

ПИСЬМО МИНИСТЕРСТВА ПО НАЛОГАМ И СБОРАМ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ
10 апреля 2020 г. N 2-2-10/00807

О НАЛОГООБЛОЖЕНИИ

Инспекции Министерства по налогам и
сборам Республики Беларусь
по областям и г. Минску

Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь по вопросу определения валовой прибыли от операций с облигациями (за исключением операций по размещению облигаций) сообщает следующее.

1. Определение организациями, в том числе страховыми (за исключением банков), валовой прибыли по операциям с облигациями, учитываемыми в бухгалтерском учете по амортизированной стоимости.

В соответствии с пунктом 1 статьи 179 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее - НК) при определении валовой прибыли при реализации, выбытии по иным основаниям, погашении облигаций, учитываемых в бухгалтерском учете по амортизированной стоимости:

доходы учитываются исходя из цены реализации или погашения облигаций;

затраты определяются исходя из амортизированной (без учета обесценения) стоимости облигаций на дату их реализации или погашения и расходов на реализацию ценных бумаг, включая приходящие на них суммы налога на добавленную стоимость.

На основании пункта 6 статьи 168 и подпункта 2.7 пункта 2 статьи 170 НК при исчислении налога на прибыль учитываются также доходы и расходы от оценки облигаций, учитываемых в бухгалтерском учете по амортизированной стоимости (за исключением суммы обесценения и восстановления обесценения).

Согласно статье 39 НК учет плательщиками объектов налогообложения и определение налоговой базы по налогам осуществляются посредством ведения налогового учета, который основывается на данных бухгалтерского учета и (или) на иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению, и ведется путем расчетных корректировок к данным бухгалтерского учета, если иное не установлено налоговым законодательством.

Порядок формирования в бухгалтерском учете организациями, в том числе страховыми (за исключением банков), информации об операциях с облигациями определен Национальным стандартом бухгалтерского учета и отчетности, утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 22.12.2018 N 74 (далее - НСБУ 74).

Исходя из положений подпункта 15.1 пункта 15 НСБУ 74 и вышеуказанных норм НК по операциям с облигациями, учитываемыми по амортизированной стоимости, в случаях, когда руководителем организации не принималось решение об отражении в бухгалтерском учете сумм обесценения (восстановления обесценения), налоговая база по налогу на прибыль формируется ежеквартально на основании данных бухгалтерского учета.

При этом налоговая база формируется **ежеквартально** исходя из:

доходов от оценки облигаций, отражаемых в бухгалтерском учете ежемесячно по кредиту счетов 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности", 91 "Прочие доходы и расходы" вне зависимости от установленной перспектом эмиссии периодичности выплаты дохода, которые подлежат отражению по строке 1 и строке 1.1 налоговой декларации (расчета) по налогу на прибыль;

расходов от оценки облигаций, отражаемых в бухгалтерском учете ежемесячно по дебету счетов 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности", 91 "Прочие доходы и расходы", которые подлежат отражению по строке 2 налоговой декларации (расчета) по налогу на прибыль.

Налоговая база **в том отчетном периоде, в котором имеют место реализация, выбытие по иным основаниям или погашение облигаций**, формируется исходя из:

доходов в виде цены реализации или погашения облигаций, которые подлежат отражению по строке 1 и по строке 1.1 налоговой декларации (расчета) по налогу на прибыль;

доходов от оценки облигаций, отражаемых в бухгалтерском учете по кредиту счетов 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности", 91 "Прочие доходы и расходы", за период с начала указанного отчетного периода и до даты реализации, выбытия по иным основаниям или погашения облигаций, которые подлежат отражению по строке 1 и строке 1.1 налоговой декларации (расчета) по налогу на прибыль;

затрат в виде амортизированной (без учета обесценения) стоимости облигаций на дату их реализации или погашения, которые подлежат отражению по строке 2 налоговой декларации (расчета) по налогу на прибыль;

расходов от оценки облигаций, отражаемых в бухгалтерском учете по дебету счетов 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности", 91 "Прочие доходы и расходы", за период с начала указанного отчетного периода и до даты реализации, выбытия по иным основаниям или погашения облигаций, которые подлежат отражению по строке 2 налоговой декларации (расчета) по налогу на прибыль;

расходов на реализацию ценных бумаг, включая приходящие на них суммы налога на добавленную стоимость, которые подлежат отражению по строке 2 налоговой декларации (расчета) по налогу на прибыль.

Не признаются в бухгалтерском учете доходами и расходами от оценки облигаций и, соответственно, не участвуют в формировании налоговой базы по налогу на прибыль суммы процента (дисконта):

оплаченные владельцем облигации при ее приобретении (включенные в цену приобретения облигаций);

полученные владельцем облигации от эмитента в течение всего периода владения облигацией.

При этом вышеуказанные суммы процента (дисконта) влияют на размер амортизированной стоимости облигаций, которая включается в состав затрат, учитываемых при налогообложении, в том отчетном периоде, в котором имеют место реализация, выбытие по иным основаниям или погашение облигаций.

2. Определение организациями, в том числе страховыми (за исключением банков), валовой прибыли по операциям с облигациями, учитываемыми в бухгалтерском учете по справедливой стоимости.

В соответствии с пунктом 1 статьи 179 НК при определении валовой прибыли при реализации, выбытии по иным основаниям, погашении облигаций, учитываемых в бухгалтерском учете по справедливой стоимости:

доходы учитываются исходя из цены реализации или погашения облигаций;

затраты определяются исходя из цены приобретения облигаций и расходов на реализацию ценных бумаг, включая приходящиеся на них суммы налога на добавленную стоимость.

