

## Налог на прибыль – 2020: подводим итоги

**В рамках конференции, проведенной МНС с участием налогоплательщиков, о практике применения налогового законодательства в 2020 году при исчислении налога на прибыль рассказала заместитель начальника инспекции МНС по г. Минску Ольга ТАРАСЕВИЧ.**

Затраты в НК поделены на две группы:

- **затраты по производству и реализации** (ст. 170 НК) – учитываются при налогообложении без количественных ограничений, но должны быть связаны с процессом производства и реализации;
- **нормируемые затраты** (ст. 171 НК) – учитываются при налогообложении в пределах установленных норм.

**Проценты по кредитам и займам** включаются в состав затрат по производству и реализации, соответственно, отражаются в строке 2 налоговой декларации.

**Инвестиционный вычет** включается в состав затрат по производству и реализации, отражается в строке 2 налоговой декларации и в сведениях о льготах.

Отражается только в налоговом учете (в бухучете отсутствует).

При безвозмездном получении объектов или получении компенсации инвестиционный вычет не применяется.

При выбытии либо использовании объекта по деятельности, по которой применяются особые режимы налогообложения, и не прошло трех лет с момента оприходования объекта в бухгалтерском учете (*не с момента применения инвестиционного вычета!*) инвестиционный вычет подлежит восстановлению путем включения в состав внереализационных доходов в момент выбытия.

Восстановление вычета может производиться и по части объекта (при частичной сдаче в аренду необходимо определить удельный вес сданной площади и в полученной пропорции восстановить вычет путем включения в состав внереализационных доходов).

Аналогичный подход применяется и при получении денежной компенсации (полной или частичной) в течение трех лет.

Перечень **нормируемых затрат** закрытый (ст. 171 НК).

• **Расходы, относящиеся к командировочным**, определяются с учетом положений ст. 95 ТК и постановления Совмина от 19.03.2019 № 176 «О порядке и размерах возмещения расходов, гарантиях и компенсациях при служебных командировках» (далее – постановление № 176), которое действует с 23.03.2019.

Постановление № 176 применяется в отношениях между нанимателем и работником при любых командировках: в пределах и за пределы РБ.

При исчислении налога на прибыль в нормируемые затраты включаются командировочные расходы в пределах норм, предусмотренных постановлением № 176.

**При проезде до места отправления в командировку** (например, железнодорожный вокзал, аэропорт, пристань, любое иное место отправления), если не командировается на личном или служебном автотранспорте:

- за пределы РБ возможна дополнительная компенсация,
- по территории РБ дополнительная компенсация постановлением № 176 не предусмотрена. Работник несет расходы за счет суточных или личных сбережений. Наниматель может принять решение и компенсировать расходы, но только за счет прибыли, остающейся в распоряжении.

При приобретении **проездных документов по бизнес-тарифам** предоставлена возможность компенсации стоимости по решению нанимателя.

**При приобретении проездных документов** работником самостоятельно и предоставлении их нанимателю проездной документ должен соответствовать требованиям законодательства и включать обязательные реквизиты.

По территории РБ автомобильные перевозки регулируются Законом от 14.08.2007 № 278-З «Об автомобильном транспорте и автомобильных перевозках» и постановлением Совмина от 30.06.2008 № 972 «О некоторых вопросах автомобильных перевозок пассажиров» (далее – постановление № 972), в которых определено, что при регулярном сообщении оказывается услуга по перевозке пассажиров, при нерегулярном – это фрахт.

Проездной документ будет являться основанием для компенсации проезда только при наличии обязательных реквизитов, поименованных в п. 107 постановления № 972.

Если работник представит документ, подтверждающий прием наличных денежных средств, но не содержащий обязательные для проездного документа реквизиты, то он не будет являться проездным, а будет только подтверждать понесенные расходы, которые можно возместить по правилам, установленным для возмещения проезда без наличных документов.

В случае если наниматель возместит работнику расходы по проезду в полном размере, то данная выплата производится за счет прибыли, остающейся в распоряжении, и не рассматривается в качестве командировочных расходов.

При приобретении проездных документов нанимателем самостоятельно — это взаимоотношения между двумя субъектами хозяйствования (организациями или ИП), и документы должны соответствовать требованиям, предъявляемым к первичным учетным документам (ст. 10 Закона от 12.07.2013 № 57-З «О бухгалтерском учете и отчетности»). От работника представление подтверждающих документов не требуется.

