

Налог на прибыль — 2015: от налоговых разниц... к разницам

Ирина ГОЛОШЕВИЧ, редактор

О том, что в кабинетах Минфина и главного финансового ведомства серьезно обсуждается очередное сближение налогового и бухгалтерского учета, бухгалтеры знали, и очень давно. Как помнится, летом — осенью 2012 года мы были свидетелями, а зачастую и участниками бурных дискуссий. Затем затишье... и снова всплеск. Инициатива облагать налогом на прибыль бухгалтерский финансовый результат с некоторыми корректировками стала фишкой «кабминовской» реформы. Только теперь от слов перешли к делу: **Законом № 71** внесены соответствующие изменения в Налоговый кодекс, которые вступили в силу с **1 января 2015 года**.

Раздел III: на стыке «старой» и новой редакции

Сразу акцентируем внимание налогоплательщиков, что **Закон № 71** не имеет обратной силы. Поэтому декларация по налогу на прибыль предприятий за 2014 год составляется по форме, утвержденной приказом Миндоходов от 30.12.2013 г. № 872, с учетом положений **раздела III в редакции, действовавшей до 1 января 2015 года**. То есть декларацию за 2014 год налогоплательщики составляют в соответствии со «старой» редакцией раздела III и в пределах «старых» предельных сроков: годовые налогоплательщики — в течение 60 календарных дней, следующих за последним днем отчетного периода, квартальные налогоплательщики — в течение 40 календарных дней.

Вспомнить о сроках важно, поскольку в новой редакции п.57.1 ст.57 **НКУ** установлен новый срок представления декларации — **до 1 июня** года, следующего за отчетным. Но это нововведение начинает применяться к отчетному периоду, с которого вступает в силу раздел III, изложенный в новой редакции **Законом № 71**. А значит, согласно Закону налогоплательщики должны отчитываться **до 1 июня по итогам 2015 года** (новая редакция п.22 подраздела 4 раздела XX **НКУ**).

Так что время на то, чтобы освоиться с нововведениями по налогу на прибыль, в принципе, есть. И начинать, по мнению автора, целесообразно с переходных положений. Ведь именно сейчас, на стыке двух периодов, в учете присутствует достаточное количество переходных операций — операций, которым бухгалтеры должны уделить особое внимание. А законодатель не поленился, и в подразделе 4 раздела XX **НКУ** (с изменениями, внесенными **Законом № 71**) налогоплательщика ждет много интересного. В частности, здесь установлены переходные правила учета необоротных активов и процен-

тов, признания «отсроченных» убытков и резервов отпусков, списания сомнительной задолженности, перехода с кассового метода к методу начисления. Переходным операциям будут посвящены публикации уже в ближайших номерах нашей газеты, а сейчас остановимся на главной сути изменений. Напомним лишь, что авансовые взносы по налогу на прибыль, как и авансовые взносы с дивидендов, никто не отменял, и в 2015 году их тоже придется уплачивать, причем с учетом всех известных проблем...

Предмет для обсуждения

Раздел III **НКУ** изложен в новой редакции. В результате изменилась его структура: вместо 29 статей (ст.133—161) в нем осталось лишь 8 (ст.133—141). Как писал Чехов, краткость — сестра таланта. Можно ли это сказать применительно к данной ситуации, покажет время. Но что сразу бросается в глаза, так это то, что вместе с отдельными статьями и положениями из **НКУ** бесследно **исчезли запреты и ограничения** (если и не все, то большинство). Так, например, теперь вне зоны внимания налогового законодательства находятся расходы на обучение, командировочные, гарантийные и маркетинговые (в том числе рекламные) расходы, а также некоторые другие расходы двойного назначения. Из текста раздела III **НКУ** также исчезло большинство положений, устанавливающих особые правила для особых объектов и операций, в частности, нет отдельных норм для валютных и посреднических операций, для операций по уступке права требования, аренды и совместной деятельности. Однако это не значит, что данные операции оказались вне закона, к ним будут применяться правила бухгалтерского учета.

Бухгалтерская прибыль и ее корректировка на разницы

Причина сокращения раздела III **НКУ** кроется в качественном изменении объекта налогообложения. Теперь это **«прибыль с источником происхождения из Украины и за ее пределами, которая определяется путем корректировки (увеличения или уменьшения) финансового результата до налогообложения (прибыли или убытка), определенного в финансовой отчетности предприятия в соответствии с национальными положениями (стандартами) бухгалтерского учета или международными стандартами финансовой отчетности, на разницы, возникающие в соответствии с положениями этого раздела»** (ст.134 в новой редакции раздела III).

В связи с этим логично выглядят изменения в п.44.2 ст.44 и ст.14 **НКУ**. Они действительно носят технический характер. В первом случае описывается ис-

точник для определения объекта налогообложения: это данные бухгалтерского учета и финансовой отчетности. А во втором случае налоговый терминологический аппарат приводится в соответствии с новыми требованиями: из ст.14 полностью исключаются все термины, дублирующие положения бухгалтерского законодательства. К слову, из перечня терминов исчезли и «налоговые разницы», что тоже не может не радовать бухгалтеров и независимых экспертов после многолетних усилий по недопущению их реализации.

