

Министерство финансов
Республики Беларусь

Министерство по налогам и
сборам Республики Беларусь

11.04.2019 № 15-1-5/105

11.04.2019 № 2-2-10/00891

Об определении даты совершения хозяйственной операции в бухгалтерском и налоговом учете

В связи с поступающими от организаций обращениями относительно применения постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 08.08.2018 № 55 (далее – постановление № 55), пункта 6 статьи 121, пункта 8 статьи 168, части первой пункта 3 статьи 169 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – Налоговый кодекс) Министерство финансов Республики Беларусь, Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь разъясняют следующее.

1. Переходные положения

Если услуга (работа) фактически оказана (выполнена) до 01.01.2019, а первичный учетный документ, подтверждающий совершение этой хозяйственной операции, составлен после 01.01.2019, то хозяйственная операция подлежит отражению в бухгалтерском учете на дату составления этого документа в порядке, установленном статьей 10 Закона Республики Беларусь от 12.07.2013 № 57-3 «О бухгалтерском учете и отчетности» (далее – Закон о бухгалтерском учете).

Указанный порядок применяется и при исчислении налога на прибыль.

Обращаем внимание, что согласно пункту 3 статьи 4 Закона Республики Беларусь от 30.12.2018 № 159-3 «О внесении изменений и дополнений в некоторые законы Республики Беларусь» в случаях, если в соответствии с положениями статьи 1 настоящего Закона¹ для целей исчисления налога на добавленную стоимость момент фактической реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав приходился на период до 1 января 2019 года, а согласно законодательству о порядке его определения, действовавшему в указанный период, наступает после 31

¹ Налоговый кодекс Республики Беларусь в новой редакции

декабря 2018 года, то налог на добавленную стоимость подлежит исчислению в 2019 году исходя из момента фактической реализации таких товаров (работ, услуг), имущественных прав, определяемого согласно законодательству в порядке, действовавшем до 1 января 2019 года, но не позднее 31 декабря 2019 года.

2. Отдельные вопросы практического применения постановления № 55 и Налогового кодекса

2.1. Согласно постановлению № 55 дата отражения в бухгалтерском учете стоимости оказанной услуги определяется в зависимости от того, может заказчик использовать в своей деятельности результат этой услуги по мере ее оказания в течение срока действия договора (подпункт 1.1.1 пункта 1 постановления № 55) либо результат оказания услуги может быть использован заказчиком только после завершения ее оказания (подпункт 1.1.2 пункта 1 постановления № 55).

Например, к услугам, при оказании которых дата совершения хозяйственной операции определяется в соответствии с подпунктом 1.1.1 пункта 1 постановления № 55, могут быть отнесены: услуги связи, жилищно-коммунальные услуги; услуги, оказываемые по договорам энергоснабжения; медицинские услуги; санаторно-курортные услуги; услуги авторского и технического надзора в строительстве; инженерные услуги и другие.

Например, к услугам (работам), при оказании (выполнении) которых дата совершения хозяйственной операции определяется в соответствии с подпунктом 1.1.2 пункта 1 постановления № 55, могут быть отнесены: работы по ремонту (за исключением ремонта объекта строительства); научно-исследовательские, опытно-конструкторские и опытно-технологические (технологические) работы; услуги по перевозке; услуги, оказываемые по договору транспортной экспедиции, и другие.

Пример 1. В договоре на проведение маркетингового исследования рынка, предусматривающем указание в первичном учетном документе дня завершения оказания услуги, определен период оказания услуги с 1 февраля 2019 г. по 15 марта 2019 г. Оказание услуги завершено в срок, установленный договором. В первичном учетном документе указывается день завершения оказания услуги – 15 марта 2019 г. В этом случае датой совершения хозяйственной операции является 15 марта 2019 г., и на эту дату хозяйственная операция отражается в бухгалтерском учете на основании первичного учетного документа, составленного в соответствии со статьей 10 Закона о бухгалтерском учете.

Пример 2. Согласно договору на выполнение работ по ремонту оборудования заказчик обязан осуществить с участием подрядчика осмотр и проверку выполненной работы и ее результата в течение 3 (трех) рабочих дней с даты начала приемки, при этом день завершения приемки работы должен быть указан заказчиком в первичном учетном документе. День начала приемки – 12 марта 2019 г., день завершения приемки, указанный в первичном учетном документе, – 14 марта 2019 г. В этом случае датой совершения хозяйственной операции является 14 марта 2019 г., и на эту дату хозяйственная операция отражается в бухгалтерском учете на основании первичного учетного документа, составленного в соответствии со статьей 10 Закона о бухгалтерском учете.

