

Налог на прибыль — 2014: уменьшая, не увеличивай

Ирина ГОЛОШЕВИЧ, редактор

Строку 133П декларации по налогу на прибыль без малейшего преувеличения можно назвать ключевой и никак иначе. Ведь от показателя этой строки напрямую зависит, сколько по результатам отчетного периода следует уплатить в бюджет, или в какой сумме выросла задолженность бюджета перед налогоплательщиком. В ней приводятся суммы, уменьшающие начисленные налоговые обязательства по налогу на прибыль за отчетный период (далее — налог на прибыль отчетного периода).

Примечательно, что в декларации нет строки, в которой бы такой показатель значился, поэтому далее, говоря о налоге на прибыль отчетного периода, подразумеваем сумму показателей строк 10, 11 и 12ТП. В них отдельно приводятся суммы налога на прибыль:

- ♦ от операций с ценными бумагами (строка 10);
- ♦ от деятельности, не подлежащей патентованию (строка 11);
- ♦ от деятельности, подлежащей патентованию (строка 12ТП).

Строка 133П связана с приложением 3П, на что непосредственно указывает ее буквенно-числовой код. В этом приложении и кроется весь смысл уменьшения налога на прибыль, о чем подробно рассказано в предыдущих публикациях газеты «Бухгалтерия»⁽¹⁾.

В этой статье остановимся на особенностях уменьшения налога на прибыль при заполнении приложения 3П к декларации по налогу на прибыль за 2014 год, возникших в силу фискальной позиции налоговой службы. А также предупредим о последствиях в случае, если налогоплательщик безоговорочно ее примет. Причина возникновения таких последствий — в обновленных (или полностью измененных) **Законом № 71⁽²⁾** положениях **НКУ**. Поэтому, прежде всего, вспомним, как было до 1 января 2015 года, на примере покажем, к чему приводит следование фискально-направленным рекомендациям налоговиков, а затем — что в результате этого получится.

Уменьшение налога: хорошо известные традиции

Итак, напомним, что уменьшение налога на прибыль отчетного периода в приложении 3П предусмотрено на суммы:

- ♦ «иностранного» налога (строка 13.1 табл.1 приложения);
- ♦ налога на прибыль, начисленного по местонахождению обособленных подразделений филиалов (строка 13.2 табл.1 приложения);

- ♦ начисленного «дивидендного» авансового взноса в отчетном периоде (строка 13.3 табл.1 приложения);

- ♦ «дивидендных» авансовых взносов, начисленных в предыдущих периодах, не учтенных в уменьшение налога (строка 13.4 табл.1 приложения);

- ♦ «дивидендного» авансового взноса, начисленного по местонахождению головного предприятия (строка 13.5 табл.1 приложения);

- ♦ авансового взноса по налогу на прибыль, начисленного в соответствии с п.57.1 ст.57 **НКУ** (строка 13.7 табл.1 приложения).

Понятно, что приложение 3П должно отражать нормы **НКУ**. Под каждое уменьшение налога существует свое правило, но особенным всегда был порядок уменьшения налога на прибыль отчетного периода на суммы «дивидендных» авансовых взносов. До 1 января 2015 года он был описан в пп.153.3.3 и пп.153.3.4 ст.153 **НКУ**. Напомним суть этих норм.

Плательщик налога — эмитент корпоративных прав уменьшает сумму начисленного налога отчетного периода на сумму «дивидендного» авансового взноса, предварительно уплаченного в таком отчетном периоде (пп.153.3.3 ст.153 **НКУ**). Если начисленного налога на прибыль отчетного периода не достаточно, то остаток «дивидендного» авансового взноса уменьшает налог на прибыль следующего отчетного периода. И даже если получено отрицательное значение объекта налогообложения, этот остаток идет в уменьшение налога на прибыль будущих отчетных периодов (пп.153.3.4 ст.153 **НКУ**).

