

Двадцатимиллионный доход получен: после этого все только начинается...

Ирина ГОЛОШЕВИЧ, редактор

Плательщиков налога на прибыль постоянно подвергают каким-либо классификациям. Их непрестанно делят на группы: прибыльные — неприбыльные, льготники — нельготники, «нулевки» — плательщики по основной ставке, плательщики — неплательщики авансовых взносов по налогу на прибыль. Понятно, чтобы попасть в определенную группу, налогоплательщик должен соответствовать установленным для такой группы критериям.

В соответствии с редакцией раздела III НКУ, действовавшей до 1 января 2015 года, такими критериями, как правило, выступали условия ведения дея-

тельности. Но с 1 января 2015 года появился стоимостный критерий — доход в размере двадцати миллионов гривен. Причем этот критерий применяется не только к плательщикам налога на прибыль. Он упоминается также в нормах Кодекса, не имеющих к таким плательщикам прямого отношения. Со взгляда на все эти нормы Кодекса, пожалуй, и начнем.

Двадцатимиллионный «доходный» критерий: сфера применения

В обновленных нормах НКУ словосочетание «двадцать миллионов гривен» в том или ином виде употребляется несколько раз. Для наглядности сведения о таких нормах приведены в таблице.

Таблица. Двадцатимиллионный «доходный» критерий и сфера его применения

№ п/п	Критерий	Сфера применения	Норма НКУ
1	Критерий признания контролируемой операции	Общий объем дохода налогоплательщика и/или его связанных лиц от всех видов деятельности, которая учитывается при определении объекта обложения налогом на прибыль предприятий , превышает 20 млн гривен за соответствующий налоговый (отчетный) календарный год	Пп.39.2.1.7 ст.39
2	Критерий определения круга неплательщиков авансовых взносов по налогу на прибыль	Плательщики налога, у которых доходы, учитываемые при определении объекта налогообложения , за последний годовой отчетный (налоговый) период не превышают 20 миллионов гривен , и неприбыльные учреждения (организации) уплачивают налог на прибыль на основании налоговой декларации, представляемой в контролирующие органы за отчетный (налоговый) год, и не уплачивают авансовые взносы	П.57.1 ст.57
3	Критерий определения круга налогоплательщиков, которым разрешено определять объект налогообложения исходя из финансового результата до налогообложения без проведения корректировок на разницы	Для плательщиков налога, у которых годовой доход от какой-либо деятельности (за вычетом косвенных налогов), определенный по правилам бухгалтерского учета за последний годовой отчетный (налоговый) период не превышает двадцати миллионов гривен , объект налогообложения может определяться без корректировки финансового результата до налогообложения на все разницы (кроме отрицательного значения объекта налогообложения прошлых налоговых (отчетных) лет), определенные в соответствии с положениями этого раздела	Пп.134.1.1 ст.134
4	Критерии нахождения субъектов предпринимательства в третьей группе упрощенной системы учета и отчетности	Третья группа — физические лица — предприниматели, которые не используют труд наемных лиц, или количество лиц, состоящих с ними в трудовых отношениях, не ограничено, и юридические лица — субъекты хозяйствования любой организационно-правовой формы, у которых в течение календарного года объем дохода не превышает 20000000 гривен	П.291.4 ст.291

Систематизированная в таблице информация позволяет сделать несколько выводов и предположений. В частности, теперь можно точно сказать, что только в одном случае речь идет об упрощенной системе налогообложения и учета (стр.4 табл.), точнее о возможности осуществлять деятельность с ее применением. В трех иных случаях по критерию «доход, не превышающий двадцати миллионов гривен» выделяются **отдельные группы плательщиков**

налога из **общего числа плательщиков налога на прибыль** (стр.1—3 табл.). Соответственно, единственное, что остается — это сосредоточиться на этом критерии в преломлении налога на прибыль.

Двадцать миллионов — в чем счастье?

Начнем с преимуществ тех субъектов хозяйствования, чьи доходы «поменьше». Предприятия, доходы которых не превышают 20 млн грн. ▶

- ◆ **НЕ** уплачивают авансовые взносы по налогу на прибыль;
- ◆ **НЕ** проводят корректировки финансового результата до налогообложения на разницы;
- ◆ **НЕ** определяют операции контролируемые (здесь необходимо пояснить, что с 1 января 2015 года трансфертное ценообразование создает последствия только для налога на прибыль).

То есть по достижении указанного предела доходов (а это 20 млн грн. + 1 грн.) возникают последствия по налогу на прибыль, а именно плательщик налога:

- ◆ «впрягается» в уплату авансовых взносов по налогу на прибыль;
- ◆ без малейших компромиссов обязан задействовать корректировки, определяя объект налогообложения;
- ◆ становится претендентом на применение правил трансфертного ценообразования.

