

О дате отражения отдельных хозяйственных операций для
целей налогообложения

Управление по работе с плательщиками по Буда-Кошелевскому району
ИМНС по Жлобинскому району сообщает следующее.

С 01.01.2024 пункт 6 статьи 121 Налогового кодекса Республики
Беларусь (далее - НК) изложен в новой редакции, а статья 121 НК дополнена
пунктами б1 - б3.

Внесенные изменения в определение момента фактической реализации
(далее – МФР) работ (услуг) для целей налога на добавленную стоимость
(далее – НДС) обусловлены отменой с 01.01.2024 постановления
Министерства финансов от 08.08.2018 № 55 «О дате совершения отдельных
хозяйственных операций» (далее – постановление № 55) и вступлением в
силу с 01.01.2024 постановления Министерства финансов от 31.12.2021 № 79
«Об отчетном периоде отражения хозяйственных операций в бухгалтерском
учете» (далее – постановление № 79).

В соответствии с пунктом б1 если иная дата не установлена статьей 121
НК, при оказании услуги, результаты которой заказчик может использовать
по мере ее оказания, днем оказания услуги признается:

если период оказания услуги начинается и завершается в одном
календарном месяце - день завершения оказания услуги;

если период оказания услуги превышает один календарный месяц -
последний день каждого календарного месяца оказания услуги и день
завершения оказания услуги.

Пунктом б2 статьи 121 НК определено, что если иная дата не
установлена статьей 121 НК, при выполнении работы (этапа работы),
оказании услуги (этапа услуги), результат которых не может быть
использован заказчиком до завершения выполнения работы (этапа работы),
оказания услуги (этапа услуги), днем выполнения работы (этапа работы),
оказания услуги (этапа услуги) признается:

день завершения выполнения работы (этапа работы), оказания услуги
(этапа услуги), указанный в первичном учетном документе, — при указании
этого дня в первичном учетном документе;

последний день периода выполнения работы (этапа работы), оказания
указании этого периода в первичном учетном документе;

наиболее ранняя из дат, содержащихся в первичном учетном документе
(за исключением даты договора (иного документа), даты платежа), — в
случаях, не указанных в подпунктах 62.1 и 62.2 пункта 62 статьи 121 НК.

Эти положения применяются также, если оформление первичного учетного документа завершено по истечении месяца, на который приходится дата выполнения работ (оказания услуг) (ч. 2 п. 6 ст. 121 НК).

Согласно пункту 63 статьи 121 НК положения пунктов 61 и 62 настоящей статьи применяются также для целей пункта 8 статьи 130 НК при предъявлении к возмещению стоимости приобретенных работ (услуг) в соответствии с подпунктом 2.12.2 пункта 2 статьи 115 НК.

Справочно. В редакции пункта 6 статьи 121 НК, действовавшей до (этапа услуги), результат которой не может быть использован заказчиком до завершения выполнения работы (этапа работы), оказания услуги (этапа услуги), днем выполнения работы (этапа работы), оказания услуги (этапа услуги) признавался:

день завершения выполнения работы (этапа работы), оказания услуги (этапа услуги), указанный в первичном учетном документе, если указание этой даты в первичном учетном документе предусмотрено договором, заключенным подрядчиком (исполнителем) и заказчиком в письменной форме;

день завершения приемки работы (этапа работы), услуги (этапа услуги), указанный в первичном учетном документе, если указание этой даты в первичном учетном документе предусмотрено договором, заключенным подрядчиком (исполнителем) и заказчиком в письменной форме;

дата составления первичного учетного документа - в случаях, не указанных выше.

Дата составления первичного учетного документа при перевыставлении стоимости коммунальных услуг являлась датой отражения хозяйственной операции по возмещению стоимости коммунальных услуг.

Пунктом 6 статьи 128 НК определено, что при изменении МФР новый порядок исчисления НДС применяется в отношении отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), имущественных прав, переданных **с момента изменения порядка исчисления НДС.**

Следовательно, по работам, услугам, в частности, результат которых не может быть использован до завершения выполнения работы (этапа работы), оказания услуги (этапа услуги), МФР по которым согласно НК в редакции, действующей в 2024 г., приходится на 2023 г., применяются положения пункта 6 статьи 121 НК в редакции, действовавшей до 01.01.2024.

Пунктом 6 статьи 4 Закона Республики Беларусь от 27.12.2023 № 327-3 «Об изменении законов по вопросам налогообложения» определено, что при

предъявлении к возмещению приобретенных работ (услуг), возникающих по договорам аренды (финансовой аренды (лизинга)), безвозмездного пользования, найма жилого помещения, налог на добавленную стоимость исчисляется (выделяется) в соответствии с пунктами 61 - 63 статьи 121 НК в отношении подлежащих возмещению работ (услуг), МФР которых наступил с 01.01.2024.

Соответственно по приобретенным работам (услугам), возникающим в связи с договором аренды и предъявленным к возмещению за декабрь 2023 г. в январе 2024 г., МФР будет признаваться в 2024 г.

Для целей исчисления налога на прибыль на основании пункта 7 статьи 168 НК выручка от реализации на возмездной основе работ, услуг отражается на дату признания ее в бухгалтерском учете независимо от даты проведения расчетов по ним с соблюдением принципа (метода) начисления.

Таким образом, несмотря на то, что для целей исчисления налога на прибыль положения главы 16 НК в части признания выручки от реализации работ, услуг не изменились по сравнению с действовавшими в 2023 году, с учетом отмены постановления № 55 и вступления в силу постановления № 79 с 2024 года при налогообложении прибыли будут применяться новые подходы к определению периода признания выручки от реализации работ, услуг, установленные для определения периода признания выручки для целей бухгалтерского учета.

