

«БЕСПРИБЫЛЬНАЯ» ДЕКЛАРАЦИЯ – 2015: впервые – за три квартала

СМ. ТАКЖЕ
с.66, 68

Ирина ГОЛОШЕВИЧ, редактор

Летнее событие – вступление в силу **Закона № 652⁽¹⁾** – получило развитие для плательщиков авансовых взносов по налогу на прибыль⁽²⁾ только осенью. В своих письмах, датированных сентябрем – октябрём, налоговая служба начала делиться с налогоплательщиками тем, как она понимает новые положения п.57.1 ст.57 **НКУ**, и давать некоторые рекомендации. Так, в письмах от 05.10.2015 г. № 21075/6/99-95-42-03-15⁽³⁾ и от 21.10.2015 г. № 38881/7/99-99-15-02-01-17⁽⁴⁾ ГФС «постановила», что первый отчетный период, представление отчетности (декларации по налогу на прибыль и финансовой отчетности) за который даст возможность налогоплательщику прекратить уплату авансовых взносов, – это **три квартала**. И хотя **Закон № 652** вступил в силу 13 августа, а значит, по мнению автора, налогоплательщики имели право заявить о неприбыльной деятельности уже по результатам полугодия, судя по политике ГФС, действительно реализовать такое право они смогут только сейчас.

Последний день «промежуточного» периода в три квартала приходится на 30 сентября, а вот в какие предельные сроки налогоплательщик может представить отчетность – это первый вопрос, с ответа на который мы и начнем.

Предельные сроки «бесприбыльной» отчетности

Как известно, предельные сроки представления вообще любой налоговой отчетности установлены в п.49.18 ст.49 **НКУ**, и они зависят от того, за какой **базовый налоговый (отчетный) период** налогоплательщику следует отчитаться. Соответственно, если базовым налоговым (отчетным) периодом является **календарный квартал**, то налоговая декларация представляется **в течение 40 календарных дней**, следующих за последним календарным днем отчетного (налогового) квартала (полугодия) (пп.49.18.2 ст.49 **НКУ**). За **базовый налоговый (отчетный) период, равный календарному году**, – **в течение 60 дней**, следующих за последним календарным днем отчетного (налогового) года (пп.49.18.3 ст.49 **НКУ**).

При этом, в п.49.19 ст.49 содержится важная оговорка: «если налоговая декларация за квартал, полугодие, три квартала или год рассчитывается на

растающим итогом на основании показателей базовых налоговых периодов, из которых состоят такие квартал, полугодие, три квартала или год», то налоговая декларация представляется в сроки, установленные для базового отчетного (налогового) периода, которым является календарный квартал, то есть в течение **40 календарных дней**, следующих за последним календарным днем соответствующего отчетного периода.

Парадигма базового налогового (отчетного) периода, описанная в разделе II, отражается и в других разделах **НКУ**. Так, в пп.152.9 ст.152 (раздел III в редакции, действовавшей до 01.01.2015 г.) базовым отчетным периодом были установлены календарный квартал и календарный год. А отчетными периодами являлись квартал, полугодие, три квартала, год. В итоге, до 01.01.2015 г. налогоплательщикам с отчетными периодами все было понятно, хотя и тогда без «ложки дегтя» не обходилось⁽⁵⁾.

В новой редакции раздела III **НКУ** (п.137.4 ст.137) установлен **один налоговый (отчетный) период** – это **календарный год**, он, похоже, и является базовым (п.33.3 ст.33 **НКУ**). Но есть оговорка следующего содержания: «с учетом положений, определенных пунктом 57.1 статьи 57». В этом пункте используется «месячный налоговый период» для установления предельных сроков уплаты авансовых взносов, которые, в свою очередь, уплачиваются «ежемесячно, в течение двенадцатимесячного периода». Тут же описывается продолжительность двенадцатимесячного периода, его начало и конец: он начинается с **июня** текущего года и заканчивается **маем** следующего налогового года (в соответствии с п.9 подраздела 4 раздела XX **в 2015 году** этот период **начался в марте, а закончится в мае** 2016 года). ▶

⁽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⁾Об изменениях, внесенных **Законом № 652** в п.57.1 ст.57 **НКУ**, подробнее см.: Голошевич И. Авансовые взносы по налогу на прибыль: не верь, не бойся, не плати // Бухгалтерия. – 2015. – № 34-35. – С.16–18 (прим. ред.).

⁽³⁾Письмо и комментарий к нему опубликованы: Бухгалтерия. – 2015. – № 42. – С.43 (прим. ред.).

⁽⁴⁾Опубликовано на с.68 данного номера (прим. ред.).

