

НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ: между законопроектами...



Ирина ГОЛОШЕВИЧ, редактор

Подходит к концу 2015 год, но плательщики налога на прибыль так и не знают, в какой «системе ценностей» они окажутся в новом году.

1 января 2015 года вступил в силу **Закон Украины от 28.12.2014 г. № 71-VIII «О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины и некоторые законодательные акты Украины по налоговой реформе»**. Этим законом в новой редакции был изложен раздел III НКУ. С указанной даты исчисление налога на прибыль происходит в непосредственном соприкосновении с бухгалтерским учетом⁽¹⁾: финансовый результат до налогообложения корректируется на налоговые разницы. Примечательно, что к концу года налогоплательщики не только проникли в «тайны» нового порядка, выявили явные методологические ошибки, но и донесли соответствующую информацию нужным специалистам ГФС и Минфина. А теперь ждут результата — очередных изменений в НКУ. Но...

В течение всего 2015 года между парламентом и правительством ведется горячая дискуссия о содержании реформ. Депутатами под руководством г-жи Южаниной предложена либеральная реформа (законопроект № 3357⁽²⁾). В этом документе представлена совершенно новая модель исчисления налога на прибыль — с дивидендов и приравненных к ним платежей. В противовес Минфин представил альтернативное предложение — новый Налоговый кодекс (законопроект № 3630⁽³⁾), где, к слову, сохраняется действующая модель расчета налога на прибыль, но с исправлением некоторых (и уж поверьте, далеко не всех!) ошибок и с некоторыми уточнениями.

16 декабря 2015 на заседании Комитета ВРУ по вопросам налоговой и таможенной политики депутаты отклонили законопроект № 3630 и не рекомендовали его включать в повестку дня внеочередного заседания ВРУ 17 декабря. Причем ни один из депутатов не отдал свой голос «за»! Впрочем, это вряд ли остановит правительство. Примером тому служат летние события относительно СЭА НДС⁽⁴⁾. В настоящее время происходит нечто подобное...

Вопреки протестным настроениям даже в стенах ВРУ⁽⁵⁾, Кабмин с невозмутимостью удава проталкивает «минфиновский» налоговый

кодекс. Глава комитета ВРУ по вопросам налоговой и таможенной политики Н. Южанина подтверждает, что на его базе продолжится работа над проектом налогового кодекса в 2016 году, который будет введен с 1 января 2017 года⁽⁶⁾.

А между тем в ВРУ зарегистрирован промежуточный вариант — законопроект № 3866⁽⁷⁾, который будет принят еще в этом году⁽⁸⁾. Присматривая текст этого документа, убеждаемся в том, что концепция действующей редакции раздела III НКУ сохраняется. А значит, 2015 год как начался «под лозунгом» налоговых корректировок при определении налога на прибыль, так и завершается. О том, что запомнилось в этом году, — далее в этой статье.

«Нерасходы» — расходы

Новая редакция раздела III сильно удивила. В числе корректировок на разницы, носящих в основном ограничительный характер, оказалось мало тех расходов, которые в соответствии со старой редакцией раздела III⁽⁹⁾:

- ♦ совсем не относились в налоговые расходы;
- ♦ относились в налоговые расходы частично (в ограниченной сумме);
- ♦ включались в налоговые расходы в полной сумме, но «при условии».

Бухгалтеры до сих пор не могут поверить в свое счастье и поэтому пытаются «спрятать» расходы, которые ранее подпадали под ограничения, в бухучете так, чтобы и методологию бухучета не нарушить, и объект налогообложения не уменьшить, то есть совместить несовместимое.

В свою очередь представители ГФС заверяют, что ограниченный на «нехозяйственные» расходы или на расходы двойного налогообложения сейчас нет, все операции отражаются по правилам бухгалтерского учета⁽¹⁰⁾, однако не скрывают своего сожаления по этому поводу. «К сожалению»

⁽¹⁾Подробнее см. статью Е. Кушиной на с.20–21 данного номера (прим. ред.).

⁽²⁾См.: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=56874 (прим. авт.).

⁽³⁾См.: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=57388 (прим. авт.).