**Транспортные расходы по перемещению в месте командирования:**

— по территории РБ оплачиваются за счет суточных и возмещению не подлежат. Если наниматель принимает решение о дополнительной компенсации при представлении документов либо по договоренности между нанимателем и работником, то это расходы за счет прибыли, остающейся в распоряжении, не относящиеся к командировочным, поскольку они не поименованы в постановлении № 176;

— за пределами РБ при представлении подтверждающих документов наниматель вправе компенсировать расходы, которые будут относиться к командировочным и включаться в состав нормируемых затрат.

Подтверждающими могут быть документы, оформленные при аренде, при бесконтактной аренде через приложения, — любые возможные подтверждения (скриншоты экранов электронных устройств, подтверждающие, что договорные отношения состоялись, подтверждение списания денежных средств с карт-счета и др.).

**Обратите внимание!** Подтверждаться должно не только оформление заказа, но и проведение расчетов за оказанную услугу (списание денежных средств с карт-счета, оплата наличными водителю такси либо арендодателю при аренде автомобиля).

**Личные цели:** если работник уезжает раньше в место командирования либо возвращается позже, при этом «раньше» и «позже» должны совпасть с его выходными днями по режиму трудового графика или с официально объявленными на территории РБ (не в стране командирования!) праздничными днями, то возможна в рамках командировочных расходов компенсация проезда с включением в состав нормируемых затрат. Суточные и проживание в данной ситуации производятся за счет средств работника.

**Проживание с 01.01.2020 до 06.10.2020 компенсировалось:**

— без документов проживание по количеству ночей;

— при представлении документов по территории РБ проживание в пределах стоимости одноместного номера гостиницы, в которой проживал работник.

— за пределами РБ при оплате с дебетовой корпоративной карты при наличии документов. Если оплата производится со счета нанимателя, всегда требуется наличие подтверждающих документов. Стоимость проживания необходимо сравнить с данными в приложении 2 к Положению о порядке и размерах возмещения расходов, гарантиях и компенсациях при служебных командировках, утв. постановлением № 176 (далее — Положение № 176).

**С 06.10.2020 нанимателю предоставлено право самостоятельно определять порядок компенсации проживания:**

— если без документов, то используются приложения 1 и 2 к Положению № 176. Локальных документов принимать не требуется;

— если по документам, то необходимо принять локальный документ, при этом требуется учитывать расчеты, приведенные в Положении № 176.

Если принят локальный документ и проживание учитывается по документам, но документы не представлены, то существует ограничение от 5 до 20%. Данная норма изложена в Положении № 176. Обратите внимание, поскольку она влияет на размер налогового обязательства.

**Все расходы, относящиеся к командировочным в пределах установленных норм в соответствии с Положением № 176, — это нормируемые расходы для целей исчисления налога на прибыль.**

Любые комментарии по применению норм Положения № 176 (в частности, какие расходы и в каких размерах относятся к командировочным) находятся в компетенции Минтруда.

**Порядок списания ТЭР**, потребляемых в процессе производства и реализации, в 2020 г. не менялся. Он регламентирован Положением о порядке разработки, установления и пересмотра норм расхода топливно-энергетических ресурсов, утв. постановлением Совмина от 18.03.2016 № 216.

**Затраты на оплату стоимости ТЭР учитываются юридическими лицами:**

— **в полном размере** (без нормирования) в составе затрат по производству и реализации при годовом потреблении ТЭР менее 100 тонн условного топлива и отсутствии источников тепловой энергии производительностью 0,5 Гкал/ч и более;

— **в пределах установленных норм** в составе нормируемых затрат при годовом потреблении ТЭР свыше 100 тонн условного топлива и более и имеющие источники тепловой энергии производительностью 0,5 Гкал/ч и более. Нормы, как правило, устанавливаются на единицу продукции, применяется ежегодная норма с разбивкой по кварталам. Квартальная норма из квартала в квартал не переходит (нарастающим итогом не пересчитывается). Расходы сверх норм списываются за счет прибыли, остающейся в распоряжении.

В отношении **механических транс портных средств** в 2020 г. руководителю предоставлено право устанавливать нормы расхода топлива самостоятельно или путем обращения в аккредитованную испытательную лабораторию (п. 6 Указа от 31.12.2019 № 503 «О налогообложении» (далее — Указ № 503)). В пределах норм, установленных руководителем, расходы включаются в состав нормируемых затрат.