Пример 3. В договоре на оказание услуг по перевозке груза отсутствует положение об указании в первичном учетном документе дня завершения оказания услуги (этапа услуги), дня завершения приемки услуги (этапа услуги). Дата составления первичного учетного документа подтверждающего оказание услуги (этапа услуги), – 15 марта 2019 г. В этом случае датой совершения хозяйственной операции является 15 марта 2019 г., и на эту дату хозяйственная операция отражается в бухгалтерском учете на основании первичного учетного документа, составленного в соответствии со статьей 10 Закона о бухгалтерском учете.

Исходя из положений пункта 8 статьи 168 Налогового кодекса для плательщика-исполнителя, пункта 3 статьи 169 Налогового кодекса для плательщика-заказчика, субъекты хозяйствования используют положения подпунктов 1.1.1 и 1.1.2 пункта 1 постановления № 55 при определении выручки от реализации работ (услуг) и затрат, учитываемых при налогообложении.

Аналогичный порядок применяется и для целей исчисления налога на добавленную стоимость с учетом особенностей, установленных для:

услуг связи – пунктом 17 статьи 121 Налогового кодекса;

услуг в сфере образования – пунктом 19 статьи 121 Налогового кодекса;

медицинских услуг – пунктом 20 статьи 121 Налогового кодекса;

санаторно-курортных услуг – пунктом 14 статьи 121 Налогового кодекса;

услуг по перевозке – пунктами 15-16 статьи 121 Налогового кодекса;

научно-исследовательских, опытно-конструкторских и опытно-технологических (технологических) работ – пунктом 7 статьи 121 Налогового кодекса (применяется порядок, аналогичный порядку определения момента фактической реализации при выполнении строительных работ).

2.2. При временном владении и (или) пользовании имуществом по договорам аренды, финансовой аренды (лизинга) дата совершения хозяйственной операции определяется в соответствии с подпунктом 1.1.3 пункта 1 постановления № 55 применительно к отражению в бухгалтерском учете арендной платы, лизингового платежа в сумме вознаграждения (дохода) лизингодателя и включаемых в его состав инвестиционных расходов лизингодателя, не учитываемых в первоначальной стоимости предмета лизинга.

Для целей исчисления налога на добавленную стоимость и налога на прибыль применяются положения пунктов 9-10 статьи 121 и подпункта 3.18 пункта 3 статьи 174 Налогового кодекса соответственно.

2.3. К бухгалтерскому учету принимаются первичные учетные документы, содержащие все сведения, предусмотренные частью первой пункта 2 статьи 10 Закона о бухгалтерском учете.

Если в отчетном периоде, к которому относится дата совершения хозяйственной операции, первичный учетный документ, подтверждающий ее совершение, отсутствует, либо содержит не все сведения, предусмотренные частью первой пункта 2 статьи 10 Закона о бухгалтерском учете, то в этом отчетном периоде хозяйственная операция не отражается в бухгалтерском учете. В том отчетном периоде, когда подтверждающий совершение хозяйственной операции первичный учетный документ, содержащий все сведения, предусмотренные частью первой пункта 2 статьи 10 Закона о бухгалтерском учете, поступил в организацию, хозяйственная операция отражается в бухгалтерском учете в соответствии с пунктами 10 – 12 Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки», утвержденного постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 10.12.2013 № 80.

2.4. Обращаем внимание, что при определении даты совершения хозяйственной операции плательщику следует учитывать сроки исполнения налоговых обязательств. Так, например, если первичный учетный документ будет составлен в одном отчетном (налоговом) периоде, а дата совершения хозяйственной операции будет приходиться на уже истекший отчетный (налоговый) период, требуется заполнение сведений о занижении (завышении) сумм налогов, подлежащих уплате (возврату) по налоговой декларации (расчету), в которой обнаружены неполнота сведений или ошибки в рамках одного налогового периода, либо внесение изменений в соответствующую налоговую декларацию (расчет), представленную по итогам истекшего отчетного (налогового) периода. Несвоевременное составление первичных учетных документов,

подтверждающих совершение хозяйственных операций, может привести к изменению размера налогового обязательства с начислением пени.

