

03.04.2015 – 09.04.2015, № 13

КОМПЕТЕНТНОЕ МНЕНИЕ

Главная статья

[Налоговая реформа: первые шаги](#)

Компетентное мнение

[Изменения в определении базы обложения налогом на добавленную стоимость](#)

[О рисках применения налогового компромисса](#)

[Администрирование и НДС-счета: что изменилось?](#)

[Новые правила формирования налогового кредита](#)

[Налоговый компромисс: риски для инициатора](#)

[Какие риски скрывает применение налогового компромисса?](#)

Влияние налоговой реформы на механизмы налогового планирования

Определение налогооблагаемой прибыли по финансовому результату в бухгалтерском учете: либерализация признания расходов?

Мы не разделяем оптимизма отдельных налоговых экспертов, считающих, что сближение налогового и бухгалтерского учета освобождает налогоплательщика от необходимости связывать расходы с хозяйственной деятельностью. Во-первых, правила о налоговых разнице, установленные в [статьях 138 – 140 НК](#), вновь разводят в стороны налоговый и бухгалтерский учет. А поскольку пороговый показатель годового дохода, с момента достижения которого их применение является обязательным, составляет 20 миллионов гривен, можно говорить, что налоговые разницы неизбежны для всего крупного и среднего бизнеса.

Во-вторых, предоставление фискальным органам полномочий проверять правильность бухгалтерского учета ([пп. 20.1.43 статьи 20 НК](#)) не оставляет надежд на то, что контролеры одобряют подходы налогоплательщика к признанию расходов в учете.

На смену категории связи с хозяйственной деятельностью, которая была обязательным условием признания расходов в налоговом учете, в ряд излюбленных налоговиками "болевых точек" может стать категория объекта расходов. Она определена в [П\(С\)БО 16 "Расходы"](#) как продукция, работы, услуги или вид деятельности, предприятия, требующие определения связанных с их производством (выполнением) расходов. Далее – прямые материальные, прочие прямые и общепроизводственные расходы привязаны к объекту, то есть должны быть направлены на производство продукции, оказание услуги или осуществление деятельности. Остаются административные расходы, расходы на сбыт, прочие расходы операционной деятельности и прочие расходы деятельности. Они к объекту расходов

не привязаны, однако привязаны к деятельности. Вот в этом месте как раз и ожидается, что фискалы будут отождествлять деятельность и хозяйственную деятельность, направленную на получение прибыли.



Таким образом, связь расходов с налоговой деятельностью остается одним из главных "столпов", на которых и дальше выстраиваются отдельные механизмы планирования, наравне с наличием первичных документов с обязательными реквизитами и подтверждением реальности (материальности) хозяйственной операции.

НДС: определение базы налогообложения и связанные с этим тенденции налогового планирования

С 1 января 2015 года [пункт 188.1 статьи 188 Налогового кодекса Украины](#) дополнен правилом, согласно которому база обложения НДС операций по поставке товаров/услуг не может быть ниже цены приобретения таких товаров/услуг, а для самостоятельно произведенных – не ниже их себестоимости, а база обложения операций по поставке необоротных активов не может быть ниже балансовой (остаточной) стоимости по данным бухгалтерского учета, сложившейся по состоянию на начало отчетного (налогового) периода, на протяжении которого осуществляются такие операции (в случае отсутствия учета необоротных активов – исходя из обычной цены), кроме: товаров (услуг), цены на которые подлежат государственному регулированию; газа, который поставляется для потребностей населения.



Таким образом, даже в случае невключения сумм НДС при приобретении товара в состав налогового кредита (как приобретенного ранее для использования в необлагаемых налогом операциях) дальнейшая поставка такого товара налогоплательщиком повлечет возникновение налогового обязательства исходя из базы не ниже цены приобретения.

Ранее в публикациях мы уже отмечали, что в норме, устанавливающей минимальное значение базы обложения НДС "не ниже цены приобретения таких товаров/услуг", речь идет именно о цене приобретения, а не о расходах, связанных с приобретением, и не о себестоимости. У фискальных органов нет оснований считать иначе. Для импортированных товаров с ценой приобретения не отождествляется таможенная стоимость, которая хоть и основывается на цене, фактически уплаченной или подлежащей уплате за эти товары, однако в соответствии со [статьей 49 Таможенного кодекса Украины](#) является стоимостью товаров и используется для таможенных целей. То, что согласно [пункту 190.1 статьи 190 НК](#) базой налогообложения для товаров, ввозимых на таможенную территорию Украины, является договорная (контрактная) стоимость, но не ниже таможенной стоимости этих товаров с учетом пошлины и акцизного налога, подлежащих уплате и включающихся в цену товаров, несколько нарушает стройность нашего аргумента. В то же время эта норма налогового закона не касается определения базы налогообложения операций поставки импортированного товара на внутреннем рынке.

Для операций поставки товаров, которые не приобретены и реализованы, а произведены и реализованы, анализируемая норма [п. 188.1 статьи 188 НК](#) специально определяет, что база обложения определяется не ниже себестоимости. С учетом сказанного выше о привязке расходов в бухгалтерском учете к объекту расходов у нас теперь намечается еще один стимул для того, чтобы минимизировать расходы, формирующие себестоимость товаров и услуг. Вероятно, эти два стимула (отсутствие привязки административных расходов и прочих расходов операционной деятельности к конкретному объекту, а также новые правила в определении базы обложения НДС) побудят

налогоплательщиков к пересмотру структуры своих расходов и увеличению удельного веса тех, которые не привязаны к конкретному объекту.

Инструменты налогового планирования для субъектов малого предпринимательства

Ощутимый удар налоговая реформа нанесла по привычным схемам работы юридических лиц – плательщиков единого налога. Для многих из них налоговая нагрузка на распределяемую в пользу физических лиц прибыль в размере 5 % налога на дивиденды до 01.01.2015 года была вполне умеренной. С увеличением ставки до 20 % и распространением на эту категорию доходов военного сбора о дивидендах для собственников таких компаний можно и не вспоминать.

Вероятно, юридические лица – плательщики единого налога вновь вынуждены будут переориентироваться на другие инструменты, среди которых в 2015 году эффективными могут оказаться следующие:

1. выплата возвратной финансовой помощи на срок не более года (при превышении срока возврата сумма попадет в доход плательщика единого налога согласно [п. 292.11 статьи 292 НК](#)). Этот инструмент был востребован в 2014 году в условиях высоких темпов инфляции, таким он остается и в 2015 году. По итогам года возможно также "перекрытие" возвращаемых сумм, которые за год сильно обесценились, новыми выплатами физическому лицу со стороны плательщика;

2. оплаты за товары и услуги плательщикам единого налога. Если очередным витком налоговой реформы не будут введены ограничения для поставок товаров и услуг ФОП – плательщиками единого налога юридическим лицам, этот механизм будет широко применяться. Если этот механизм будет задействован в конфигурации "услуги", стоит учитывать возможные попытки налоговых органов переквалифицировать оказание таких услуг в фактическое трудоустройство и начислить НДФЛ, ЕСВ и военный сбор с применением штрафных санкций. Поэтому относительно безопасным остается оказание услуг, не имеющих персонального характера (например аренда) либо, если они все же тесно связаны с исполнителем, – не имеющие характера регулярных (разовая настройка оборудования, выполнение дизайнерского проекта).

**Константин Пильков,
адвокат, партнер
ЮФ Cai & Lenard**



© ООО "Информационно-аналитический центр "ЛИГА", 2015
© ООО "ЛИГА ЗАКОН", 2015