Однако в каждом из приведенных случаев вмешивается свое «если».

Так, в соответствии с письмом ГФС от 29.01.2015 г. № 2707/7/99-99-19-02-01-17⁽¹⁾ плательщик авансовых взносов по критерию «20 млн грн. + 1 грн.» будет определяться при расчете авансовых взносов по налогу на прибыль на 2016 год (и то, начиная с июня 2016 по май 2017 года). А для 2015 года, как уже известно, налоговиками был навязан старый критерий — доход, превышающий 10 млн грн. Независимым специалистам с выводами ГФС было сложно безоговорочно согласиться⁽²⁾, однако, как показывает практика, особо никто из налогоплательщиков и не возражал.

С критерием для трансфертного ценообразования⁽³⁾ все непросто, ведь он считается в целом по группе связанных между собой налогоплательщиков. А значит, вполне возможна ситуация, что налогоплательщику придется принять правила трансфертного ценообразования и полностью подчиниться им даже в том случае, если доход его и вовсе мизерный.

Необходимость проведения корректировки также далеко не всегда будет предопределяться достижением указанной величины доходов. Ведь, налогоплательщик в соответствии с пп.134.1.1 ст.134 НКУ самостоятельно принимает решение о непримене-

нии корректировок, на деталях которого остановимся чуть позднее. Сейчас же важно отметить, что в соответствии с Кодексом решение налогоплательщика **первично** по отношению к размеру его дохода (и это притом, что исполнение обоих условий обязательно). Конечно, трудно представить, что найдется налогоплательщик, который по доброй воле станет увеличивать объект налогообложения. Ведь суть корректировок на разницы в том и заключается, чтобы нивелировать благотворное влияние бухгалтерских расходов на финансовый результат до налогообложения. Но законодатель, похоже, искренне верит в альтруизм налогоплательщиков, дав им право корректировку все-таки проводить.

Однако в силу знания практики автор данного материала уверен, что все налогоплательщики, не достигшие предельного «некорректировочного» максимума, предпочтут корректировки на разницы не проводить. А для этого им нужна полная уверенность в том, что по итогам 2015 года (и последующие налоговые годы) они не преодолеют установленный в 20 млн грн. доходов барьер. А вот как его посчитать?

Двадцать миллионов — в поиске источника

На первый взгляд, кажется, что вопрос получения данных о доходе налогоплательщика решается проще простого. Ведь в абзаце восьмом и девятом пп.134.1.1 ст.134 НКУ он четко описывается как «**годовой доход от какой-либо деятельности (за вычетом косвенных налогов), определенный по правилам бухгалтерского учета за последний годовой отчетный (налоговый) период**». А в абзаце десятом прямо указан источник: «**для целей этого подпункта 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**».

В финансовой отчетности — в Отчете о финансовых результатах (Отчете о совокупном доходе) (форма № 2) и Отчете о финансовых результатах (формы № 2м и № 2-мс) — информация о доходах «от какой-либо деятельности» отражается в следующих строках:

Название статьи	Строка формы № 2	Строка формы № 2-м	Строка формы № 2-мс
Чистый доход от реализации продукции (товаров, работ, услуг)	2000	2000	2000
Прочие операционные доходы	2120	2120	2160
Доход от участия в капитале	2200	2240	
Прочие финансовые доходы	2220		
Прочие доходы	2240		

Однако этой информации, оказывается, недостаточно. Причина в том, что в действующих формах финансовой отчетности не приводятся данные о таком

показателе, как доход (выручка) о реализации продукции (товаров, работ, услуг). И хотя такой показатель в бухгалтерском учете в действительности есть (п.7 ▶

⁽¹⁾ Опубликовано: Бухгалтерия. — 2015. — № 5. — С.27–29 (прим. ред.).

⁽²⁾ Подробнее см.: Назарбаева И. Авансовые взносы — 2015: без интриги не обошлось // Бухгалтерия. — 2015. — № 5. — С.68–71 (прим. ред.).

⁽³⁾ Подробнее см.: Старцева Т. Трансфертное ценообразование по-новому // Бухгалтерия. — 2015. — № 9. — С.69–71 (прим. ред.).

Двадцатимиллионный доход

ПБУ-15), и информация о нем накапливается по кредиту счета 70 «Доходы от реализации», в финансовой отчетности он с недавнего времени не приводится.