⁽⁵⁾Подробнее см.: Назарбаева И. Налоговый период для налога на прибыль: между курицей и яйцом // Бухгалтерия. – 2013. – № 32. – С.7 (прим. ред.).

И только в абзацах восьмом — девятом п.57.1 ст.57 появляются периоды — первый квартал, полугодие, три квартала. Но **эти периоды не установлены разделом III НКУ** в новой редакции как **отчетные** для налога на прибыль, а календарный квартал не определен в качестве базового отчетного периода (что вызывает сомнения в необходимости применения ранее упомянутых норм ст.49 НКУ). Кроме того, в абзаце девятом (который появился благодаря **Закону № 652** и представляет особый интерес в контексте данной статьи) периоды — первый квартал, полугодие, три квартала — рассматриваются как **части отчетного налогового года**, а не самостоятельные отчетные периоды. Отсюда можно сделать несколько важных выводов.

Для представления «бесприбыльной» отчетности **не установлены предельные сроки**, поэтому она может быть представлена в любое время за период, в котором впервые возникает «бесприбыльная» деятельность. Соответственно, применение штрафов за несвоевременное представление налоговой декларации по налогу на прибыль или за непредставление ее вообще, выглядит весьма и весьма сомнительным, тем более что сама по себе такая возможность (представление «бесприбыльной» отчетности) реализована в виде права налогоплательщика, а не прямой его обязанности.

Вместе с тем ГФС в письме от 21.10.2015 г. № 38881/7/99-99-15-02-01-17 с легкостью игнорирует несогласованность норм НКУ и приходит к выводу, что для представления «бесприбыльной» декларации по налогу на прибыль применяются предельные сроки, установленные НКУ для базового налогового (отчетного) периода — календарный квартал. А значит, «бесприбыльная» декларация может быть представлена в течение 40 дней, следующих за последним днем одного из периодов — первый квартал, полугодие, три квартала.

По логике ГФС, **9 ноября** истекает срок представления декларации **за три квартала**, позволяющий налогоплательщику прекратить уплату авансовых взносов с декабря 2015 года. Не исключено, что представление декларации с опозданием будет расценено как нарушение. И здесь возможны варианты: могут отказать в приеме такой декларации или ее все же примут, но со штрафами. К сожалению, в указанном письме ГФС не рассказывает о последствиях, но подчеркивает, что декларация по налогу на прибыль за три квартала должна быть составлена в соответствии с **действующей** формой, то есть установленной приказом Миндоходов от 30.12.2013 г. № 872 (далее — **Приказ № 872**). Продемонстрируем на примере возможности действующей формы. Однако прежде отметим, что объект обложения налогом на прибыль за три квартала должен определяться в соответствии с

принципами действующей с 1 января 2015 года редакции раздела III НКУ.

Налогоплательщикам уже хорошо известно, что новый порядок исчисления налога на прибыль обращается к одному из показателей бухгалтерского учета — финансовому результату до налогообложения. Причем, предприятия, доход которых составляет более 20 млн грн., должны привести его к объекту налогообложения путем осуществления корректировок на разницы. Поэтому первым делом необходимо «прикинуть» доход за 2015 год.

«Двадцатимиллионщики»: как посчитать?

Отметим, что пп.134.1.1 ст.134 НКУ, конечно же, такую ситуацию не предусматривает. И это понятно, ведь разделу III неизвестны иные периоды, кроме отчетного налогового года. Поэтому и доход определяется по правилам бухгалтерского учета за **последний годовой отчетный период**. Однако если за три квартала доход практически достиг (или превысил) «двадцатимиллионной» отметки или не хватает совсем немного до нее, то понятно, что по итогам года этот «доходный» Рубикон будет перейден. А значит, корректировки следует проводить уже сейчас. Если же этот факт не очевиден, можно сделать простой расчет: разделив доход за три квартала на три, получим среднее значение дохода за квартал. Следовательно, такого же уровня доход может быть получен и в четвертом квартале. Сумма этих значений даст приблизительную оценку дохода за год.

Конечно, расчет довольно грубый, и он не может быть использован, если, например, у предприятия деятельность носит сезонный характер, и пик доходов приходится как раз на период весна — лето, или уже известно, что предприятие частично приостанавливает деятельность, что также отразится на его доходах. А это означает, что универсального метода расчета годового дохода, пока не закончился год, не существует. И бухгалтеру придется в соответствии с собственным пониманием, опираясь на объективные факты деятельности своего предприятия, строить прогнозы по доходу за 2015 год.