Итак, в новой редакции ст.134 НКУ в перспективе в качестве объекта налогообложения указан финансовый результат, определенный по правилам бухгалтерского учета с проведением корректировок на разницы. Следовательно, «расходы двойного назначения», как правило, — обычные расходы бухгалтерского учета. И теперь они, как и любые другие расходы, тестируются исключительно на соответствие хозяйственной деятельности. То же можно сказать и о валюте. Посреднические операции, как и ранее, на налоговый учет оказывать влияние будут только в суммах вознаграждений посредника.

Технология проведения корректировок описана в ст.134, а их суть — в ст.138—140. На всех мероприятиях, популяризирующих «кабминовскую» реформу, представители власти обещали три вида разниц, создающих корректировки: операции с основными средствами, ценными бумагами и обеспечениями. При изучении Закона № 71 выясняется, что их значительно больше. Помимо указанных, в обновленных положениях НКУ также упомянуты следующие объекты учета, которые по факту будут создавать разницы:

- ♦ контролируемые операции, оцениваемые по обычной цене;
- ♦ налог на имущество, на который уменьшается налог на прибыль (п.137.5 ст.137);
- ♦ убытки предыдущих лет (пп.140.4.2 ст.140);
- ♦ операции с инвестиционной недвижимостью и биологическими активами (п.141.2 ст.141);
- ♦ роялти, проценты, резерв сомнительных долгов (п.139.2 ст.139), «благотворительные» расходы (пп.140.5.9 ст.140).

Это те разницы, которые очевидны, а ведь абсолютно точно существуют еще и скрытые разницы. Например, они возможны в силу расхождений в позициях налоговых органов и налогоплательщиков. Тем более, что теперь налоговики получили право проверять достоверность данных бухгалтерского учета (пп.20.1.43 и пп.20.1.44 ст.20 НКУ). Так что на практике разниц явно прибавится. Подробный анализ источника разниц и технологии проведения корректировок будет предложен нашим читателям уже в ближайших номерах газеты. А теперь важно сказать о тех налогоплательщиках, которым о «накоплении» разниц необходимо задуматься прямо сейчас.

⁽⁴⁾Подробнее см.: Голошевич И. Финансовые результаты и совокупный доход: форма № 2 на все случаи жизни // Годовая финотчетность: пособие для практикующих бухгалтеров: Сборник систематизированного законодательства. — 2014. — Вып.12. — С.119—129 (прим. ред.).

Критерий для корректировок

К такой категории налогоплательщиков отнесены те, чей годовой доход от какой-либо деятельности (без вычета косвенных налогов) *превышает двадцать миллионов гривен*. Те предприятия, которые не достигли такого размера дохода, имеют право определять объект налогообложения без корректировок (пп.134.1.1 ст.134 в новой редакции раздела III НКУ). Примечательно, что подобной информации не существует в Отчете о финансовых результатах (Отчет о совокупном доходе) (форма № 2)⁽⁴⁾. Дело в том, что уже второй год подряд в строке 2000 этой формы приводится чистый доход от реализации продукции (товаров, работ, услуг), а это показатель, очищенный от косвенных налогов, объемов операций с посредниками, возврата товаров и прочих вычетов из дохода. В НКУ же упоминается доход от реализации товаров (работ, услуг), за вычетом только косвенных налогов. Следовательно, налогоплательщику придется аналитическим путем определять этот показатель, используя кредитовые обороты доходных *счетов бухгалтерского учета*, очищая их от сумм НДС и акциза в тех операциях, где такие налоги присутствуют.

Тем налогоплательщикам, которые пока не достигли двадцати миллионов дохода, стоит уделить особое внимание положениям пп.134.1.1 ст.134 НКУ. В данном подпункте определены принципы, благодаря которым налогоплательщик пользуется «правом» не проводить корректировки бухгалтерского финансового результата. Решение об этом он принимает самостоятельно, причем не более одного раза в непрерывной совокупности лет, доход за каждый год из которой не превышает двадцати миллионов гривен. При этом фраза «за последний годовой отчетный (налоговый) период» в абзаце восьмом пп.134.1.1 ст.134, скорее всего, означает, что начинать определять непрерывную совокупность лет необходимо все же с 2015 года. То есть, если за 2015 год критерий выполняется, налогоплательщик может реализовать свое право не проводить корректировки на разницы (указав об этом в отчетности) и в последующих годовых периодах (при соответствии критерию дохода) пользоваться им без каких-либо уведомлений. Но как только в одном из последующих годовых периодов его доход превысит двадцать миллионов, ему придется провести корректировки при определении объекта налогообложения за этот год и продолжать это делать и в последующих годах, независимо от того, каким будет доход.

Таким образом, в положениях пп.134.1.1 ст.134 НКУ угадывается нежелание дать налогоплательщикам свободу и позволить им облагать налогом бухгалтерскую прибыль. Впрочем, известен опыт предоставления налоговых каникул (кстати, они в переходных положениях тоже есть), и что? «Нулевики» за все время с начала внедрения Налогового кодекса днем с огнем не найти. Похоже, и сейчас будет так же...