С 01.01.2020 организации необходимо иметь приказ, положение, иной локальный документ, в котором излагается порядок нормирования топлива. В локальном документе возможно предусмотреть вариативность нормирования (зимний/летний период, кондиционер, использование шин, климат-контроль, дорожное покрытие и т.д.) или единую среднюю норму. Коэффициенты, установленные Инструкцией о порядке применения норм расхода топлива для механических транспортных средств, машин, механизмов и оборудования, утв. постановлением Минтранса от 31.12.2008 № 141, в данном случае не применяются.

С 13.08.2020 вступило в силу постановление Совмина от 10.08.2020 № 470 «О порядке установления норм расхода топлива» (далее — постановление № 470), распространившее свое действие на период с 12.07.2015 (дата вступления в силу Закона от 08.01.2015 № 239-З «Об энергосбережении», в котором изменен порядок утверждения норм в отношении потребления ТЭР).

Постановление № 470 позволяет применять нормы расхода топлива, установленные в период с 12.07.2015 руководителем организации и ИП (приказом) самостоятельно или на основании результатов испытаний, проведенных аккредитованной испытательной лабораторией (РУП «Белорусский научно-исследовательский институт транспорта «Транстехника» (далее — Транстехника)), при условии, что такие нормы не установлены актами законодательства (постановлениями Минтранса) или локальными актами иных государственных органов (например, отраслевыми министерствами).

МНС в письме от 15.09.2020 № 2-2-10/01946-1 «О применении постановления» разъяснен порядок применения норм постановления № 470.

**Если автомобиля нет в постановлениях Минтранса, то для включения расходов в нормируемые затраты достаточно приказа руководителя и письма Транстехники.**

К **машинам, механизмам, оборудованию** относятся газонокосилки, бензопилы, рефрижераторы и т.д. — оборудование, потребляющее топливо, но не используемое в транспортной деятельности.

Отдельными отраслевыми ведомствами (например, МЧС, Минлесхоз) разработаны и утверждены нормы расхода топлива для специфического оборудования, используемого в определенной отрасли.

Если оборудование не используется в транспортной деятельности и нет ведомственной подчиненности, для утверждения норм в организации достаточно технической документации и приказа руководителя.

Данная позиция изложена в совместном письме Минтранса и МНС от 19.11.2019 № 08-02/10583/2-2-10/02529 «О некоторых вопросах нормирования топлива».

• **Потери от нехватки, порчи при хранении, транспортировке и реализации** — это расходы, понесенные после завершения процесса производства.

Технологические потери в производственном процессе учитываются в составе затрат при производстве и реализации без нормирования в фактически понесенном размере.

Если нормы не установлены законодательством, то они устанавливаются руководителем организации по согласованию с собственником, общим собранием участников, членов потребительского общества или уполномоченным ими лицом.

В локальном документе необходимо указать периодичность применения установленных норм (временной промежуток: с \_\_\_ по \_\_\_; год; налоговый период).

**Обратите внимание!** Приказ Минторга от 02.04.1997 № 42 «О Нормх товарных потерь, методике расчета и порядке отражения в учете» (далее — Приказ № 42) после корректировки Закона от 17.07.2018 № 130-З «О нормативных правовых актах» не признается законодательством.

Положения Приказа № 42 можно использовать при разработке локального документа, утверждаемого руководителем.

Вопросы нормирования товарных потерь разъяснены МНС в трех письмах:

- от 22.02.2019 № 2-2-10/00460 «О нормируемых затратах»;
- от 19.09.2019 № 2-2-10/02095 «О нормируемых затратах и применении налоговых вычетов»;
- от 07.04.2020 № 2-2-10/00775 «О разработке норм товарных потерь».

Порядок разработки и установления норм потерь положениями НК не регламентирован, возможно использовать любую информацию, позволяющую достоверно определить фактические потери, естественную убыль и использовать эти показатели в качестве основы для установления и утверждения норм.

Списание потерь при хранении, транспортировке и реализации предполагает отсутствие воздействия третьих лиц (например, утреска, усушка, изменение веса в связи с погодными, сезонными условиями либо при транспортировке специфика товара не позволяет его доставить в 100% сохранности).

При наличии действий третьих лиц, виновных в потерях, существует иной порядок списания. Если виновные лица не найдены или нет возможности с них взыскать суммы потерь (например, суд отказал во взыскании), их можно учесть в составе внереализационных расходов.

