|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| МIНIСТЭРСТВА  ПА ПАДАТКАХ I ЗБОРАХ  РЭСПУБЛIКI БЕЛАРУСЬ  вул. Савецкая, 9, 220010, г. Мiнск  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 |

23.03.2018 № 2-2-10/00541

на № \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ ад \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Инспекции Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь

по областям и г. Минску

О возмещаемых расходах

Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь по вопросу учета при налогообложении налогом на прибыль возмещаемых расходов в процессе исполнения обязательств, за исключением поименованных в статьях 128 и 129 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК), сообщает следующее.

1. Отражение у получателя.

Согласно пункту 3 Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 сентября 2011 г. № 102, не признаются доходами организации поступления от других лиц по договорам комиссии, поручения и иным аналогичным договорам в пользу комитента, доверителя и т.п.

Гражданский кодекс Республики Беларусь (далее – ГК) регламентирует порядок исполнения обязательств в рамках названных договоров. Так, статьей 880 ГК установлено, что по договору комиссии одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента. На основании статьи 861 ГК по договору поручения одна сторона (поверенный) обязуется совершить от имени и за счет другой стороны (доверителя) определенные юридические действия. Кроме того, статьей 891 ГК определено, что комитент обязан помимо уплаты комиссионного вознаграждения, а в соответствующих случаях - и дополнительного вознаграждения за делькредере возместить комиссионеру израсходованные им на исполнение поручения суммы.

Аналогичные нормы предусмотрены по договору поручения в главе 49 ГК и распространяются на другие посреднические договоры (консигнации, агентские и т.п.).

Являясь комиссионером, поверенным или иным посредником (далее – посредник), организация получает вознаграждение (в том числе дополнительное), которое и будет являться выручкой в бухгалтерском учете и для целей налогообложения плательщика.

Получаемые плательщиком – посредником средства, необходимые для совершения сделок (в том числе на возмещение понесенных в связи с исполнением договора расходов, издержек) от комитета или доверителя, не относящиеся к вознаграждению, а также от третьих лиц в пользу комитента или доверителя не признаются у него выручкой (внереализационным доходом) для целей налогообложения налогом на прибыль.

При исполнении обязательств плательщиком по иным видам гражданско-правовых договоров в рамках хозяйственной деятельности для целей налогообложения налогом на прибыль получаемые продавцом (исполнителем, абонентом) средства являются либо выручкой, либо внереализационным доходом.

Поступившие средства в рамках исполнения договорных обязательств по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, которые участвуют в формировании цены (стоимости), либо поступают сверх цены (стоимости) договора признаются выручкой плательщика для целей налогообложения налогом на прибыль.

В одном случае, при реализации товаров с доставкой покупателю собственным транспортом в выручку для целей налогообложения включается как стоимость товара, так и стоимость доставки, предъявляемая продавцом к возмещению сверх стоимости товара (при отсутствии отдельного договора). Соответственно, расходы продавца, связанные с оказанием транспортных услуг по доставке товаров включаются в учитываемые затраты согласно ст. 130 НК.

Во втором случае, при реализации товаров продавец обязуется организовать доставку товара до покупателя и в отсутствие собственного транспорта привлекает третьих лиц, заключая договор на оказание транспортных услуг и в договоре купли – продажи обязывает покупателя возместить понесенные транспортные расходы. Тогда, если продавец предъявляет к возмещению сумму, равную стоимости транспортных услуг, оплаченных или подлежащих оплате им по договору с транспортной организацией, сумма полученных в счет возмещения транспортных расходов не будет включаться ни в выручку, ни во внереализационные доходы. Также сумма оплаты непосредственно продавцом транспортных услуг не будет учитываться у него ни в составе затрат по производству и реализации товаров (работ, услуг), ни в составе внереализационных расходов, поскольку в такой ситуации усматриваются признаки посредничества в интересах третьих лиц - покупателя.

При отсутствии гражданско-правовых договоров, например между нанимателем и работником при возмещении последним полностью или частично каких-либо личных расходов (оплаты личных телефонных разговоров, путевок на лечение и отдых, экскурсий и путешествий, занятий в секциях, кружках, клубах, посещений культурно-зрелищных и физкультурных (спортивных) мероприятий, подписки на периодические издания, товаров (работ, услуг) для личного потребления и т.д.), оплаченных организацией по поручению или в интересах данного работника, указанные суммы не признаются ни выручкой, ни внереализационным доходом организации. Соответственно, такие суммы не включаются у плательщика – организации, получившей такое возмещение, ни в затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), ни во внереализационные расходы.

1. Отражение у стороны, которая осуществляет возмещение контрагенту его расходов.

При определении налогового обязательства по налогу на прибыль учитываются затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг) (статья 130 НК). Статьей 131 НК установлены ограничения по уменьшению налогооблагаемой прибыли.

Плательщик, выступающий комитентом (доверителем или стороной по иному аналогичному договору) может учесть при налогообложении прибыли расходы, которые представляют собой стоимостную оценку использованных в процессе производства и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, нематериальных активов, трудовых ресурсов и иных расходов на их производство и реализацию, отражаемых в бухгалтерском учете.

Расходы, не связанные с производством и реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав, в том числе поименованные в статье 131 НК, не могут уменьшать налогооблагаемую прибыль. Кроме этого, затраты, перечисленные в названной статье, и иные затраты, не учитываемые при налогообложении в соответствии с законодательством, не могут быть включены и в состав внереализационных расходов.

Плательщик, выступающий стороной в договорах, не имеющих признаков договоров комиссии, поручения, оплачивающий стоимость товара (работ, услуг), имущественных прав, включает ее в затраты, учитываемые при налогообложении, в том случае, если приобретаемые товары (работы, услуги), имущественные права связаны в производственным процессом и (или) реализацией.

