

О ПОРЯДКЕ ВКЛЮЧЕНИЯ В СОСТАВ ВНЕРЕАЛИЗАЦИОННЫХ РАСХОДОВ РЕЗЕРВОВ ПО СОМНИТЕЛЬНЫМ ДОЛГАМ

По вопросу включения в состав внереализационных расходов резервов по сомнительным долгам Министерство по налогам и сборам разъясняет.

С 1 января 2019 года на основании подпункта 3.48 пункта 3 статьи 175 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее - НК) организации получили право включать в состав внереализационных расходов резервы по сомнительным долгам.

Формирование резервов по сомнительным долгам в налоговом учете является правом организации.

Резервы по сомнительным долгам в налоговом учете рассчитываются на последнее число отчетного (налогового) периода и учитываются в составе внереализационных расходов на конец соответствующего отчетного (налогового) периода. Включение во внереализационные расходы не зависит от начисления (неначисления) резервов по сомнительным долгам в бухгалтерском учете.

Отчетным периодом налога на прибыль признается календарный квартал, а налоговым периодом налога на прибыль признается календарный год (статья 185 НК).

Согласно нормам НК в налоговом учете организации вправе создавать резерв по сомнительным долгам только в отношении той дебиторской задолженности, которая возникла в связи с реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав, нематериальных активов.

Таким образом, организации не вправе учитывать при налогообложении прибыли резервы по сомнительным долгам, созданные по дебиторской задолженности, возникшей в связи с приобретением товаров (работ, услуг), имущественных прав, нематериальных активов, например, в связи с перечислением денежных средств в качестве предоплаты за приобретенные товары (работы, услуги), имущественные права, нематериальные активы.

При этом необходимо иметь в виду, что в соответствии с НК:

- работа – деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц (подпункт 2.21 пункта 2 статьи 13 НК);
- услуга – деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности либо по ее завершении. Предоставление имущества в аренду (финансовую аренду (лизинг) не является услугой, если иное не предусмотрено НК применительно к отдельным налогам, сборам (пошлинам) (подпункт 2.30 пункта 2 статьи 13 НК).

В связи с чем организации не вправе учитывать при налогообложении прибыли резервы по сомнительным долгам, созданные по результатам проведенной на последнее число квартала инвентаризации дебиторской

задолженности, возникшей в связи осуществлением деятельности, которая в соответствии с нормами НК не является работой, услугой, либо не связана с реализацией товаров.

В налоговом учете размер резерва по сомнительным долгам строго регламентирован, и его сумма зависит от периода просрочки платежа.

Так, согласно подпункту 3.48 пункта 3 статьи 175 НК резервы по сомнительным долгам исчисляются следующим образом:

- по сомнительной задолженности со сроком возникновения свыше девяноста календарных дней - в сумму создаваемого резерва включается полная сумма выявленной на основании инвентаризации задолженности;
- по сомнительной задолженности со сроком возникновения от сорока пяти до девяноста календарных дней (включительно) - в сумму резерва включается пятьдесят (50) процентов от суммы, выявленной на основании инвентаризации задолженности;
- по сомнительной задолженности со сроком возникновения до сорока пяти календарных дней - сумма выявленной на основании инвентаризации задолженности не увеличивает сумму создаваемого резерва.

Кроме того, в соответствии с подпунктом 3.48 пункта 3 статьи 175 НК общая сумма резерва по сомнительным долгам, подлежащая включению в состав внереализационных расходов, не может превышать 5% выручки от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, нематериальных активов с учетом налога на добавленную стоимость.

Пунктом 1 статьи 186 НК предусмотрено, что сумма налога на прибыль по итогам отчетного периода исчисляется нарастающим итогом с начала налогового периода. Соответственно, при расчете налога на прибыль по итогам каждого отчетного и налогового периода размер включенного в состав внереализационных расходов резерва по сомнительным долгам должен соответствовать предельному размеру выручки, а именно 5% выручки от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, нематериальных активов с учетом налога на добавленную стоимость, исчисленной нарастающим итогом с начала года (данное требование установлено в подпункте 3.48 пункта 3 статьи 175 НК). То есть, если в первом квартале сумма резерва составила 3% от выручки, то с учетом возможности за полугодие создать резерв в размере 5% от выручки, сумма резерва за второй квартал может превысить 5% от суммы выручки за второй квартал.

