

«Консолидированные» авансовые взносы: Выход там же, где и вход

Ирина ГОЛОШЕВИЧ, редактор

Понятные нормы налогового законодательства — это несбыточная мечта украинского бухгалтера. Причем знакомиться с нововведениями, пробираясь сквозь «тысячи тонн словесной руды»⁽¹⁾, обычно приходится в условиях высокой неопределенности. Тексты принимаемых законов из года в год все хуже и хуже. Отсутствием необходимых запятых, висячими фразами, незакрытыми оборотами уже никого не удивишь, на «ляпы» подобного рода не обращают внимание. Но отсутствие в законах переходных положений (или их недостаточность) возмущает, и очень сильно.

Например, именно в силу отсутствия переходных положений перед плательщиками налога на прибыль, уплачивающими консолидированный налог на прибыль, встала неразрешимая дилемма. Причина в том, что в новой редакции раздела III Налогового кодекса нет специальных «консолидированных» положений. В предыдущей редакции НКУ порядок уплаты консолидированного налога по местонахождению головного предприятия и по местонахождению обособленных подразделений был описан в п.152.4 ст.152, а филиалы — причислены к плательщикам налога на прибыль (пп.133.1.5 ст.133). В настоящей редакции раздела III нет ни п.152.4 ст.152, ни его аналога, а филиалы исчезли из числа плательщиков налога. Из чего напрашивается вывод: *начиная с 1 января 2015 года, предприятие, имеющее филиальную сеть, единолично уплачивает налог на прибыль по своему местонахождению.*

Вывод логичен, но механизм прекращения уплаты налога по «консолидированной» схеме головным предприятием, а также филиалами, если они были самостоятельными плательщиками налога, совершенно непонятен, ведь окончательные расчеты за 2014 год (в периоде, в котором действовали спецправила) должны производиться сейчас — в 2015 году, когда подобных правил уже не существует. Попробуем в этой статье найти решение данной проблемы.

Филиалы как самостоятельные плательщики налога на прибыль

Основанием для снятия налогоплательщика с учета в контролирующих органах является закрытие обособленного подразделения юридического лица (пп.67.1.1 ст.67 НКУ) или прекращение самого юридического лица (п.67.3 ст.67 этого же законодательного акта). Видимо, ранее и не предполагалось, что возможно аннулирование статуса плательщика

налога на прибыль при продолжении деятельности обособленного подразделения. Ведь и при консолидированной уплате налога обособленное подразделение сохраняло статус плательщика, только за него налог на прибыль уплачивало головное предприятие в том порядке, как было описано в п.152.4 ст.152 НКУ. Поэтому переход на уплату консолидированного налога сопровождался подачей заявления головным предприятием без проведения особых организационных процедур.

Видимо, поэтому в **Порядке № 1588**⁽²⁾ (раздел XI) детально описывается процедура снятия с учета налогоплательщика лишь при прекращении юридического лица, закрытии его обособленного подразделения. Это означает, что филиалы — самостоятельные плательщики налога лишены формальной возможности сняться с регистрации. Да, возможно, это и не нужно. А логика подсказывает, что им следует представить декларацию по налогу на прибыль за 2014 год и провести окончательные расчеты с бюджетом за 2014 год по местонахождению филиала. При наличии отрицательного значения в строке 14 декларации по налогу на прибыль, то есть сумм, излишне уплаченных по этому налогу по итогам 2014 года, филиалу нужно подать заявление об их возврате⁽³⁾ в соответствии со ст.43 НКУ. И если в перспективе ничего не изменится, доходы и расходы таких хозяйствующих филиалов будут учитываться при расчете бухгалтерского финансового результата по предприятию в целом. Соответственно, и налог на прибыль будет определяться по предприятию в целом и уплачиваться по местонахождению головного предприятия. Но это уже будет по итогам 2015 года.

А как быть с авансовыми взносами, которые начислены в карточках лицевых счетов филиалов — самостоятельных плательщиков налога на прибыль за январь и февраль 2015 года?

Авансовые взносы в январе — феврале

Напомним, что источником начисления сумм авансовых взносов выступает строка 23 декларации по налогу на прибыль за 2014 год⁽⁴⁾. В этой строке указывается сумма ежемесячных платежей авансо-

⁽¹⁾ В.Маяковский «Поэзия» (прим. ред.).

⁽²⁾ Порядок учета плательщиков налогов и сборов, утвержденный приказом Минфина от 09.12.2011 г. № 1588 (прим. ред.).

⁽³⁾ Подробнее см.: Ефимов А. Переплаченный налог на прибыль: как им воспользоваться? // Бухгалтерия. — 2014. — № 9. — С.64–66 (прим. ред.).

⁽⁴⁾ Подробнее см.: Назарбаева И. Авансовые взносы — 2014: строка 23 декларации — новый алгоритм расчета // Бухгалтерия. — 2014. — № 7. — С.25–31 (прим. ред.).

