



ИЗДАТЕЛЬСКИЙ ДОМ  
« И Н Ж Э К »

---

Ministry of education and science of Ukraine  
Kharkov national university of economics

**Yu. B. IVANOV, V. V. KARPOVA,  
L. N. KARPOV**

# **TAX MANAGEMENT**

Study guide

Kharkov  
«ENGEC» PH  
2006

Министерство образования и науки Украины  
Харьковский национальный экономический университет

**Ю. Б. ИВАНОВ, В. В. КАРПОВА,  
Л. Н. КАРПОВ**

# **НАЛОГОВЫЙ МЕНЕДЖМЕНТ**

Учебное пособие

*Рекомендовано Министерством образования  
и науки Украины как учебное пособие*

Харьков  
ИД «ИНЖЭК»  
2006

ББК 65.9 261.4

И 20

*Гриф выдан Министерством образования и науки Украины  
(письмо № 14/18.2-297 от 09.02.2005 г.)*

**Рецензенты:** **В. В. Глуценко** – д-р экон. наук, профессор, заведующий кафедрой финансов и кредита Харьковского национального университета им. В. Н. Каразина;  
**Н. Е. Брюховецкая** – д-р экон. наук, ст. научн. сотр., заведующая кафедрой финансов Донецкого университета экономики и права;  
**А. П. Чернявский** – д-р экон. наук, профессор, заведующий кафедрой финансов Одесского государственного экономического университета

**Иванов Ю. Б., Карпова В. В., Карпов Л. Н.**

**И 20 Налоговый менеджмент:** Учебное пособие.– Х: ИД «ИНЖЭК», 2006.– 488 с. Русск. яз.

**ISBN 966-392-047-5**

**Авторский коллектив:** **Иванов. Ю. Б.**, доктор экономических наук, профессор (общая редакция, введение, тема 3), **Карпова В. В.**, кандидат экономических наук, преподаватель (темы 1, 5, 7, 9, 10), **Карпов Л. Н.**, преподаватель (темы 2, 4, 6, 8).

В учебном пособии рассмотрены теоретические и методические основы, а также особенности практической реализации налогового менеджмента на уровне государства и предприятия. Определены место и роль налогового планирования, регулирования, администрирования, налогового учета и контроля в системе государственного и корпоративного налогового менеджмента.

Рекомендовано для использования в учебном процессе и для самостоятельной подготовки студентов специальности «Налогообложение», других специальностей направления «Экономика и предпринимательство». Издание предназначено также для преподавателей, аспирантов, научных работников и для специалистов-практиков.

У навчальному посібнику розглянуті теоретичні й методичні засади, а також особливості практичної реалізації податкового менеджменту на рівні держави й підприємства. Визначено місце й роль податкового планування, регулювання, адміністрування, податкового обліку й контролю в системі державного й корпоративного податкового менеджменту.

Рекомендовано для використання в навчальному процесі й для самостійної підготовки студентів спеціальності «Оподаткування», інших спеціальностей напрямку «Економіка й підприємництво». Видання призначене також для викладачів, аспірантів, науковців і для фахівців-практиків.

© Иванов Ю. Б., Карпова В. В.,  
Карпов Л. Н., 2006  
© ИД «ИНЖЭК», 2006

**ISBN 966-392-047-5**

# СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	9
<b>Раздел I. ГОСУДАРСТВЕННЫЙ НАЛОГОВЫЙ МЕНЕДЖМЕНТ .....</b>	<b>11</b>
<b>Тема 1. Понятие и функции государственного налогового менеджмента .....</b>	<b>11</b>
<b>Тема 2. Налоговое планирование на государственном уровне.....</b>	<b>23</b>
<b>Тема 3. Государственное налоговое регулирование .....</b>	<b>28</b>
<b>3.1. Налоговое регулирование и экономическая         политика государства .....</b>	<b>28</b>
<b>3.2. Механизмы налогового регулирования .....</b>	<b>40</b>
<b>3.3. Налоговые льготы.....</b>	<b>68</b>
<b>Тема 4. Государственное налоговое администрирование .....</b>	<b>90</b>
<b>4.1. Понятие, состав, объекты и субъекты налогового         администрирования .....</b>	<b>90</b>
<b>4.2. Учет плательщиков налогов .....</b>	<b>92</b>
<b>4.3. Учет платежей в органах налоговой службы .....</b>	<b>115</b>
<b>4.4. Понятие налогового обязательства и определение         его суммы.....</b>	<b>121</b>
<b>4.5. Согласование налоговых обязательств.....</b>	<b>128</b>
<b>4.6. Отсрочка и рассрочка уплаты налоговых         обязательств .....</b>	<b>156</b>
<b>4.7. Налоговое уведомление .....</b>	<b>160</b>
<b>4.8. Налоговое требование .....</b>	<b>167</b>
<b>4.9. Способы обеспечения исполнения обязанности         по уплате налогов и сборов.....</b>	<b>171</b>
<b>4.10. Взыскание налогового долга .....</b>	<b>189</b>
<b>4.11. Сроки давности.....</b>	<b>199</b>
<b>4.12. Списание безнадежного налогового долга.....</b>	<b>203</b>
<b>Тема 5. Налоговый контроль .....</b>	<b>211</b>
<b>5.1. Понятие, сущность и принципы налогового         контроля .....</b>	<b>211</b>
<b>5.2. Формы, этапы и методы налогового контроля .....</b>	<b>224</b>
<b>5.3. Виды налоговых проверок. Порядок подготовки         и проведения документальной проверки.....</b>	<b>239</b>
<b>5.4. Документальная проверка налога на прибыль         предприятий .....</b>	<b>259</b>

5.5. Документальная проверка НДС .....	276
5.6. Документальная проверка налогообложения доходов физических лиц.....	292
<b>Тема 6. Налоговая ответственность.....</b>	<b>300</b>
6.1. Финансовая ответственность .....	300
6.2. Административная ответственность .....	320
6.3. Уголовная ответственность.....	323
<b>Раздел II. КОРПОРАТИВНЫЙ НАЛОГОВЫЙ МЕНЕДЖМЕНТ .....</b>	<b>329</b>
<b>Тема 7. Основы корпоративного налогового менеджмента .....</b>	<b>329</b>
7.1. Понятие и сущность корпоративного налогового менеджмента .....	329
7.2. Налоговая политика предприятия .....	336
7.3. Функции корпоративного налогового менеджмента .....	340
<b>Тема 8. Налоговый учет и расчет налоговых платежей предприятия .....</b>	<b>352</b>
8.1. Система налогового учета.....	352
8.2. Организация налогового учета на предприятии .....	355
8.3. Первичные учетные документы .....	359
8.4. Налоговые регистры .....	372
8.5. Налоговая отчетность .....	375
8.6. Хранение документов.....	380
<b>Тема 9. Бюджетирование налогов .....</b>	<b>383</b>
9.1. Место и роль бюджетирования налогов в системе бюджетирования предприятия .....	383
9.2. Принципы бюджетирования налогов.....	389
9.3. Особенности бюджетирования отдельных налогов .....	390
<b>Тема 10. Налоговое планирование на предприятии .....</b>	<b>412</b>
10.1. Понятие и сущность налогового планирования .....	412
10.2. Принципы налогового планирования.....	417
10.3. Критерии оптимальности в налоговом планировании .....	420
10.4. Методы налогового планирования.....	426
10.5. Виды и этапы налогового планирования .....	433
Список сокращений и условных обозначений.....	448
Литература.....	449
Приложения.....	472

# CONTENTS

INTRODUCTION.....	9
<b>Chapter I. STATE TAX MANAGEMENT .....</b>	<b>11</b>
<b>Theme 1. Concept and functions of state tax management .....</b>	<b>11</b>
<b>Theme 2. Tax planning at state level.....</b>	<b>23</b>
<b>Theme 3. Tax regulation .....</b>	<b>28</b>
<b>3.1. Tax regulation and economic policy of the state .....</b>	<b>28</b>
<b>3.2. Mechanisms of tax regulation .....</b>	<b>40</b>
<b>3.3. Tax preferences.....</b>	<b>68</b>
<b>Theme 4. State tax administration .....</b>	<b>90</b>
<b>4.1. Definition, composition, objects and subjects         of tax administration.....</b>	<b>90</b>
<b>4.2. Taxpayers registration .....</b>	<b>92</b>
<b>4.3. Registration of payments in institutions         of tax administration.....</b>	<b>115</b>
<b>4.4. Concept of tax liability and determination         of its sum .....</b>	<b>121</b>
<b>4.5. Tax liabilities agreement.....</b>	<b>128</b>
<b>4.6. Delay of payment and payment by instalments         of tax liabilities .....</b>	<b>156</b>
<b>4.7. Tax notification.....</b>	<b>160</b>
<b>4.8. Tax claim.....</b>	<b>167</b>
<b>4.9. Methods of securing the execution of obligations         of taxes and fees payment .....</b>	<b>171</b>
<b>4.10. Collection of tax debt.....</b>	<b>189</b>
<b>4.11. Terms of limitation.....</b>	<b>199</b>
<b>4.12. Write-off of hopeless tax debt.....</b>	<b>203</b>
<b>Theme 5. Tax control.....</b>	<b>211</b>
<b>5.1. Concept, essence and principles of tax control .....</b>	<b>211</b>
<b>5.2. Forms, stages and methods of tax control .....</b>	<b>224</b>
<b>5.3. Types of tax inspections. Procedure of preparation         and carrying out of examination of documents .....</b>	<b>239</b>
<b>5.4. Examination of documents of tax on profits         of enterprise .....</b>	<b>259</b>

5.5. Examination of documents of VAT .....	276
5.6. Examination of documents of individual income taxation .....	292
<b>Theme 6.</b> Tax responsibility .....	300
6.1. Financial responsibility .....	300
6.2. Administrative responsibility .....	320
6.3. Criminal responsibility .....	323
<b>Chapter II. CORPORATE TAX MANAGEMENT .....</b>	<b>329</b>
<b>Theme 7.</b> Bases of corporate tax management.....	329
7.1. Concept and essence of corporate tax management ...	329
7.2. Tax policy of enterprise .....	336
7.3. Functions of corporate tax management .....	340
<b>Theme 8.</b> Fiscal accounting and calculation of tax payments of enterprise .....	352
8.1. System of fiscal accounting .....	352
8.2. Organisation of fiscal accounting at enterprise .....	355
8.3. Primary accounting documents .....	359
8.4. Tax registers .....	372
8.5. Tax reporting .....	375
8.6. Record keeping .....	380
<b>Theme 9.</b> Budgeting of taxes .....	383
9.1. Place and role of tax budgeting in the system of enterprise budgeting.....	383
9.2. Principles of taxes budgeting .....	389
9.3. Peculiarities of budgeting of some taxes .....	390
<b>Theme 10.</b> Tax planning at enterprise.....	412
10.1. Concept and essence of tax planning .....	412
10.2. Principles of tax planning .....	417
10.3. Criteria of optimality in tax planning.....	420
10.4. Methods of tax planning.....	426
10.5. Types and stages of tax planning.....	433
List of abbreviations and reference designations.....	448
Literature .....	449
Supplement.....	472

## ВВЕДЕНИЕ

В современных условиях развитие экономики любого государства, и в том числе Украины, неразрывно связано с налогообложением. Для поддержания стабильной экономики необходимо располагать эффективной системой налогообложения, направленной, с одной стороны, на покрытие государственных расходов, а с другой – на стимулирование деловой активности субъектов хозяйственной деятельности. Эти задачи входят в сферу деятельности государственного налогового менеджмента, основной целью которого является создание и обеспечение функционирования эффективно действующей системы налогообложения.

Государственный налоговый менеджмент является многоаспектным и относительно новым понятием, в связи с чем в теории и практике еще не выработано единство подходов к определению понятийного аппарата, методических и организационных основ его осуществления.

Эти же проблемы присущи и корпоративному налоговому менеджменту, основной целевой установкой которого выступает создание на предприятии эффективной системы налогового учета и налогового планирования, позволяющей оптимизировать налоговые расходы и улучшить финансовое состояние предприятия.

Предлагаемый в учебном пособии материал систематизирован в разрезе государственного и корпоративного налогового менеджмента, при этом проблемные аспекты в этой сфере освещены не только с теоретической позиции, но и с точки зрения практики налогообложения.

*В первом разделе – «Государственный налоговый менеджмент» – затронуты теоретические и практические вопросы, связанные с налоговым планированием, регулированием, администрированием, контролем, необходимые для подготовки специалистов в области государственных финансов и налогообложения. Второй раздел – «Корпоративный налоговый менеджмент» – посвящен проблемам*

тике налогового учета, налогового планирования и бюджетирования налогов на предприятии, что важно для специалистов-практиков предприятий и органов государственной налоговой службы.

Учебное пособие предназначено для подготовки студентов специальностей «Налогообложение», «Финансы» и «Банковское дело», а также может быть рекомендовано студентам других специальностей направлений «Экономика и предпринимательство» и «Менеджмент», слушателям системы послевузовского экономического образования.

Рассмотренные теоретические проблемы, касающиеся понятийного аппарата налогового менеджмента, и конкретные материалы методического характера представляют интерес для преподавателей, научных сотрудников и аспирантов, имеющих отношение к разработкам в сфере налогообложения.

Изложенные в учебном пособии методические и практические наработки в области налогового контроля, администрирования налогов, налоговой политики предприятия будут полезны как научным сотрудникам, так и специалистам-практикам, занимающимся вопросами налогового учета и налогового планирования на предприятии.

Учебный материал подготовлен исходя из законодательных и нормативных актов Украины по состоянию на 10 февраля 2006 года.

Авторы выражают глубокую благодарность рецензентам: доктору экономических наук, профессору, заведующему кафедрой финансов и кредита Харьковского национального университета им. В. Н. Каразина *В. В. Глущенко*; доктору экономических наук, профессору, заведующей кафедрой финансов Донецкого университета экономики и права *Н. Е. Брюховецкой* и доктору экономических наук, профессору, заведующему кафедрой финансов Одесского государственного экономического университета *А. П. Чернявскому* за высказанные замечания, научные рекомендации, конструктивные предложения относительно представления материала учебного пособия.

# РАЗДЕЛ I. ГОСУДАРСТВЕННЫЙ НАЛОГОВЫЙ МЕНЕДЖМЕНТ

---

## ТЕМА 1. ПОНЯТИЕ И ФУНКЦИИ ГОСУДАРСТВЕННОГО НАЛОГОВОГО МЕНЕДЖМЕНТА

---

Налоги выступают основным источником формирования доходной части бюджета любого государства, из которой финансируются бюджетные расходы на функционирование социальной, экономической, оборонной и др. сфер деятельности государства. Поэтому для обеспечения нормального развития экономики страны необходимо организовать оптимальную систему налогообложения государства.

Проблема разработки оптимальной системы налогообложения возникла одновременно с появлением налогов, однако и сейчас отсутствует единство подходов к ее решению.

Основоположниками учения об эффективной системе налогообложения являлись В. Петти («Трактат о налогах и сборах», 1662 г.) [250] и А. Смит («Исследование о природе и причине богатства народов», 1776 г.) [256].

В частности, А. Смитом было выделено четыре принципа, на которых должна основываться оптимальная система налогообложения:

- 1) *равенство* – уплата налогов пропорционально доходам;
- 2) *определенность* – ясность и определенность налоговых обязательств;
- 3) *удобство уплаты* – сбор налогов в удобные для налогоплательщиков сроки и удобным способом;
- 4) *дешевизна* – экономность расходов на сбор налогов и отсутствие дестимулирования деловой активности налогоплательщиков.

В дальнейшем учеными был разработан ряд теорий экономического регулирования (кейнсианская теория, неоклассическая теория: теория экономики предложения и монетаризм, некейнсианская теория), в которых основы построения оптимальной системы налогообложения интерпретировались по-разному. Например, кейнсианская теория исходила из приоритета прогрессивного налогообложения, а теория экономики предложения основывалась на снижении ставок налогов.

Специалисты отмечают, что в настоящее время не существует какой-либо одной истинно верной теории экономического регулирования. Во многих зарубежных странах, правительства которых эффективно применяют методы регулирования на практике, существует взаимодействие трех основных концепций: кейнсианства с различными вариациями, теории экономики предложения и монетаризма [268, с. 57].

В связи с этим различаются и подходы ученых к определению критериев оптимальности системы налогообложения. В частности, дискуссионным является вопрос о соблюдении принципа равенства в системе налогообложения государства и встречаются мнения, что данный принцип вызывает эффект дестимулирования хозяйственной деятельности налогоплательщиков [214].

В Украине принципы налогообложения установлены в Законе Украины от 18.02.1997 г. № 77/97-ВР «О системе налогообложения» [17] (далее Закон «О системе налогообложения»).

Можно согласиться с мнением С. Г. Пепеляева о том, что направленность общих принципов налогообложения и сборов – ограничение свободы государства в области финансов. Они на конституционном уровне ставят препоны налоговому произволу, создают основы справедливого, умеренного налогообложения [239, с. 76].

Разработка критериев оптимальности налогообложения и построение на их основе оптимальной системы налогообложения входит в сферу деятельности государственного налогового менеджмента. Следует отметить, что на данный момент единый подход к определению термина «государственный налоговый менеджмент» не выработан.

В частности, Д. Г. Черник подразумевает под государственным налоговым менеджментом: «процесс воздействия налогами и нало-

гообложением на поведение субъектов хозяйствования и население посредством налогового администрирования и осуществления налогового планирования, налогового регулирования и налогового контроля с целью оптимального и эффективного экономического и социального развития общества» [240, с. 24].

М. В. Карп считает, что налоговый менеджмент – это процесс управления путем использования методов воздействия налогового механизма на налоговую систему в целях реализации налоговой политики [223, с. 47]. Аналогичного мнения придерживается и Г. Ю. Исаншина [221, с. 8].

Заслуживает внимания подход А. И. Крысоватого и А. Я. Кизымы, которые придерживаются мнения, что «налоговый менеджмент в отличие от управления налогообложением направлен не только на организацию налогообложения, но и на усовершенствование всей налоговой системы. Налоговый менеджмент – это механизм, встроенный в налоговую систему, который функционирует в соответствии с объективными законами рыночной экономики». Исходя из этого, авторы определяют государственный налоговый менеджмент как: «систему государственного управления налогообложением, в состав которой входят законодательные и административные органы. Кроме того, эта система включает совокупность норм и правил, которые регламентируют налоговые действия, а также ответственность за нарушения налогового законодательства» [231]. Можно согласиться с выводом А. И. Крысоватого и А. Я. Кизымы в отношении того, что в сферу действия государственного налогового менеджмента должны включаться административные, законодательные органы, нормы и правила налогообложения.