⁽⁴⁾Подробнее см.: Германова О. СЭА ля ви... Когда? // Бухгалтерия. — 2015. — №30. — С.6 (прим. ред.).

⁽⁵⁾В выступлениях 17 декабря на заседании в ВРУ депутаты от разных политических сил проявили невиданное единство в критике предложенного Кабмином под видом «компромиссной» налоговой реформы документа (прим. авт.).

⁽⁶⁾См.: https://www.facebook.com/permalink.php?story_fbid=158714987821936&id=100010503072340 (прим. ред.).

⁽⁷⁾См.: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=57512 (прим. ред.).

⁽⁸⁾См. также: <http://www.visnuk.com.ua/ru/news/id/1967> (прим. ред.).

⁽⁹⁾Подробнее см.: Голошевич И. «Ограниченные» расходы: по видам — больше, по сумме — меньше // Бухгалтерия. — 2011. — № 12. — С.23–27 (прим. ред.).

⁽¹⁰⁾См. видеоразъяснение с участием Алексея Задорожного, начальника Управления методологии налога на прибыль предприятий: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovy-zmini-2015/videorozysnennyya/page3> (прим. авт.).

для нас, к счастью для налогоплательщиков нет таких правил в кодексе»⁽¹¹⁾, — было сказано на одном из семинаров при участии ведущих специалистов ГФС. Иногда налоговики, ностальгируя о прошлом, остаются на старых позициях, несмотря на отсутствие соответствующих норм в действующей редакции раздела III **НКУ**⁽¹²⁾.

В таких консультациях и кроется причина повышенной осторожности бухгалтеров. Наслушавшись «фискальных» рекомендаций и предупреждений, бухгалтеры пытаются заранее «соломку подстелить», чтобы мягче было при проверке «падать». Только сразу же заметим, что в бухгалтерском учете нет бухгалтерского счета «издержки за счет прибыли, оставшиеся после налогообложения», это архаизм «советского» бухучета, а попытка ввести его в план счетов является грубейшим нарушением методологии ПБУ и НПБУ (об МСФО даже и речи не может идти). Обращение к **счету 39 «Расходы будущих периодов»** — также не выход. Для того чтобы отсрочить во времени признание расходов в бухгалтерском учете, нужны очень веские основания! В противном случае расходы признаются немедленно — в периоде их осуществления!

А значит, бухгалтерам придется, преодолев свой страх, принять новый статус расходов, долгое время пребывавших в «нерасходах», и смиренно приучать к этой мысли налоговиков на проверках. В действующей редакции раздела III «ограничивающие» корректировки на разницы имеют исключительный перечень. Конечно, он может пополняться. Но паниковать раньше времени не стоит. Когда будут внесены соответствующие изменения в **НКУ**, вот тогда о них и будем серьезно говорить.

Корректировки на разницы и отчетность

За прошедший год бухгалтеры уже привыкли к мысли, что объектом налогообложения определен финансовый результат, откорректированный на налоговые разницы. Причем механику проведения корректировок бухгалтеры усвоили легко и непринужденно. Сложности начались при изучении самих корректировок на разницы. Нелогичность структуры раздела III **НКУ** и разбросанность соответствующих норм по разным разделам мало помогают в освоении нового материала. Хорошо, **Минфин утвердил декларацию по налогу на прибыль предприятий (приказ от 20.10.2015 г. № 897)**. В ее составе — приложение PI — суть воплощения новой концепции. Справившись с этим приложением, заполнение основной части декларации для бухгалтеров станет делом техники.

Без малейшего подтекста заметим, что приложение PI — спасение для бухгалтеров, отложивших «разговор» с налогом на прибыль на потом. Им не нужно уже будет шерстить **НКУ**, как это приходилось делать более ответственным коллегам в течение года. Ведь в приложении PI есть все, и в этом его безусловная ценность. Прежде всего в нем приведены (хотя и не очень удобным способом систематизированы) все без исключения налоговые разницы, предусмотренные **НКУ**. Согласитесь, уже только за это приложение PI можно похвалить. Но, кроме того, в описании разницы указывается хозяйственная операция, при осуществлении которой она возникает, а также результат ее влияния на объект налогообложения. Впрочем, по местонахождению разницы в приложении также можно понять ее «знак»: в левой

части собраны разницы, увеличивающие финрезультат, а в правой — уменьшающие финрезультат. Получается, что заполнить приложение PI можно без обращения к тексту **НКУ**, но вряд ли без ГФС-толкований. А о наметившихся уже тенденциях скажем несколько позже в этой статье.

