



Авансовые взносы по налогу на прибыль: не верь, не бойся, не плати

Ирина ГОЛОШЕВИЧ, редактор

Поводом для подготовки данной публикации послужил Закон № 652⁽¹⁾. В его названии обозначена целевая аудитория — неприбыльные организации, а точнее, отдельные аспекты налогообложения их деятельности⁽²⁾. Но при ближайшем изучении положений этого Закона выяснилось, что это не совсем так. Законодатель со свойственной ему небрежностью в тексте «неприбыльного» закона припрятал нормы и для плательщиков авансовых взносов (которыми, кстати, не могут быть неприбыльные организации). Сразу отметим, что положения Закона № 652 крайне важны для налогоплательщиков, а ведь они (весьма озабоченные регистрацией налоговых накладных) с легкостью могли бы их пропустить. А может, это не случайно? Может, законодатель сознательно эти положения припрятал от налоговиков или, наоборот, налоговики участвовали в сокрытии их от заинтересованных лиц? Ответом станут налоговые консультации, которые

вскоре появятся. А пока можно лишь догадываться о причинах присутствия «авансовых» норм в «неприбыльном» законе. О том, что нужно знать об этих нормах, и пойдет речь в этой статье.

Новый абзац — новое содержание

Итак, в п.57.1 ст.57 НКУ появился новый абзац восьмой интереснейшего содержания. Теперь (с 13 августа 2015 года — даты вступления в силу Закона № 652) плательщики авансовых взносов по налогу на прибыль могут их не уплачивать, если по итогам первого квартала (полугодия, трех кварталов) отчетного налогового года не получена прибыль или получены убытки. Этот факт должен быть подтвержден представлением отчетности — налоговой декларацией и финансовой отчетностью.

Причем, в зависимости от периода, в котором появляются негативные результаты деятельности, в самом п.57.1 ст.57 НКУ установлен график прекращения уплаты авансовых взносов. Этот график представлен в нижеприведенной таблице.

Таблица. График прекращения уплаты авансовых взносов

Отчетный период	Периоды (месяцы) уплаты авансовых взносов											
	2015 год							2016 год				
	06	07	08	09	10	11	12	01	02	03	04	05
Первый квартал	x	x	X	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Полугодие	—	—	—	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Три квартала	—	—	—	—	—	—	x	x	x	x	x	x

Что было, как стало

Примечательно, что норма с «похожей установкой на добро» существовала в прежней редакции п.57.1 ст.57 НКУ. Некоторые специалисты (конечно, не без помощи некоторых фискальных взглядов ГФС) пытались аргументировать возможность их применения и в этом году, полагаясь на п.9 подпункта 4 раздела XX НКУ.

Напомним, что этим пунктом предусмотрено что «в январе — декабре 2015 года и январе — мае 2016 года плательщики обязаны уплачивать ежемесячные авансовые взносы по налогу на прибыль предприятий в соответствии с пунктом 57.1 статьи 57 настоящего Кодекса в редакции, действовавшей до 1 января 2015 года. При этом сумма ежемесячных авансовых взносов за март — май 2016 года исчисляется в размере не менее 1/12 начисленной суммы налога на прибыль предприятий

за 2014 отчетный (налоговый) год». Реакция налоговиков на переходные положения НКУ, привнесенные Законом № 71⁽³⁾, не заставила себя долго ждать. В первом же пореформенном письме (от 29.01.2015 г. № 2707/7/99-99-19-02-01-17⁽⁴⁾) ГФС сразу очертила круг плательщиков авансовых взносов, ориентируясь на «десятимиллионный» размер дохода, как было предусмотрено старой редакцией п.57.1 ст.57 НКУ, хотя в новой редакции указанного пункта планка дохода повышена до двадцати миллионов гривен.