Резюмируя вышесказанное, возможно выделить два подхода к определению термина «государственный налоговый менеджмент»: процессный и системный.

При *процессном подходе* объектом управления государственного налогового менеджмента выступает процесс налогообложения государства, при *системном* – налоговая система государства.

По нашему мнению, оба подхода можно считать в определенной мере оправданными, поскольку ими характеризуются различные аспекты проявления государственного налогового менеджмента.

В то же время авторам представляется более приемлемым системный подход, в соответствии с которым объектом управления в государственном налоговом менеджменте является налоговая система государства. Но в отличие от вышеизложенных точек зрения мы считаем, что государственный налоговый менеджмент не встроен в налоговую систему, а находится над ней. То есть государственный налоговый менеджмент выступает управляющей системой, а налоговая система государства – управляемой системой.

**Налоговую систему государства** можно определить как *систему, которая включает в себя установленные законодательными актами: перечень налогов и сборов, взимаемых в бюджеты и государственные целевые фонды; состав плательщиков и государственных органов, обеспечивающих поступление налогов и сборов в бюджеты и государственные целевые фонды, а также процедурный порядок взаимоотношений между государством и плательщиками по поводу их уплаты, контроля и применения ответственности за нарушения налогового законодательства* (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Налоговая система государства

Исходя из этого, **государственный налоговый менеджмент** можно охарактеризовать как **совокупность принципов, методов, средств и форм управления налоговой системой государства.**

**Объектом** государственного налогового менеджмента является налоговая система государства.

**Предметом** государственного налогового менеджмента выступает процесс управления налоговой системой государства.

Основу налоговой системы государства составляет **налоговое право** – крупное подразделение (подотрасль) финансового права, представляющая собой совокупность правовых норм, регулирующих общественные отношения в сфере налогообложения [248]. Правовые нормы, регулирующие общественные отношения в сфере налогообложения, закреплены в законах и подзаконных нормативных актах, которыми регламентируется:

- ✦ перечень, объект, база обложения, ставки, порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в бюджеты и государственные целевые фонды, а также ответственность за их неуплату;
- ✦ процедурный порядок осуществления взаимоотношений государственных органов с налогоплательщиками по поводу исчисления, декларирования, уплаты, контроля, ответственности и обеспечения уплаты налогов и сборов в государственные целевые фонды.

В налоговом праве выделяют общую и специальную (особенную) часть.

*Общая часть* включает в себя нормы, устанавливающие [248]:

- 1) принципы налогового права;
- 2) систему и виды налогов и сборов;
- 3) права и обязанности участников отношений, регулируемых налоговым правом;
- 4) основания возникновения, изменения и прекращения обязанности по уплате налогов и сборов;
- 5) порядок добровольного и принудительного исполнения обязанности по уплате налогов и сборов;
- 6) порядок сдачи налоговой отчетности и налогового контроля;
- 7) способы и порядок защиты прав налогоплательщиков.

В Украине данные нормы закреплены в Законе «О системе налогообложения»; Законе Украины от 21.12.00 г. № 2181-III «О порядке погашения обязательств налогоплательщиков перед бюджетами и государственными целевыми фондами» [28] (далее Закон № 2181); Законе Украины от 04.12.1990 г. № 509-XII «О государственной налоговой службе в Украине» [8] (далее Закон «О ГНС»); Таможенном кодексе Украины от 11.07.02 г. № 92-IV [5] (далее Таможенный кодекс).

*Специальная (особенная) часть* в налоговом праве включает в себя нормы, регулирующие порядок взимания отдельных налогов и сборов. В Украине специальную часть составляют ряд законов и декретов, регламентирующих порядок взимания налогов и сборов, предусмотренных Законом «О системе налогообложения», в частности: Закон Украины от 28.12.94 № 334/94-ВР «О налогообложении прибыли предприятий» в редакции Закона Украины от 22.05.97 г. № 283/97-ВР [19] (далее Закон «О прибыли»); Закон Украины от 03.04.1997 г. № 168/97 «О налоге на добавленную стоимость» [18] (далее Закон «Об НДС»); Закон Украины от 22.05.2003 г. № 889-IV «О налоге с доходов физических лиц» [36] (далее Закон «Об НДФЛ»); Декрет Кабинета Министров Украины от 26.12.1999 г. № 18-92 «Об акцизном сборе» [51] (далее Декрет «Об акцизе»); Декрет Кабинета Министров Украины от 20.05.1993 г. № 56-93 «О местных налогах и сборах» [50] (далее Декрет «О местных налогах») и т. д.

Нормы международного налогообложения регулируются международным налоговым правом, к которому в Украине относятся международные конвенции (договоры) об избежании двойного налогообложения. Следует заметить, что нормы международных договоров имеют приоритет перед нормами отечественного законодательства (ст. 19 Закона Украины от 29.06.2004 г. № 1906-IV «О международных договорах Украины» [44]).

Состав налогов и сборов, взимаемых на территории Украины, закреплен в ст. 14 Закона «О системе налогообложения», согласно которой в перечень налогов и сборов включаются общегосударственные и местные налоги и сборы (*рис. 1.2*). *Общегосударственные* налоги и сборы устанавливаются Верховной Радой Украины и взимаются на всей территории Украины, *местные* налоги и сборы вводятся сельскими, поселковыми, местными советами в соответ-

## Тема 1. Понятие и функции государственного налогового менеджмента

ствии с перечнем и в границах предельных размеров ставок, установленных законами Украины (Декретом «О местных налогах»).



**Рис. 1.2. Виды налогов и сборов, включенных в систему налогообложения Украины**

Следует отметить, что некоторые налоговые платежи, несмотря на их упоминание в Законе «О системе налогообложения», на данный момент не взимаются на территории Украины (налог на недвижимое имущество (недвижимость), сбор в Фонд ликвидации аварии на ЧАЭС, сбор в Государственный инновационный фонд, гербовый сбор и др.). В то же время существуют налоги, не указанные в Законе «О системе налогообложения», обязательность уплаты которых предусмотрена другими нормативными актами Украины, например, единый налог.

Такие несовпадения обусловлены недоработками законодателей и порождают проблемы процедурного характера в администрировании налогов, в частности в ситуации применения уголовной ответственности за неуплату налогов, не предусмотренных Законом «О системе налогообложения» (ст. 212 Уголовного Кодекса Украины (далее УК)).

Поэтому дальнейшими направлениями совершенствования законодательства должна выступать унификация норм законодательных актов, регулирующих порядок налогообложения плательщиков налогов.

Порядок контроля и администрирования налогов и сборов в Украине регламентируется Законом № 2181, Законом «О ГНС», Таможенным Кодексом, Указом Президента от 01.03.2001 г. № 121/2001 «О Положении о Пенсионном фонде Украины» [56] (далее «Положение о ПФУ»).

Государственный налоговый менеджмент, являясь составной частью системы государственного управления, выполняет ряд функций.

Согласно определению, данному в Большом толковом словаре русского языка, одним из значений термина «функция» является «направление деятельности в соответствии с назначением какой-либо организации, учреждения» [204].

Исходя из этого, **функции государственного налогового менеджмента** можно обозначить как: *направления деятельности по управлению налоговой системой государства с целью обеспечения необходимых поступлений в бюджет государства и достижения эффективного развития экономики государства.*

Анализ литературы показал, что на данный момент не выработано единой позиции в отношении определения функций государственного налогового менеджмента.

В частности, М. В. Карп [223] и Г. Ю. Исаншина [221] выделяют в числе функций государственного налогового менеджмента функции планирования, организации, координации, контроля налоговой системы и стимулирования налогоплательщиков.

Я. В. Литвиненко причисляет к функциям государственного налогового менеджмента функции анализа системы налогообложения, планирования налоговых платежей, контроля налогоплательщиков, а также регулирования товарно-денежных отношений и развития общегосударственного комплекса государства [236].

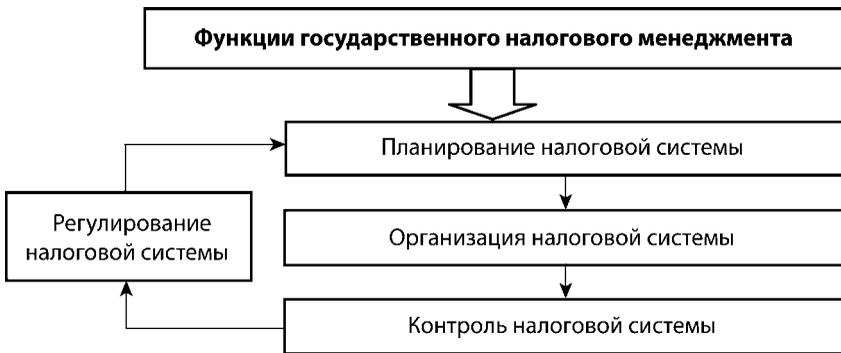
А. И. Крысоватый и А. Я. Кизыма называют функции государственного налогового менеджмента его составляющими и относят к ним налоговое прогнозирование и планирование, налоговое регулирование и налоговый контроль [231].

По нашему мнению, при выделении функций государственного налогового менеджмента следует исходить из того, что объектом управления в нем выступает налоговая система государства. Поэтому, учитывая данное обстоятельство, можно отдать предпочтение подходу М. В. Карп и Г. Ю. Исаншиной.

Между тем мы считаем, что функция координации является одной из составляющих функций планирования, организации и контроля налоговой системы государства, то есть, по сути, подфункцией данных функций, поэтому отдельное ее выделение не вполне оправданно. Принимая же во внимание то, что объектом государственного налогового менеджмента выступает налоговая система государства, функцию стимулирования налогоплательщиков включать в его состав с точки зрения авторов не вполне корректно.

С учетом вышеуказанных поправок функции государственного налогового менеджмента можно определить следующим образом (*рис. 1.3*).

**Функция планирования налоговой системы** включает в себя анализ и разработку законодательных нормативных актов, регламентирующих порядок организации и функционирования налоговой системы государства на основе избранной налоговой политики государства.



**Рис. 1.3. Функции государственного налогового менеджмента**

В настоящее время отсутствует единство подходов к определению понятия налоговой политики государства. По мнению авторов, **налоговую политику государства** можно определить как *систему мероприятий, проводимых государством в сфере налогообложения, которые отражают направленность и степень государственного вмешательства в экономику*.

Направленность государственного вмешательства в экономику в сфере налогообложения определяется функциями налогов (налоговой системы), к которым прежде всего относятся фискальная и регулирующая. *Фискальная функция* состоит в мобилизации денежных средств в бюджеты в виде налогов для формирования финансовых ресурсов государства, *регулирующая* – в регулировании с помощью налогов пропорций перераспределения валового внутреннего продукта между государством и субъектами хозяйствования с целью повышения уровня экономического развития государства.

*Степень государственного вмешательства в экономику* характеризуется типом налоговой политики (высокий уровень налогообложения, низкий уровень налогообложения, существенный уровень налогообложения [254]), который зависит от избранной модели экономического развития государства («либеральная» модель, «социально ориентированная» модель [268]) и типа бюджетной политики (бюджет по возможностям (бездефицитный) и бюджет по потребностям (дефицитный) [233]).

Налоговая политика определяется исходя из общей тенденции развития экономики государства.

В процессе функции **планирования налоговой системы** реализуется регулирующая функция налогов, которая заключается в регулировании направлений развития приоритетных отраслей экономики с помощью действующей системы налогообложения.

**Функция организации налоговой системы** включает в себя практическое воплощение разработанных в процессе осуществления функции планирования мероприятий по организации и функционированию налоговой системы государства.

В частности, в процессе осуществления функции организации налоговой системы принимаются и вводятся в действие разработанные законодательные акты, регламентирующие процесс налогообложения, администрирования и налогового контроля, реализуются на практике запланированные мероприятия по модернизации действующей системы администрирования и налогового контроля и т. д.

**Функция контроля налоговой системы** представляет собой комплекс мероприятий, направленных на проверку эффективности функционирования действующей налоговой системы государства с целью внесения в нее необходимых корректив.

В процессе реализации данной функции анализируются результаты деятельности налоговой системы, в частности причины отклонений фактических налоговых поступлений в бюджет от запланированных, результаты стимулирования с помощью льготной системы налогообложения приоритетных отраслей развития экономики государства, сопоставляются суммы налоговых поступлений с расходами на функционирование органов налогового контроля и администрирования и т. д.

**Функция регулирования налоговой системы** заключается в корректировке действующей налоговой системы с целью повышения ее эффективности.

Реализуется функция регулирования посредством анализа результатов функции контроля налоговой системы, по итогам которого может приниматься решение по внесению изменений в действующую налоговую систему государства.

Установленный законодательством процедурный порядок взаимоотношений государства с плательщиками по поводу уплаты налогов и сборов включает в себя институты налогового администрирования и налогового контроля. Эти механизмы являются составными частями процесса налогообложения в Украине и являются объектом рассмотрения государственного налогового менеджмента как в процессном, так и в системном подходе.

### Контрольные вопросы к теме 1

1. Дайте определение категории «налоговый менеджмент».
2. Сформулируйте принципы построения оптимальной налоговой системы.
3. Охарактеризуйте особенности налогового менеджмента в Украине.
4. Какими факторами вызвана необходимость усовершенствования управления налогообложением?
5. Дайте определение и характеристику термину «налоговая система государства».
6. Дайте определение функциям государственного налогового менеджмента и опишите механизм их взаимосвязи.
7. Охарактеризуйте функцию планирования налоговой системы.
8. Дайте развернутую характеристику функций организации, контроля и регулирования налоговой системы.

## ТЕМА 2. НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ НА ГОСУДАРСТВЕННОМ УРОВНЕ

Налоговое планирование на государственном уровне преимущественно осуществляется в рамках бюджетного планирования, так как налоги являются главным источником бюджетных средств.

Бюджет страны представляет собой финансовый план доходов и расходов государства на год, который разделяется на государственный бюджет, утверждаемый Верховной Радой в виде соответствующего закона, и местные бюджеты, которые утверждаются органами местного самоуправления. Примерный перечень статей бюджета государства можно представить следующим образом (табл. 2.1).

Таблица 2.1

### Структура бюджета государства

Доходы	Расходы
1. Налоговые доходы	
в том числе:	Государственное управление
– налог на прибыль	Международная деятельность
– налог на добавленную стоимость	Национальная оборона
– налог с доходов физических лиц	Правоохранительная деятельность
– акциз	Судебная система
2. Неналоговые доходы	Образование
в том числе:	Здравоохранение
– от имущества	Научные исследования
– от приватизации	Обслуживание государственного долга
Итого	Итого

Следует заметить, что расходы расписываются исходя из планируемых доходов, поэтому вначале прогнозируется сумма доходов, которые государство собирается получить в соответствующем году, в том числе и сумма налогов.

Вопросами планирования и прогнозирования налоговых поступлений в бюджет в основном занимается Департамент налоговой политики и макроэкономического прогнозирования Министерства финансов Украины, при этом информацией его обеспечивают различные министерства и ведомства: Государственная налоговая администрация Украины (ГНАУ), Государственный комитет по статистике (Госкомстат), Министерство экономики, Государственное казначейство, Государственная таможенная служба и др.

Существуют различные методы бюджетного планирования, основными из которых являются метод коэффициентов и нормативный метод.

При использовании *метода коэффициентов* сумма доходов текущего года планируется исходя из поступлений предыдущего года с корректировкой их на соответствующие коэффициенты. Расчет объема доходов бюджета от поступлений соответствующего налога, который планируется в текущем году ( $A_i$ ) в данном методе осуществляется по формуле:

$$A_i = A_{i-1} \cdot I_1 \cdot I_2, \quad (2.1)$$

где  $A_{i-1}$  – объем доходов бюджета от поступлений соответствующего налога в предыдущем году, грн;

$I_1$  – прогнозируемый индекс инфляции в текущем году;

$I_2$  – прогнозируемый индекс изменения ВВП в текущем году по сравнению с предыдущим.

Таким образом, в данном методе предполагается, что поступления от соответствующего налога будут расти прямо пропорционально изменению номинального ВВП. Если поступления от соответствующего налога зависят от доходов граждан, то вместо индекса ВВП может использоваться индекс изменения доходов граждан.

Между тем более широкое распространение на практике для расчета плановой суммы налоговых поступлений получил *нормативный метод*. Так, им определяются порядка 70 – 75% доходных статей бюджета. В Институте кибернетики НАН Украины была разработана моделирующая система «Бюджет», предназначенная для решения задач бюджетного и макроэкономического моделирования. С помощью этой системы решаются, в частности, такие задачи, как оценка ожидаемых поступлений в госбюджет и его важнейшие

## Тема 2. Налоговое планирование на государственном уровне

расходы, прогнозирование динамики цен, объемов платежеспособного спроса, экспорта, импорта и т. п.

При использовании нормативного метода за основу берется не объем поступлений за предыдущий год, а планируемое значение соответствующей базы для начисления налога. В упрощенном виде расчет в нормативном методе можно представить следующей формулой:

$$D_i = X \cdot Y, \quad (2.2)$$

где  $X$  – норматив отчисления от показателя  $Y$ ;

$Y$  – величина показателя, которая прогнозируется на текущий год.

Исходя из данного метода, если на текущий год прогнозируются показатель налогооблагаемых доходов населения в 10 млрд грн ( $Y$ ), то налог с доходов физических лиц на текущий год составит 13% ( $X$ ) от прогнозируемой суммы, т. е. 1,3 млрд грн.

Однако прогнозирование налоговых поступлений нормативным методом сопровождается определенной спецификой. Рассмотрим более подробно процедуру планирования налоговых поступлений нормативным методом на примере налога на добавленную стоимость.

На *первом этапе* определяется показатель  $X$  – норматив отчисления, или реальная ставка налога. Реальная ставка налога является, как правило, ниже номинальной ставки налога в силу действия льгот и прочих факторов. Для определения реальной ставки налога применяется формула:

$$X_{i-1} = \frac{ПН_{i-1}}{Б_{i-1}}, \quad (2.3)$$

где  $X_{i-1}$  – реальная ставка налога за прошлый год;

$ПН_{i-1}$  – поступления налога за прошлый год, грн;

$Б_{i-1}$  – база налогообложения за прошлый год, грн.

При номинальной ставке НДС в 20% реальная ставка НДС может составлять 10%.