Дополнительно в договорах стороны могут предусмотреть возмещение (компенсацию, покрытие и т.п.) каких-либо расходов продавца (исполнителя и т.п.), такие расходы можно учесть в составе затрат при налогообложении прибыли только в том случае, если:

- они не поименованы в статье 131 НК;

- расходы были совершены по инициативе и (или) в интересах покупателя (заказчика и т.п.), в целях его производственной необходимости;

- они не относятся на увеличение стоимости активов.

Например, возмещаемые расходы в связи с исполнением обязательств по кредитным договорам (аккредитивам и т.п.) (кредитополучатель по договору возмещает некоторые расходы кредитора (банка и т.п.), как правило, оплата банковских гарантий, вознаграждение за предоставление рамбурсного обязательства по аккредитиву и т.п.) могут быть учтены стороной, возмещающей расходы, но только в том случае, если эти расходы связаны и являются неотъемлемым условием исполнения обязательств по договору и они не поименованы в статье 131 НК. При этом предъявляемые к возмещению расходы должны быть понесены кредитором (банком и т.п.) в рамках исполнения обязательств по договору с организацией, которая производит возмещение.

При возмещении организацией учредителю понесенных им расходов, связанных с созданием организации, такие расходы организации не относятся к ее предпринимательской деятельности, поскольку они производятся учредителем до ее государственной регистрации, т.е. до того, как организация становится правоспособной как организация (п.3 ст.45 ГК). При налогообложении прибыли они не учитываются ни в затратах, ни во внереализационных расходах.

1. Учет возмещений по договорам аренды.

Согласно подпункту 3.15 пункта 3 статьи 128 НК доходы от операций по сдаче в аренду (передаче в финансовую аренду (лизинг)), иное возмездное или безвозмездное пользование имущества определяются в сумме арендной платы (лизинговых платежей), включающих сумму вознаграждения арендодателя (лизингодателя), платы за пользование имуществом наймодателю (нанимателю по договору поднайма) и возмещаемых в соответствии с законодательством расходов арендодателя (лизингодателя), а также в сумме расходов арендодателя (лизингодателя), наймодателя (нанимателя по договору поднайма), ссудодателя, не включенных в состав арендной платы (лизинговых платежей), платы за пользование имуществом соответственно, но подлежащих возмещению в соответствии с условиями договора, за исключением сумм возмещения, указанных в [подпункте 4.19 пункта 4](consultantplus://offline/ref=9D86430B2B97D6DFE761359AB478B2456412A99F8C74A22D69C4C099FA5CD3A6CE5D568E09D083A3BD8017720D20F1M) статьи 128 НК[[1]](#footnote-1).

Согласно подпункту 2.13 пункта 2 Указа Президента Республики Беларусь от 29.03.2012 № 150 «О некоторых вопросах аренды и безвозмездного пользования имуществом» юридические лица и индивидуальные предприниматели, которым недвижимое имущество, находящееся в государственной собственности, а также собственности хозяйственных обществ, в уставных фондах которых более 50 процентов акций (долей) находится в собственности Республики Беларусь и (или) ее административно-территориальных единиц, передается в безвозмездное пользование, обязаны возмещать ссудодателю начисленную амортизацию, земельный налог или арендную плату за земельный участок, налог на недвижимость, а также в порядке, определяемом Советом Министров Республики Беларусь, расходы по содержанию, эксплуатации, капитальному и текущему ремонту этого недвижимого имущества, затраты на санитарное содержание, горячее и холодное водоснабжение, водоотведение (канализацию), газо-, электро- и теплоснабжение, техническое обслуживание лифта, обращение с твердыми коммунальными отходами и другие услуги или нести эти расходы и затраты самостоятельно.

Учитывая изложенное, все поступающие в рамках арендных отношений средства в адрес арендодателя (лизингодателя, наймодателя, нанимателя по договору поднайма) включаются им в состав внереализационных доходов.

Арендатор (лизингополучатель, наниматель, поднаниматели) вправе учесть при налогообложении прибыли арендную плату (лизинговые платежи и т.п.) при использовании принятого имущества в производственном процессе и процессе реализации, а также суммы подлежащие возмещению (например, налог на недвижимость, земельный налог, коммунальные платежи и т.п.) в части приходящейся на используемое ими в соответствии с названными договорами имущество и только в том случае, если вторая сторона по таким договорам, осуществляет такие платежи в соответствии с законодательством либо иными договорами по содержанию и обслуживанию объекта аренды (лизинга, найма, поднайма). В аналогичном порядке при налогообложении подлежат учету возмещаемые суммы налога на недвижимость, земельного налога (арендной платы за землю) членами товарищества собственников непосредственно товариществу – в части приходящейся на принадлежащее им имущество и только в том случае, если товарищество собственников, осуществляет такие платежи в соответствии с законодательством.

Заместитель Министра Э.А. Селицкая

1. Суммы возмещаемых ссудодателю при передаче имущества в безвозмездное пользование расходов, связанных с передачей в такое пользование и возникающих в связи с приобретением коммунальных и (или) иных работ (услуг) по содержанию и (или) эксплуатации этого имущества, а также расходов, обязанность возмещения ссудодателю которых предусмотрена [актами](consultantplus://offline/ref=CECC8A2D6B844D676C9CB567135931F48AB5DBAE7E88FA4D238E7D5E3EF3BCBD2C833BBFE2B0962E69B2D52DC1T5HEM) Президента Республики Беларусь (за исключением сумм расходов, которые относятся к работам (услугам), выполненным (оказанным) ссудодателем собственными силами) не включаются в состав внереализационных доходов. При этом расходы организаций, покрытые за счет этих средств, не учитываются при определении облагаемой налогом прибыли. [↑](#footnote-ref-1)