В этом случае ГФС, с одной стороны, в очередной раз фискалила. Ведь при таком подходе большинство налогоплательщиков оказывалось в кабале авансовых взносов. С другой стороны, старая редакция п.57.1 ст.57 Кодекса позволяла «спрыгнуть» с уплаты авансовых взносов, если за первый квартал деятельность давала негативный результат. Поэтому, ►

⁽¹⁾ Закон Украины от 17.07.2015 г. № 652-VIII «О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины в части налогообложения неприбыльных организаций». Опубликован: Бухгалтерия. — 2015. — № 33. — С.31—37 (прим. ред.).

⁽²⁾ Подробнее см. статью Е. Кушиной на с.20 данного номера (прим. ред.).

⁽³⁾ Закон Украины от 28.12.2014 г. № 71-VIII «О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины и некоторые законодательные акты Украины по налоговой реформе» (прим. ред.).

⁽⁴⁾ Опубликовано: Бухгалтерия. — 2015. — № 5. — С.27—29 (прим. ред.).

получив от ГФС фискальную оценку в одной ситуации, налогоплательщики ожидали лояльное отношение в другой. Изложенный в письме ГФС от 29.01.2015 г. № 2707/7/99-99-19-02-01-17 подход обнадеживал тем, что налогоплательщики, получившие убытки или не получившие прибыли, все-таки смогут прекратить уплату авансовых взносов в порядке, предусмотренном старой редакцией п.57.1 ст.57. Но не тут-то было.

Последующее письмо от 02.06.2015 г. № 19441/7/99-99-19-02-02-17⁽⁵⁾ показало, что для ГФС закон, что действовало в письме она однозначно утверждает, что действует новая редакция п.57.1 ст.57 НКУ, которая **не предусматривает** возможность прекращения уплаты авансовых взносов по причине убыточной («неприбыльной») деятельности налогоплательщика по результатам первого квартала.

Итак, независимые специалисты и ГФС разошлись во мнениях. Появление **Закона № 652**, к сожалению, не внесло ясности. Понятно только одно: с даты вступления в силу этого Закона (с 13 август 2015 года) возможность прекратить уплату авансовых взносов законодательно восстановлена, но в другом порядке.

Теперь налогоплательщик в любой из «промежуточных» отчетных периодов может прекратить уплату авансовых взносов. При этом сроки представления отчетности в п.57.1 ст.57 НКУ не указаны, но есть график прекращения уплаты авансовых взносов. Из этого графика усматривается определенная закономерность: прекращение уплаты авансовых взносов происходит через два месяца, то есть с третьего месяца, следующего за последним месяцем отдельного отчетного (налогового) периода. А значит, на представление отчетности отведено именно эти два месяца. Так, если 31 августа 2015 года успеть представить декларацию по налогу на прибыль за полугодие 2015 года (с убытком или с нулевой налогооблагаемой прибылью), есть шанс прекратить уплату авансовых взносов уже с сентября 2015 года. Для этого, как помнится, также требуется приложить финансовую отчетность. И здесь возникает новый вопрос: кто это должен делать, и в каком составе должна быть отчетность?

Финансовая + налоговая отчетность = полный комплект

Известно, что **квартальную (промежуточную) финансовую** отчетность составляют и представляют органам статистики субъекты полноформатной финансовой отчетности и субъекты малого предпринимательства. Субъекты микропредпринимательства в органы статистики отчитываются один раз в год.

В органы налоговой службы субъекты полноформатной финансовой отчетности представляют **годовую** финансовую отчетность при условии, что они

⁽⁵⁾ Опубликовано: Бухгалтерия. — 2015. — № 28. — С. 76 (прим. ред.).

⁽⁶⁾ Подробнее см.: Голошевич И. Двадцатимиллионный доход получен: после этого все только начинается... // Налог на прибыль: что осталось от налогового учета: Сборник систематизированного законодательства. — 2015. — Вып. 6. — С. 52—54 (прим. ред.).