• Нормируются **управленческие услуги** в случае, если функции руководителя переданы ИП либо организации, применяющей особые режимы налогообложения (подп. 2.29 п. 2 ст. 13 НК).

По договору на оказание услуг сумма вознаграждения может быть предусмотрена в любом размере.

При исчислении налога на прибыль в затраты можно включить вознаграждение только в сумме, не превышающей восьмикратный размер средней заработной платы по организации в целом (постановление

Совмина от 08.07.2013 № 597 «О совершенствовании условий оплаты труда руководителей организаций в зависимости от результатов финансово-хозяйственной деятельности»).

Если управленческие услуги оказывает организация, применяющая общую систему налогообложения, то ограничение (восьмикратный размер) не применяется.

- Порядок определения **контролируемой задолженности** изложен в ст. 172 НК.

Поименованы субъекты, участвующие в правоотношениях, контролируемые объекты, порядок определения коэффициента капитализации, т.е. вся информация, необходимая для определения ограничения.

Одинаковые условия предъявляются как для резидентов, так и для нерезидентов РБ (учредители, взаимозависимые лица).

Информация о порядке определения взаимозависимых лиц изложена в ст. 20 НК.

**Обратите внимание!** В категорию взаимозависимых лиц для определения, в том числе контролируемой задолженности, попадают не только коммерческие взаимоотношения, но и родственные.

Контролируется задолженность по заемным средствам, оказанным услугам (поименованным в ст. 172 НК), предъявленным штрафам, пеням, неустойкам.

Размер контролируемой задолженности определяется на 31.12.2020 в совокупности всех сумм задолженностей перед всеми лицами в течение налогового периода.

Перечень **прочих нормируемых затрат** (п. 2 ст. 171 НК) закрытый.

Определяется совокупный размер, который не может превышать 1% суммы выручки от реализации и суммы доходов, указанных в подп. 3.18 п. 3 ст. 174 НК (аренда, лизинг) с учетом НДС.

1% определяется нарастающим итогом (при увеличении выручки увеличивается и размер прочих учитываемых затрат).

**Обратите внимание!** Аренда, лизинг в налоговой декларации всегда отражаются по строке «внеэкономические доходы», вне зависимости от того, является данная деятельность основной или это единственный вид деятельности организации.

- Оплата **дополнительного поощрительного отпуска**, предоставляемого при контрактной системе, до пяти календарных дней включается в затраты по производству и реализации без ограничений в соответствии:

- с Декретом от 26.07.1999 № 29 «О дополнительных мерах по совершенствованию трудовых отношений, укреплению трудовой и исполнительской дисциплины» до февраля 2020 г.;

- со ст. 261-2 ТК с февраля 2020 г.

- Расходы организаций по **благоустройству территорий**, используемых при осуществлении предпринимательской деятельности, включаются в состав затрат по производству и реализации без ограничений.

При благоустройстве территорий населенного пункта (улицы, парки и т.д.) расходы включаются в состав прочих нормируемых затрат.

Расходы, относящиеся к благоустройству и содержанию населенных пунктов, для территории РБ поименованы в постановлении Совмина от 28.11.2012 № 1087 «Об утверждении правил благоустройства и содержания населенных пунктов», для города Минска – в Решении Мингорсовета от 16.11.2016 № 252 «Об утверждении правил благоустройства и содержания города Минска».

## Амортизация

Организациям и ИП предоставлено право принять решение о **неначислении амортизации** с 01.01.2020 по 31.12.2020 по всем или отдельным объектам ОС и НМА, используемым в предпринимательской деятельности (постановление Совмина от 15.04.2020 № 229 «О неначислении амортизации основных средств и нематериальных активов в 2020 году»).

Принять решение можно только за период с 01.01.2020 по 31.12.2020.

Если приняли решение не начислять амортизацию, но уже представили декларацию по налогу на прибыль за 1 квартал 2020 г., то можно скорректировать показатели, при этом при корректировке налогового обязательства и доначислении налога на прибыль возникают пени (при представлении налоговой декларации за 2 квартал 2020 г. необходимо заполнить Раздел III «Сведения о занижении (завышении) суммы налога, подлежащей уплате (возврату) по налоговой декларации (расчету), в которой обнаружены неполнота сведений или ошибки»).

При принятии решения о неначислении амортизации корректировке подлежат и суммы инвестиционного вычета, примененного в 2020 г.