На *втором этапе* рассчитывается коэффициент изменения объема льгот ( $K_A$ ), если такие действия планируются в текущем году.

На *третьем этапе* исчисляется реальная ставка налога на текущий год по формуле:

$$X_i = K_A \cdot X_{i-1}. \quad (2.4)$$

На *четвертом этапе* за  $Y$  принимается прогнозируемый на текущий год размер валовой добавленной стоимости, который исчисляется исходя из прогнозных значений конечных потребительских расходов домашних хозяйств (при упрощенном методе расчета) или объема розничного товарооборота, реализованных услуг населению и валового накопления основного капитала (при детализированном методе), а также на основе динамики и изменений конъюнктуры валовой добавленной стоимости по видам экономической деятельности.

Необходимо отметить, что основной проблемой бюджетного планирования являются частые изменения в налоговые законы, которые в течение бюджетного года меняют доходные статьи бюджета.

Эта проблема встала настолько остро, что в ст. 1 Закона «О системе налогообложения» [17] было установлено, что: «изменения и дополнения к этому Закону, другим законам Украины о налогообложении относительно предоставления льгот, изменения налогов, сборов (обязательных платежей), механизма их уплаты вносятся в этот Закон, другие законы Украины о налогообложении не позднее, чем за шесть месяцев до начала нового бюджетного года и вступают в силу с начала нового бюджетного года. Это правило не применяется в случаях уменьшения размера ставок налогов, сборов (обязательных платежей) или отмены льгот по налогообложению и других правил, которые приводят к нарушению правил конкуренции и созданию налоговых преимуществ отдельным субъектам предпринимательской деятельности или физическим лицам».

Однако на практике эта норма игнорируется законодателями, чему в немалой степени способствует отсутствие ответственности законодателей за нарушение ими же принятых законов.

На государственном уровне налоговое планирование, как правило, ограничивается только планированием поступлений налогов на год, т. е. бюджетным планированием. Хотя, целесообразно его было бы применять и при внесении изменений в налоговое законодательство в течение бюджетного года для финансово-экономического обоснования и расчета экономических последствий их влияния.

Кроме того, отдельные математические и статистические методы (методы элиминирования, корреляционно-регрессионный анализ, теория игр, теория массового обслуживания, линейное и нелинейное программирование и т. п.) можно использовать и в иных

сферах прогнозирования, в частности, при планировании количества налоговых проверок, численности инспекторов, принимающих отчеты и т. д. В то же время необходимо учесть, что применять математические методы следует осторожно, после всестороннего анализа воздействия различных факторов на результаты. Например, проведя корреляционно-регрессионный анализ с помощью линейной функции между количеством проверок и суммой доначислений, произведенных по их итогам, можно получить результат, что каждая дополнительная проверка приносит государству дополнительно, скажем, 10 000 грн. Отсюда можно сделать вывод, что увеличение числа проверок, например, на 1000 приведет к росту бюджетных поступлений на 10 млн грн. Однако увеличение числа проверок не увеличит количество ошибок, допущенных плательщиками при исчислении налогов, поэтому даже если плательщика будут проверять не раз в год, а два раза в месяц, вряд ли следует ожидать, что сумма доначислений возрастет. Таким образом, в рассмотренной ситуации следует осуществить либо анализ с применением показательной функции, либо ограничить применение этого метода в условиях отсутствия всех необходимых данных.

В связи с этим можно сделать вывод, что для получения корректных результатов в прогнозировании бюджетных поступлений необходимо тщательно проанализировать адекватность применяемых методов и моделей.

### Контрольные вопросы к теме 2

1. Какова основная задача налогового планирования на государственном уровне?
2. Существует ли взаимосвязь между общегосударственным и корпоративным налоговым планированием?
3. В чем состоит сущность налогового планирования при помощи «метода коэффициентов»?
4. Охарактеризуйте сущность и особенности применения нормативного метода государственного налогового планирования.
5. Какие экономико-математические методы могут быть использованы в государственном налоговом планировании и какие задачи могут быть решены с их помощью?

## ТЕМА 3. ГОСУДАРСТВЕННОЕ НАЛОГОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ

### 3.1. Налоговое регулирование и экономическая политика государства

История развития общества показала, что эффективное функционирование рыночной экономики, несмотря на присущие ей самоорганизацию и саморегулирование, невозможно без государственного регулирования экономических и социальных процессов на уровне общества, регионов и субъектов хозяйствования. Особенно возрастает значение государственного регулирования в кризисные периоды.

Большой толковый словарь русского языка дает два определения понятия «регулирование». Во-первых, под регулированием понимается процесс «подчинения определенному порядку, правилам, упорядочение», а во-вторых, – «воздействие на работу механизма и его частей, добиваясь нужного протекания какого-либо процесса» [204, с. 1110]. Исходя из этого, государственное регулирование экономики предполагает воздействие государства на ход экономических процессов путем их корректировки в соответствии с поставленными целями социально-экономического развития в интересах общества. Система государственного регулирования предполагает, с одной стороны, выработку и установление определенных правил, соблюдение которых является обязательным для всех субъектов хозяйственной деятельности, а с другой, – ответственность этих субъектов за соблюдение принятых правил.

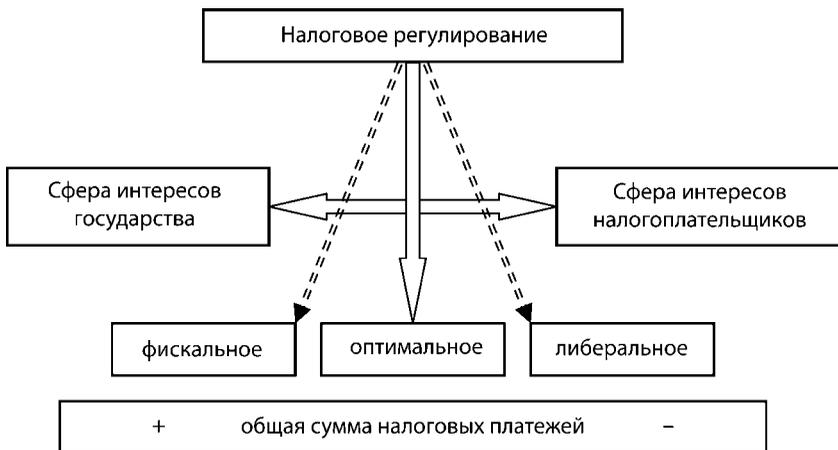
Одной из важнейших и эффективных составляющих государственного регулирования экономики является налоговое регулирование, предполагающее целенаправленное воздействие государства на участников экономических отношений при помощи средств и инструментов налоговой политики. Именно посредством налоговой политики государство не только формирует источники финансирования общественно необходимых расходов, реализуя фискальную функцию налогов, но и обеспечивает создание необходимых предпосылок к структурной перестройке национальной экономики и ее росту.

### Тема 3. Государственное налоговое регулирование

В основе использования налогообложения в качестве одного из важнейших рычагов экономической политики государства лежит присущая налогам и системе налогообложения в целом регулирующая функция.

Использование механизмов налогового регулирования предусматривает целенаправленное влияние государства на все стадии расширенного воспроизводства и распределения доходов с целью стимулирования приоритетных видов деятельности, отраслей экономики, развития определенных регионов, решения социальных задач либо сдерживания негативных процессов в экономике и социальной сфере.

В сфере налогообложения пересекаются интересы государства и регионов с интересами плательщиков: субъектов хозяйствования и граждан. В упрощенном виде механизм воздействия налогового регулирования на баланс интересов государства и плательщиков может быть представлен следующим образом (рис. 3.1).



**Рис. 3.1. Механизм влияния налогового регулирования на баланс интересов государства и налогоплательщиков**

Исходя из приоритета фискальной функции налогов, государство заинтересовано в увеличении общей суммы налогов и сборов, по-

ступающей в бюджеты всех уровней и государственные целевые фонды. Однако чрезмерное повышение налоговой нагрузки (приоритет интересов государства) лишает плательщиков стимулов к развитию и расширению масштабов деятельности, что ведет к таким негативным последствиям, как подавление предпринимательской инициативы и стагнация, уклонение от налогообложения и развитие теневой экономики.

Сфера интересов налогоплательщиков, напротив, состоит в минимизации затрат, в т. ч. и затрат на уплату налогов, поэтому либерализация налогообложения объективно способствует укреплению финансового состояния налогоплательщиков, наращиванию объемов продаж (т. е. способствует насыщению рынка и созданию конкурентной среды) и увеличению выплат, связанных с оплатой труда. Последнее, в свою очередь, не только обеспечивает подъем благосостояния работающих, но и стимулирует увеличение спроса в масштабах страны, и, в конечном счете, является важнейшим фактором стабильного экономического роста.

Обоснованное снижение налоговой нагрузки в перспективе может позитивно сказываться на величине налоговых поступлений в бюджет, поскольку обусловленное им увеличение масштабов деятельности налогоплательщиков расширяет базу косвенного налогообложения, а рост прибыли предприятий и выплат по оплате труда обеспечивает рост налоговых поступлений по прямым налогам и сборам. В то же время, излишняя либерализация налогообложения означает сокращение доходов государства, что ведет к невозможности в полном объеме финансировать текущие государственные социальные и экономические программы, т. е. к ущемлению общенациональных интересов.

Таким образом, задачей государственной налоговой политики является установление такого оптимального уровня и условий налогообложения, которые обеспечивают баланс интересов государства и плательщиков. Проблема заключается в том, что интересы эти – динамичны и зависят от множества факторов. Поэтому оптимальные для определенных условий и в конкретный момент времени параметры налоговой системы перестают обеспечивать баланс интересов с изменением приоритетов развития общества и целей экономической и социальной политики государства.

Налоги оказывают двойственное влияние на развитие производства. С одной стороны, изъятие в форме налогов определенной части доходов плательщиков приводит к уменьшению их инвестиционных возможностей, что негативно отражается на развитии производства. С другой стороны, налоги могут определенным образом стимулировать развитие производства [258]. Непосредственное влияние налогообложения на результаты расширенного воспроизводства проявляется в формировании системы финансовых стимулов для последующего развития предпринимательства при снижении налогового пресса. Введение оптимальных налоговых ставок и обоснованных налоговых льгот порождает ряд действенных стимулов для экономического роста. Увеличиваются объемы предпринимательской деятельности и, как следствие, растет база налогообложения и первичные доходы налогоплательщиков [253].

Принудительное изъятие у плательщика определенной части его дохода побуждает такого плательщика к повышению производительности труда и ведет к росту производства. Однако налоги могут стимулировать труд и предпринимательскую инициативу лишь в том случае, если плательщик будет уверен, что посредством налогообложения государство не изымет у него весь прирост прибыли, полученный в результате уменьшения расходов производства. В противном случае у плательщика, напротив, исчезает любое желание повышать производительность труда и расширять производство.

Используя налоговые поступления, государство может перераспределять капитал из тех отраслей производства, которые удовлетворяют менее неотложные общественные потребности, в те отрасли, развитие которых даст возможность решить принципиально важные для общества в целом проблемы, поднять экономику страны на высшую ступень. Таким образом, посредством налоговых поступлений государство может влиять на структуру производства.

Проводя определенную налоговую политику, государство изменяет структуру совокупного спроса в стране (изъятие посредством налогов части индивидуальных доходов приводит к уменьшению потребительских расходов и индивидуальных инвестиционных расходов) и увеличивает государственный спрос на продукцию отдельных отраслей и компаний, следовательно, создавая для них

рынки сбыта, стимулирует их развитие. Кроме того, государство само организует производство общественных товаров и услуг, финансируя это производство за счет налоговых поступлений.

Определенные элементы налогообложения (налоговые льготы, ставки) могут использоваться как рычаги ускорения развития производства в общественно необходимых направлениях.

Вместе с тем, несмотря на высокую эффективность, абсолютизировать налоговое регулирование было бы неправильным, поскольку исключительно путем изменения условий налогообложения без других рычагов государственной экономической политики невозможно решить все проблемы в сфере экономики. Поэтому налоговое регулирование следует рассматривать как один из эффективных и необходимых механизмов государственного регулирования экономики, который должен применяться в сочетании с другими косвенными и прямыми методами.

Налоговое регулирование относится к экономическим методам, поскольку по своей сути оно реализуется именно через экономические интересы субъектов налогового процесса. В соответствии с частью первой ст. 17 Хозяйственного кодекса Украины [2] система налогообложения Украины должна базироваться на принципе сочетания интересов общества, государства, территориальных общин, субъектов хозяйствования и граждан.

Спецификой налогового регулирования является жесткое законодательное закрепление налоговых правоотношений. Хозяйственным кодексом Украины (ст. 17, часть первая) определено, что «система налогообложения в Украине, налоги и сборы устанавливаются исключительно законами Украины» [2]. Аналогичная норма содержится и в Конституции Украины.

В Законе Украины «О системе налогообложения» [17] налоговое регулирование как проявление регулирующей функции налогов нашло отражение в системе принципов построения системы налогообложения (ст. 3). Из двенадцати сформулированных в этой статье принципов четыре в той или иной мере связаны с налоговым регулированием. К ним относятся принципы:

- ✦ стимулирования научно-технического прогресса, технологического обновления производства, выхода отече-

- ственного товаропроизводителя на мировой рынок высокотехнологической продукции;
- ✦ стимулирования предпринимательской производственной деятельности и инвестиционной активности – введение льгот относительно налогообложения прибыли (дохода), направленного на развитие производства;
  - ✦ обязательности – внедрения норм относительно уплаты налогов и сборов (обязательных платежей), определенных на основании достоверных данных об объектах налогообложения за отчетный период, и установление ответственности налогоплательщиков за нарушение налогового законодательства;
  - ✦ социальной справедливости – обеспечения социальной поддержки малообеспеченных слоев населения путем внедрения экономически обоснованного необлагаемого минимума доходов граждан и применение дифференцированного и прогрессивного налогообложения граждан, которые получают высокие и сверхвысокие доходы.

Комплексный характер налогового регулирования проявляется и в том, что системе налогообложения, в т. ч. и в Украине, присущи и некоторые признаки административных методов регулирования. Так, в частности, один из общегосударственных налогов – плата за торговые патенты, по своей сути является платой за право осуществления отдельных видов деятельности, т. е. однозначно носит разрешительный характер [16]. Кроме того, к мерам административного воздействия может быть отнесен запрет на применение фиксированного налога с доходов от предпринимательской деятельности вследствие нарушения установленных для таких плательщиков ограничений (ст. 14 Декрета Кабинета Министров Украины «О подоходном налоге с граждан» [49]), ограничение на осуществление отдельных хозяйственных операций с активами, находящимися в налоговом залоге и др.

По форме воздействия налоговое регулирование относится к косвенным методам, базирующимся не на прямом принуждении хозяйствующих субъектов, а на использовании их экономических интересов. Дело в том, что, используя средства налоговой политики,

государство создает условия, при которых плательщику становится выгодным осуществлять действия, отвечающие государственным интересам, и невыгодным – делать то, что интересам общества не соответствует.

Меры налогового регулирования по характеру воздействия могут быть как стимулирующими, так и сдерживающими, т. е. носят комплексный характер. Так, введение в 1999 году упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности субъектов малого предпринимательства [53] послужило мощным стимулом для развития этого сектора национальной экономики. Примером налогового «сдерживания» может служить применявшийся в 1997 – 2002 годах специальный метод налогового учета бартерных операций (валовой доход и налоговые обязательства по НДС увеличивались в момент осуществления первой в рамках бартера операции, а право на увеличение валовых расходов и налоговый кредит возникало в момент осуществления заключительной операции [18, 19]). Его применение в значительной мере способствовало сокращению удельного веса бартера в экономике страны. Классическим примером налогового «сдерживания» является акцизный сбор, введение которого при наличии эластичного спроса способствует снижению потребления подакцизных товаров.

Налоговое регулирование осуществляется как на общегосударственном (общегосударственные налоги и сборы), так и на местном уровне (местные налоги и сборы, а также предоставление местными органами самоуправления льгот по общегосударственным налогам и сборам в пределах зачисляемых в местные бюджеты сумм, что предусмотрено Законом Украины «О системе налогообложения» [17]). Вместе с тем, начиная с конца 90-х годов XX в. некоторые механизмы налогового регулирования приобретают характер региональных. Это, в частности, относится к территориям, на которых в качестве эксперимента применялся специальный торговый патент, а также к специальным (свободным) экономическим зонам и территориям приоритетного развития, границы которых во многих случаях не соответствуют границам отдельных территориальных общин.

Меры налогового регулирования, в зависимости от целей, избранного механизма и порядка его применения, могут носить как

долговременный (стратегический), так и оперативный (тактический) характер. В первом случае имеются в виду механизмы налогового регулирования, результат применения которых обеспечивает достижение стратегических целей, и, как правило, не может быть получен в том же периоде, в котором реализуется регулирующее воздействие. К ним относятся, например, стимулирование инвестиционной активности субъектов предпринимательской деятельности и граждан, меры, направленные на детенизацию экономики и легализацию объектов налогообложения и т. д. Во втором случае речь идет о мерах, способных обеспечить получение результата без существенного временного лага, т. е. практически сразу же после введения соответствующего регулирующего механизма. К ним относится: регулирование конъюнктуры рынка путем изменения ставок таможенной пошлины и ввозного НДС (в 2004 году такие меры были применены для недопущения роста цен на внутреннем рынке зерна); введение льгот по НДС для субъектов книгоиздательского дела (2004 г.) – с целью защиты отечественных товаропроизводителей и т. д.

В работах современных украинских исследователей [205, 213, 216, 232, 237, 258] большое внимание уделяется не самой возможности воздействия налогов на экономику, которая в настоящее время уже не подвергается сомнению, а преимущественно проблемам эффективности применения инструментария налогового регулирования, и, прежде всего, в сфере развития предпринимательской деятельности.

С точки зрения масштабов следует различать налоговое регулирование экономических процессов на макро- и на микроуровне.