годовые налогоплательщики, то есть и по налогу на прибыль отчитываются по итогам года. Переходя на «промежуточную» налоговую отчетность, эти субъекты одновременно с налоговой отчетностью представляют также финансовую «промежуточную» отчетность. А вот субъекты малого предпринимательства и микропредпринимательства при любых обстоятельствах обязаны в органы налоговой службы представлять только годовую финансовую отчетность.

Субъекты малого предпринимательства, имея на руках промежуточную финансовую отчетность, видимо, сочтут возможным представить ее в налоговую службу на добровольных началах. Субъекты микропредпринимательства оказываются в сложной ситуации: с одной стороны, они обязаны составлять только годовую финансовую отчетность, с другой стороны, без промежуточной финансовой отчетности они не смогут определить налоговый показатель, поэтому вынуждены ее составлять. И вот почему.

Новый алгоритм определения налогооблагаемой прибыли повышает статус представляемой финансовой отчетности, ведь в ней содержится основной источник базы налогообложения — финансовый результат до налогообложения (строки 2290, 2295 формы № 2, строка 2290 формы № 2-м). Если предприятие освобождено от проведения корректировок на разницы⁽⁶⁾, ему достаточно, составив промежуточную финансовую отчетность за полугодие 2015 года, оценить показатели указанных строк финансовой отчетности. В строке 2295 (строке 2290 формы № 2-м с соответствующим знаком) формы № 2 отражается убыток, а показатель строки 2290 может свидетельствовать не только об отсутствии убытка, но и об отсутствии прибыли. Этих данных уже достаточно, чтобы претендовать на неуплату авансовых взносов.

Примечательно, что новой утвержденной формы налоговой декларации по налогу на прибыль не существует. По настроениям в ГФС ее появление в ближайшем будущем не предвидится. Поэтому, руководствуясь п.46.6 ст.46 НКУ, налогоплательщику следует «извертаться на пупе», заполняя старую форму декларации по налогу на прибыль (форма утверждена приказом Миндоходов от 30.12.2013 г. № 872). Впрочем, у каждого налогоплательщика свой путь...

Декларация без корректировок

В случае с налогоплательщиками, не проводящими корректировки, процесс наполнения старой формы новым контентом не столь уж обременителен. По мнению автора, показатель строки 2295 формы № 2 (отрицательное значение строки 2290 формы № 2-м) следует перенести в **строку 7** декларации по налогу на прибыль со знаком «-». В этой строке отражается объект налогообложения, в соответствии с новыми правилами раздела III НКУ — это убыток, сформированный в форме № 2 (форме № 2-м).

Кроме того, следует заполнить приложение 3П, ►

и соответствующую сумму перенести в строку 13 ЗП декларации⁽⁷⁾. Здесь отражается сумма, уменьшающая налог на прибыль. Очевидно, что по результатам полугодия 2015 года сумма показателей строк 10 и 11 декларации будет равна нулю (строка 12 ТП вообще не будет иметь значения в силу отсутствия особого порядка налогообложения для патентуемой деятельности). Соответственно, значение строки 13 ЗП со знаком «-» переносится в строку 14 декларации. Этот показатель в интегрированной карточке лицевого счета отразится в виде переплаты, на возврат которой одновременно с декларацией целесообразно подать заявление⁽⁸⁾. Отдельно следует внимательно заполнить таблицу для авансовых взносов.

Образец 1. Фрагмент декларации за полугодие 2015 года

ПОКАЗНИКИ											Код рядка	Сума
1											2	3
Доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування (рядок 02 + рядок 03):											01	12000000
<...>												
Об'єкт оподаткування від усіх видів діяльності (рядок 01 - рядок 04) (+,-)											07	-25000
<...>												
Зменшення нарахованої суми податку											13 ЗП	75000
Податок на прибуток за звітний (податковий) період (рядок 10 + рядок 11 + рядок 12 - рядок 13)											14	-75000
Податок на прибуток за результатами попереднього звітного (податкового) періоду поточного року з урахуванням уточнень (рядок 14 Податкової декларації з податку на прибуток підприємства за попередній звітний (податковий) період поточного року) ²											15	—
<...>												
№ з/п	Дванадцятимісячний період для сплати авансових внесків ¹⁴											
	20____ рік										20____ рік	
	березень	квітень	травень	червень	липень	серпень	вересень	жовтень	листопад	грудень	січень	лютий
1							+	+	+	+	+	+
2	10000	10000	10000	10000	10000	10000	0	0	0	0	0	0