Впрочем, есть совсем простое решение: не мудрствуя лукаво, ориентироваться на фактический доход за три квартала. И только в случае, если он превышает 20 млн грн., проводить корректировки на разницы. Примечательно, что корректировки придется выполнять и в случае, если двадцатимиллионный барьер не взят, и в декларации не будет указано о принятом решении. В проекте декларации, размещенном на сайте ГФС⁽⁶⁾, в основной ее части предусмотрено место для проставления соответствующего

⁽⁶⁾См. по адресу: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/regulyatorna-politika-/regulyatorna-politika/2015-rik/63908.html> (прим. ред.).

щей галочки. Но в декларации, утвержденной **Приказом № 872**, такого, естественно, нет. Поэтому налогоплательщику есть смысл к декларации за три квартала приложить документ, составленный в произвольной форме, — решение о неприменении корректировок на разницы.

Данные о сумме дохода черпаются из бухгалтерского учета. В последнем абзаце пп.134.1.1 ст.134 **НКУ** по этому поводу сказано следующее: «в годовой доход от какой-либо деятельности, определенный по правилам бухгалтерского учета, включается доход (выручка) от реализации продукции (товаров, работ, услуг), другие операционные доходы, финансовые доходы и прочие доходы». Ранее в публикациях газеты «Бухгалтерия» было подробно описано, какие данные бухгалтерского учета о доходах принимаются в расчет⁽⁷⁾. В этой статье лишь напомним, что в **ПБУ-15** дано определение двух видов доходов: доход (выручка) от реализации продукции (товаров, работ, услуг) и чистый доход от реализации продукции (товаров, работ, услуг).

НКУ апеллирует к первому виду дохода, а это «общий доход (выручка) от реализации продукции, товаров, работ или услуг без вычета предоставленных скидок, возврата ранее проданных товаров и косвенных налогов и сборов (налога на добавленную стоимость, акцизного сбора и т.п.)» (п.7 **ПБУ-15**). В числе «других» также доходы, которые принадлежат комитентам (принципалам и т.д.), и это непосредственно указано в определении термина «чистый доход от реализации продукции (товаров, работ, услуг)». Из чего **формально** следует, что при определении «двадцатимиллионной» отметки у предприятий-посредников необходимо учитывать также суммы доходов, принадлежащие не им, а их комитентам. Имеем дело с игрой слов в терминологии не в пользу налогоплательщика.

Однако ГФС в письме от 19.10.2015 г. № 21976/6/99-99-19-02-02-15⁽⁸⁾ приходит к выводу, что «**посреднические**» доходы при определении **указанной суммы у посредника не учитываются**. Но налогоплательщики уже знают, как налоговая с легкостью отказывается от своих слов. Поэтому заинтересованным лицам можно порекомендовать только одно: получить индивидуальную налоговую консультацию с таким же выводом. В противном случае руководствоваться мнением, изложенным в указанном письме, рискованно.

Итак, доход определен, ставки сделаны. И если налогоплательщик проводит корректировки, то ему придется их рассчитать, документально оформить и отразить в декларации.

Декларация: подбираем строки

ГФС в письме от 21.10.2015 г. № 38881/7/99-99-15-02-01-17 обращает внимание на ст.46 **НКУ** и в очередной раз подчеркивает, что налогоплательщику необходимо использовать **старую** форму декларации. Понятно, что ее содержание (табличная часть) не отражает требования действующего «налогово-прибыльного» раздела. Но, если подойти творчески к ее заполнению, старая форма вполне может удовлетворить новые запросы. Доказательством данному утверждению послужит последовательное описание нужных строк. Итак, начнем...

Доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування (рядок 02 + рядок 03):	01	
---	----	--

Эта строка — итоговая, в ней приводится сумма строк 02 — 03!Д. Здесь, на усмотрение бухгалтера, можно указать информацию о доходе (выручке) от операционной деятельности и прочих доходах соответственно. Заполнение этих строк необходимо лишь для уведомления налоговой службы о сумме дохода за три квартала для подтверждения своего права на неприменение корректировок на разницы или для информирования, что такого права не существует и вовсе. Информация приводится **справочно** и в расчете не участвует.

Об'єкт оподаткування від усіх видів діяльності (рядок 01 - рядок 04) (+,-)	07	
--	----	--

В строке 7 отражается объект налогообложения, определенный по новым правилам. Предприятия, которые не проводят корректировки на разницы, здесь указывают финансовый результат до налогообложения (это показатель строки 2290 формы № 2 (отрицательное значение строки 2295 формы № 2м)), предварительно уменьшенный на сумму налогового убытка предыдущих лет (строка 7 декларации за 2014 год (или уточняющего расчета)), а также на сумму «остатков» убытка-2011 (см. п.3 подраздела 4 раздела XX **НКУ**).