К числу важнейших задач, решаемых при помощи налогового регулирования на макроуровне, относятся:

- ✦ *регулирование спроса и предложения.* Решение этой задачи обеспечивается изменением соотношения прямых и косвенных налогов, сдерживанием спроса на определенные группы товаров посредством введения специальных налогов и сборов (акцизного сбора, сбора на развитие садоводства, виноградарства и хмелеводства и т. п.);
- ✦ *формирование рационального соотношения между накоплением и потреблением.* Снижение налогового бремени,

как правило, приводит к опережающему росту накопления;

- ✦ *воздействие на темпы инфляционных процессов.* С одной стороны, налоги рассматриваются как средство изъятия излишней массы денежных средств, а с другой, — изменение ставок косвенных налогов оказывает прямое воздействие на уровень цен;
- ✦ *формирование рациональной отраслевой структуры.* Введение отраслевых налоговых льгот (льготы для субъектов издательского дела, предприятий автомобилестроительной, судостроительной отраслей и т. п.), а также специальных отраслевых налоговых режимов (фиксированный сельскохозяйственный налог и специальный режим НДС для сельхозтоваропроизводителей) приводит к уменьшению налоговых изъятий у предприятий, работающих в этих отраслях, что обеспечивает увеличение рентабельности и повышение на этой основе инвестиционной привлекательности этих отраслей, и, в конечном счете, — их ускоренное развитие;
- ✦ *стимулирование инновационных и инвестиционных процессов.* Это направление налогового регулирования стало особенно популярным в налоговых системах большинства развитых государств и затрагивает интересы всех налогоплательщиков. Наиболее характерными инструментами, используемыми для налогового стимулирования инвестиционной деятельности, являются: налоговый инвестиционный кредит (в виде отсрочки или рассрочки погашения налоговых обязательств на период реализации соответствующего проекта); прямые льготы инновационным предприятиям; особые механизмы налогообложения дивидендов, введение специальных режимов налогообложения (в рамках специальных экономических зон и технопарков) и т. п.;
- ✦ *ускоренное развитие депрессивных регионов.* Решение этой задачи осуществляется за счет таких средств налогового регулирования, как введение специальных режимов

налогообложения отдельных территорий, а также реализация региональной налоговой политики органами местного самоуправления (в компетенцию которых входит не только введение и отмена большинства местных налогов и сборов, но и предоставление льгот по общегосударственным налогам и сборам, поступающим в местные бюджеты).

Среди задач, решаемых средствами налогового регулирования на уровне субъектов хозяйствования (на микроуровне), можно отметить следующие:

- ✦ *создание заинтересованности в развитии предпринимательской инициативы населения.* Среди мер этого направления в отечественной и зарубежной практике налогообложения заслуживают внимания такие, как освобождение вновь созданных субъектов хозяйствования от налогообложения на определенный период (так называемые налоговые каникулы), введение упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности субъектов малого предпринимательства, кассовый метод налогового учета по НДС для вновь созданных торговых предприятий и др.
- ✦ *увеличение объемов деятельности и развитие конкурентной среды.* Наиболее радикальным средством воздействия на субъектов хозяйствования в этом направлении явилось введение единого налога с физических лиц – субъектов малого предпринимательства, налоговые обязательства по которому не связаны в объемами выручки от реализации продукции (товаров, работ, услуг);
- ✦ *стимулирование рационального использования ресурсов.* В определенном смысле на решение этой задачи направлено само введение таких общегосударственных налогов и сборов, как плата за землю, сбор за загрязнение окружающей природной среды и некоторых других налогов и сборов;
- ✦ *обеспечение экономической заинтересованности предприятий в инновационном развитии.* Эта задача решается путем стимулирования: повышения образовательного уровня работников предприятий (отнесение к валовым

расходам затрат на профессиональную подготовку и переподготовку кадров, что позволяет уменьшить налоговую нагрузку по налогу на прибыль); развития научной и научно-технической деятельности субъектов хозяйствования (затраты на научные исследования также разрешено включать в состав валовых расходов); введения целевых льгот для инновационных проектов и т. п.;

- ✦ *насыщение рынка социально значимыми товарами и услугами.* Так, в частности, специальные льготы по налогу на прибыль и по налогу на добавленную стоимость установлены в Украине для отечественных производителей продуктов детского питания, торговля некоторыми товарами первой необходимости осуществляется с приобретением льготного торгового патента;
- ✦ *сдерживание роста объемов производства товаров,* в увеличении потребления которых государство не заинтересовано. Наиболее характерным примером в этом плане является введение акцизного сбора, что удорожает конечную цену подакцизного товара, что при высокой эластичности спроса отрицательно влияет на объемы его потребления, следствием чего является усиление конкуренции и соответствующее ограничение производства таких товаров.

Развитие налоговой науки и практики налогового регулирования выдвигает на передний план проблему рационального сочетания фискальной и регулирующей функций налогов. С решением этой проблемы связано построение эффективной системы налогообложения и степень развитости механизмов налогового регулирования. Признание важности этой проблемы подтверждается тем, что частью второй ст. 17 Хозяйственного кодекса Украины [2] в качестве обязательного требования к законам, регулирующим налогообложение субъектов хозяйствования, выдвинуто не просто рациональное, а оптимальное сочетание этих функций.

Следует отметить, что универсальных рецептов для обеспечения такого оптимального сочетания нет ни в налоговой науке, ни в практике налогообложения, а рациональное (эффективное) соотношение – весьма динамично и в каждый момент исторического

развития налоговой системы определяется действием целого ряда факторов.

На начальном этапе становления налоговой системы государства в период построения в Украине рыночных отношений и при отсутствии необходимого опыта налогового регулирования основной задачей налоговой политики было обеспечение формирования доходной части бюджета. Именно этими обстоятельствами обусловлен ярко выраженный фискальный тип налоговой системы начала – середины 90-х годов прошлого века.

По мере становления системы налогообложения в Украине внимание к регулирующей функции налогообложения усиливалось. На втором этапе реформирования налоговой системы Украины, начало которого обычно связывается с 1997 годом, получили законодательное закрепление действующие в настоящее время принципы построения системы налогообложения, связанные с регулирующей функцией налогов; радикальному пересмотру и последующей либерализации была подвергнута система налоговых льгот, а также впервые в истории украинского налогообложения была предпринята попытка системного подхода к налоговому регулированию. Последнее направление было реализовано путем: проведения широкомасштабных экспериментов в сфере отраслевого налогообложения; введения четырех альтернативных систем налогообложения; создания специальных налоговых режимов в свободных экономических зонах (СЭЗ), на территориях приоритетного развития (ТПР) и в технопарках.

С 2004 года начался процесс постепенного свертывания необоснованных налоговых льгот, и в первую очередь, налоговых льгот индивидуального характера, результатом которого явился серьезный пересмотр и радикальное сокращение перечня льгот и других механизмов налогового стимулирования со второго квартала 2005 года. Основными аргументами в пользу такого принципиального поворота налоговой политики являлись необоснованность многих существующих налоговых льгот и злоупотребления, связанные с особыми условиями налогообложения в СЭЗ и ТПР. Вместе с тем, сложившаяся к 2005 году ситуация связана не только с перечисленными проблемами, но также и с несовершенством применяемых механизмов налогового регулирования и недостаточной их эффектив-

ностью, поэтому полный отказ от некоторых из отмененных льгот, а также от специальных режимов налогообложения территориального характера представляется все же недостаточно обоснованным.

## 3.2. МЕХАНИЗМЫ НАЛОГОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ

Регулирующая функция налогообложения реализуется при помощи специальных механизмов, встроенных в систему налогообложения – в целом, и в каждый налог – в отдельности.

А. В. Началов под налоговым регулированием понимает меры косвенного воздействия на экономические и социальные процессы путем изменения: 1) вида налогов; 2) налоговых ставок; 3) установления налоговых льгот; 4) повышения или понижения общего уровня налогообложения; 5) отчислений в бюджет [241, с. 170]. В этом определении названы некоторые механизмы реализации регулирующей функции налогообложения, однако такая классификация полной не является.

С точки зрения характера их действия, механизмы налогового регулирования могут быть подразделены на три группы:

- ✦ системные;
- ✦ комплексные;
- ✦ локальные.

К *механизмам системного характера* относятся регуляторные механизмы, встроенные в систему налогообложения.

В их числе прежде всего следует выделить **общий уровень налогообложения**. Повышение налоговой нагрузки в общем случае является фактором, сдерживающим экономическую активность и процессы накопления, а также создающим условия для ускоренного развития теневой экономики. Вместе с тем, высокий уровень налогообложения может быть приемлем в случае эффективного использования бюджетных средств на общенациональные экономические и социальные программы. Примером в этом плане могут служить налоговые системы скандинавских государств с социально ориентированной рыночной экономикой. Снижение общего уровня налоговой нагрузки в общем случае способствует оживлению всех экономических процессов и снижению уровня теневой экономики,

однако сопровождается временным сокращением доходной части бюджета на период до соответствующего увеличения налоговых баз. Вместе с тем, использование этого макроэкономического регулятора может существенно искажаться в связи с неравномерным распределением налоговой нагрузки между плательщиками.

Следующим регулирующим механизмом системного характера является **структура действующей в стране системы налогообложения**. Изменение этой структуры может быть осуществлено двумя основными путями: во-первых, – введением новых налогов и сборов и исключением из системы налогообложения тех налогов, регуляторный потенциал которых исчерпан, а во-вторых, – изменением соотношения налоговых ставок по разным налогам и сборам.

Важнейшими структурными показателями налоговой системы являются:

- ✦ *соотношение прямых и косвенных налогов*. Уменьшение этого показателя позволяет переносить центр тяжести налогообложения с производителя на потребителя, а увеличение – снижает стимулы для производства и получения доходов, но уменьшает остроту проблемы переложения налогов;
- ✦ *соотношение налогов, взимаемых с юридических и с физических лиц*. При помощи регулирования этого соотношения государство может существенно стимулировать (или дестимулировать) деловую активность, инвестиции и изменение объемов производства. Увеличение этого соотношения способствует росту реальных доходов населения и сокращению масштабов теневой экономики. При этом одновременно оказывается косвенное регулирующее воздействие и на потребление – путем изменения чистого дохода, остающегося в распоряжении потребителей.
- ✦ *удельный вес налогов на имущество и капитал*. Рост этого показателя способствует повышению эффективности использования капитала и ускоряет процессы его перераспределения в пользу эффективного собственника.

Другой группой механизмов системного характера является **применение альтернативных систем налогообложения**, к ко-

торым относятся: фиксированный сельскохозяйственный налог, упрощенная система налогообложения, учета и отчетности, а также фиксированный налог с физических лиц – субъектов предпринимательской деятельности.

Первая из этих систем носит отраслевую направленность и является инструментом государственной поддержки сельхозтоваропроизводителей.

Вторая и третья направлены на стимулирование развития малого предпринимательства и решение на этой основе комплекса социальных и экономических проблем.

Системный характер этих инструментов налогового регулирования проявляется в том, что в случае их применения принципиально меняется структура налоговых платежей плательщиков и объекты налогообложения. Альтернативные системы налогообложения, кроме содействия детенизации экономики, одновременно решают две проблемы, которые являются чрезвычайно актуальными для современного этапа развития экономики Украины. Первая из них связана с необходимостью реализации регулирующей функции налогообложения, в частности стимулирование роста объемов деятельности и эффективного использования имеющихся ресурсов. Вторая – это дерегулирование предпринимательской деятельности, которое существенно снижает расходы государства на администрирование налогов и сборов и расходы плательщиков на подготовку налоговой отчетности, а также уменьшает риск возникновения ошибок и применения штрафных санкций. Этот аспект, вместе со снижением налоговой нагрузки, во многих случаях является решающим для плательщика при принятии решения о переходе на ту или другую альтернативную систему.

Поэтому применение альтернативных систем налогообложения как на сегодняшнем этапе развития украинской экономики, так и в будущем является одним из наиболее эффективных средств реализации регулирующей функции налогов.

Альтернативные системы налогообложения, как и любое экономическое явление, не являются однозначно положительными как с точки зрения интересов государства, так с точки зрения интересов субъектов малого предпринимательства. По сравнению с обычной

системой налогообложения они имеют как определенные преимущества, так и некоторые недостатки, которые необходимо учитывать при законодательном их корректировании и при принятии плательщиком решения относительно их применения.

К основным преимуществам альтернативных систем налогообложения (которые, собственно, и вызвали их появление), с точки зрения общегосударственных интересов, относятся:

- ✦ структурные изменения в валовом национальном продукте в пользу увеличения удельного веса малого бизнеса за счет стимулирования развития действующих и создания новых субъектов предпринимательской деятельности;
- ✦ развитие конкурентной среды и демонополизация экономики;
- ✦ увеличение налоговых платежей за счет расширения круга плательщиков и базы налогообложения (ликвидация льгот по тем налоговым платежам, которые заменяются альтернативным налогом);
- ✦ вывод значительной части хозяйственных операций из теневого сектора экономики за счет снижения налоговой нагрузки и упрощения процедурных вопросов при применении альтернативных систем;
- ✦ уменьшение объемов задолженности плательщиков перед бюджетами и государственными целевыми фондами;
- ✦ упрощение администрирования налогов и уменьшение соответствующих расходов контролирующих органов вследствие сокращения перечня налогов и сборов (обязательных платежей), уплачиваемых субъектами малого предпринимательства, и уменьшение количества проверок по отдельным направлениям налогообложения;
- ✦ уменьшение объема бартерных операций (для упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности юридических лиц – субъектов малого предпринимательства), что оказывает содействие оздоровлению финансового климата в стране;
- ✦ улучшение социальной ситуации за счет обеспечения дополнительных рабочих мест и развития самозанятости;

- ✦ содействие формированию среднего класса, что направлено на снижение остроты проблемы стратификации общества по уровню доходов.

Именно благодаря снижению налогового бремени и упрощению механизмов, связанных с администрированием единого и фиксированного налогов, были созданы благоприятные условия для занятости работоспособного населения (создано около 500 тыс. рабочих мест) и уменьшено социальное напряжение в стране. При этом темпы роста количества субъектов предпринимательской деятельности (юридических лиц), которые перешли на упрощенную систему налогообложения, в 2003 г. по сравнению с 2000 г. в отдельных регионах увеличились более чем в 3 раза, а физических лиц-предпринимателей – в 5 раз. Удельный вес поступлений единого налога от юридических лиц в общей сумме поступлений вырос более, чем в 5 раз, а от физических лиц – в 2,8 раза.

Оборотной стороной являются недостатки, которые имеют альтернативные системы налогообложения с позиций интересов государства:

- ✦ определенное снижение возможностей и эффективности налогового регулирования экономики за счет уменьшения количества налогов а, соответственно, и объектов налогообложения;
- ✦ риск недополучения налоговых поступлений в бюджет при ухудшении общеэкономической конъюнктуры в связи с изменением структуры налоговых платежей. Основной акцент при упрощенной системе налогообложения переносится на выручку от реализации продукции (товаров, работ, услуг) за счет отказа от основных прямых (налога на прибыль предприятий и налога с доходов физических лиц), части косвенных (НДС) и имущественных (плата за землю) налогов;
- ✦ уменьшение поступлений из такого «обычного» источника формирования доходной части бюджета, как штрафные санкции, вследствие уменьшения количества проверок и количества налогов, которые уплачиваются при обычной системе налогообложения.

С точки зрения налогоплательщика, к преимуществам альтернативных систем налогообложения могут быть отнесены: возможность самостоятельного и сознательного выбора одной из альтернативных систем налогообложения, что увеличивает степень их свободы в выборе стратегии развития и в принятии хозяйственных решений; уменьшение налоговой нагрузки; сокращение форм налоговой отчетности и упрощение налогового учета, что способствует снижению непроизводительных расходов; уменьшение вероятности нарушений налогового законодательства и применения финансовых санкций.

Котрицательным факторам, которые могут удерживать субъектов предпринимательской деятельности от применения альтернативных систем, нужно отнести такие, как: наличие многочисленных внутренних противоречий нормативно-правовой базы альтернативных систем и ее несогласование с другими законодательными актами в сфере налогообложения, что приводит к наличию разных трактовок одних и тех же норм; нечеткость определения сферы применения альтернативных систем налогообложения; возможность (при наличии определенных условий) увеличения налоговых платежей, по сравнению с обычной системой налогообложения; временный характер альтернативных систем, который не позволяет реализовать долгосрочную стратегию предпринимательской деятельности; отсутствие законодательного урегулирования некоторых существенных аспектов применения альтернативных систем, в частности специфики налогообложения в переходных периодах.

Стимулирующий характер фиксированного сельскохозяйственного налога проявляется в его специфических чертах, которые обуславливают принципиальные отличия от обычной системы налогообложения.

1. Порядок уплаты налога учитывает сезонность сельскохозяйственного производства, что, безусловно, является принципиальным для данной категории плательщиков. Основная налоговая нагрузка при уплате налога в денежной форме приходится на вторую половину года (80%, из них 50% – на третий квартал).

2. Фиксированный сельскохозяйственный налог может быть классифицирован как окладной налог. То есть ставка налогообло-

жения определяется независимо от объемов поступлений от этого налога. Вместе с тем в этой системе налогообложения есть уникальный пошаговый механизм корректирования налоговых ставок в зависимости от соотношения налоговых обязательств по фиксированному сельхозналогу и по тем налогам и сборам, в счет которых он уплачивается. Этот механизм в определенной мере снижает риск чрезмерных потерь государства от внедрения этой альтернативной системы.

3. Объект и база налогообложения не связаны с конечными показателями производственно-хозяйственной деятельности сельхозтоваропроизводителей. Объем выручки от реализации сельхозпродукции и доходы от других видов деятельности, а также размер получаемой прибыли не влияют на налоговые обязательства плательщика. Собственно, именно этот момент обеспечивает эффективное стимулирование развития сельхозтоваропроизводителей и улучшение их финансовых результатов за счет рационального использования сельскохозяйственных земель. На сумму налоговых обязательств влияют только два фактора: площадь земельных участков и денежная оценка единицы площади. И первый, и второй из них в большинстве случаев остаются неизменными на протяжении продолжительного периода, который создает стабильные условия хозяйствования и оправдывает название этой альтернативной системы налогообложения.

4. В отличие от всех других альтернативных систем налогообложения фиксированный сельхозналог не ограничивает плательщиков в осуществлении любых разрешенных законодательством видов предпринимательской деятельности. Единственным требованием является то, что удельный вес выручки от реализации собственной сельхозпродукции и продуктов ее переработки в валовом доходе плательщика должен превышать 75%, а какие доходы будут формировать остальную часть валового дохода – определяется самим плательщиком.

5. Существенно сокращается число налогов, которые подлежат уплате. Фиксированный налог уплачивается в счет 11 общегосударственных и одного местного налогов и сборов. Положительным следствием этого является соответствующее сокращение налоговой от-

четности и концентрация сроков погашения налоговых обязательств, что позволяет более эффективно использовать имеющиеся оборотные средства. Кроме того, значительно уменьшается вероятность ошибок при составлении отчетности, а соответственно, вероятность применения налоговых санкций и административных штрафов.