Описанное правило нашло отражение в приложении 3П следующим образом: в строке 13.5.1 табл.1 отражаются суммы «дивидендного» авансового взноса, «помещающиеся» в пределах начисленного налога на прибыль отчетного периода. Остаток отражается в строке 13.5.2 табл.1 и «зависает» там до следующего отчетного периода. А если и в следующем периоде суммы налога на прибыль недостаточно, то остаток «дивидендного» авансового взноса «кочует» из строки 13.5.2 табл.1 приложения 3П отчетного периода в эту же строку (но через строку 13.4 табл.1 приложения) следующего отчетного периода. И так может продолжаться бесконечно, до полного исчерпания всех «дивидендных» авансовых взносов. ►

⁽¹⁾ См.: Назарбаева И., Кушина Е. Приложения АВ и 3П: с авансовыми взносами, но без зачета // Бухгалтерия. — 2014. — № 7. — С.74—78 (прим. ред.).

⁽²⁾ Закон Украины от 28.12.2014 г. № 71-VIII «О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины и некоторые законодательные акты Украины по налоговой реформе» (прим. ред.).

Авансовые взносы на авансовый взнос...

С появлением «других» (ежемесячных) авансовых взносов, порядок уплаты которых описывался в п.57.1 ст.57 НКУ, добавилась еще одна особенность зачета «дивидендных» авансовых взносов с ежемесячными. Так, в абзаце пятом и шестом было сказано: «на сумму уплаченных авансовых взносов по налогу на прибыль при выплате дивидендов... уменьшается сумма авансовых взносов по налогу на прибыль... Если сумма авансовых взносов по налогу на прибыль, уплаченная при выплате дивидендов... превышает сумму авансовых взносов по налогу на прибыль, определенных этим пунктом, сумма превышения засчитывается в уменьшение авансовых взносов, определенных этим пунктом, в следующих отчетных месяцах до полного ее погашения».

Нельзя сказать, что формулировки безупречны, но и из них очевиден простой механизм: на сумму «дивидендного» авансового взноса прекращается уплата ежемесячных авансовых взносов до тех пор, пока сумма второго не станет превышать сумму первого.

Примечательно, что эта законодательная возможность получила подтверждение в письме Миндоходов от 17.07.2014 г. № 17176/7/99-99-19-02-02-17⁽³⁾. Причем вывод в нем настолько непохож на другие множественные фискальные трактовки, что его нужно немедленно процитировать: «если сумма авансовых взносов, уплаченных в связи с выплатой дивидендов, превышает сумму налоговых обязательств за 2013 год, то сумма такого превышения и сумма уплаченных авансовых взносов в связи с выплатой дивидендов в 2014 году будет уменьшать суммы ежемесячных авансовых взносов по налогу на прибыль, подлежащих уплате в 2014 году». К счастью, такое письмо не одно (см. письмо ДФС от 09.09.2014 г. № 3119/6/99-99-19-02-02-15⁽⁴⁾), и этот факт дает надежду, что в конкретном случае конкретный налогоплательщик добьется от налоговиков выполнения закона⁽⁵⁾.

Однако на практике налоговики в своем большинстве исповедуют идею, изложенную в более давнем письме Миндоходов от 12.09.2013 г. № 17802/7/99-99-19-03-02-17⁽⁶⁾. Поэтому налогоплательщикам чаще приходится одновременно уплачивать суммы обоих авансовых платежей, чтобы в конце года провести соответствующий зачет при составлении декларации. Но и здесь все не так просто, ведь к периоду представления налоговой отчетности налогопла-

тельщики приходят с существенными суммами переплаты по налогу на прибыль, возвращать которые, похоже, никто пока не собирается. В результате одна фискальная идея порождает вторую. И, предполагая, ее будут исповедовать на местах с не меньшим рвением, как это происходило в прошлом году.

«Дивидендные» авансовые взносы — чем меньше, тем меньше

В письме от 07.02.2014 г. № 3194/7/99-99-19-03-01-17⁽⁷⁾ Миндоходов впервые настоятельно рекомендовало в строке 13.5.1 табл.1 приложения 3П отражать сумму «дивидендных» авансовых взносов по остаточному принципу, то есть за вычетом всех прочих видов «уменьшений» налога. Для этого оно предложило следующую формулу расчета суммы, отражаемой в указанной строке: «значение строки 13.5.1 Приложения 3П не может превышать значение (строка 11 + строка 12 + сумма налога на прибыль от операций по торговле ценными бумагами - (строка 13.1 + строка 13.2 + строка 13.6 + строка 13.7 Приложения 3П к строке 13))». В письме от 12.11.2014 г. № 10346/7/99-99-15-02-01⁽⁸⁾ уже ГФС, а не Миндоходов⁽⁹⁾, сказала то же самое, ссылаясь при этом на вышеупомянутое письмо. Простой пример докажет, что безоговорочное исполнение рекомендаций налоговиков существенно отразится на конечном результате.