## Добровольное страхование

**Страховые взносы по добровольным видам страхования** (подп. 1.17 п. 1 ст. 173 НК) **не включаются в затраты** и налоговую базу не корректируют, **за исключением следующих случаев:**

- с 01.09.2019 страховые взносы по договорам добровольного страхования жизни, дополнительной пенсии, заключенные организациями в пользу работников как с государственными, так и с коммерческими

кими страховыми организациями, включаются в затраты (подп. 1.1 п. 1 Указа от 12.05.2005 № 219 «О страховых взносах по договорам добровольного страхования жизни, дополнительной пенсии и медицинских расходов, включаемых в затраты по производству и реализации продукции, товаров (работ, услуг)»);

— с 2019 г. страховые взносы по договорам добровольного страхования имущества, переданного в аренду (лизинг), включаются в затраты (изменения, внесенные Указом № 503 в Указ от 19.05.2008 № 280 «О включении страховых взносов по видам добровольного страхования, не относящимся к страхованию жизни, в затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг)»).

## Курсовые разницы

По общему правилу, при налоге обложении **курсовые разницы**, возникающие в течение календарного года, учитываются в составе внереализационных доходов (расходов) по правилам пересчета, установленным Национальным стандартом бухгалтерского учета и отчетности «Влияние изменений курсов иностранных валют», утв. постановлением Минфина от 29.10.2014 № 69, на даты, определяемые в соответствии со ст.ст. 174, 175 НК в течение налогового периода, либо в последнем отчетном периоде соответствующего календарного года.

Выбранный порядок отражения курсовых разниц закрепляется в учетной политике и изменению в течение текущего налогового периода не подлежит.

Указ от 31.12.2019 № 504 «О курсовых разницах» (далее — Указ № 504) позволил субъектам хозяйствования однократно в течение 2020 г. изменить порядок учета курсовых разниц при исчислении налога на прибыль, внося изменения в учетную политику и закрепив новый порядок на весь налоговый период. Если изменения в учетную политику не внесены, то курсовые разницы отражаются ежеквартально на каждую отчетную дату.

Указом от 24.04.2020 № 143 «О поддержке экономики» (далее — Указ № 143) субъектам хозяйствования предоставлена возможность внести изменения в учетную политику и однократно в течение 2020 г. изменить выбранный в соответствии с Указом № 504 порядок налогового учета курсовых разниц, распространив действие на весь налоговый период.

Если организация применила положения Указа № 504, то имеется возможность (Указ № 143) внести изменения в учетную политику и отражать курсовые разницы поквартально, и наоборот.

В обоих случаях необходимо скорректировать данные в представленных налоговых декларациях (либо подать уточненные, либо заполнить соответствующие сведения в декларации по ближайшему сроку отчетности).

**Обратите внимание!** Положения Указа от 12.05.2020 № 159 «О пересчете стоимости активов и обязательств» (далее — Указ № 159) распространяются только на порядок отражения курсовых разниц в бухгалтерском учете (на активы и обязательства, выраженные в иностранной валюте).

Порядок применения норм Указа № 159 разъяснен в письмах:

- Минфина от 17.06.2020 № 15-1-20/42 «Разъяснение о пересчете стоимости активов и обязательств»;
- МНС от 26.05.2020 № 2-2-10/01117 «О курсовых разницах».

## Резервы по сомнительным долгам

Включаются в состав внереализационных расходов в размере, определенном с учетом положений подп. 3.48 п. 3 ст. 175 НК.

При определении резерва учитывается только непогашенная дебиторская задолженность, возникающая при реализации товаров, работ, услуг, имущественных прав, нематериальных активов.

Резерв, создаваемый в налоговом учете, не зависит от резерва по сомнительным долгам, создаваемого в бухгалтерском учете.

При погашении дебиторской задолженности любым способом в состав внереализационных доходов включается сумма в размере ранее включенной в состав внереализационных расходов.

Порядок создания и отражения в налоговом учете резерва разъяснен в письме МНС от 29.08.2019 № 2-2-10/01952 «О резервах по сомнительным долгам».

## Перенос убытков

**При переносе убытков** в 2020 г. убыток необходимо уменьшить на сумму примененного инвестиционного вычета.

## Дивиденды

**Размер ставок налога на прибыль с дивидендов** закреплен в ст. 184 НК.

Порядок применения и расчета пониженных ставок (0% и 6%) изложен в совместном письме МНС и Минфина от 28.01.2019 № 2-2-10/00253/5-1-30/24 «О налогообложении дивидендов».