6. Отсутствие ограничений относительно объемов деятельности, которые установлены для всех других альтернативных систем налогообложения, предопределяет стимулирование развития всех сельхозтоваропроизводителей, которые подпадают под определение плательщиков фиксированного сельскохозяйственного налога независимо от того, относятся ли они к малым, средним или большим субъектам хозяйствования.

7. Уплата фиксированного сельскохозяйственного налога практически снимает проблему необходимости ведения отдельного налогового учета. Сумма налога может быть исчислена прямым умножением площади сельскохозяйственных угодий на соответствующую налоговую ставку, что значительно упрощает процедуру составления расчета. А определение количественного критерия налогоплательщика базируется на данных бухгалтерского учета.

Таким образом, применение фиксированного сельскохозяйственного налога является достаточно привлекательным прежде всего для рентабельных хозяйств, которые эффективно используют имеющиеся сельскохозяйственные угодья.

**Комплексный характер** имеют механизмы налогового регулирования, одновременно затрагивающие несколько основных налогов и сборов и создающие специальный режим налогообложения для определенных групп плательщиков. К ним могут быть отнесены:

1. Специальные налоговые режимы, вводимые по территориальному признаку. Прежде всего, имеются в виду специальные (свободные) экономические зоны и территории приоритетного развития. Как правило, применение инструментов такого рода связано с необходимостью ускоренного развития депрессивных регионов путем экономического стимулирования привлечения инвестиций и создания рабочих мест. К этой подгруппе также могут быть отнесены технопарки, основной целью создания которых является ускорение инновационных процессов.

Отличительными особенностями специальных режимов налогообложения как комплексных механизмов налогового регулирования являются следующие:

- ✦ в рамках каждого специального режима применяется комплекс взаимосвязанных налоговых льгот, которые относятся к разным налогам и сборам (в большинстве случаев – НДС, налог на прибыль, таможенная пошлина и плата за землю) и применяются одновременно;
- ✦ специальные налоговые режимы вводятся на определенный соответствующим законодательным актом период;
- ✦ специальные режимы направлены на стимулирование развития регионов или областей с помощью создания соответствующих условий для интенсификации инвестиционной и инновационной (преимущественно в рамках технопарков) деятельности. Другие цели налогового стимулирования (например, поощрение производства отдельных видов товаров, создание благоприятных условий для отдельных социальных групп плательщиков и др.), которые решаются путем применения локальных налоговых льгот, специальным налоговым режимам не присущи;
- ✦ для каждого специального налогового режима устанавливаются приоритетные виды и специальные условия осуществления предпринимательской деятельности (например, ограничивается минимальный объем инвестиций), что и определяет круг плательщиков;
- ✦ для средств налогового регулирования этой группы характерным является объединения собственно налоговых льгот с другими мероприятиями неналогового регулирования предпринимательской деятельности.

В Украине впервые специальные режимы налогообложения этого вида были введены в 1995 году (Северо-крымская специальная экономическая зона «Сиваш»). Однако после 10 лет существования, в 2005 году все особенности налогообложения субъектов этих режимов были отменены, что негативно повлияло на инвестиционный климат в стране.

2. Специальные режимы налогообложения, вводимые по отраслевому признаку. Такие режимы, по сути дела, представляют собой комплексы льгот, одновременно вводимые по нескольким разным налогам и сборам, получателями которых являются субъекты хозяйствования одной отрасли или плательщики, осуществляющие определенный вид деятельности.

В последние годы в Украине такие специальные отраслевые режимы налогообложения применялись в: судостроении, аэрокосмической отрасли, горно-металлургическом комплексе, автомобилестроении, сельском хозяйстве, книго-издательском деле, в сфере производства бронетехники, боеприпасов, средств спецхимии и т. п.

Так, в частности, комплекс мер по поддержке издательского дела включает в себя:

- ✦ освобождение от НДС операций по поставке (подписке) периодических изданий печатных средств массовой информации и книжек, кроме изданий эротического характера, ученических тетрадей, учебников и учебных пособий украинского производства, словарей украинско-инострannого или иностранно-украинского языка; доставке таких периодических изданий печатных средств массовой информации на таможенной территории Украины [18, пп. 5.1.2];
- ✦ временное (до 1 января 2009 года) освобождение от налогообложения прибыли издательств, издательских организаций, предприятий полиграфии, полученная ими от деятельности по изготовлению на территории Украины книжной продукции, кроме продукции эротического характера, при условии направления высвобожденных в связи с предоставлением налоговых льгот средств на переоснащение издательско-полиграфической базы, разработку и внедрение новейших технологий, расширение производства книжной продукции [19, пп. 7.13.7].

Другим примером отраслевого специального режима налогообложения является комплекс механизмов налогового регулирования деятельности сельхозтоваропроизводителей, который включает в себя:

- ✦ право на отнесение к составу валовых расходов платы за землю, которая не используется в сельскохозяйственном обороте [19, пп. 5.2.5];
- ✦ увеличенную продолжительность налогового периода (один календарный год), начало которого приходится на 1 июля [19, п. 11.1];
- ✦ индексация валовых доходов и валовых расходов [19, п. 14.1];
- ✦ уменьшение суммы начисленного налога на прибыль (налоговый кредит) на сумму платы за землю, используемую в сельскохозяйственном производственном обороте [19, п. 14.1];
- ✦ особый порядок определения даты увеличения валовых расходов и валового дохода в случае продажи товаров, непосредственно связанных с технологическими процессами производства сельскохозяйственной продукции сельхозтоваропроизводителям на условиях товарного кредита [19, п. 14.3];
- ✦ освобождение от НДС операций по:
  - бесплатной передаче корпоративного права (доли, пая, акции), эмитированной перерабатывающим предприятием, в собственность частного сельскохозяйственного предприятия [18, пп. 5.1.19];
  - поставке в сельской местности сельскохозяйственными товаропроизводителями услуг по ремонту школ, дошкольных учреждений, интернатов, заведений здравоохранения и предоставление материальной помощи (в пределах одного необлагаемого минимума доходов граждан в месяц на одного человека) продуктами питания собственного производства и услуг по обработке земли отдельным категориям граждан и учреждений [18, пп. 5.2.4];
- ✦ особый порядок исчисления базы налогообложения по операциям поставки неплательщикам НДС сельхозпродукции и продуктов ее переработки, приобретенной у лиц, не имеющих статуса плательщиков НДС [18, п. 11.20];
- ✦ применение нулевой ставки по операциям поставки перерабатывающим предприятиям молока и мяса в живом

весе сельскохозяйственными товаропроизводителями всех форм собственности и хозяйствования [18, пп. 6.2.6], при этом сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет перерабатывающими предприятиями за проданные продукты переработки, в полном объеме направляется исключительно для выплаты дотаций сельхозтоваропроизводителям [18, п. 11.21];

- ✦ суммы НДС по операциям поставки сельхозтоваропроизводителями других товаров (работ, услуг) собственного производства, включая продукцию, изготовленную на давальческих условиях, остаются в распоряжении таких плательщиков и используются ими на приобретение материально-технических ресурсов производственного назначения [18, п. 11.29].

В отношении целесообразности применения комплексных отраслевых механизмов налогового стимулирования существуют разные точки зрения.

Сторонники налоговой поддержки отраслей базируются на том, что в силу определенных исторических причин может складываться ситуация, когда отказ от государственной поддержки некоторых отраслей может привести к серьезным потерям экономического и социального характера, размер которых может превышать сумму предоставленных льгот. Отдельные отрасли просто не в состоянии существовать самостоятельно без государственной поддержки, но при этом имеют важное значение для поддержки общей экономической стабильности в государстве. К таким отраслям можно отнести, например, угольную промышленность, сельское хозяйство и некоторые другие.

Другой подход к этой проблеме заключается в том, что результатом государственной поддержки является перераспределение бюджетных ресурсов между секторами экономики. Мировой опыт свидетельствует о том, что поддерживаемые государством отрасли экономики часто являются неэффективными. В результате обеспечивается налоговая поддержка тех отраслей, которые показывают худшие показатели деятельности, что является абсолютно нелогичным с макроэкономической точки зрения и не позволяет обеспе-

чивать укрепление и развитие тех отраслей, которые определяют конкурентные преимущества национальной экономики.

Экономический протекционизм (создание более благоприятных условий для существования одних отраслей в сравнении с другими) нарушает установленные рыночными правилами распределение ресурсов. Вполне понятно, что наличие налоговой поддержки определенных отраслей делает их более привлекательными, с точки зрения инвестиционного климата, поскольку вложение средств в эти отрасли, в сравнении с другими, позволяет обеспечить более высокую рентабельность инвестиций. Иными словами, само существование отраслей со специальными налоговыми льготами или иной государственной поддержкой пагубно влияет на свободную конкуренцию на рынке, снижая мотивацию субъектов хозяйствования в развитии собственного производства и удовлетворении потребностей потребителей.

Кроме того, налоговая поддержка отдельных отраслей национальной экономики не соответствует принципам ВТО и нарушает принцип справедливости налогообложения, что ведет к подрыву доверия к этому фискальному институту.

Вместе с тем, мировой опыт налогообложения свидетельствует о применении специальных отраслевых режимов налогообложения в большинстве государств с транзитивной экономикой. Основная, но трудно решаемая проблема при этом заключается в необходимости ограничения масштабов применения таких механизмов и в обоснованном выборе приоритетных отраслей, требующих налоговой поддержки.

В 2004 – 2005 годах в Украине наметилась явно выраженная тенденция к сокращению сферы применения специальных территориальных и отраслевых режимов налогообложения. Так, по данным Счетной палаты Украины, отмена некоторых отраслевых механизмов налоговой поддержки отечественных товаропроизводителей и специальных налоговых режимов СЭЗ и ТПП в первом полугодии 2005 года содействовало увеличению поступлений в бюджет: по налогу на прибыль – более, чем на 1,1 млрд грн и НДС по произведенным в Украине товарам – на сумму 1,4 млрд грн. Правда, такие радикальные меры негативно сказались на инвестиционном клима-

те и внешнеторговом балансе, поэтому в ноябре 2005 года Кабинет Министров был вынужден распространить на субъектов специальных экономических зон механизм отсрочки уплаты ввозного НДС путем применения налоговых векселей.

**Локальные механизмы налогового регулирования** связаны с реализацией регуляторного потенциала каждого отдельного налога или сбора, который определяется избранным сочетанием элементов налога и соответствующим порядком исчисления налоговых обязательств. Достаточно часто такие механизмы налогового регулирования неправомерно классифицируют как налоговые льготы. Вместе с тем, собственно льготами такие механизмы не являются, их следует рассматривать как регуляторы, непосредственно встроенные в конструкцию налога.

К основным из таких механизмов относятся следующие.

*1. Механизмы, связанные с объектом и предметом налогообложения.* Сам факт введения того или иного налога оказывает регулирующее влияние на деятельность на всех тех плательщиков, которые имеют соответствующие объекты налогообложения.

В общем случае введение нового налога обуславливает стремление субъекта хозяйствования организовать свою деятельность таким образом, чтобы уменьшить непроизводительное отвлечение средств на уплату налоговых платежей. В результате введение налога, объектом которого, например, является осуществление определенной деятельности или хозяйственных операций, подталкивает плательщика к выбору такого варианта хозяйственного поведения, который предполагает минимальный объем облагаемых операций. Следствием этого может быть изменение соотношения видов деятельности, как на уровне налогоплательщика, так и на макроуровне.

Установление объекта налогообложения в виде права собственности на недвижимое имущество стимулирует плательщика к эффективному использованию такого объекта или (при невозможности покрытия затрат на уплату налога вследствие низкой эффективности использования объекта либо из других источников) к его отчуждению в пользу эффективного собственника. Результатом этого является активизация процессов перераспределения собственности и повышение эффективности использования таких объектов.

Примером такого рода механизмов применительно к акцизному сбору может служить установление перечня подакцизных товаров. Отсутствие в перечне определенного вида товара означает и отсутствие налоговых обязательств по акцизному сбору при осуществлении операций по его производству или импорту [51, ст. 3]. Вместе с тем, рассматривать такой факт как налоговую льготу было бы некорректным, поскольку по таким операциям вообще не возникает объекта налогообложения.

В Законе Украины «О налоге на добавленную стоимость» [18, п. 3.1] объектом налогообложения определены операции по поставке товаров и услуг, место предоставления которых находится на таможенной территории Украины, ввоз товаров (сопутствующих услуг) в таможенном режиме импорта или реимпорта, а также вывоз товаров (сопутствующих услуг) в таможенном режиме экспорта или реэкспорта, поставки транспортных услуг по перевозке пассажиров, грузобагажа (товаробагажа) и груза за пределами государственной границы Украины. Поэтому операции по выпуску (эмиссии), размещению в любые формы управления и продажи за денежные средства ценных бумаг субъектами предпринимательской деятельности (согласно Закону Украины «О налогообложении прибыли предприятий» [19, п. 1.6] ценные бумаги являются товаром в любых операциях, кроме операций по их выпуску (эмиссии) и погашению); операции по передаче (возврату) имущества на хранение (ответственное хранение) и оперативный лизинг (не подпадающие под определение поставки товаров [18, п. 1.4]) являются не налоговыми льготами, а частными ситуациями в общем порядке определения объекта налогообложения. Такая же логика может быть применена ко всем операциям, не являющимся объектами налогообложения согласно п. 3.2 Закона [18].

К группе локальных механизмов налогового регулирования, связанных с объектом налогообложения по налогу на прибыль, могут быть отнесены, в частности:

- ✦ уменьшение валового дохода на суммы средств или стоимость имущества, поступающие плательщику в виде прямых инвестиций или реинвестиций в эмитированные им корпоративные права [19, пп. 4.2.], что позволяет вывести

из-под налогообложения часть получаемых плательщиком инвестиционных ресурсов, право собственности на которые к нему не переходит;

- ✦ механизм налогового сдерживания операций по получению финансовой помощи на возвратной основе [19, пп. 4.1.6], который предполагает безналоговый режим только для краткосрочной (в пределах одного налогового периода) возвратной финансовой помощи,

2. *Определение состава налогоплательщиков.* Масштабы налогового регулирования и его эффективность определяются тем, насколько полно охвачены налогом потенциальные плательщики. Следует различать установленный законодательством порядок определения субъектов налогообложения (который представляет собой встроенный в конструкцию налога механизм) и освобождение от налогообложения отдельных групп плательщиков, что может быть классифицировано как налоговая льгота.

Так, в перечень субъектов налогообложения по коммунальному налогу [50, ст. 15)] не включаются бюджетные учреждения и организации, а также планово-дотационные и сельскохозяйственные предприятия. Такое освобождение не следует рассматривать как налоговую льготу, в отличие от ситуации, когда органы местного самоуправления в пределах своей компетенции освобождают от налогообложения этим налогом, например, коммунальные предприятия.

Характерной особенностью НДС является установление нижнего порога объема облагаемых операций, при превышении которого лицо подлежит обязательной регистрации в качестве плательщика НДС. В настоящее время этот порог установлен на уровне 300 тыс. грн за последние 12 календарных месяцев совокупно [18, пп. 2.3.1]. Наличие такого порога, с одной стороны, позволяет предприятиям с небольшими объемами деятельности не уплачивать этот налог и не вести трудоемкий налоговый учет, но с другой – делает невозможным для таких лиц компенсацию сумм уплаченного НДС. Такой механизм также является элементом конструкции налога и не может быть расценен как налоговая льгота.

3. *Принципы установления и размер ставки налога.* Значение ставки налога для налогового регулирования трудно переоценить.

Многие специалисты считают, что основным налоговым регулятором на уровне системы налогообложения в целом и на уровне каждого из налогов и сборов являются оптимальные налоговые ставки [205, 245, 258, 265]. Вместе с тем, понятие «оптимальная ставка», во-первых, – весьма относительно (все зависит от того, какой именно из критериев оптимальности положен в основу ее определения и какие ограничения при этом предусмотрены), а во-вторых, – характеризуется высокой степенью динамичности (с изменением макроэкономических условий и целей государственной экономической политики оптимальный уровень ставок может изменяться в достаточно широком диапазоне).

В общем случае увеличение налоговой ставки сдерживает действия плательщиков, связанные с увеличением базы налогообложения. Уменьшение ставок налогообложения, напротив, стимулирует субъекта хозяйствования, при прочих равных условиях, к расширению масштабов таких действий.

Одной из разновидностей этого механизма налогового регулирования является установление дифференцированных ставок, что позволяет регулировать налоговую нагрузку с учетом отдельных составляющих объекта налогообложения. Примером дифференцированного подхода к установлению ставок в Украине может служить налог с доходов физических лиц (табл. 3.1).