Кроме приложения PI, бухгалтеру также следует присмотреться к другим приложениям к декларации, ведь некоторые из них заинтересуют практически каждого. Например, в приложении AM рассчитывается налоговая амортизация основных средств — объекты учета, присутствующие практически у каждого налогоплательщика. Оно будет оставлено без внимания лишь теми налогоплательщиками, у которых полностью совпадают подходы в бухгалтерском и налоговом учете, что на практике маловероятно.

Приложениями АВ и ЗП заинтересуются плательщики авансовых взносов — ежемесячных (п.57.1 ст.57 **НКУ**) и с дивидендов (п.57.1' ст.57 **НКУ**). В следующем году порядок их заполнения детально будет проанализирован, если указанные нормы **НКУ** не будут наполнены новым содержанием. Здесь же отметим, что эти приложения сохранили свою суть и форму, а изменения — незначительны. Поэтому знакомиться с ними заново не придется. То же можно сказать о приложении ТЦ. Оно также осталось практически без изменений. И новым для отдельных налогоплательщиков оно может оказаться только в силу того, что они начали применять трансфертное ценообразование в этом году впервые. А вот приложение ЦП сильно преобразилось. Впрочем, это и не удивительно, ведь так же сильно изменился и налоговый учет.

Одним словом, знакомство с новой декларацией и ее приложениями не стоит откладывать в долгий ящик, с высокой долей уверенности можно утверждать, что отчитываться за 2015 год налогоплательщикам придется по новой форме. ►

⁽¹¹⁾См. видеоразъяснение с участием Алексея Задорожного, начальника Управления методологии налога на прибыль предприятий: <https://www.youtube.com/watch?v=PoUcm-sp9og> (прим. авт.).

⁽¹²⁾См. ответы на вопросы на семинаре с участием Алексея Задорожного, начальника Управления методологии налога на прибыль предприятий: <https://www.youtube.com/watch?v=kWQUdJfPcl> (прим. авт.).

Хозяйственные операции: незамыленный глаз

Новая редакция раздела III, привязав исчисление объекта налогообложения к бухгалтерскому финрезультату, невольно пробудила в 2015 году более трепетное отношение к достоверности финансовой отчетности. И, как выяснилось, тут есть над чем работать...

Так, например, необходимость проведения налоговых корректировок на сумму бухгалтерских обеспечений (резервов) послужила железным стимулом исправить допущенные ранее ошибки. Бухгалтеры не прочь, следуя правилам **ПБУ-6**, рассчитать соответствующие суммы обеспечений ретроспективным способом (то есть за все прошедшие периоды) и начислить их в бухгалтерском учете путем корректировки нераспределенной прибыли. И никто не вправе их останавливать, наоборот, в публикациях газеты «Бухгалтерия» и ранее было изложено много аргументов в пользу того, почему это нужно делать. Но при этом авторы публикаций в своих рекомендациях всегда исповедуют принцип целесообразности.

К сожалению, **ПБУ-6** крайне лаконичен в своих требованиях, но, будучи прототипом **МСБУ 8**⁽¹³⁾, исповедует те же принципы. Соответственно, обратившись к первоисточнику — **МСБУ 8**, многие бухгалтеры найдут для себя методологические оправдания тому, что многие несозданные обеспечения есть смысл создавать «с нуля» начиная с 2015 года. Это простое решение точно применимо к обеспечению предстоящих отпусков. В отношении резерва сомнительных долгов для такого же вывода должны соблюдаться определенные условия. Впрочем, соответствующие рекомендации уже были даны на страницах газеты «Бухгалтерия» (подробнее — в публикациях, указанных далее в перечне).