На основании подпункта 11.5 пункта 11 статьи 167 и подпункта 1.21 пункта 1 статьи 173 НК доходы и расходы от оценки облигаций, учитываемых в бухгалтерском учете по справедливой стоимости, при исчислении налога на прибыль не учитываются.

Исходя из положений подпункта 15.2 пункта 15 НСБУ 74 и вышеуказанных норм НК по операциям с облигациями, учитываемыми по справедливой стоимости, налоговая база по налогу на прибыль формируется **на основании данных налогового учета и только в том отчетном периоде, в котором имеют место реализация, выбытие по иным основаниям или погашение облигаций**, исходя из:

доходов в виде цены реализации или погашения облигаций, которые подлежат отражению по строке 1 и строке 1.1 налоговой декларации (расчета) по налогу на прибыль;

затрат в виде цены приобретения облигаций, которые подлежат отражению по строке 2 налоговой декларации (расчета) по налогу на прибыль;

расходов на реализацию ценных бумаг, включая приходящиеся на них суммы налога на добавленную

стоимость, которые подлежат отражению по строке 2 налоговой декларации (расчета) по налогу на прибыль.

Указанный порядок формирования налоговой базы по операциям с облигациями, учитываемыми по справедливой стоимости, применяется в том числе и при реализации, выбытии по иным основаниям или погашении облигаций, учитываемых по справедливой стоимости, по цене ниже цены их приобретения.

3. Особенности определения банками валовой прибыли по операциям с облигациями.

В соответствии с пунктом 2 статьи 179 НК при определении банками валовой прибыли от операций с ценными бумагами (за исключением размещения эмиссионных ценных бумаг):

доходы от реализации ценных бумаг или при выбытии по иным основаниям, а также при их погашении определяются исходя из цены реализации или иного выбытия ценной бумаги (в том числе погашения), а также суммы накопленного процентного дохода, уплаченной плательщику покупателем, или суммы процентного дохода, выплаченной плательщику эмитентом (в доходы плательщика не включаются суммы процентного дохода, ранее учтенные при налогообложении);

затраты плательщика при реализации или ином выбытии (в том числе при погашении или частичном погашении номинальной стоимости) ценных бумаг определяются исходя из расходов на приобретение и реализацию ценных бумаг, оплату услуг организатора торгов, депозитария, иных профессиональных участников рынка ценных бумаг, иных прямых расходов, непосредственно относящихся к операциям с ценными бумагами, включая приходящиеся на них суммы налога на добавленную стоимость, а также суммы накопленного процентного дохода, уплаченной плательщиком продавцу ценной бумаги.

Порядок формирования в бухгалтерском учете банков информации об операциях с ценными бумагами определен Инструкцией по бухгалтерскому учету операций с ценными бумагами и долгосрочными финансовыми вложениями в банках и небанковских кредитно-финансовых организациях Республики Беларусь, утвержденной постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 22.07.2014 N 462 (далее - Инструкция N 462).

Исходя из положений пунктов 11, 13, 15, 28, 29 Инструкции N 462 и вышеуказанных норм статьи 179 НК определение валовой прибыли от операций с облигациями производится банками на основании данных налогового учета путем проведения при необходимости корректировок к данным бухгалтерского учета.

При этом налоговая база **в том отчетном периоде, в котором имеют место реализация, выбытие по иным основаниям или погашение облигаций**, формируется исходя из:

доходов в виде цены реализации или погашения облигаций, а также суммы накопленного процентного дохода, уплаченной плательщику покупателем, или суммы процентного дохода, выплаченной плательщику эмитентом (без учета сумм процентного дохода, ранее учтенных при налогообложении), которые подлежат отражению по строке 1 налоговой декларации (расчета) по налогу на прибыль;

расходов на приобретение и реализацию облигаций, оплату услуг организатора торгов, депозитария, иных профессиональных участников рынка ценных бумаг, иных прямых расходов, непосредственно относящихся к операциям с облигациями, включая приходящиеся на них суммы налога на добавленную стоимость, а также суммы накопленного процентного дохода, уплаченной плательщиком продавцу облигации, которые подлежат отражению по строке 2 налоговой декларации (расчета) по налогу на прибыль.

Согласно пункту 3 статьи 171 НК совокупный размер учитываемых при налогообложении прочих затрат не может превышать для банков одного (1) процента от суммы доходов, определяемой в соответствии со статьей 176 НК, за вычетом доходов, относящихся в соответствии со статьей 174 НК ко внереализационным доходам, кроме сумм доходов, указанных в подпункте 3.18 пункта 3 статьи 174 НК.

В соответствии с пунктом 7 статьи 176 НК доходы банков включают в себя доходы, относящиеся в соответствии с нормативными правовыми актами Национального банка Республики Беларусь к процентным доходам, комиссионным доходам, прочим банковским доходам, операционным доходам, уменьшению резервов, поступлениям по ранее списанным долгам.

Учитывая изложенное, для целей нормирования прочих затрат банками в качестве ограничительного критерия, подлежащего отражению в строке 1.1 налоговой декларации (расчета) по налогу на прибыль,

принимается не вся сумма доходов от операций с облигациями, подлежащих отражению в строке 1 налоговой декларации (расчета) по налогу на прибыль, а только доходы, удовлетворяющие требованиям пункта 7 статьи 176 НК.

Заместитель Министра

Э.А.Селицкая
