

О нормируемых затратах, учитываемых при налогообложении прибыли

Законом Республики Беларусь от 30.12.2018 №159-З «О внесении изменений и дополнений в некоторые законы Республики Беларусь» утверждена новая редакция Налогового кодекса Республики Беларусь, вступившая в силу 1 января 2019 года (далее – НК).

В новой редакции НК **введено понятие «нормируемые затраты»**, которые включаются в состав затрат, учитываемых при налогообложении прибыли. К ним относятся затраты, поименованные в пункте 1 статьи 171 НК, и прочие затраты, указанные в пункте 2 статьи 171 НК.

1. Подпунктом 1.1 пункта 1 статьи 171 НК установлено, что **командировочные расходы** (расходы на служебные командировки) учитываются при налогообложении прибыли в пределах норм, установленных законодательством.

При исчислении налога на прибыль в настоящее время необходимо руководствоваться нормами, установленными Министерством финансов Республики Беларусь постановлением от 30.01.2001 № 7 «Об установлении норм оплаты командировочных расходов при служебных командировках за границу» и постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 16.06.2016 № 48 «Об установлении размеров возмещения расходов при служебных командировках». Командировочные расходы (расходы на служебные командировки) включаются в затраты, учитываемые при налогообложении прибыли, в размерах, не превышающих установленными названными нормативными правовыми актами.

Какие именно расходы относятся к командировочным расходам (расходам на служебные командировки), определено в статье 95 Трудового кодекса Республики Беларусь, Инструкции о порядке и размерах возмещения расходов при служебных командировках в пределах Республики Беларусь, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12.04.2000 № 35, и в Инструкции о порядке и условиях предоставления гарантий и компенсаций при служебных командировках за границу, утвержденной постановлением Министерством труда и социальной защиты Республики Беларусь 30.07.2010 № 115.

Учитывая изложенное, решение вопроса об отнесении того или иного вида расходов к командировочным расходам (расходам на служебные командировки) принимается названными государственными органами.

2. К нормируемым затратам на основании подпункта 1.2 пункта 1 статьи 171 НК, в частности, относятся затраты **на оплату стоимости топливно–энергетических ресурсов** (далее – ТЭР), израсходованных в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством.

2.1. Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 18.03.2016 № 216 утверждено Положение о порядке разработки, установления и пересмотра норм расхода ТЭР (далее – Положение).

Действие Положения распространяется на юридические лица с годовым потреблением ТЭР 100 тонн условного топлива и более и (или) юридические лица, имеющие источники тепловой энергии производительностью 0,5 Гкал/ч и более, и не распространяется на виды топлива для механических транспортных средств, судов, машин, механизмов и оборудования.

Таким образом, в затраты, учитываемые при налогообложении, у таких организаций включаются расходы в пределах норм, установленных в соответствии с Положением.

Согласно пункту 7 Положения нормы расхода ТЭР классифицируются на текущие и прогрессивные.

Текущие нормы расхода ТЭР устанавливаются на период до одного календарного года с поквартальной разбивкой, в том числе по результатам проведенного энергетического обследования (энергоаудита).

Прогрессивные нормы расхода ТЭР устанавливаются на период от одного года до пяти лет, в том числе по результатам проведенного энергетического обследования (энергоаудита), для юридических лиц с годовым потреблением ТЭР 1500 тонн условного топлива и более.

Следует обратить внимание, с учетом комментариев Департамента по энергоэффективности Государственного комитета по стандартизации Республики Беларусь, при установлении поквартальных норм, превышение также определяется поквартально без применения нарастающего итога и «годового пересчета». При необходимости, возможно произвести пересмотр норм расхода ТЭР в порядке, предусмотренном для их установления в соответствии с пунктами 19 - 21 Положения.

Если организация потребляет в течение года ТЭР в объеме до 100 тонн условного топлива и у этой организации нет источников тепловой энергии производительностью 0,5 Гкал/ч и более, ей в соответствии с нормами Положения не надо разрабатывать и утверждать нормы расхода ТЭР.

Следовательно, расходы на оплату стоимости потребленного объема ТЭР учитываются такими организациями при налогообложении прибыли в полном объеме.