Налоговики и бухгалтерский учет

В целом 2015 год для плательщиков налога на прибыль прошел спокойно. В **НКУ** внесены «налоговоприбыльные» изменения всего лишь тремя законами, и все они носят адресный характер⁽¹⁴⁾. Даже весьма активные в своих разъяснениях налоговики проявляли некоторую сдержанность. И только ближе к концу года «рынок» налоговых консультаций слегка оживился...

Из появившихся писем ГФС четко усматривается: документальному сопровождению данных налоговой декларации быть! По мнению налоговиков, тот факт, что в новой редакции раздела III нет «документальных» норм, не отменяет положения ст.44 **НКУ**, и они, как никогда, актуальны! Примечательно, что возразить нечего. Документы (первичные и другие) по-прежнему остаются в зоне особого внимания бухгалтерской работы. В связи с этим уже готовится соответствующий материал, который будет опубликован в следующем году в первых номерах газеты «Бухгалтерия».

Также ГФС не в свойственной ей манере стала уделять много внимания бухгалтерскому учету. В каждом письме, посвященном налоговым последствиям конкретной хозяйственной операции, тщательно цитируются не только **ПБУ**, но и соответствующие методические рекомендации по бухгалтерскому учету. Впрочем, выводы далеко не всегда следуют из приведенных цитат, но дело даже не в этом, бухгалтерам к этому не привыкать. Правда в другом! Похоже, налоговики действительно собираются использовать свое право (пп.20.1.43 ст.20 **НКУ**) и проверять достоверность данных бухгалтерского учета и финансовой отчетности, и теперь изучают азы бухгалтерского учета, демонстрируя это в письмах. Бог им в помощь, ведь с обученными бухгалтерскому делу проверяющими бухгалтерам значительно легче вести диалог при проверках.

⁽¹³⁾Международный стандарт бухгалтерского учета 8 «Учетная политика, изменения в учетных оценках и ошибки» (прим. ред.).

⁽¹⁴⁾Подробнее см. статьи Е. Кушиной на с.41 и И. Голошевич на с.22–23, 31 (прим. ред.).

Впрочем, право на ошибку в 2015 году есть только у бухгалтеров. Оно закреплено в п.31 подраздела 10 раздела XX **НКУ**, поскольку «по результатам деятельности в 2015 году штрафные (финансовые) санкции к плательщикам налога на прибыль предприятий за нарушение порядка исчисления, правильности заполнения налоговых деклараций по налогу на прибыль предприятий и полноты его уплаты не применяются». На этой позитивной ноте и прощаемся в этом году. И будем надеяться, что в наступающем году все будет хорошо!

БУХГАЛТЕРИЯ-2015

о налоге на прибыль

Аналитика

Налог на прибыль: рестайлинг учета [спецвыпуск] // Бухгалтерия. — 2015. — № 12. — С.9–47

Кушина Е. **Недвижимость и прибыль: на два объекта — один налог?** // Бухгалтерия. — 2015. — № 26. — С.75–79

Чалый И. **Резерв сомнительных долгов: исправление ошибок** [ответ на вопрос] // Бухгалтерия. — 2015. — № 34-35. — С.77–78

Голошевич И. **Приложение Р1 к декларации по налогу на прибыль: все разницы в одном «флаконе»** // Бухгалтерия. — 2015. — № 51. — С.7–12

Назарбаева И. **Обеспечения будущих отпусков: все ради... достоверности учета** // Бухгалтерия. — 2015. — № 52. — С.54–57

Налог на прибыль: что осталось от налогового учета. Сборник систематизированного законодательства. — 2015. — Вып.6 — С.4–194

Разъяснения

государственных органов

Письмо ГФС от 02.03.2015 г. № 4307/6/99-99-19-02-02-15 // Бухгалтерия. — 2015. — № 22. — С.25

Письмо ГФС от 09.06.2015 г. № 11999/6/99-99-19-01-01-15 // Бухгалтерия. — 2015. — № 26. — С.23–33

Письмо ГФС от 16.07.2015 г. № 14862/6/99-99-19-02-02-15 // Бухгалтерия. — 2015. — № 41. — С.71

Письмо ГФС от 24.11.2015 г. № 25897/10/28-10-06-11 // Бухгалтерия. — 2015. — № 50. — С.42–43