ПРИМЕР Начисленный налог на прибыль за 2014 составил 10000 грн. (сумма строк 10, 11, 12ТП декларации за 2014 год). При этом в отчетном периоде были следующие основания для уменьшения налога: уплачен в отчетном периоде «дивидендный» авансовый взнос в сумме 4000 грн.; перенесен с предыдущего отчетного года авансовый взнос в сумме 2000 грн.; уплачены ежемесячные авансовые взносы в сумме 9000 грн.

В таблице (с.48) покажем два варианта заполнения отдельных строк приложения 3П, а также строк 133П и 14 декларации:

- ♦ **вариант 1** — точно следуя нормам НКУ;
- ♦ **вариант 2** — следуя рекомендациям ГФС.

Показательным в этом примере является результат, отражаемый в строке 14 декларации. Если следовать нормам НКУ (в редакции, действовавшей до 1 января 2015 года), в карточке лицевого счета должна числиться сумма переплаты. А согласно рекомендациям ГФС карточка лицевого счета остается неизменной. Вот очевидная причина такой настойчивости налоговиков на местах: в бюджет ничего не попадает, но и увеличение задолженности бюджета не происходит. Налогоплательщики, утратившие надежду на возврат своих денег из бюджета, не видят разницы в том, как заполнить декларацию. А она есть! Причина ее появления — в новом пункте 57.1¹ ст.57 НКУ. Этим пунктом Закон № 71 дополнил ст.57 НКУ. Этим же Законом изложен в новой редакции раздел III НКУ, где, естественно, нет норм, аналогичных пп.153.3.3 и пп.153.3.4 ст.153 НКУ в редакции, действовавшей до 1 января 2015 года. Но механизм ▶

⁽³⁾ Опубликовано: Бухгалтерия. — 2014. — № 32. — С.55 (прим. ред.).

⁽⁴⁾ Опубликовано на с.34 данного номера (прим. ред.).

⁽⁵⁾ Напомним, что есть положительный опыт судебных разбирательств. См. постановление Винницкого ОАС от 13.08.2014 г. по делу № 802/2858/14-а. Опубликовано: Бухгалтерия. — 2014. — № 36. — С.52—57 (прим. ред.).

⁽⁶⁾ Опубликовано: Бухгалтерия. — 2013. — № 38. — С.9 (прим. ред.).

⁽⁷⁾ Опубликовано: Бухгалтерия. — 2014. — № 7. — С.13 (прим. ред.).

⁽⁸⁾ Опубликовано на с.34 данного номера (прим. ред.).

⁽⁹⁾ Со сменой вывески, произошла и смена должностных лиц (прим. авт.).

Налог на прибыль: декларация

Таблица. Заполнение приложения ЗП и строк 13ЗП и 14 декларации за 2014 год

Показатели	Код строки	Сумма, грн.	
		вариант 1	вариант 2
Приложение ЗП			
Зменшення нарахованої суми податку (рядок 13.1 + рядок 13.2 + рядок 13.5.1 + рядок 13.6 + рядок 13.7)	13	15000	10000
Сума нарахованого авансового внеску у зв'язку із виплатою дивідендів (прирівняних до них платежів) у звітному (податковому) періоді	13.3	4000	4000
Сума нарахованого авансового внеску у зв'язку із виплатою дивідендів (прирівняних до них платежів) у минулих періодах, не врахована у зменшення податку (рядок 13.5.2 додатка ЗП до рядка 13 Податкової декларації з податку на прибуток підприємства попереднього звітного (податкового) року)	13.4	2000	2000
Сума нарахованого авансового внеску у зв'язку із виплатою дивідендів (прирівняних до них платежів) за місцезнаходженням юридичної особи (рядок 13.3 + рядок 13.4), у тому числі:	13.5	6000	6000
сума, що відноситься на зменшення нарахованої суми податку юридичної особи в поточному звітному (податковому) періоді	13.5.1	6000	1000
сума, що відноситься на зменшення нарахованої суми податку юридичної особи в наступних звітних (податкових) періодах (рядок 13.5 - рядок 13.5.1, переноситься до рядка 13.4 додатка ЗП до рядка 13 Податкової декларації з податку на прибуток підприємства за наступний звітний (податковий) період)	13.5.2	—	5000
Сума нарахованого авансового внеску з податку на прибуток відповідно до пункту 57.1 статті 57 глави 4 розділу II та абзацу другого пункту 2 підрозділу 4 розділу XX Податкового кодексу України ⁴	13.7	9000	9000
Декларация по налогу на прибыль предприятия			
Зменшення нарахованої суми податку	13ЗП	15000	15000
Податок на прибуток за звітний (податковий) період (рядок 10 + рядок 11 + рядок 12 - рядок 13)	14	-5000	0