вых взносов, относящихся к двенадцатимесячному периоду их начисления и уплаты. Важно также вспомнить, что авансовые взносы уменьшают сумму начисленного налогового обязательства по налогу на прибыль за определенный отчетный период. Однако поскольку согласно прежней редакции п.57.1 ст.57 НКУ двенадцатимесячный период начался в марте и заканчивался в феврале, представители главного налогового ведомства в ответе на вопрос 11 **ОНК № 1171**⁽⁵⁾ указали, что «налоговое обязательство по налогу на прибыль, определенное плательщиком в налоговой декларации за 2013 год, уменьшается на сумму авансовых взносов за период январь — декабрь 2013 года». И хотя упомянутая **ОНК** устанавливала правила для 2013 года, скорее всего, этот алгоритм расчета будет применяться и в отчетную кампанию за 2014 год. Поэтому авансовые взносы, «слепо» уплаченные в январе — феврале 2015 года, просто «повиснут» на карточке лицевого счета филиала. И ожидать их скорейшего возврата не приходится.

Вместе с тем, следуя рекомендациям, данными налоговиками в **ОНК № 698**⁽⁶⁾ в ответах на вопросы 5 и 7, можно найти прекрасное решение. По мнению налоговиков, при переходе плательщика налога на прибыль на упрощенную систему налогообложения или на уплату фиксированного налога с начала года, необходимость уплаты авансовых взносов в январе-феврале этого года прекращается.

Теперь ситуация очень схожая: филиалы перестают быть плательщиками налога на прибыль, следовательно, уплачивать авансовые взносы в январе и феврале 2015 года им уже не нужно. Надеемся, что к такому же выводу придут и специалисты ГФС.

Но на этом проблемы переходного периода не исчерпываются. На кону — уплата консолидированного налога на прибыль.

«Консолидированная» уплата

При уплате консолидированного налога на прибыль плательщиком налога является головное предприятие, только по своему местонахождению оно уплачивает налог за себя, а по местонахождению филиалов — за филиалы. Значит, авансовые взносы, подлежащие уплате в январе и феврале 2015 года, уплачивались бы в бюджеты по местонахождению головного предприятия и местонахождению филиалов, если бы не вмешательство **Закона № 71**⁽⁷⁾.

Упразднение механизма уплаты консолидированного налога устраняет необходимость головного предприятия платить налог на прибыль за филиалы, но не изменяет первооснов. Авансовые взносы начислены — они подлежат погашению.

К тому же в переходных положениях (п.9 подраздела 4 раздела XX НКУ в редакции **Закона № 71**) появились положения следующего содержания: «в январе — декабре 2015 года и январе — мае 2016 года плательщики обязаны уплачивать ежемесячные авансовые взносы по налогу на прибыль предприятий в соответ-

ствии с пунктом 57.1 статьи 57 настоящего Кодекса в редакции, действовавшей до 1 января 2015 года. При этом сумма ежемесячных авансовых взносов за март — май 2016 года исчисляется в размере не менее 1/12 начисленной суммы налога на прибыль предприятий за 2014 отчетный (налоговый) год». Правда, в п.57.1 ст.57 и ранее не было ни слова о консолидированном налоге, поэтому указание в переходных положениях действовать «по-старому» ни к чему не приводит. К тому же существуют еще технические моменты администрирования авансовых взносов, и они, зачастую, становятся действеннее норм закона.

Так, в строке 23 декларации по налогу на прибыль за 2013 указаны авансовые взносы, относящиеся только к головному предприятию, они же и начислены в карточке лицевого счета (авансовые взносы) головного предприятия. Суммы, причитающиеся к уплате по местонахождению филиала, указываются в строке 19 Расчета налоговых обязательств по уплате консолидированного налога на прибыль за 2013 год, и эти суммы начислены в карточке лицевого счета (авансовые взносы) по местонахождению филиала.

Если следовать букве НКУ, головное предприятие, начиная с 1 января 2015 года, не обязано уплачивать авансовые взносы по местонахождению филиала. Но тогда по «филиальной» карточке лицевого счета образуется недоплата, если, конечно, не будут аннулированы начисленные ранее суммы авансовых взносов за январь и февраль 2015 года. Возможно, для этого достаточно письменного обращения головного предприятия в налоговую по местонахождению филиала. В любом случае попробовать стоит...

Зачисление же всей суммы авансовых взносов (взносы головного предприятия + взносы филиалов) по местонахождению головного предприятия приведет к переплате по авансовым взносам за январь и февраль 2015 года, ведь в карточке лицевого счета головного предприятия начислена меньшая сумма.

Одним словом, ситуация с авансовыми взносами при уплате консолидированного налога на прибыль выглядит неприглядно. Совершенно непонятно, что с ними делать. Государственная фискальная служба пока молчит. Но очевидно, придет время и она скажет свое веское слово. Главное, чтоб это было не поздно: предельный срок погашения авансовых взносов в январе совсем близок. ■

⁽⁵⁾Обобщающая налоговая консультация относительно особенностей представления деклараций по налогу на прибыль и уплаты налога в 2013 году, утвержденная приказом ГНСУ от 21.12.2012 г. № 1171. Опубликована: Бухгалтерия. — 2013. — № 3. — С.22—26 (прим. ред.).

⁽⁶⁾Обобщающая налоговая консультация по отдельным вопросам уплаты ежемесячных авансовых взносов по налогу на прибыль, утвержденная приказом Миндоходов от 22.11.2013 г. № 698. Опубликована: Бухгалтерия. — 2013. — № 49. — С.20—23 (прим. ред.).

⁽⁷⁾Закон Украины от 28.12.2014 г. № 71-VIII «О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины и некоторые законодательные акты Украины относительно налоговой реформы» (прим. ред.).