Резерв по сомнительным долгам в налоговом учете может формировать дебиторская задолженность, возникшая как с января 2019 года, так и до 1 января 2019 года, так как НК не содержит норму, предусматривающую, что резервы по сомнительным долгам создаются в отношении сомнительной задолженности, возникшей с 01.01.2019 (даты вступления в силу нормы, позволяющей учитывать при налогообложении прибыли в составе внереализационных расходов резервы по сомнительным долгам). При этом создание резерва по валютной задолженности производится исходя из суммы выручки в белорусских рублях, отраженной в налоговой декларации

(расчете) по налогу на прибыль. Если сумма выручки не учитывалась при исчислении налога на прибыль или освобождалась от налога на прибыль, то сумма резерва по сомнительным долгам не включается в состав внереализационных расходов.

Согласно нормам НК резервы по сомнительным долгам создаются по результатам проведенной на последнее число отчетного (налогового) периода инвентаризации дебиторской задолженности.

НК не предусмотрен порядок проведения и документального оформления инвентаризации дебиторской задолженности с целью расчета сумм резервов по сомнительным долгам, подлежащих включению в состав внереализационных расходов.

Вместе с тем, учитывая то обстоятельство, что налоговый учет основывается на данных бухгалтерского учета, и то обстоятельство, что резерв по сомнительным долгам, создаваемый в налоговом учете, формируют суммы дебиторской задолженности, отраженной в бухгалтерском учете организации, полагаем возможным при проведении инвентаризации руководствоваться Инструкцией по инвентаризации активов и обязательств, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.11.2007 № 180 (далее – Инструкция № 180).

В то же время, инвентаризация дебиторской задолженности для целей создания резерва по сомнительным долгам в налоговом учете может проводиться и в ином, отличном от установленного данной Инструкцией порядке.

Так, согласно нормам Инструкции № 180 в рамках проведения инвентаризации дебиторской задолженности составляется акт сверки расчетов.

Вместе с тем, в рамках проводимой инвентаризации дебиторской задолженности для целей налогового учета наличие подписанных дебиторами актов сверки расчетов является необязательным, так как это не предусмотрено НК.

Кроме этого проведение инвентаризации в целях включения резерва в состав внереализационных расходов возможно не по всем, а по отдельным контрагентам.

При решении вопроса документального оформления в налоговом учете инвентаризации дебиторской задолженности необходимо исходить из общих требований, предъявляемых к ведению налогового учета.

Таким образом, результаты инвентаризации дебиторской задолженности в налоговом учете могут быть оформлены инвентаризационной описью или иным документом, подписанным руководителем и лицом, ответственным за ведение бухгалтерского и налогового учета, на основании данных бухгалтерского учета.

Нормами НК (подпунктами 3.22, 3.23, 3.24 пункта 3 статьи 175 НК) предусмотрены и иные основания, кроме установленного подпунктом 3.48 пункта 3 статьи 175 НК, для списания безнадежной к получению дебиторской задолженности в состав внереализационных расходов.

Вместе с тем, суммы дебиторской задолженности, которые сформировали в налоговом учете резервы по сомнительным долгам и были учтены в составе внереализационных расходов на основании подпункта 3.48 пункта 3 статьи 175 НК, не могут быть учтены в составе внереализационных расходов повторно по другим основаниям, например, предусмотренным подпунктами 3.22, 3.23, 3.24 пункта 3 статьи 175 НК.

Согласно подпункту 3.40 пункта 3 статьи 174 НК в состав внереализационных доходов включаются денежные средства, а также иные виды дохода (зачет встречных однородных требований, исполнение обязательства третьему лицу и др.), поступившие в счет ранее включенных сумм в состав затрат, учитываемых при налогообложении, и (или) внереализационных расходов.

Таким образом, в случае поступления оплаты от должника в счет погашения дебиторской задолженности, по которой ранее были сформированы и учтены при налогообложении прибыли, а также при переносе сроков оплаты, в результате чего задолженность перестает быть сомнительной, резервы по сомнительным долгам, суммы такой оплаты подлежат включению в состав внереализационных доходов.

Инспекция МНС Республики Беларусь
по Осиповичскому району