3. Определение даты совершения отдельных хозяйственных операций, не предусмотренных постановлением № 55

3.1. Причитающиеся к получению правообладателями (лицензиарами) от пользователей (лицензиатов) суммы единовременных и периодических платежей по лицензионным договорам отражаются в бухгалтерском учете в порядке, установленном пунктами 33, 34 Инструкции по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.04.2012 № 25.

При исчислении налога на добавленную стоимость и налога на прибыль согласно пункту 8 статьи 121 и пункту 9 статьи 168 Налогового кодекса днем передачи имущественных прав по выбору плательщика признается:

либо последний календарный день каждого месяца, к которому относится передача имущественного права, а если передача имущественных прав завершается до окончания месяца - последний день такой передачи;

либо день передачи имущественного права, оформляемой первичным учетным документом.

3.2. Дата совершения хозяйственной операции по строительным работам, выполняемым по договорам строительного подряда, определяется в соответствии с пунктом 8 Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов по договорам строительного подряда, утвержденной постановлением Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 30.09.2011 № 44. Аналогичным образом определяется дата признания выручки и затрат, учитываемых при налогообложении, при исчислении налога на прибыль.

Для целей исчисления налога на добавленную стоимость применяются положения пункта 7 статьи 121 Налогового кодекса, согласно которому днем выполнения строительных работ признается последний день месяца выполнения этих работ. При неподписании принимающей стороной актов выполненных работ за отчетный месяц до 10-го числа (включительно) месяца, следующего за отчетным, днем выполнения строительных работ признается день подписания принимающей стороной актов выполненных работ.

3.3. Датой совершения хозяйственной операции по возмещению

стоимости работ (услуг), приобретенных при исполнении договоров комиссии, договоров поручения, договоров транспортной экспедиции, иных аналогичных договоров, договоров аренды, договоров финансовой аренды (лизинга), договоров безвозмездного пользования, договоров найма жилого помещения, является дата составления первичного учетного документа, подтверждающего подлежащую возмещению стоимость работ (услуг), в соответствии со статьей 10 Закона о бухгалтерском учете.

Аналогичный порядок применяется при принятии решения плательщиком о применении им ставки налога на добавленную стоимость в размере 20 процентов в соответствии с подпунктами 9.3 и 9.4 пункта 9 статьи 122 Налогового кодекса (при возмещении соответствующих расходов в рамках исполнения договоров аренды, договоров финансовой аренды (лизинга), найма жилого помещения или договоров безвозмездного пользования), а, соответственно, исчисления и предъявлении сумм налога на добавленную стоимость в отношении вышеуказанных операций в общеустановленном порядке.

При исчислении налога на прибыль арендодателю (лизингодателю, ссудодателю, наймодателю) необходимо руководствоваться пунктом 2 статьи 174 Налогового кодекса и подлежащие получению суммы возмещения включать в состав внереализационных доходов на основании подпункта 3.18 пункта 3 статьи 174 Налогового кодекса на дату отражения хозяйственной операции в бухгалтерском учете. Арендатор (лизингополучатель, ссудополучатель, наниматель) при исчислении налога на прибыль руководствуется пунктом 3 статьи 169 Налогового кодекса и включает в состав затрат, учитываемых при налогообложении, расходы в том отчетном периоде, в котором хозяйственная операция отражается в бухгалтерском учете, при условии, что такие расходы не поименованы в статье 173 Налогового кодекса и могут уменьшать налогооблагаемую прибыль.

Например, арендодатель получил счет от поставщика жилищно-коммунальных услуг за февраль 10 марта 2019 г. Предъявил к возмещению арендатору в части, приходящейся на арендуемую площадь, 01 апреля 2019 г. и в этот же день документы подписал арендатор. Руководствуясь подпунктом 3.18 пункта 3 статьи 174 и подпунктом 3.19 пункта 3 статьи 175 Налогового кодекса, арендодатель возмещаемую стоимость приобретенных жилищно-коммунальных услуг включает в состав внереализационных доходов и расходов, а арендатор в состав затрат, учитываемых при налогообложении, в апреле 2019 г. Аналогичный порядок применяется в случае принятия решения плательщиком о применении ставки налога на добавленную стоимость в размере 20

процентов при возмещении приобретенных жилищно-коммунальных услуг и соответствующем исчислении налога на добавленную стоимость в такой ситуации.

Заместитель Министра
финансов
Республики Беларусь

_____ Д.Н.Кийко

Заместитель Министра
по налогам и сборам
Республики Беларусь

_____ Э.А.Селицкая