ими груза и CMR-накладной, сторонами договора перевозки на указанных в CMR-накладной условиях (статья 34 КДПГ).

Как разъяснено Минтрансом, (если стороны не договорились об ином) исходя из положений КДПГ обе эти стороны (первоначальный перевозчик, последующий перевозчик) являются перевозчиками по отношению к «общему» заказчику.

По мнению Минтранса, при определении понятия «перевозка груза» необходимо также руководствоваться статьей 739 Гражданского кодекса Республики Беларусь (далее - ГК), Законом Республики Беларусь от 14.08.2007 № 278-З «Об автомобильном транспорте и автомобильных перевозках», КДПГ. При отнесении хозяйственной операции к перевозке груза автомобильным транспортом необходимо определить буквальное значение условий договора из его сути. Договор перевозки подтверждается составлением накладной, а также из его сути не вытекает, что помимо

² Договор перевозки подтверждается составлением CMR-накладной. CMR-накладная является достаточным при отсутствии опровержения доказательством заключения договора перевозки, выполнения его условий и получения груза перевозчиком (статьи 4 и 9 КДПГ).

перевозки осуществляются услуги, относимые к транспортно-экспедиционной деятельности, а именно: услуги, связанные с подготовкой груза к перевозке: определение массы груза, упаковка, затаривание, маркировка, пакетирование, сортировка груза; услуги, связанные с погрузкой (выгрузкой) груза: обеспечение выполнения погрузочно-разгрузочных работ, в том числе перевалки груза при смешанной перевозке, закрепления, укрытия, увязки груза, а также предоставление необходимых для этих целей приспособлений; организация процесса перевозки груза, в том числе являющегося экспресс-грузом в соответствии с Договором о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза, подписанным в г. Москве 11 апреля 2017 года, любым видом транспорта; оформление сопроводительных документов; сопровождение груза в процессе перевозки и иные услуги по обеспечению его сохранности; заключение со страховой организацией договоров добровольного страхования грузов в соответствии с законодательством Республики Беларусь; согласование схемы (маршрута, последовательности) перевозки груза несколькими видами транспорта при смешанной перевозке; консолидация и деконсолидация отправок грузов; представление груза и сопроводительных документов в таможенные органы; проверка количества мест, массы и состояния груза; хранение груза; прием груза в пункте назначения; уплата пошлин, сборов и других платежей, связанных с оказываемыми транспортно-экспедиционными услугами; осуществление расчетов с участниками транспортно-экспедиционной деятельности; консультирование по вопросам организации перевозок грузов; оказание информационных услуг, связанных с перевозкой груза и иные услуги, связанные с перевозкой груза.

Минтранс пояснил, что при определении выручки от оказания услуг по перевозке грузов автомобильным транспортом необходимо руководствоваться Международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 18 «Выручка», введенным в действие постановлением Совета Министров Республики Беларусь и Национального банка Республики Беларусь от 19.08.2016 № 657/20 «О введении в действие на территории Республики Беларусь Международных стандартов финансовой отчетности и их разъяснений, принимаемых фондом международных стандартов финансовой отчетности». Данный стандарт предусматривает, что выручка – это валовое поступление экономических выгод в течение определенного периода, возникающее в ходе обычной деятельности организации, если оно приводит к увеличению собственного капитала, не связанному со взносами участников капитала. Выручка включает только валовые поступления экономических выгод.

Выручка от реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг») согласно Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Министерства финансов от 30.09.2011 № 102.

В соответствии со статьей 39 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее - НК) налоговый учет основывается на данных бухгалтерского учета и (или) на иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением.

Принимая во внимание вышеизложенное, в ситуации, когда в силу особенностей выполнения перевозок последовательно несколькими перевозчиками экспортируемой транспортной услугой согласно подпункту 1.5 пункта 1 Указа признается часть перевозки, выполняемая белорусским перевозчиком, который несет ответственность за всю перевозку по договору перевозки, из сути которого не вытекает, что помимо перевозки осуществляются услуги, относимые к транспортно-экспедиционной деятельности, то определение налоговой базы НДС, облагаемой по нулевой ставке НДС, производится как стоимость всей перевозки в целом, расчеты за которую осуществляются белорусским перевозчиком с заказчиком.

Вместе с тем, исходя из оснований пункта 2 статьи 755 ГК, абзаца седьмого части первой статьи 23 Закона Республики Беларусь от 13.06.2006 № 124-З «О транспортно-экспедиционной деятельности» на практике распространены ситуации, когда перевозчик одновременно выполняет функции экспедитора и между экспедитором-перевозчиком и клиентом-заказчиком заключаются договоры, которые включают в себя положения договора транспортной экспедиции и договора перевозки (организации перевозки) грузов, предусмотренные главами 40 «Перевозка» и 41 «Транспортная экспедиция» ГК.

Как разъяснено Минтрансом, стороны свободны в заключении максимально универсального договора, в том числе смешанного, положения которого для понимания сути правоотношений в каждом конкретном случае нужно оценивать в совокупности с документами, являющимися неотъемлемой его частью (заявка или иной аналогичный документ, СМР-накладная, акт выполненных работ).

Согласно пункту 30 статьи 120 НК налоговая база НДС по транспортно-экспедиционным услугам определяется как сумма, полученная (подлежащая к получению) в виде вознаграждения экспедитора по договору транспортной экспедиции. Вознаграждение определяется как

сумма, полученная (подлежащая к получению) от клиента за оказанные ему услуги за вычетом возмещаемых клиентом средств, перечисленных (подлежащих перечислению) перевозчикам и иным организациям и индивидуальным предпринимателям, оказывающим услуги, указанные в договоре транспортной экспедиции. Положения пункта 30 статьи 120 НК распространяются также на случаи, когда в соответствии с договором транспортной экспедиции обязанности экспедитора исполняются перевозчиком.

Таким образом, в ситуации, когда в силу особенностей выполнения перевозок последовательно несколькими перевозчиками экспортируемой транспортной услугой согласно подпункту 1.5 пункта 1 Указа признается часть перевозки, выполняемая белорусским перевозчиком по договору, из сути которого вытекает, что помимо перевозки осуществляются услуги, относимые к транспортно-экспедиционной деятельности, то налоговая база НДС, облагаемая по нулевой ставке НДС, определяется белорусским перевозчиком-экспедитором в порядке, установленном пунктом 30 статьи 120 НК. Определенная в таком порядке сумма налоговой базы НДС не будет включать в себя стоимость услуг, оказанных привлеченным иностранным перевозчиком.

Заместитель Министра

Э.А. Селицкая