2.2. Нормирование расходов стоимости видов топлива для механических транспортных средств, судов, машин, механизмов и оборудования осуществляется в соответствии с Инструкцией о порядке применения норм расхода топлива для механических транспортных средств, машин, механизмов и оборудования, утвержденной постановлением Министерства транспорта и коммуникаций Республики Беларусь от 31.12.2008 № 141 (далее - Инструкция № 141).

В НК закреплено, что при отсутствии норм, установленных в соответствии с законодательством для механических транспортных средств, затраты принимаются в пределах норм расхода топлива, установленных их заводом-изготовителем, а при отсутствии таковых - в пределах норм, установленных руководителем организации. Нормы, установленные руководителем организации, действуют до момента утверждения нормативным правовым актом в установленном порядке норм для соответствующего механического транспортного средства, если иное не установлено законодательством.

Пунктом 7 Инструкции № 141 предусмотрено, что нормы, установленные руководителем, действуют до момента установления норм в соответствии с законодательством, но не более 6 месяцев.

Таким образом, для возможности включения в затраты, учитываемые при налогообложении, организациями принимаются расходы на топливо в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством, при отсутствии таких норм – в пределах норм, установленных заводом-изготовителем. В случае, когда отсутствуют и те, и другие нормы, – в пределах норм, установленных руководителем организации, которые действуют в течение шестимесячного срока.

Затраты на топливо по истечении шестимесячного срока и до момента установления норм в порядке, установленном законодательством, не будут учитываться при налогообложении прибыли. Затраты на топливо будут считаться сверхнормативными.

Пунктом 5 Инструкции № 141 определено, что повышение (понижение) норм расхода топлива устанавливается приказом руководителя организации или индивидуального предпринимателя на основании настоящей Инструкции, которой регулируются условия повышения и основания понижения. В целях налогообложения в таком же порядке (повышенном или пониженном размере) учитываются при исчислении налога на прибыли затраты на оплату стоимости топлива для механических транспортных средств.

При отсутствии норм, установленных в соответствии с законодательством, используются нормы завода - изготовителя, либо нормы, установленные руководителем. С момента установления норм в соответствии с законодательством должны применяться эти нормы при

определении налоговой базы по налогу на прибыль без пересчета истекших отчетных (налоговых) периодов.

В соответствии с Инструкцией № 141 при эксплуатации автомобилей, используемых для выполнения международных автомобильных перевозок, норма расхода топлива устанавливается руководителями организаций и, следовательно, стоимость топлива включается в затраты, учитываемые при налогообложении, в полном объеме в пределах таких норм.

Названное положение Инструкции № 141 позволяет применять нормы расхода топлива, установленные руководителем, только при эксплуатации автомобилей, используемых для выполнения международных автомобильных перевозок. При выполнении международной автомобильной перевозки для собственных нужд, например, для перемещения своих работников за пределы территории Республики Беларусь при служебных командировках, затраты на оплату стоимости топлива для механических транспортных средств будут учитываться в порядке, установленном п.п. 1.2 п.1 статьи 171 НК, без применения положений п.2 Инструкции № 141.

3. К нормируемым затратам на основании подпункта 1.3 пункта 1 статьи 171 НК также относятся **потери от недостачи и (или) порчи** при хранении, транспортировке и (или) реализации товаров, запасов не только в пределах норм естественной убыли, но и в пределах норм потерь (боя), установленных законодательством. При отсутствии таких норм - в пределах норм, установленных руководителем по согласованию с собственником, общим собранием участников, членов потребительского общества, уполномоченных или лицом, ими уполномоченным.

При исчислении налога на прибыль в состав затрат, учитываемых при налогообложении, в пределах норм включаются потери от недостачи и (или) порчи, которые произошли не по причине действий третьих лиц. Потери от недостачи в связи с хищением, и в том числе в связи с «забывчивостью» покупателей в розничной торговле в магазинах (секциях, отделах) самообслуживания и торгующих с открытой выкладкой товаров, не включаются в состав затрат, учитываемых при налогообложении прибыли, в порядке, установленном п.п. 1.3 п. 1 статьи 171 НК. При наступлении таких обстоятельств при исчислении налога на прибыль необходимо руководствоваться подпунктами 3.13 и 3.14 пункта 3 статьи 175 НК.