Например, в строке 2000 форм № 2, № 2-м, № 2-мс отражается «чистый доход от реализации продукции (товаров, работ, услуг)», а это **доход от реализации, очищенный от:**

- ◆ вычетов из дохода от реализации продукции (товаров, работ, услуг);
- ◆ предоставленных скидок;
- ◆ операций по возврату продукции;
- ◆ доходов, которые по договорам принадлежат комитентам (принципалам и т.п.);

Доход = (Кт 70 – Дт 70/КосвНал) + Строка 2120 + Строка 2200 + Строка 2220 + Строка 2240

Но и это не все. Оценив свои «доходные» возможности, налогоплательщику, преследующему «некорректировочные» цели, следует знать еще об одной тонкости.

«Безкорректировочные» условия

И вновь обратимся к положениям пп.134.1.1 ст.134 НКУ, в которых интересующему нас вопросу посвящены три последних абзаца (восьмой — десятый).

Корректировки на разницы **обязаны** проводить налогоплательщики, доход которых превышает 20 млн грн. А вот тем, кто не превысил указанную отметку или достиг ее, предоставляется право выбора.

По результатам последнего отчетного периода (при составлении отчетности за 2015 год) налогоплательщик имеет право принять решение о неприменении корректировок финансового результата до налогообложения. Причем поступить так он может **«не более одного раза в течение непрерывной совокупности лет, в каждом из которых выполняется этот критерий в части размера дохода»**. О принятом решении налогоплательщик указывает в налоговой отчетности, представляемой за первый год в такой непрерывной совокупности лет.

Впервые налогоплательщики предстанут перед выбором при составлении отчетности по налогу на прибыль за 2015 год. К тому времени уже будет утверждена новая форма декларации и, возможно, в ней будут предусмотрены отдельные приложение или того проще — место для проставления смысловой «галочки». Если в последующие налоговые отчетные периоды (в непрерывной совокупности лет) критерий будет выполняться, налогоплательщику не придется утруждать себя ежегодной подачей заявления.

В отчетном году, в котором налогоплательщик перешагнет «доходный» предел, ему придется применять корректировки. Причем уведомления в какой-либо форме об этом событии в НКУ не предусмотрены. Видимо, сам факт появления в декларации «корректировочных» показателей станет свидетельством перехода налогоплательщика в «корректировочный» режим. А если впоследствии доходы вновь опустятся «ниже плинтуса»?

◆ косвенных налогов и сборов (НДС, акцизный налог).

Но, как уже отмечалось, для расчета «доходного» критерия в налоговых целях НКУ предлагает использовать не чистый доход, а доход (выручку) от реализации продукции (товаров, работ, услуг) за вычетом лишь косвенных налогов. А это означает, что налогоплательщику следует ориентироваться на обороты по Кт 70 за вычетом дебетовых оборотов по этому счету со смысловой нагрузкой «косвенные налоги». В результате формула определения такого дохода может выглядеть следующим образом (использованы строки полноформатного отчета по форме № 2):

Придирчивый анализ абзацев восьмого и девятого пп.134.1.1 ст.134 позволяет заметить определенную цикличность. Если в каком-либо периоде, следующем за периодом, в котором налогоплательщик уже «впрягся» в «корректировочный» учет, он опять не выполняет программу-минимум по доходу, то снова вправе подать заявление и с этого (последнего периода) в течение непрерывной совокупности лет не применять корректировку финансового результата до налогообложения на разницы.

Подытожим сказанное. Итак, налогоплательщик, принявший решение не применять корректировки и уведомивший об этом налоговую, не может отказаться от принятого решения по собственной воле. Для этого его доход должен перепрыгнуть планку «некорректировочного» максимума. Но, начав применять корректировки в обязательном порядке, он сможет отказаться от них только начиная с периода, в котором размер его дохода вновь опустится ниже значения этой планки или будет ему равен.

Впрочем, в формулировках абзацев восьмого и девятого пп.134.1.1 ст.134 НКУ можно рассмотреть и крайне фискальную версию: решение о неприменении корректировок принимается один раз и актуально в течение непрерывной совокупности лет, в отдельных периодах которой доход «не переходил» грани допустимого. Но как только это произошло, налогоплательщику придется «пожизненно» применять корректировки уже независимо от колебаний размера дохода.

Однако не стоит торопиться с окончательными выводами. Придет время, все станет известно. Возможно, представители ГФС займут как раз нефискальную позицию. Ведь она им также крайне выгодна: чем меньше плательщиков налога на прибыль, проводящих корректировки на разницы, тем меньше хлопот при проверках. После того, как они разберутся в истинах бухгалтерского учета, им останется лишь контролировать правильность определения бухгалтерского финансового результата. А это, согласитесь, несколько проще, нежели вникать в нюансы проведения корректировок на разницы. ■