

ДОХОДЫ В ПРЕДЕЛАХ ДВАДЦАТИ: корректировать или не корректировать

Ирина ГОЛОШЕВИЧ, редактор

Согласно Приказу № 897 в составе новой формы декларации по налогу на прибыль появилось абсолютно новое приложение — приложение Р1. Его, несомненно, должны заполнять и представлять те плательщики налога на прибыль, которые вследствие превышения дохода 20 млн за 2015 год обязаны проводить корректировки на разницы⁽¹⁾. Но в силу отдельных оговорок в НКУ, данное приложение также могут обязать заполнять тех, кто от корректировок освобожден. Для таких плательщиков налога на прибыль — данный материал.

Без корректировок: причины и следствия

Напомним, что в НКУ представлена целая идеология о том, как «малоодоходные» налогоплательщики становятся такими, которые не проводят корректировки. НКУ (пп.134.1.1 ст.134) всех плательщиков налога на прибыль определяет «корректировщиками» по умолчанию. Для того чтобы не проводить корректировки, налогоплательщику, во-первых, необходимо соответствовать условиям, во-вторых, приложить определенные усилия. При этом второе бессмысленно без первого.

Итак, прежде налогоплательщику необходимо определиться с доходом. По правилам бухгалтерского учета он не должен превышать 20 млн грн. На первый взгляд, кажется, что посчитать указанную сумму проще простого. Но при первом знакомстве с мнением налоговых служб уверенность рассеивается. Чтобы не быть голословными, в доказательство приведем несколько примеров.

Появление письма ГФС от 19.10.2015 г. № 21976/6/99-99-19-02-02-15⁽²⁾ опротестовало бесспорность использования в расчете «дохода (выручки) от реализации», предусмотренного в качестве опорного показателя в абзаце десятом пп.134.1.1 ст.134 НКУ. Ведь в указанном письме ГФС считает, что при определении двадцатимиллионного барьера следует обращаться к вознаграждению комиссионера (счет 703), а не к оборотам, проходящим транзитом (счета 702 и 704)⁽³⁾.

⁽¹⁾Подробнее см. статью на с.44 данного спецвыпуска (прим. ред.).

⁽²⁾Опубликовано: Бухгалтерия. — 2015. — № 45. — С.66 (прим. ред.).

⁽³⁾Подробнее см. комментарий к письму ГФС от 19.10.2015 г. № 21976/6/99-99-19-02-02-15. Опубликовано: Там же. — С.66–67 (прим. ред.).

⁽⁴⁾См. по адресу: <http://www.buhgalteria.com.ua/News/19308.html> (прим. ред.).

Следует отметить, что в финансовую отчетность комиссионера попадает чистый доход: заполнение Формы № 2 (как впрочем, и формы № 2-м) начинается со строки 2000 «Чистый доход от реализации продукции (товаров, работ, услуг)». Поэтому утверждение ГФС в упомянутом письме весьма логично. Но в таком случае его следовало бы распространить и на другие «вычеты из дохода», например, ценовые скидки и возврат товаров (работ, услуг). А вот согласится ли ГФС с этими суммами, учитывая, что количество налогоплательщиков, проводящих корректировки, с каждой суммой будет убывать, — пока неизвестно.

ГУ ГФС в г.Киеве в своем письме от 21.12.2015 г. № 19308/10/26-15-15-03-11⁽⁴⁾ идет еще дальше — переносит период, за который налогоплательщик должен посчитать доход. Вопреки тому, что пп.134.1.1 ст.134 апеллирует к последнему годовому отчетному периоду (то есть «за который» представляется отчетность, сейчас это 2015 год), ГУ ГФС в г.Киеве предлагает «предыдущий» период, то есть 2014 год. Примечательно, что одновременно с изменениями, внесенными Законом № 909 в раздел III НКУ (в новой редакции изложены п.137.4 и п.137.5 ст.137), двойное прочтение проявилось на законодательном уровне. Теперь доход в двадцать миллионов принят в качестве критерия разделения налогоплательщиков на квартальных и годовых. Те налогоплательщики, чьи доходы не превышают указанный размер, исчисляют налог на прибыль и представляют отчетность по итогам года, в то время как налогоплательщики, перешагнувшие эту планку, с 2016 года налог на прибыль начисляют ежеквартально нарастающим итогом.

Конфликт положений п.134.1.1 ст.134 и 137.5 ст.137 легко устранить, если принять тот факт, что в каждом из пунктов обращение к доходам текущего или предыдущего периода обусловлено конкретной целью.

Для того чтобы не применять корректировки налогоплательщикам пп.134.1.1 ст.134 НКУ предложено суммировать бухгалтерские доходы за 2015 г. И, вопреки мнению ГУ ГФС в г.Киеве, надеемся, что налогоплательщики сочтут это единственно правильным решением. К тому же к декларации за 2015 год прилагается финансовая отчетность за 2015 год, и как-то совсем нелогично в строке 01 основной части декларации указывать бухгалтерские доходы 2014 года.