Обращаем внимание, что организации на данный момент вправе применять нормативные правовые акты СССР и БССР, устанавливающие нормы естественной убыли (подпункт 3.10 Декрета от 23.11.2017 № 7 «О развитии предпринимательства»). При этом, такие нормы не являются

обязательными для применения, следовательно, при использовании норм, установленных нормативными правовыми актами СССР и БССР, и при отсутствии иных нормативных правовых актов Республики Беларусь, регламентирующих порядок установления норм, при определении размера затрат, учитываемых при налогообложении прибыли, возможно использовать согласованные нормы, установленные руководителем.

При отсутствии установленных норм такие недостатки и (или) порчи товаров признаются сверхнормативными.

К естественной убыли не относятся технологические (производственные) потери, которые учитываются при налогообложении прибыли в составе производственных затрат в полном объеме, поскольку в пределах норм учитываются только потери от недостатчи и (или) порчи при хранении, транспортировке и (или) реализации товаров, запасов.

В затраты, учитываемые при налогообложении, можно отнести суммы расходов по недостатке и (или) порче в пределах норм, установленных руководителем по согласованию с соответствующими лицами, только при отсутствии утвержденных законодательством таких норм.

При установлении таких норм руководителем организации в 2019 году не с начала года 2019 года, а в более поздний срок (например, 23 марта 2019 года), отнести в затраты, учитываемые при налогообложении, стоимость за период 2019 года до утверждения норм возможно только при указании в документе, которым такие нормы утверждаются, что его действие распространяется на период с 01.01.2019.

4. На основании подпункта 1.4 пункта 1 статьи 171 НК к нормируемым затратам относятся расходы на **управленческие услуги**, оказываемые индивидуальными предпринимателями, а также организациями, применяющими особые режимы налогообложения, в пределах суммы, рассчитанной исходя из коэффициента соотношения средней заработной платы руководителей организаций и средней заработной платы по организации в целом, определенного в порядке и размере, установленных законодательством.

В соответствии с подпунктом 2.29 пункта 2 статьи 13 НК управленческие услуги - услуги по управлению организацией (или ее подразделениями, или направлениями деятельности этой организации), осуществлению организационно-распорядительных, контрольных функций в отношении производства, технологического и (или) иного процессов, рисков, имущества, закупок, сбыта.

Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 8 июля 2013 г. № 597 «О совершенствовании условий оплаты труда руководителей организаций в зависимости от результатов финансово-хозяйственной деятельности, признании утратившими силу некоторых

постановлений Совета Министров Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов» (далее – Постановление № 597) установлено ограничение предельного уровня заработной платы руководителя организации (вне зависимости от формы собственности).

Подпунктом 2.1 пункта 2 Постановления № 597 установлено, что коэффициент соотношения средней заработной платы руководителей организаций независимо от формы собственности (за исключением бюджетных организаций и иных организаций, получающих субсидии, работники которых приравнены по оплате труда к работникам бюджетных организаций) и средней заработной платы по организации в целом (далее - коэффициент) не может превышать 8.

Обращаем внимание, что ограничение по включению расходов на оплату управленческих услуг в затраты, учитываемые при налогообложении (далее – затраты), в пределах суммы, рассчитанной исходя из коэффициента, который не может превышать 8, применяется только в случае оказания управленческих услуг индивидуальным предпринимателем, а также организацией, применяющей особые режимы налогообложения.

Вместе с тем, в договоре по оказанию управленческих услуг с индивидуальным предпринимателем и (или) организацией, применяющей особые режимы налогообложения, может быть предусмотрено любое вознаграждение, однако в затраты будут включаться только расходы в сумме, при которой коэффициент соотношения вознаграждения и средней заработной платы по организации в целом не превышает 8.

Если организация, привлекаемая к выполнению услуг, поименованных в пункте 2.29 пункта 2 статьи 13 НК, не применяет особые режимы налогообложения, то такое ограничение не действует. В затраты в таком случае включается сумма вознаграждения, которая определена договором на оказание управленческих услуг, в полном объеме.

Расходы на оплату всех видов услуг, в совокупности являющихся управленческими, подлежат учету при налогообложении в порядке, установленном подпунктом 1.4 пункта 1 статьи 171 НК, независимо, оказываются ли они одним названным субъектом предпринимательской деятельности или несколькими.

Следовательно, совокупность сумм вознаграждений по всем договорам, если заключено несколько договоров на оказание управленческих услуг, является расчетным показателем для определения предела размера расходов, возможных для включения в состав затрат.