Таблица 3.1

**Ставки налога с доходов физических лиц,  
применяемые для разных видов дохода**

Вид дохода	Норма Закона [36]	Размер ставки
1	2	3
Доход в виде заработной платы, другие выплаты и вознаграждения, начисленные (выплаченные) согласно условиям трудового или гражданско-правового договора	пп. 4.2.1, п. 7.1	Базовая ставка (до 01.01.07 г. – 13%; после 01.01.07г. – 15%)
Доход, полученный от работодателя в качестве дополнительного блага (за исключением случаев, предусмотренных п. 4 З)	пп. 4.2.9, п. 7.1	

### Тема 3. Государственное налоговое регулирование

Продолжение табл. 3.1

1	2	3
Доход в виде неустойки штрафов или пени, полученных в качестве возмещения материального или неимущественного (морального) ущерба	пп. 4.2.10, п. 7.1	Базовая ставка (до 01.01.07 г. – 13%; после 01.01.07г. – 15%)
Денежные средства или имущество (неимущественные активы), полученные в качестве взятки, похищенные или найденные как клад, не сданный государству	пп. 4.2.16, п. 7.1	
Доход от предоставления недвижимости в аренду (субаренду), жилищный наем (поднаем)	п. 9.1, п. 7.1	
Дивиденды (кроме случаев, определенных в пп. 4.3.17)	п. 9.3, п.7.1	
Роялти	п. 9.4, п. 7.1	
Инвестиционная прибыль (кроме дохода, указанного в пп. 9.6.8)	п. 9.6, п. 7.1	
Доход, полученный по договорам долгосрочного страхования жизни и негосударственного пенсионного страхования (кроме дохода, указанного в пп. 9.8.4)	п. 9.8, п 7.1	
Иностраннный доход (с учетом норм международных договоров)	п. 9.9, п 7.1	
Процентный (в т. ч. дисконтный) доход, кроме процентов по банковским депозитам (вкладам) в банк или иное финансовое учреждение, а также доходов по сберегательным (депозитным) сертификатам	п. 9.2, п 7.1	
Подотчетные суммы, излишне израсходованные или не возвращенные в установленный срок	п. 9.10, п.7.1	

Продолжение табл. 3.1

1	2	3
Доход от продажи объектов недвижимости, приобретенных после 01.01.2004 г.	п. 11.2, п. 7.1	Базовая ставка (до 01.01.07 г. – 13%; после 01.01.07г. – 15%)
Доход от продажи движимого имущества	пп. 12.1, п. 7.1	
Доход от возмещения утраченной собственности	ст. 15, п. 7.1	
Проценты на банковский депозит (вклад) в банк или небанковское финансовое учреждение	п. 9.2, п. 7.2	5%
Процентный или дисконтный доход по сберегательному (депозитному) сертификату	п. 9.2, п. 7.2	5%
Выигрыш или приз в лотерею (кроме государственных лотерей) в денежном выражении	пп. 9.5.1, п. 7.3	Удвоенная базовая ставка
Выигрыш в игре в игорном заведении	пп. 9.5.2, п. 7.3	
Доход, начисленный в пользу нерезидента – физического лица с источником происхождения из Украины, за исключением доходов, определенных в пп. 9.11.3	п. 9.11, п. 7.3	
Доход от продажи объектов недвижимого имущества, являющихся собственностью налогоплательщика до 01.01.2004 г.	п. 11.1, п. 7.2	1 – 5%
Доход от обмена объектов недвижимого имущества, находящихся в собственности до 01.01.2004 г. для каждой стороны договора мены	п. 11.1.4, п. 7.2	50% от суммы налога по ставке 1%, 5%

1	2	3
Доход от обмена объектов недвижимости, приобретенных после 01.01.2004 г для каждой стороны договора мены	пп. 11.2.4, п. 7.1	50% от суммы налога по ставке 13%
Доход от обмена движимого имущества для каждой стороны договора мены	п. 12.4, п. 7.1	
Доход от наследования денежных средств, имущества, имущественных или неимущественных прав (в зависимости от степени родства)	ст. 13	0%; 5%; 13%; 26%
Доход от получения подарка (или в результате заключения договора дарения)	ст. 14, ст. 7	0% 5% 13%, 26%
Доход (прибыль), не включенный в расчет общих налогооблагаемых доходов предыдущих налоговых периодов и самостоятельно выявленный в отчетном периоде налогоплательщиком или начисленный налоговым органом	пп. 4.2.8, ст. 7	В зависимости от вида дохода (прибыли)

Дифференциация налоговых ставок используется также в налоге на добавленную стоимость (основная ставка – 20% и нулевая ставка, которая не является льготой, а представляет собой особый механизм стимулирования экспорта и некоторых других видов деятельности), в налогообложении прибыли предприятий (табл. 3.2), а также во многих других налогах и сборах.

Кроме размера налоговых ставок, серьезный регуляторный потенциал заложен в избранный метод их установления.

Пропорциональные ставки нейтральны по отношению к плательщикам, имеющим разные размеры налоговой базы, в них наилучшим образом реализован принцип равнозначности и пропорциональности налогообложения, закрепленный в ст. 3 Закона Украины «О системе налогообложения» [17].

Таблица 3.2

**Ставки налога на прибыль предприятий в зависимости от вида объекта налогообложения**

<b>Вид деятельности</b>	<b>База налогообложения</b>	<b>Ставка, %</b>
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>
Предпринимательская деятельность (базовая ставка)	Налогооблагаемая прибыль	25
Страховая деятельность (для страхователей-резидентов), за исключением долгосрочного страхования жизни и негосударственного пенсионного обеспечения	Валовой доход от страховой деятельности	3
Деятельность по договорам долгосрочного страхования жизни и негосударственного пенсионного обеспечения	Валовой доход от страховой деятельности по страхованию жизни	0
Страховая деятельность, в случае нарушения условий договоров долгосрочного страхования жизни	Валовой доход от страховой деятельности по страхованию жизни	3
Страховая деятельность в пределах договоров страхования или перестрахование рисков (в том числе страхования жизни) с осуществлением выплат в пользу нерезидентов при страховании или перестраховании риска у страховщиков и перестраховщиков-нерезидентов, рейтинг финансовой надежности (устойчивости) которых отвечает требованиям, установленным КМУ	Суммы такого страхования или перестрахования	0

### Тема 3. Государственное налоговое регулирование

Продолжение табл. 3.2

1	2	3
Страховая деятельность в пределах договоров страхования или перестрахование рисков (в том числе страхования жизни) с осуществлением выплат в пользу нерезидентов в других случаях	Суммы такого страхования или перестрахования	15 (уплачивается резидентом, который выплачивает такие доходы, за собственный счет)
Деятельность по договорам перестрахования	Доходы, полученные страховщиком-цедентом от перестраховщиков за вычетом осуществленных страховщиком-цедентом страховых выплат (страхового возмещения) в пределах ответственности перестраховщика	25
Начисление и выплата дивидендов (авансовый взнос, взнос)	Сумма начисленных дивидендов	25 (без уменьшения суммы выплаты)
Совместная деятельность на территории Украины без создания юридического лица	Фактически полученный или условно начисленный за отчетный период доход участника общей деятельности	25

Окончание табл. 3.2

1	2	3
<p>Хозяйственная деятельность нерезидентов</p>	<p>Доходы с источником их происхождения из Украины</p>	<p>15 (удерживается из суммы доходов за счет нерезидента)</p>
<p>Доходы нерезидентов на беспроцентные (дисконтные) облигации или казначейские обязательства</p>	<p>Разность между номинальной стоимостью беспроцентных (дисконтных) ценных бумаг, уплаченной (начисленной) их эмитентом, и ценой их приобретения на первичном или вторичном фондовом рынке</p>	<p>15 (удерживается из суммы доходов за счет нерезидента)</p>
<p>Фрахт</p>	<p>Базовая ставка такого фрахта</p>	<p>6 (уплачивается резидентом, который выплачивает такие доходы)</p>
<p>Предоставление нерезидентами рекламных услуг резидентам на территории Украины</p>	<p>Суммы выплат за предоставленные услуги</p>	<p>20 (за счет резидентов)</p>

Установление прогрессивных ставок способствует перенесению центра тяжести налогообложения на плательщиков, имеющих большие размеры базы налогообложения. Основное отличие про-

грессивных ставок от дифференцированных заключается в том, что разные ставки устанавливаются в зависимости от размера объекта налогообложения, но независимо от его вида.

В мировой практике прогрессивные ставки наиболее широко применяются в налогообложении доходов и имущества физических лиц, поскольку их использование позволяет перенести центр тяжести налогообложения на граждан, имеющих высокие и сверхвысокие доходы при одновременном снижении налоговой нагрузки на малообеспеченные слои населения. Именно такой подход, в конечном счете, обеспечивает выполнение принципа социальной справедливости налогообложения.

В Украине прогрессивные ставки применялись в период с 1993 по 2003 год в подоходном налоге с граждан, но, начиная с 01.01.2004 г. они были заменены пропорциональной ставкой налога с доходов физических лиц, которая в настоящее время составляет 13%. Причиной отказа от прогрессивного налогообложения доходов граждан послужило то, что границы диапазонов шкалы (установленные в необлагаемых минимумах доходов граждан) оставались неизменными в течение длительного времени и не учитывали ни инфляционных процессов, ни роста номинальной и минимальной заработной платы. В результате этого доходы большей части населения к 2003 году облагались по ставкам 20 и 30%, что явно превышало приемлемый уровень и подталкивало работодателей к выплате части доходов в неофициальной форме, т. е. в безналоговом режиме. Поэтому второй, не менее значимой, причиной перехода к пропорциональной ставке налога была необходимость активизации борьбы с теневой экономикой. В то же время такой подход не соответствует принципам установления ставок индивидуального налогообложения, принятым в Евросоюзе, поэтому он, скорее всего, носит временный характер, и в перспективе будет вновь заменен прогрессивным налогообложением.

В настоящее время единственным налогом в системе налогообложения Украины, по которому установлены прогрессивные ставки, является налог с владельцев транспортных средств и других самоходных машин и механизмов [9]. Кроме того, прогрессивные ставки установлены по взносам на общеобязательное государствен-

ное пенсионное страхование и некоторые виды общегосударственного социального страхования, удерживаемым из доходов наемных работников

Применение прогрессивного налогообложения доходов юридических лиц дискриминирует прибыльные предприятия, у которых рост прибыли приводит к увеличению налоговых ставок. В результате прибыльные предприятия стремятся максимально снизить свои финансовые результаты для целей снижения налогообложения, и темпы развития экономики снижаются. Однако введение прогрессивных ставок налогов для юридических лиц может иметь и позитивные результаты:

*во-первых*, – пониженные ставки налога на прибыль (доход) корпораций при небольшой базе налогообложения являются мощным средством поддержки малого бизнеса и низкорентабельных предприятий. Именно такой подход используется в Нидерландах, где при основной ставке 34,5%, для предприятий, получающих налогооблагаемый доход до 22689 евро, установлена пониженная ставка налога – на уровне 29%. Во Франции основная ставка налога 35,4% применяется для юридических лиц, имеющих объем товарооборота более 7630 тыс. евро. Если товарооборот не превышает граничный уровень, – ставка налога составляет 15,45% – для прибыли менее 38 120 евро, а размер прибыли, превышающей эту величину – по ставке 34,33 евро [275];

*во-вторых*, прогрессивное налогообложение может быть применено в качестве вспомогательного антимонопольного механизма (противодействие чрезмерной концентрации и монополизации производства) либо в тех случаях, когда государство не заинтересовано в увеличении определенных объектов налогообложения. В ресурсном налогообложении при помощи прогрессивных ставок может сдерживаться рост потребления отдельных видов ограниченных или невозполнимых ресурсов, в налогообложении доходов – рост масштабов производства и инвестиционная привлекательность отдельных отраслей или видов деятельности.

В качестве дополнительного регулирующего механизма при прогрессивном налогообложении может быть использован также применяемый вид прогрессии (рис. 3.2).



**Рис. 3.2. Виды прогрессивного налогообложения**

Регрессивное налогообложение предусматривает снижение налоговых ставок по мере увеличения базы налогообложения. Использование такого метода установления ставок стимулирует налогоплательщика к увеличению налоговой базы. На макроэкономическом уровне применение регрессивных ставок в налогообложении доходов (прибыли) юридических лиц способствует экономическому росту, созданию дополнительного количества рабочих мест, ускорению процессов концентрации капитала. Такой метод установления ставок стимулирует ускоренное экономическое развитие субъектов предпринимательской деятельности, однако для транзитивной экономики он неприемлем по двум причинам.

Во-первых, регрессивные ставки налогов приводят к диспропорции в обложении субъектов предпринимательской деятельности, поскольку налоговое бремя в большей степени перекладывается на низкорентабельные предприятия, что может привести к их убыточности и ликвидации.

Во-вторых, сбор установленных на основе принципа регрессии налогов не позволяет в полной мере обеспечить поступления суммы средств в доходную часть бюджета.

Тем не менее, регрессивные ставки налога на прибыль корпораций все же применяются в мировом налогообложении, правда, не в чистом виде, а в сочетании с прогрессивными (табл. 3.3).

Таблица 3.3

**Шкалы ставок налога на прибыль корпораций  
в США и Великобритании [275]**

США		Великобритания	
Размер облагаемой прибыли, долл. США	Ставка налога, %	Размер облагаемой прибыли, фунтов стерлингов	Ставка налога, %
До 50 000	15	До 10 000	0
50 001 – 75 000	25	10 001 – 50 000	23,75
75 001 – 100 000	34	50 001 – 300 000	19,00
100 001 – 335 000	39	300 001 – 1 500 000	32,75
335 001 – 1 000 000	34	Более 1 500 000	30,00
1 000 001 – 15 000 000	35		
15 000 001 – 18 333 333	38		
Более 18 333 333	35		

*4. Механизмы, связанные с порядком исчисления налоговых обязательств и суммы налога, подлежащей уплате в бюджет.*

Практически в каждом налоге и сборе имеются специальные регулирующие механизмы, стимулирующие или сдерживающие определенные действия плательщиков посредством специальных правил исчисления налоговых обязательств или суммы налога, подлежащей уплате в бюджет. Причем действие этих механизмов распространяется на всех без исключения плательщиков.

Рассмотрим некоторые такие механизмы на примере налога на прибыль предприятий.

Действующим украинским законодательством, так же, как и в большинстве стран ЕС, предусмотрена возможность уменьшения объекта налогообложения на сумму отрицательного значения объекта налогообложения в предыдущих налоговых периодах (механизм переноса убытков) [19, ст. 6]. Вполне понятно, что в условиях ры-

ночной экономики у каждого предприятия могут быть периоды, в которых суммы понесенных затрат превышают полученные доходы. Это может быть следствием изменения рыночной конъюнктуры (что от плательщика прямо не зависит), освоения новых видов продукции или видов деятельности, что требует повышенных затрат на стадии внедрения, и, в конечном счете, отвечает интересам не только плательщика, но и государства. Кроме того, убыточная деятельность весьма вероятна для вновьсозданных предприятий, поддержка которых является одной из важных задач государственного регулирования экономики. Поэтому механизм переноса убытков позволяет определенным образом сгладить негативные последствия таких ситуаций путем уменьшения налоговой нагрузки. Такой механизм неправомерно относить к категории льгот по двум причинам. Во-первых, перенос убытков является механизмом, применяемым без каких-либо дополнительных условий и ограничений ко всем без исключения плательщикам. Во-вторых, введение такого механизма способствует реализации принципа платежеспособности, реализация которого предусматривает необходимость обложения нетто-дохода, т. е. дохода за вычетом связанных с его получением затрат.

Другим регулирующим механизмом налогообложения прибыли предприятий является порядок корректировки прироста (убыли) запасов [19, п. 5.9]. В соответствии с ним сумма прироста запасов за налоговый период подлежит включению в валовой доход плательщика, а сумма уменьшения (убыли) – относится к составу валовых расходов. Само наличие такого механизма является следствием принятого порядка формирования валовых расходов без привязки к фактическому использованию приобретаемых ресурсов. При отсутствии этого механизма у плательщиков появляется возможность искусственного занижения налоговых обязательства по налогу на прибыль путем накопления запасов на конец налогового периода. Поэтому такой механизм сдерживает необоснованное увеличение стоимости запасов товарно-материальных ценностей, а увеличение валовых расходов плательщика в связи с уменьшением запасов не может расцениваться как налоговая льгота.

В качестве еще одного примера таких механизмов можно привести право плательщиков на налоговый кредит, т. е. уменьшение

подлежащей уплате в бюджет суммы налога на прибыль от деятельности, подлежащей патентованию, на стоимость приобретенных торговых патентов [19, п. 16.3]. Наличие такого механизма заинтересовывает плательщика, осуществляющего соответствующие виды деятельности, в прибыльной работе, поскольку при недостаточном размере прибыли уплаченная стоимость патентов не может быть в полной мере компенсирована такому плательщику. Такая некомпенсированная стоимость патентов, по сути дела, представляет собой своеобразное наказание субъекта предпринимательской деятельности за неприбыльную деятельность.

#### *5. Налоговые льготы.*

Многообразие (по состоянию на 1 января 2005 года, по данным ГНАУ, в Украине применялось 387 видов налоговых льгот) и масштабы применения налоговых льгот (в 2004 году льготами воспользовались 101 тыс. субъектов хозяйствования) требует более подробного рассмотрения их сущности, видов и принципов установления.

### **3.3. Налоговые льготы**

Налоговые льготы являются одним из наиболее широко распространенных механизмов современного налогового регулирования. Их характерными чертами является:

- ✦ ***ограниченная сфера применения.*** Налоговая льгота представляет собой один из элементов налога как экономической категории. Каждая из налоговых льгот жестко «привязана» к соответствующему налогу и сфера ее применения ограничивается исключительно тем налогом или сбором, в механизм которого она встроена;
- ✦ ***стимулирующая направленность.*** В отличие от других локальных механизмов налогового регулирования, налоговые льготы направлены исключительно на стимулирование плательщиков путем уменьшения их налоговых обязательств или создание других, более привилегированных в сравнении с другими плательщиками, условий налогообложения;

- ✦ **экстерриториальность.** Применение льгот, в отличие от свободных экономических зон не имеет специальных ограничений по территориальному признаку. Они применяются на той территории, на которой взимается соответствующий налог (на территории всего государства – для общегосударственных налогов и сборов или в пределах административно-территориальной единицы – для местных налогов и сборов);
- ✦ **мобильность.** Налоговые льготы позволяют оперативно корректировать условия налогообложения с целью обеспечения эффективной реализации регулирующей функции налогов, т. е. они могут рассматриваться в качестве регулирующего налогового механизма тактического характера.

Несмотря на то, что термин «налоговые льготы» является одним из наиболее распространенных в современном налогообложении, единый подход к определению этого понятия в специальной литературе отсутствует, а в действующем украинском налоговом законодательстве этот термин вообще не определен.

В широком смысле льгота понимается как «полное или частичное освобождение от соблюдения установленных законом общих правил, выполнения каких-либо обязанностей» [204, с. 508].

Применительно к налогообложению термин «льгота» («налоговая льгота») понимается различными специалистами по-разному.

Большинство отечественных специалистов рассматривает налоговые льготы как освобождение плательщиков от уплаты налога. К представителям такого подхода относится Н. Кучерявенко, определяющий льготы как «полное или частичное освобождение юридических лиц и граждан от уплаты налогов» [253]. Достаточно близкую трактовку этого термина использует и А. Началов [241, с. 172], уточняя, что освобождение это касается определенного круга физических и юридических лиц. Действительно, получателями налоговых льгот являются отдельные группы физических и юридических лиц – плательщиков налогов. Вместе с тем, такой подход представляется неполным, поскольку он не затрагивает льгот, предоставляемых в иной, нежели освобождение от уплаты налога, форме.

Другой подход заключается в том, что налоговые льготы рассматриваются исключительно с позиции применяемых ставок налогов и сборов – как дифференциация ставок – снижение или повышение налоговой ставки для отдельных плательщиков. Вместе с тем, сведение экономической сущности налоговых льгот исключительно к уменьшению налоговой ставки также серьезно сужает это понятие.