Предприятиям, корректирующим финансовый результат на разницы, придется продумать форму документа для фиксации соответствующих данных о корректировках на разницы и проведении расчета объекта налогообложения с их применением. Многие бухгалтеры, возможно, предпочтут последовать рекомендациям ГФС и используют приложение РІ к проекту декларации. Для наглядности приведем извлечение из формы проекта декларации. ▶

⁽⁷⁾Подробнее см.: Голошевич И. Двадцатимиллионный доход получен: после этого все только начинается... // Бухгалтерия. — 2015. — № 12. — С.10–12 (прим. ред.).

⁽⁸⁾Письмо и комментарий к нему опубликованы на с.66 данного номера (прим. ред.).

Різниці

Різниці, на які збільшується фінансовий результат			Різниці, на які зменшується фінансовий результат		
Код	Назва різниці	Сума	Код	Назва різниці	Сума
1. Різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів (стаття 138 розділу III Податкового кодексу України)					
1.1.1	сума нарахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності (пункт 138.1 статті 138 розділу III Податкового кодексу України)		1.2.1 AM	сума розрахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до пункту 138.3 статті 138 розділу III Податкового кодексу України (пункт 138.2 статті 138 розділу III Податкового кодексу України)	
1.1.2	сума уцінки та втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів, включених до витрат звітного періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності (пункт 138.1 статті 138 розділу III Податкового кодексу України)		1.2.2	сума дооцінки та вигід від відновлення корисності основних засобів або нематеріальних активів в межах попередньо віднесених до витрат уцінки та втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності (пункт 138.2 статті 138 розділу III Податкового кодексу України)	
1.1.3	сума залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначеної відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта (пункт 138.1 статті 138 розділу III Податкового кодексу України)		1.2.3	сума залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначеної з урахуванням положень статті 138 розділу III Податкового кодексу України, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта (пункт 138.2 статті 138 розділу III Податкового кодексу України)	
<...>					
01	Всього різниць, на які збільшується фінансовий результат		02	Всього різниць, на які зменшується фінансовий результат	
Різниці, які виникають відповідно до Податкового кодексу України (рядок 01 - рядок 02) (+, -)²					03

В приложеніи РІ – чотири раздела, в каждом из которых сгруппированы разницы по одному виду операций. Как показано в образце, в разделе 1 приводятся разницы, возникающие в силу осуществления операций с необоротными активами. В разделе 2 – разницы по резервам и обеспечениям, в разделе 3 – разницы по финансовым операциям, в разделе 4 – прочие разницы. В этом бесспорная ценность приложения РІ к проекту декларации, ведь в нем перечислены все разницы, предусмотренные **НКУ** в настоящее время. Поскольку для бухгалтеров расчет объекта налогообложения таким образом – дело еще совсем новое, их системное перечисление значительно уменьшит возможность ошибки. Кроме того, построение документа интуитивно понятно: в правой колонке приводятся положительные разницы (увеличивающие финрезультат до налогообложения), в левой колонке – отрицательные разницы (уменьшающие финрезультат). В строках 01 и 02 приводятся их суммы, а в строке 03 – результат алгебраического суммирования показателей строк 01 и 02.

Теперь остается составить итоговый документ. Традиционно это бухгалтерская справка, в которой будут указаны:

- ♦ финансовый результат до налогообложения (строка 2290 или 2295 формы № 2);
- ♦ результат корректировок (строка 03 приложения РІ к проекту декларации);
- ♦ объект налогообложения как результат алгебраического суммирования двух ранее названных показателей.

Последний показатель переносится в строку 7 действующей формы декларации. Цель составления декларации за три квартала подсказывает, что в этой строке будет отражено либо отрицательное значение объекта налогообложения, либо его нулевое значение. Поэтому логично предположить, что следующими для заполнения будут строки, предназначенные для проведения расчетов с бюджетом.