зачета «дивидендного» авансового взноса с налогом на прибыль совершенно изменился.

«Дивидендные» новации

Не будем сейчас глубоко вникать в новации — они вызывают больше вопросов, нежели ответов. Этой теме будут посвящены отдельные публикации в следующих номерах газеты. В этом материале сосредоточимся на особенностях переходного периода.

Так, в абзаце четвертом пп.57.1² ст.57 НКУ видим следующее утверждение: «сумма уплаченных авансовых взносов по налогу на прибыль при выплате дивидендов подлежит зачислению в уменьшение налогового обязательства по налогу на прибыль, задекларированного в налоговой декларации за отчетный (налоговый) год». При этом в абзаце пятом указанного пункта отдельно оговаривается, что такие суммы не подлежат возврату налогоплательщику и не засчитываются в погашение налоговых обязательств по другим налогам и сборам.

Очевидно, бессрочного переноса «дивидендного» авансового взноса в уменьшение налога на прибыль будущих периодов в НКУ более не существует. Заметим, что эта новация уже действует с 1 января 2015 года. Однако «зачет» в несколько своеобразной форме в НКУ есть. В частности, в п.57.1 ст.57 (с изменениями, внесенными **Законом № 71**) отмечено следующее: «сумма ежемесячных авансовых взносов исчисляется в размере не менее 1/12 начисленной суммы налога на прибыль предприятий за предыдущий отчетный (налоговый) год, уменьшенной на сумму уплаченных авансовых взносов по этому налогу при выплате дивидендов, которая осталась не зачисленной в уменьшение налогового обязательства по этому налогу, без представ-

ления налоговой декларации». Получается, что сумма «отложенного» дивидендного авансового взноса, отраженного в строке 13.5.2 табл.1 приложения (в нашем примере — 5000 грн.), в соответствии с обновленными положениями НКУ должна уменьшать сумму ежемесячных авансовых взносов при их расчете на 2015 год⁽¹⁰⁾. Но не тут-то было.

Небрежные формулировки п.9 подраздела 4 раздела XX НКУ дали благодатную почву представителям ГФС — они вновь принялись фискалить. Цитата из письма от 29.01.2015 г. № 2707/7/99-99-19-02-01-17⁽¹¹⁾ будет красноречивее авторского текста: «сумма неучтенного в уменьшение начисленной суммы налогового обязательства по налогу на прибыль остатка авансовых взносов при выплате дивидендов, отражаемая в строке 13.5.2 приложения ЗП к Налоговой декларации по налогу на прибыль за 2014 год, будет учтена в уменьшение начисленной суммы налога на прибыль в декларации по налогу на прибыль за 2015 год при определении ежемесячных авансовых взносов, подлежащих уплате в следующий двенадцатимесячный период». Это означает, что если налогоплательщик не заявит сейчас в декларации сумму переплаты в рассмотренной ситуации, руководствуясь нормами НКУ, действовавшими до 1 января 2015 года (см. в примере вариант 1), а поддастся рекомендациям налоговиков, то, начиная с этой даты, эти суммы он утратит безвозвратно. Ведь бессрочного права на уменьшение налога в НКУ больше нет. ■

⁽¹⁰⁾ Подробнее см.: Назарбаева И. Авансовые взносы — 2015: без интриги не обошлось // Бухгалтерия. — 2015. — № 5. — С.68—71 (прим. ред.).

⁽¹¹⁾ Опубликовано: Бухгалтерия. — 2015. — № 5. — С.27—29 (прим. ред.).