Особого внимания заслуживает заполнение таблицы с названием «Дванадцятимісячний період для уплаты авансовых взносов», ведь именно по данным этой таблицы проводится аннулирование начисления авансовых взносов. Алгоритм ее заполнения описан в письме Миндоходов от 07.03.2014 г. № 5699/7/99-99-19-03-01-17⁽⁹⁾. Примечательно, что это тот случай, когда без рекомендаций налоговиков понять логику заполнения достаточно сложно. Далее продемонстрирован пример заполнения приложения ЗП к декларации (образец 2).

Образец 2. Фрагмент приложения ЗП к декларации за полугодие 2015 года

Таблица 1. Зменшення нарахованої суми податку

ПОКАЗНИКИ	Код рядка	Сума
1	2	3
Зменшення нарахованої суми податку (рядок 13.1 + рядок 13.2 + рядок 13.5.1 + + рядок 13.6 + рядок 13.7)	13	75000
<...>		
Сума нарахованого авансового внеску з податку на прибуток відповідно до пункту 57.1 статті 57 глави 4 розділу II та абзацу другого пункту 2 підрозділу 4 розділу XX Податкового кодексу України ⁴	13.7	75000

На примере продемонстрируем заполнение декларации по старой форме.

ПРИМЕР *Предприятие с доходом 12 млн грн. по итогам полугодия 2015 года не проводит корректировки на разницы. Ежемесячный авансовый взнос в 2015 году составил 10000 грн. (строка 23 декларации за 2014 год), январь — февраль 2015 года — 7500 грн.*

Финансовый результат до налогообложения (убыток) за полугодие 2015 года составил 25000 грн. (строка 2290 формы № 2-м). Кроме авансовых взносов, других платежей, уменьшающих налог на прибыль в 2015 году, не проводилось.

Далее предлагаем фрагмент заполнения декларации и приложения ЗП по условиям примера (образец 1).

(грн.)

Декларация с корректировками

Налогоплательщикам, проводящим корректировки на разницы, данных одной финансовой отчетности недостаточно, ведь объект налогообложения определяется как финансовый результат до налогообложения, скорректированный на разницы. Поэтому налогоплательщику нужно продумать форму, в которой он зафиксирует процесс расчета налогооблагаемой прибыли. Это может быть просто бухгалтерская справка с приведенными в ней расчетами и суммами корректировок. Специалисты ГФС в письме от 29.07.2015 г. № 27719/7/99-99-19-02-01-17 рекомендуют для этих целей воспользоваться проектом декларации.

Но какую бы форму расчета налогооблагаемой прибыли ни выбрал налогоплательщик, результат ему придется отражать в старой форме декларации по налогу на прибыль в порядке, продемонстрированном в примере.

Ну вот, за полугодие отчитаться с трудом, но можно. Тем более что приложенные усилия приведут к экономии денежных средств. ■

⁽⁷⁾ Подробнее см.: Назарбаева И., Кушина Е. Приложения АВ и ЗП: с авансовыми взносами, но без зачета // Бухгалтерия. — 2014. — № 7. — С. 74—78 (прим. ред.).

⁽⁸⁾ Подробнее см.: Ефимов А. Переплаченный налог на прибыль: как им воспользоваться? // Бухгалтерия. — 2014. — № 9. — С. 64—66 (прим. ред.).

⁽⁹⁾ Письмо и комментарий к нему опубликованы: Бухгалтерия. — 2014. — № 12. — С. 71—73 (прим. ред.).