При этом в силу пункта 1 статьи 168 НК при определении налоговой базы налога на прибыль выручка от реализации работ, услуг принимается в размере, уменьшенном на сумму НДС, исчисляемого от этой выручки, независимо от совпадения или несовпадения даты отражения выручки от реализации работ, услуг для целей налога на прибыль и МФР по этим работам, услугам для целей НДС.

Пример 1. *По условиям договора на выполнение работ по ремонту оборудования результат выполненной подрядчиком работы подлежит осмотру и проверке заказчиком до подписания им первичного учетного документа. Работы выполнены подрядчиком 29.12.2023 и их результат проверен заказчиком 03.01.2024, что отражено в первичном учетном документе, составленном 03.01.2024. Договор на выполнение работ по ремонту оборудования не содержит указаний о включении в первичные учетные документы каких-либо сведений (дат).*

В этом случае:

для целей исчисления НДС днем выполнения работы (МФР) признается 03.01.2024 (дата составления первичного учетного документа в соответствии с пунктом 6 статьи 121 НК в редакции, действовавшей до

01.01.2024) и оборот по реализации этих работ отражается в налоговой декларации (расчете) по НДС за январь 2024 года (за 1 квартал 2024 года для плательщиков, избравших отчетным периодом календарный квартал); для целей исчисления налога на прибыль выручка будет отражаться в том месяце, к которому относится выручка в бухгалтерском учете

Пример 2. В договоре на оказание рекламных услуг определен период оказания услуги с 08.01.2024 по 31.01.2024, который также указан в первичном учетном документе. Оказание услуги завершено в срок, установленный договором. Первичный учетный документ составлен 01.02.2024.

В этом случае:

для целей исчисления НДС днем оказания услуги (МФР) признается 31.01.2024 (последний день периода оказания услуги) и оборот по реализации этих услуг отражается в налоговой декларации (расчете) по НДС за январь 2024 года (за 1 квартал 2024 года для плательщиков, избравших отчетным периодом календарный квартал);

для целей исчисления налога на прибыль выручка будет отражаться в том месяце, к которому относится выручка в бухгалтерском учете.

Пример 3. Арендодатель исчисляет НДС по оборотам по возмещению стоимости потребленных арендатором коммунальных услуг, связанных с арендой и не включенных в сумму арендной платы (применяет нормы п.п. 9.3 п. 9 ст. 122 НК). Арендодателем 10.01.2024 от поставщика жилищно-коммунальных услуг получен счет за декабрь 2023 года. Документ на возмещение коммунальных услуг за декабрь 2023 года составлен арендодателем 11.01.2024.

В этом случае для целей исчисления НДС у арендодателя по указанным оборотам МФР определяется как 11.01.2024 (дата составления первичного учетного документа) и оборот по возмещению этих услуг отражается в налоговой декларации (расчете) по НДС за январь 2024 года (за 1 квартал 2024 года для плательщиков, избравших отчетным периодом календарный квартал).

Пример 4. Арендодатель исчисляет НДС по оборотам по возмещению арендатором стоимости потребленных коммунальных услуг, связанных с арендой и не включенных в сумму арендной платы (применяет нормы п.п. 9.3 п. 9 ст. 122 НК). Арендодателем 14.02.2024 от поставщика жилищно-коммунальных услуг получен счет за январь 2024 года. Документ на возмещение коммунальных услуг за январь 2024 года составлен арендодателем 15.02.2024.

В этом случае для целей исчисления НДС у арендодателя по указанным оборотам МФР определяется как 31.01.2024 (последний день периода оказания коммунальных услуг) и оборот по возмещению этих услуг отражается в налоговой декларации (расчете) по НДС за январь 2024 года (за I квартал 2024 года для плательщиков, избравших отчетным периодом календарный квартал).

Пример 5. *Арендодатель перевыставляет арендатору стоимость услуг и соответствующую сумму НДС по оборотам по возмещению арендатором стоимости потребленных коммунальных услуг, связанных с арендой и не включенных в сумму арендной платы (применяет нормы п.п. 2.12.2 п. 2 ст. 115 НК). Арендодателем 11.01.2024 от поставщика жилищно-коммунальных услуг получен счет за декабрь 2023 года. Документ на возмещение коммунальных услуг за декабрь 2023 года составлен арендодателем 12.01.2024.*

В этом случае арендодатель при перевыставлении арендатору стоимости коммунальных услуг за декабрь 2023 года в электронном счете – фактуре по НДС указывает дату совершения операции – 12.01.2024 (дата составления первичного учетного документа).

Пример 6. *Арендодатель перевыставляет арендатору стоимость услуг и соответствующую сумму НДС по оборотам по возмещению арендатором стоимости потребленных коммунальных услуг, связанных с арендой и не включенных в сумму арендной платы (применяет нормы п.п. 2.12.2 п. 2 ст. 115 НК). Арендодателем 13.02.2024 от поставщика жилищно-коммунальных услуг получен счет за январь 2024 года. Документ на возмещение коммунальных услуг за январь 2024 года составлен арендодателем 14.02.2024.*

В этом случае арендодатель при перевыставлении арендатору стоимости коммунальных услуг за январь 2024 года в электронном счете – фактуре по НДС указывает дату совершения операции – 31.01.2024 (последний день периода оказания коммунальных услуг).