Следующая группа определений термина «налоговая льгота» – в качестве результата от ее применения рассматривает уменьшение подлежащих уплате сумм налога. К их числу относится определение налоговой льготы в Налоговом кодексе Российской Федерации, согласно которому налоговой льготой считается предоставленная налогоплательщику возможность уменьшать подлежащую уплате сумму налога или сбора при наличии оснований, установленных Кодексом или другим актом налогового законодательства. Близкое по смыслу определение приведено в работе [251]: налоговые льготы – это законодательно закрепленный перечень условий, при наличии которых плательщик налога уменьшает налоговые обязательства.

Все рассмотренные подходы к определению льгот так или иначе связаны с суммой налогов или налоговых обязательств. Вместе с тем, такой подход все же не исчерпывает всех привилегий, которые могут быть связаны с налогообложением. Так, увеличение продолжительности налогового периода при той же общей сумме налоговых обязательств позволяет плательщику рассредоточить во времени налоговые платежи и снизить административные расходы, связанные с декларированием. Введение кассового метода исчисления налоговых обязательств вместо метода «первого события» также может рассматриваться как льгота, поскольку в этом случае погашение налоговых обязательств осуществляется из тех же источников, из которых получен облагаемый доход, что позволяет избежать отвлечения собственных оборотных средств плательщика в случае отгрузки продукции с ее последующей оплатой.

***Поэтому под налоговой льготой следует установленное законодательством исключение из общих правил налогообложения, которое предоставляет плательщику возможность уменьшения подлежащей уплате суммы налога (сбора), либо освобождает его от исполнения отдельных обязанностей и***

*правил, связанных с налогообложением.* Результатом применения льгот может быть полное или частичное уменьшение суммы налоговых обязательств плательщика, а также улучшение финансовых показателей его деятельности без изменения суммы налога (сбора), подлежащей уплате в бюджет.

Мировой практикой выработан комплекс принципов предоставления налоговых льгот. Наиболее важными среди них представляются следующие:

- ✦ применение налоговых льгот не должно носить избирательного характера, в т. ч. в зависимости от формы собственности плательщиков. Индивидуально предоставляемые плательщику льготы нарушают принцип равенства в налогообложении, ущемляют права других субъектов хозяйствования и, как правило, имеют коррупционный характер;
- ✦ применение льгот не должно наносить существенного ущерба государственным экономическим интересам, а их введение должно быть экономически обосновано как с точки зрения интересов государства, так и с позиции интересов плательщика;
- ✦ при введении льгот преимущество имеют целевые льготы, применение которых предполагает строго целевое использование суммы налога, оставленной в распоряжении плательщика;
- ✦ порядок действия и условия предоставления налоговых льгот должен определяться исключительно в законодательных актах и не подлежит существенным корректировкам на местном уровне;
- ✦ полномочия местных органов управления в сфере налоговых льгот должны быть ограничены законодательством.

Многообразие целей государственной налоговой политики и путей их достижения является предпосылкой многообразия налоговых льгот, имеющих разный характер и разные формы проявления. Классификация налоговых льгот представлена в *табл. 3.4.*

Таблица 3.4

Классификация налоговых льгот

Классификационный признак	Виды налоговых льгот
1	2
По характеру целей государственной налоговой политики	социальные
	экономические
По назначению	стимулирующие
	поддерживающие (протекционистские)
По целевому использованию высвобождаемых средств	целевые
	нецелевые
По субъекту воздействия	направленные на конечного потребителя (стимулирование потребления)
	направленные на субъекта хозяйствования, который конечным потребителем не является (стимулирование производства и распределения)
По времени действия	льготы, период применения которых не определен
	временные льготы
По компетенции установления и масштабу применения	общегосударственные
	льготы, установленные органами местного самоуправления
По элементам налога (по форме предоставления)	освобождение от налогообложения отдельных категорий налогоплательщиков
	уменьшение объекта налогообложения
	уменьшение (ограничение) базы налогообложения
	уменьшение налоговых ставок

1	2
	применение специальных методов налогового учета
	увеличение налогового (отчетного) периода
	уменьшение суммы налога, подлежащей уплате в бюджет
	отсрочка и рассрочка уплаты налоговых обязательств

По *характеру целей налоговой политики* государства налоговые льготы подразделяются на две группы: социальные и экономические.

*Социальные льготы* направлены на налоговое стимулирование достижения социальных целей. К ним, в частности, относятся льготы, предоставляемые отдельным социально незащищенным группам граждан: применение налоговой социальной льготы в виде уменьшения общего облагаемого дохода на 100, 150 или 200% минимальной месячной заработной платы, установленной законом на 1 января отчетного налогового года (в зависимости от социального статуса получателя) [36, п. 6.1]; льгота в виде освобождения от сборов на обязательное государственное пенсионное страхование операций по продаже обручальных колец и квартир, приобретаемых впервые. К социальным льготам социального характера могут быть отнесены также льготы по налогу на прибыль [32, п. 7.12] и по НДС [18, пп. 5.2.1 и 6.2.8], предоставляемые предприятиям общественных организаций инвалидов; льготы, предоставляемые работодателям и застрахованным работникам по договорам долгосрочного страхования жизни и негосударственного пенсионного обеспечения; освобождение от НДС операций поставки социально значимых товаров и услуг (отечественных продуктов детского питания; товаров специального назначения для инвалидов, лекарственных средств и т. д. [18, п. 5.1].

К льготам *экономического характера* относятся локальные механизмы налогового регулирования, реализация которых способствует достижению целей экономического характера. В эту группу включаются любые льготы, направленные на стимулирование развития производства, инвестиционной деятельности, инноваций, улучшение использования ресурсов и т. п. Примером льгот этого класса может служить инвестиционный налоговый кредит по налогу на прибыль, освобождение от НДС операций по безвозмездной передаче приборов, оборудования, материалов научным учреждениям и организациям, а также высшим учебным заведениям III-IV уровня аккредитации [18, пп. 5.2.5].

Вместе с тем, на практике иногда бывает довольно трудно разграничить налоговые льготы по этому критерию, т. к. некоторые из них одновременно преследуют и социальные, и экономические цели. Так, комплексный характер имеет освобождение от налогообложения прибыли, полученной от продажи на таможенной территории Украины специальных продуктов детского питания собственного производства (при условии направления этой прибыли на увеличение объемов производства или снижения цен на такие продукты) [19, пп. 7.13.1]. С одной стороны, – такая льгота способствует обеспечению доступности таких продуктов (по ценовой составляющей, причем, даже в том случае, если высвобожденные средства направляются на увеличение объемов производства, при наличии конкурентной среды это также способствует снижению розничных цен), что особенно важно для молодых семей, имеющих относительно небольшие доходы. С другой стороны, – эта льгота имеет значение и для производителя, поскольку увеличение объемов производства и продаж обеспечивает экономию на условно-постоянных расходах, что приводит к снижению себестоимости единицы продукции и улучшению конечных финансовых результатов их деятельности. Причем эффект для производителя достигается и в том случае, когда высвобожденные средства полностью направляются на снижение розничных цен, поскольку при эластичном спросе снижение продажных цен способствует увеличению объема продаж и доли рынка, контролируемой таким производителем.

По **критерию назначения** все налоговые льготы могут быть классифицированы на две группы: стимулирующие и поддерживающие.

*Стимулирующие льготы* направлены на поощрение действий плательщиков, направленных на решение общегосударственных задач. Так, в частности, к таким налоговым льготам могут быть отнесены: разрешение на отнесение к составу валовых расходов сумм средств или имущества, передаваемых в бюджеты или неприбыльным организациям [19, пп. 5.2.2], на охрану культурного наследия [19, пп. 5.2.13]; освобождение от НДС операций в рамках Договора о научном и технологическом сотрудничестве в Евросоюзом [18, п. 5.13] и т. д.

*Поддерживающие льготы* направлены на облегчение налогового бремени для отдельных групп налогоплательщиков, что призвано обеспечить более благоприятные (в сравнении с другими плательщиками) условия налогообложения для поддержания определенного уровня конкурентоспособности таких плательщиков (если речь идет о субъектах предпринимательской деятельности) или минимального уровня чистого дохода (для граждан). Такие льготы обычно предоставляются социально незащищенным плательщикам – физическим лицам или субъектам хозяйствования нерентабельных или низкорентабельных отраслей с целью защиты их от более конкурентоспособных зарубежных производителей. В последнем случае применяется также термин «протекционистские» льготы, основное назначение которых состоит в защите национального товаропроизводителя. Введение протекционистских льгот противоречит принципам ВТО, поэтому в перспективе они подлежат замене другими средствами государственной поддержки.

Наиболее адекватным стратегии роста является функциональный подход к налоговому регулированию, в соответствии с которым льготы должны носить не поддерживающий, а стимулирующий характер. Речь идет о предоставлении льгот в качестве вознаграждения за выполнение субъектами хозяйствования определенных общественно важных функций в соответствии с задачами устойчивого экономического развития.

С точки зрения *целевого использования средств, остающихся у предприятия вследствие применения налоговых льгот*, последние подразделяются на *целевые* и *нецелевые*. Первые из них предоставляются при условии использования освобождаемых от налогообложения сумм строго на те цели, которые определены соответствующим законодательным актом. Примером льгот такого рода могут служить, в частности:

- ✦ разрешение на отнесение к составу валовых расходов сумм средств или стоимости имущества, добровольно перечисленных (переданного) для целевого использования с целью охраны культурного наследия учреждениям науки, образования, культуры, заповедникам, музеям-заповедникам в размере, который превышает два процента, но не более десяти процентов налогооблагаемой прибыли предыдущего отчетного периода [19, пп. 5.2.13];
- ✦ освобождение от налогообложения прибыли Чернобыльской АЭС при условии, если эти средства используются на финансирование работ по подготовке к выводу и выводу Чернобыльской АЭС из эксплуатации и преобразованию объекта «Укрытие» в экологически безопасную систему [19, пп. 7.13.2];
- ✦ освобождение от налогообложения прибыли издательств, издательских организаций, предприятий полиграфии, полученной ими от деятельности по изготовлению на территории Украины книжной продукции, кроме продукции эротического характера – при условии направления высвобожденных в связи с предоставлением налоговых льгот средств на переоснащение издательско-полиграфической базы, разработку и внедрение новейших технологий, расширение производства книжной продукции в порядке, определенном Кабинетом Министров Украины [19, пп. 7.13.7].

По *субъектам воздействия* налоговые льготы могут быть подразделены на две группы. Первая из них включает в себя льготы, предоставляемые непосредственно конечному получателю (*стимулирование потребления*), а вторая, – льготы, предоставляемые

производителям продукции (товаров, работ, услуг) или субъектам предпринимательской деятельности, участвующих в процессе реализации таких товаров, работ, услуг конечному потребителю (*стимулирование производства и распределения*). В последнем случае имеет место не прямое налоговое льготирование, т. е. стимулирование непосредственно потребления.

Так, например, в случае необходимости удешевления целевых кредитов для отдельных категорий плательщиков (кредит под инновационные программы, предоставляемый субъектам предпринимательской деятельности, или жилищный кредит молодым семьям) государство, с точки зрения налогового регулирования, может поступить двояко. Во-первых, можно предоставить льготу коммерческим банкам (например, в виде освобождения от налогообложения прибыли от таких операций), а во-вторых, можно предоставить льготу физическим лицам – получателям таких кредитов – в виде уменьшения объекта налогообложения (общего месячного или годового облагаемого дохода) на сумму затрат, связанных с выплатой процентов по кредиту.

Другим примером такой ситуации является стимулирование налоговыми методами потребления продуктов детского питания. Эта цель может быть достигнута как путем стимулирования производства (освобождение от налогообложения прибыли производителей детского питания [19, пп. 7.13.1]), стимулирования продажи (освобождение от НДС операций поставки отечественных продуктов детского питания молочными кухнями и специализированными магазинами и уголками, которые выполняют функции раздаточных пунктов [18, п. 5.1.1], или же стимулирования покупки (можно предусмотреть вариант уменьшения общего облагаемого дохода одного из родителей на документально подтвержденную величину затрат на приобретение таких продуктов).

При выборе конкретного варианта налогового регулирования в таких ситуациях общим правилом является приоритет в предоставлении льготы конечному потребителю, т. к. интересы производителя далеко не всегда соответствуют поставленной задаче. Однако в каждом конкретном случае необходим детальный анализ всех вариантов предоставления налоговой льготы, поскольку во многих

случаях «узким местом» является не конечное потребление, а производство или торговля.

В зависимости от *времени действия* (хотя оперативный характер локальных льгот как инструмента налогового регулирования определяет соответствующий временной интервал их применения, по истечении которого они должны быть отменены как выполнившие свое предназначение) все налоговые льготы могут быть подразделены на *такие, период действия которых законодательством не определен, и льготы временного характера*.

Первая из этих групп включает в себя большинство налоговых льгот, установленных в специальных законах по вопросам налогообложения. Как правило, льготы, предусмотренные в законе в момент его принятия, не имеют временных ограничений и именно такие налоговые льготы преобладают в украинском законодательстве.

Льготы второй группы изначально устанавливаются на определенный период времени (хотя последующее продление этого периода является обычной практикой). Законодательное урегулирование периода применения более характерно для льгот, которые были введены уже в процессе действия специальных налоговых законов и поддерживающих льгот. В качестве примера временных льгот можно привести уже упоминавшееся освобождение от налогообложения прибыли издательств, издательских организаций, предприятий полиграфии (которое введено на период до 01.01.2009 г.). Другим примером льготы временного характера является ускоренная амортизация основных фондов группы 3 по норме 20% в год, введенная для субъектов космической деятельности на период до 01.01.2009 года [19, пп. 8.6.3].

К временным налоговым льготам относятся также льготы, вводимые бюджетными законами. Период их действия ограничен периодом действия самого законодательного акта, которым они введены, т. е. соответствует календарному году. Правда, в случае принятия такого закона после начала бюджетного года до его вступления в силу продолжает действовать закон о Государственном бюджете на прошлый год, поэтому возможна и ситуация, когда срок действия такой льготы превышает календарный год.

По *компетенции установления и масштабу применения* налоговые льготы подразделяются на *общегосударственные* и *местные*. Первые устанавливаются на государственном уровне актами законодательства (хотя в некоторых случаях они могут быть установлены и Кабинетом Министров Украины, например, по некоторым налоговым платежам ресурсного характера) и действуют на территории всей страны. Вторые – вводятся органами местного самоуправления в пределах своей компетенции на ограниченной территории. Их предельная величина по местным налогам и сборам не ограничена, а по общегосударственным – ограничивается суммой средств, поступающих в местный бюджет по соответствующему налогу или сбору.

Последним из приведенных классификационных признаков является *связь льготы с другими элементами налога*. В определенной мере такой подход соответствует классификации налоговых льгот по форме их предоставления [231, 237 и др.]. Вместе с тем, разные авторы по-разному классифицируют форму предоставления льгот по одним и тем же элементам. Так, в работе [237] отдельно выделена группа льгот в виде установления не облагаемого налогами минимума объекта налогообложения, что по своей экономической сущности означает уменьшение объекта налогообложения. Поэтому более правомерным представляется все же использование классификационного критерия «по элементам налога». С этой точки зрения, можно выделить 8 групп налоговых льгот.

**1. Освобождение от налогообложения отдельных категорий налогоплательщиков** представляет собой льготу, предоставляемую по элементу «субъект налогообложения». Сфера применения этих льгот достаточно широка. Так, отдельные категории юридических и физических лиц не являются плательщиками земельного налога [11, ст. 12], налога с владельцев транспортных средств и других самоходных машин и механизмов [9, ст. 4]. Льготы в виде освобождения отдельных групп плательщиков такой формы есть в большинстве законодательных актов, которыми регулируется взимание отдельных налогов и сборов.

Анализ действующего украинского налогового законодательства позволяет сделать вывод о том, что по разным налогам при-

меняются разные формулировки льгот этой группы. Так, в Законе [11] применен термин «не являются плательщиками налога...», а в Законе [9] «освобождены от уплаты налога...». По сути эти две формулировки имеют одинаковый экономический смысл, поскольку согласно определению налогоплательщика [17] уплата налога является его основной обязанностью.

Еще одна «нестандартная» формулировка льготы применена в законе [9, ст. 4, п.п. «д» и «е»] – «от уплаты налога освобождены на 50%...». Такая формулировка означает, что уплате в бюджет соответствующей группой плательщиков подлежит половина от начисленной суммы налога, что равноценно уменьшению до 50% налоговой ставки, однако в данном случае все же более правомерным представляется отнесение такой льготы к группе 5 – уменьшение суммы налога, подлежащей уплате в бюджет.

Разновидностью льгот этой группы являются «налоговые каникулы», представляющие собой освобождение определенных групп плательщиков от налогообложения на определенный период. Назначение этой льготы – предоставление налоговой поддержки отдельным секторам экономики или отраслям, а также стимулирование инвестиций. В истории украинского налогообложения налоговые каникулы применялись для предприятий с иностранными инвестициями, для вновьсозданных предприятий (по налогу на доход), для сельхозтоваропроизводителей (по фиксированному сельскохозяйственному налогу), для субъектов СЭЗ и ТПР (по налогу на прибыль и плате за землю).

К этой группе относятся также льготы, имеющие индивидуальный характер, вводимые для одного конкретного плательщика, хотя предоставление индивидуальных льгот прямо нарушает принцип равенства налогообложения.

**2. Уменьшение объекта налогообложения** представляет собой группу льгот, предполагающую исключение из объекта налогообложения отдельных его элементов, которые не учитываются при дальнейшем исчислении налоговых обязательств. В качестве примера таких льгот можно привести перечень операций, освобожденных от НДС [18, ст. 5]. К этой группе также может быть отнесено, например, освобождение от налогообложения прибыли, полученной

предприятиями и организациями общественных организаций инвалидов (при соблюдении установленных ограничений по виду деятельности, удельному весу инвалидов в численности работающих и в сумме общих расходов на оплату труда) [19, п. 7.12.1].