Зменшення нарахованої суми податку	13 ЗП	
---	--------------	--

В строке 13 приводятся суммы, уменьшающие налог на прибыль текущего периода. Эта строка неразрывно связана с приложением ЗП, на что указывает также ее код. Деталям, нюансам и сложностям заполнения ЗП было посвящено множество публикаций в ►

газете «Бухгалтерия»⁽⁹⁾. В данной статье подчеркнем, что при составлении этого приложения за три квартала налогоплательщик заполняет его так же, как если бы это произошло при составлении полноценной годовой отчетности, а значит, в нем следует указать:

- ♦ суммы авансовых взносов, начисленных в январе – октябре 2015 года (срок уплаты которых на момент представления декларации прошел, по умолчанию принимаем, что они были фактически уплачены). Здесь также важно напомнить, что представление декларации за три квартала позволяет прекратить уплату авансовых взносов с декабря 2015 года по май 2016 года включительно. Следовательно, ноябрьский авансовый взнос вопреки желанию налогоплательщика придется заплатить, несмотря на то, что зачет его налогоплательщик сможет только представив декларацию за год;

- ♦ суммы «дивидендных» взносов, уплаченные в текущем году в периоде январь – октябрь (включительно);

- ♦ прочие суммы, уменьшающие налоговые обязательства по налогу на прибыль, актуальные в 2015 году (например, с начала 2015 года упразднена уплата консолидированного налога, поэтому соответствующие строки останутся без внимания).

Показатель строки 13 переносится в строку 14 со знаком «минус».

Податок на прибуток за звітний (податковий) період (рядок 10 + рядок 11 + рядок 12 - рядок 13)	14	
<...>		
Податок на прибуток, нарахований за результатами останнього календарного кварталу (звітного) податкового періоду (рядок 14 - рядок 15) (+,-) ²	16	

Строка 14 в промежуточной отчетности корреспондирует со строкой 16, как следует из примечания 2 к декларации, ее заполняют «квартальные» налогоплательщики, которыми автоматически становятся предприятия, составляющие декларацию за три квартала. Соответственно, данные из строки 14 со знаком «-» переносятся в строку 16. Показатель строки 16 в интегрированной карточке лицевого счета отразится в виде переплаты, на возврат которой одновременно с декларацией целесообразно подать заявление⁽¹⁰⁾.

В случае осуществления выплат нерезиденту также нужно будет заполнить строки 17ПН–19 (представив к декларации приложение ПН⁽¹¹⁾).

А в строках 20АВ–22 следует указать суммы начисленных «дивидендных» авансовых взносов.

Все остальные строки (в том числе и строка 23) останутся без внимания налогоплательщика, то есть в них логично проставить прочерки. Большая часть из них попросту не соответствует разделу III в новой редакции, некоторые – в силу отсутствия операций.

Розрахунок авансового внеску з податку на прибуток ¹¹		
Авансовий внесок ((рядок 10 + рядок 11 + рядок 12 Податкової декларації з податку на прибуток підприємства - рядок 13.1 - рядок 13.2 - рядок 13.6 додатка ЗП до рядка 13 Податкової декларації з податку на прибуток підприємства)/12), що підлягатиме сплаті щомісячно	23	

Но вот «пустота» строки 23 наполнена смыслом, отсутствие в ней показателя служит переходным мостиком к таблице «Двенадцатимесячный период для уплаты авансовых взносов».

№ 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										0	0	0

В этой таблице налогоплательщик указывает изменение суммы авансовых взносов, отраженных в строке 23 декларации за декабрь 2014 года и в интегрированной карточке налогоплательщика к начислению. Как показано в таблице, налогоплательщику следует в колонках «март» – «ноябрь» указать значение авансовых взносов, изначально начисленных к уплате, а вот начиная с колонки «декабрь» и во всех последующих проставляется знак «плюс» в строке 1, в строке 2 новое значение – теперь оно равно нулю. ■

⁽⁹⁾Подробнее см.: Назарбаева И., Кушина Е. Приложения АВ и ЗП: с авансовыми взносами, но без зачета // Бухгалтерия. – 2014. – № 7. – С.74–78; Назарбаева И., Кушина Е. «Авансовые» зачеты для налога на прибыль: Кодекс – за, декларация – против // Уставный капитал: учетные стратегии и налоговые риски: Сборник систематизированного законодательства. – 2014. – Вып.б. – С.180–184; Голошевич И. Авансовые взносы по налогу на прибыль: исправление ошибок // Бухгалтерия. – 2015. – № 5. – С.72–76; Голошевич И. Налог на прибыль – 2014: уменьшая, не увеличивай // Бухгалтерия. – 2015. – № 6. – С.46–48 (прим. ред.).

⁽¹⁰⁾Подробнее см.: Ефимов А. Переплаченный налог на прибыль: как им воспользоваться? // Бухгалтерия. – 2014. – № 9. – С.64–66 (прим. ред.).

⁽¹¹⁾Подробнее см.: Журавская И. Налог с доходов нерезидентов // Налог на прибыль: что осталось от налогового учета: Сборник систематизированного законодательства. – 2015. – Вып.б. – С.78–81 (прим. ред.).