Для того чтобы оценить перспективы, согласно положениям п.137.5 ст.137 НКУ, налогоплательщику следует ориентироваться на доходы предыдущего года. Для 2016 года — это показатели финансовой отчетности 2015 года, которые найдут отражение в той же строке 01 основной части декларации. ►

СПЕЦВЫПУСК: ОТЧЕТНОСТЬ

Итак, убедившись в том, что доходы оправдывают налоговые ожидания и не превышают двадцать миллионов, «малоодоходные» налогоплательщики должны уведомить налоговую о решении относительно неприменения корректировок на разницы.

Решение – о форме и о сути

В НКУ ни слова не сказано о форме такого решения, но отмечается следующее: «о принятом решении плательщик налога указывает в налоговой отчетности по этому налогу, представляемой за первый год в такой непрерывной совокупности лет». В силу сложившихся традиций в делопроизводстве, проявляющихся в необходимости фиксации решений в форме отдельного документа, многие бухгалтеры уже запланировали составление подобного документа в произвольной форме. Но, похоже, такой документ попросту не нужен. К такому необычному выводу приводит новая форма декларации.

В основной ее части предложен к заполнению следующий фрагмент (он, к сожалению, не имеет ни номера, ни названия, но при изучении основной части декларации он в обязательном порядке обратит на себя внимание).

Фрагмент	
Наявність рішення ¹⁵	Прийнято рішення про незастосування коригувань фінансового результату до оподаткування на усі різниці

Наименование первой ячейки сопровождается примечанием 15 следующего содержания: «заполняется при использовании права на неприменение корректировок финансового результата до налогообложения на все разницы (кроме отрицательного значения объекта налогообложения прошлых налоговых (отчетных) лет) в соответствии с подпунктом 134.1.1 пункта 134.1 статьи 134 раздела III Налогового кодекса Украины». Согласитесь, малоинформативное пояснение, если говорить о механике заполнения. Поэтому налогоплательщикам ничего не остается, как обратиться к логике заполнения других строк и ячеек основной части декларации.

Так, из пояснений в примечаниях 11, 13 можно предположить, что в ячейке «Наличие решения» налогоплательщик поставит «х». А вот формой самого решения, похоже, является содержание следующей ячейки. Иначе как понять данное в ней описание – «Принято решение о неприменении корректировок финансового результата до налогообложения на все разницы» и присутствие еще одной пустой ячейки. Видимо, в этой пустой ячейке должностное лицо должно оставить отпечаток пальца и, таким образом, подтвердить действительность своих намерений. Об отпечатках пальцев – это, конечно же, шутка. Но что-то в этой ячейке должно быть отражено. Возможно, в ней следует написать «прилагается» или

поставить еще один «х»? Из примечания 15 четкий план действий не прослеживается, поэтому любой из выбранных вариантов может оказаться как правильным, так и неправильным. Одно успокаивает, эта таблица не причислена к числу обязательных реквизитов в ст.48 и ст.49 НКУ, а значит, фантазии на тему ее заполнения не могут служить препятствие для предоставления декларации в целом.

Кроме самой декларации (основной ее части), «малоодоходному» налогоплательщику также нужно заполнить соответствующие приложения в силу необходимости (это приложения АВ, ЗП, ПН, ВП, ПЗ¹⁶), в том числе и отдельные строки приложения Р1.

Приложение Р1: строки для «малоодоходных»

Начнем со строки 3.2.4. В этой строке отражаются убытки предыдущих лет. Такая корректировка предусмотрена и для тех, кто корректирует финрезультат, и для тех, кто вследствие принятого решения этого не делает. Причем «малоодоходные» налогоплательщики обязаны проводить такую корректировку, поскольку это предписано непосредственно пп.134.1.1 ст.134 НКУ.

На этом, собственно, можно было бы остановиться, но независимыми специалистами уже высказано предположение, что «малоодоходных» ждут и другие виды корректировок. Такое мнение подкреплено формулировками абзаца восьмого пп.134.1.1 ст.134 – «налогоплательщик... имеет право принять решение о неприменении корректировок финансового результата до налогообложения на все разницы (кроме отрицательного значения объекта налогообложения прошлых налоговых (отчетных) лет), определенные в соответствии с положениями этого раздела». В результате небезосновательно делается вывод, что «малоодоходные» налогоплательщики освобождены от корректировок, методология которых установлена непосредственно разделом III. Но корректировки разбросаны по всему НКУ, они встречаются в ст.39 (раздел I), ст.123¹ (раздел II) и подразделе 4 раздела XX. Формально получается, что при отсутствии отсылочных положений к разделу III (как, например, в п.11 подраздела 4 раздела XX НКУ), «малоодоходные» налогоплательщики должны подчиниться и проводить соответствующие корректировки. Скажем сразу, их не так уж много, и большинство из них из разряда экзотических... В чем можно легко убедиться, ознакомившись с описанием строк 4.1.8, 4.1.12–4.1.14, 4.2.7–4.2.9 в статье о приложении Р1 (с.44). Впрочем, есть и более актуальные (см. строки 4.1.15, 4.2.10 и 4.2.12). Ознакомившись с ними, налогоплательщик самостоятельно примет принципиальное решение. ГФС же пока молчит...

¹⁵О порядке заполнения данных приложений подробнее см. отдельные статьи в этом спецвыпуске (прим. ред.).