Вместе с тем, следует отметить, что на практике не всегда легко разграничить общий порядок определения объекта налогообложения и исключения из этого порядка, которые, собственно, и являются льготами. Связано это с тем, что конструкция практически каждого налогового закона – уникальна, а налоговые льготы выделены отдельной статьей только в двух из них: в Законе Украины «О плате за землю [11, ст. 12] и в Законе Украины «О налоге с владельцев транспортных средств и других самоходных машин и механизмов» [9, ст. 4]. Так, например, в составе доходов, которые не включаются в общий месячный (годовой) облагаемый доход по НДФЛ [36, п. 4.3] имеются как действительно льготированные доходы (например, стоимость угля, бесплатно выдаваемого отдельным категориям работников), так и доходы, которые являются не исключением из правил, а отражают особый порядок исчисления налоговых обязательств (доходы от наследования и дарения, подлежащие конечному налогообложению по специальным ставкам). Аналогична и ситуация с налогом на прибыль предприятий [19], в п. 4.2 которого установлен перечень доходов, не включаемых в валовой доход. Часть из этих доходов не подпадает под налогообложение, потому что это является общим правилом (например, прямые инвестиции и реинвестиции, суммы НДС, полученные плательщиком НДС в составе выручки от реализации, возврат переплаченных сумм налогов и т. п.), а часть из них могут быть рассмотрены как льготы (например, доходы в виде бесплатно полученных основных фондов, которые по общему правилу облагаются налогом, не подлежат включению в валовой доход, если они переданы по решению органов центральной исполнительной власти).

**3. Уменьшение базы налогообложения.** В отличие от предыдущей группы налоговых льгот, уменьшение базы налогообложения не связано с какими-либо конкретными элементами объекта (определенными видами доходов – для налога на прибыль и НДФЛ, отдельными видами операций – для НДС и т. п.). Речь идет о вычи-

тании из базы налогообложения определенных законодательством сумм. Разновидностями таких льгот являются:

- ✦ установление необлагаемого минимума базы налогообложения. Сущность этой льготы состоит в том, что из базы налогообложения исключается одинаковая для всех или дифференцированная по группам плательщиков сумма. Чаще всего такая льгота применяется в налогообложении доходов (преимущественно – граждан, но иногда и юридических лиц) и имущества. В определенной мере введение такой льготы связано с реализацией принципа справедливости налогообложения. В украинском законодательстве необлагаемый минимум доходов граждан (НМДГ) применялся до 2004 года в подоходном налоге с граждан, а в настоящее время этот термин приобрел виртуальный характер, поскольку в налогообложении он не применяется, а используется как постоянная величина для исчисления суммы административных штрафов;
- ✦ установление необлагаемого максимума базы налогообложения. При такой льготе база налогообложения уменьшается на сумму, превышающую предельную величину. Льготы такого рода применяются в том случае, когда государство заинтересовано в увеличении базы налогообложения. В Украине необлагаемый максимум установлен только применительно ко взносам на общегосударственное социальное, в т. ч. пенсионное, страхование (табл. 3.5).

**Таблица 3.5**

**Динамика максимальной величины выплат на оплату труда наемных работников, с которых взимаются страховые взносы**

Период применения	Размер выплат в расчете на одного работающего, грн.
с 23.07.1998 г. по 28.02.2001 г.	1000
с 01.03.2001 г. по 30.04.2002 г.	1600
с 01.05.2002 г. по 31.05.2003 г.	2200
с 01.06.2003 г. по 31.12.2004 г.	2660
с 01.01.2005 г. по настоящее время	4100

Эта льгота была введена в связи с высоким уровнем налогообложения выплат по оплате труда, прежде всего, для стимулирования легализации заработной платы наемных работников;

- ✦ исключение из базы налогообложения определенных законодательством сумм. Примером такой льготы является уменьшение общего месячного налогооблагаемого дохода физических лиц на сумму налоговой социальной льготы (пришедшей на смену не облагаемому налогами минимуму доходов граждан), размер которой определяется в зависимости от социального статуса работника [36, ст. 6];
- ✦ уменьшение базы налогообложения путем исключения из нее суммы фактически понесенных плательщиком затрат определенного вида. В налогообложении прибыли к таким льготам могут быть отнесены предусмотренные законодательством варианты включения затрат, не связанных с хозяйственной деятельностью плательщика, в состав валовых расходов (суммы добровольных пожертвований определенным получателям и в пределах установленных размеров, суммы расходов, связанные с бесплатным предоставлением угля на бытовые нужды некоторым категориям работников, расходы на содержание и эксплуатацию некоторых объектов социальной инфраструктуры и т. п.) [19, ст. 5]. В налоге с доходов физических лиц к рассматриваемой подгруппе могут быть отнесены льготы в виде налогового кредита [36, ст. 5], суть которого состоит именно в уменьшении размера общего облагаемого дохода на сумму фактически понесенных плательщиком затрат на определенные цели (долгосрочное страхование жизни, негосударственное пенсионное обеспечение, ипотечное кредитование, медицинское обслуживание и др.). В то же время следует отметить, что использование самого термина «налоговый кредит» в данном случае явно не соответствует экономической сущности этой налоговой льготы.

Общей проблемой, возникающей при отнесении налоговых льгот к этой группе является то, что термин «база налогообложения» используется только в НДС (в котором такие льготы не при-

меняются), а в законодательных актах по другим налогам и сборам он вообще не упоминается.

**4. Уменьшение налоговых ставок.** В мировой практике подобная льгота встречается достаточно часто, причем преобладающим вариантом является применение в установленных случаях ставки, уменьшенной на 50%. Ее распространенность связана с «прозрачностью» применения такой льготы и простотой ее администрирования. В украинском налогообложении снижение налоговых ставок применялось до 2005 года по налогу на прибыль (20-процентная ставка налога или снижение базовой ставки на 50%), а также по налогу на землю (ставка, уменьшенная на 50%) при реализации проектов в рамках специальных территориальных режимов налогообложения (СЭЗ и ТПР). Кроме того, в налоге на прибыль была предусмотрена специальная инновационная льгота – применение сниженной на 50% ставки налогообложения при продаже инновационного продукта, однако в действие она так и не была введена.

**5. Применение специальных методов налогового учета.** Предоставляемая плательщику возможность изменения метода налогового учета в общем случае может рассматриваться как льгота, поскольку она рассматривается как исключение из общего правила. В качестве примера может быть приведено право плательщика НДС (при выполнении требования относительно непревышения предельного объема облагаемых операций в сумме 300 тыс. грн за последние 12 календарных месяцев) по собственному усмотрению выбирать кассовый метод ведения налогового учета [18, пп. 7.3.9]. В том случае, если большая часть операций поставки осуществляется таким плательщиком на условиях последующей оплаты (что является обычным при наличии конкурентной среды), применение кассового метода позволяет ему отсрочить часть налоговых обязательств до момента их оплаты, что позволяет не допустить преждевременного отвлечения оборотных средств.

**6. Увеличение налогового (отчетного) периода.** Одной из серьезных проблем украинского налогообложения, с точки зрения плательщиков, является сокращенная (в сравнении с зарубежными странами) продолжительность базовых налоговых периодов по основным налогам и сборам. В определенной мере такой подход

объясняется необходимостью обеспечения равномерного финансирования бюджетных расходов, однако такое объяснение трудно признать обоснованным. На самом деле проблема заключается, по-видимому, в нежелании органов исполнительной власти отказаться от привычных стереотипов и в отсутствии навыков эффективного управления бюджетными расходами. Для налогоплательщика укороченные налоговые периоды означают, во-первых, – необходимость постоянного резервирования средств для осуществления текущих налоговых платежей, во-вторых, – дополнительные затраты (и средств и времени), связанные с необходимостью более частого составления и представления налоговой отчетности. Поэтому разрешение использовать более продолжительный, в сравнении с базовым, налоговый период, представляет собой налоговую льготу.

Примером льгот этой группы может служить увеличенная продолжительность налогового периода по налогу на прибыль (календарный год) для субъектов космической деятельности [19, п. 22.24]. По налогу на добавленную стоимость к таким льготам может быть отнесена возможность выбора плательщиком (при определенных условиях) квартальной продолжительности налогового периода [18, пп. 7.8.1].

**7. Уменьшение суммы налога, подлежащей уплате.** Эта группа льгот связана с порядком определения суммы налога, перечисляемого в бюджет. Льготы такого рода подразделяются на две подгруппы.

Первая из них – исключение из исчисленной суммы налога какой-либо ее части. Примером такой льготы является предоставление некоторым группам плательщиков налога с владельцев транспортных средств и других самоходных машин и механизмов освобождения от уплаты 50-ти процентов сумм налога [9, ст. 4]. В данном случае речь идет о половине суммы начисленного налога, хотя в других случаях может быть установлена другая величина (например, 35, 30% и т. д.) и связана она может быть не с конкретной группой плательщиков, а с выполнением установленных государством определенных условий.

Ко второй подгруппе может быть отнесено уменьшение подлежащей уплате суммы налога на величину понесенных плательщиком

целевых затрат. Такие льготы получили название «налогового кредита» (по аналогии с налоговым кредитом по НДС, хотя последний представляет собой не льготу, а элемент законодательно определенного порядка налогообложения). По сравнению с уменьшением объекта или базы налогообложения налоговый кредит более благоприятен для плательщика, поскольку его затраты уменьшаются на полную сумму предоставленного освобождения.

Некоторые специалисты [237] относят к налоговому кредиту снижение ставки налога, перенесение срока уплаты или уплаты налога частями, возврат ранее уплаченного налога (части налога), а также зачисление ранее уплаченного налога в счет будущих платежей. Такой излишне широкий подход представляется не вполне корректным, поскольку подавляющее большинство льгот уменьшает фактически уплачиваемую сумму налога, но механизм этого уменьшения – различен. Что касается снижения ставки, а также отсрочки и рассрочки налоговых платежей – эти льготы выделены в отдельные группы, а зачет или возврат ранее уплаченных налоговых платежей являются не льготами, а встроенными в конструкцию налога регулирующими механизмами.

Льгота в виде налогового кредита широко применяется за рубежом для стимулирования инвестиционной и инновационной деятельности. Этот вид льготы может быть использован также для стимулирования деятельности, связанной с осуществлением природоохранных мероприятий, решением социальных задач (создание новых рабочих мест, в т. ч. для инвалидов, развитие социальной инфраструктуры предприятий и т. п.).

В мировой практике налогового льготирования применяется два вида инвестиционного (инновационного) налогового кредита – простой налоговый кредит, предполагающий уменьшение суммы налога на полную сумму понесенных целевых расходов или ее часть, а также приростной налоговый кредит, суть которого состоит в уменьшении суммы налога на сумму прироста соответствующих расходов в отчетном периоде по сравнению с установленной базой (например, фактические затраты прошлого периода или среднеотраслевые затраты). Простой налоговый кредит стимулирует любые затраты, осуществляемые предприятием в выбранном направлении,

а приростной – только увеличение этих затрат. Поэтому за рубежом часто оба вида налогового кредита используются одновременно.

#### **8. Отсрочка и рассрочка уплаты налоговых обязательств.**

В общем случае отсрочка и рассрочка уплаты налога является не льготой, а механизмом налогового администрирования, прямо определенном в Законе Украины «О порядке погашения обязательств плательщиков налогов перед бюджетами и государственными целевыми фондами» [28]. Практика предоставления отсрочки, рассрочки в Украине основана на необходимости финансовой поддержки (а не стимулирования) субъекта хозяйствования. Суть такого изменения условий налогообложения заключается в изменении сроков уплаты суммы налога, при наличии законодательно установленных условий, на принципах кредитования (платность, срочность, возвратность), что не только не уменьшает сумму налогового обязательства, но и увеличивает ее за счет уплаты процентов. Так, основаниями для предоставления рассрочки являются: предоставление налогоплательщиком достаточных доказательств относительно существования угрозы возникновения налогового долга, а также экономического обоснования, которое свидетельствует о возможности погашения налоговых обязательств и/или увеличения налоговых поступлений в соответствующий бюджет вследствие использования режима рассрочки [28, пп. 14.2.1].

Вместе с тем, отсрочка (рассрочка) налоговых обязательств может рассматриваться и как льгота в том случае, если она является исключением из общих правил. Так, в Законе Украины «О налогообложении прибыли предприятий» [19, пп. 1.11.4] предусмотрено предоставление специальной налоговой льготы, имеющей название «инвестиционный налоговый кредит». Под ним понимается отсрочка уплаты налога на прибыль, предоставляемая субъекту предпринимательской деятельности на определенный срок с целью увеличения его финансовых ресурсов для осуществления инновационных программ, с последующей компенсацией отсроченных сумм в виде дополнительных поступлений налога через общий рост прибыли, которая будет получена вследствие реализации инновационных программ. Вместе с тем, на практике эта льгота до настоящего времени не применяется вследствие того, что, во-первых, – термин

«инновационная программа» действующим законодательством не определен, а во-вторых, – отсутствует механизм предоставления этой льготы, который должен включать в себя порядок определения периода отсрочки, порядок согласования с органами налоговой службы, особенности налогового учета и отчетности.

Разнообразие налоговых льгот позволяет достаточно эффективно воздействовать на плательщиков налогов, корректируя их хозяйственное поведение для достижения экономических и социальных целей государства.

В то же время, применение налоговых льгот в качестве инструмента государственного налогового регулирования имеет и серьезные недостатки, к которым относятся следующие:

- ✦ использование налоговых льгот входит в конфликт с принципом обязательности налогообложения, что приводит к неравенству разных налогоплательщиков (как физических, так и юридических лиц) во взаимоотношениях с государством по поводу налогов. В результате бремя финансирования необходимых государственных расходов перекладывается на тех плательщиков, льготы для которых не установлены;
- ✦ предоставление налоговых льгот приводит к неравенству плательщиков и с точки зрения их конкурентных позиций. Дело в том, что наличие у плательщика налоговых льгот, которыми не могут воспользоваться конкуренты, является конкурентным преимуществом, которое заработано не самим плательщиком, а предоставлено ему государством. Иными словами, предоставляя отдельным плательщикам или группам плательщиков налоговые льготы, государство вмешивается в конкурентную борьбу, нарушая рыночное равновесие, что дестабилизирует ситуацию на рынке;
- ✦ налоговые льготы являются самым нестабильным элементом налоговой системы, они постоянно изменяются, пересматриваются, отменяются, сокращаются или дополняются, в результате структура налоговой системы может быть искажена, а планирование и прогнозирование налоговых поступлений – для государства и налоговых плательщиков – для плательщиков, – существенно затрудняется.

Таким образом, эффективное регулирование экономических и социальных процессов при помощи налоговых льгот требует серьезного научного обоснования с позиции системного подхода целесообразности их применения в каждом конкретном случае, а также оценки сравнительной эффективности достижения поставленных целей при помощи разных вариантов налогового льготирования и в сочетании с другими инструментами государственного регулирования.

Неотложными задачами в этом направлении являются: четкое законодательное определение термина «налоговая льгота» и видов налоговых льгот, позволяющее отделить их от других механизмов налогового регулирования; разработка четкой системы приоритетов в предоставлении налоговых льгот, а также обеспечение строго целевого характера использования средств, высвобождаемых вследствие предоставления льгот в налогообложении.

#### Контрольные вопросы к теме 3

1. Укажите особенности становления налоговой системы в Украине с точки зрения регулирующей функции налогообложения.
2. Какие классы задач в области экономической и социальной политики решаются при помощи налогового регулирования?
3. Дайте характеристику налогового регулирования как метода государственной экономической политики.
4. Каковы основные системные механизмы налогового регулирования?
5. Какое место в налоговом регулировании занимают альтернативные системы налогообложения?
6. Специальные налоговые режимы и их классификация.
7. Приведите перечень действующих альтернативных систем налогообложения. Чем обусловлена их альтернативность?
8. Экономическая сущность свободных экономических зон и технопарков. Охарактеризуйте общие черты и отличия.
9. В чем состоит экономическая сущность налоговых льгот? Назовите преимущества и недостатки льгот как механизма налогового стимулирования.
10. Классификация налоговых льгот: классификационные признаки и виды льгот.

## ТЕМА 4. НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ

### 4.1. Понятие, состав, объекты и субъекты налогового администрирования

В современной учебной и специальной литературе отсутствует единство подходов к определению понятия «налоговое администрирование». Так, в одних источниках под налоговым администрированием подразумевается основная функция управления, которая включает в себя планирование, организацию, руководство, учет, контроль [202], в других – наука, которая формулирует принципы эффективного управления налоговой системой в данных социально-экономических условиях и общественно-политических обстоятельствах, оценивает налоговую систему в свете определенных теоретических критериев [212]. Однако при такой интерпретации налоговое администрирование становится по сути идентичным понятию налогового менеджмента. Встречается также понятие налогового (фискального) администрирования как государственной политики – действий властных и управленческих структур, с помощью которых имеющиеся финансовые ресурсы в определенных пропорциях распределяются через механизм налогообложения между частным и публичным секторами экономики, между государством и населением, а правительство за счет налогов реализует свои функции [202]. Такое широкое понимание администрирования также имеет право на применение, однако при трактовке налогового администрирования целесообразно акцентировать внимание на специфических чертах (особенностях), исходя из чего данное понятие можно определить следующим образом.

**Администрирование налоговых обязательств** – процедура реализации прав и обязанностей субъектов налогового права в отношении согласования и погашения налоговых обязательств.

Администрирование налоговых обязательств осуществляется на основе совокупности законодательно закрепленных налогово-правовых норм, устанавливающих процедуру реализации прав и обязанностей субъектов налогового права по поводу согласования и погашения налоговых обязательств.

В рамках налогового администрирования осуществляются такие действия: постановка на учет, декларирование налоговых обязательств, определение налоговых обязательств контролирующими органами, изменение сроков исполнения налоговых обязательств, возврат излишне уплаченных налогов, взыскание неуплаченных налогов, применение обеспечительных мероприятий (налоговый залог, налоговое поручительство, административный арест активов), обжалование решений контролирующих органов и т. д.

**Объектом администрирования** является процесс согласования и погашения налоговых обязательств плательщиков налогов.

**Целью администрирования** выступает обеспечение погашения налоговых обязательств плательщиков путем оптимального вмешательства в его хозяйственную деятельность через применение законодательно установленных механизмов и процедур.

Основным документом, регулирующим сегодня процесс администрирования налоговых обязательств в Украине, является Закон № 2181.

**Субъектами администрирования налогов** являются:

- 1) плательщики налогов, в том числе те, на которых возложена обязанность удерживать налоги (так называемые налоговые агенты);
- 2) контролирующие органы;
- 3) органы взыскания.

В случае взыскания налогового долга в процесс включаются органы взыскания. К таковым относятся налоговые органы, а в некоторых случаях и органы государственной исполнительной службы.

Следует заметить, что таможенные органы и органы Пенсионного фонда Украины не обладают статусом органов взыскания. Это означает, что при наличии налогового долга они не могут самостоятельно выполнить все действия по его взысканию, а обязаны обращаться в налоговые органы, которые наделены соответствующими полномочиями.

Кроме того, к субъектам налогового администрирования можно отнести и судебные органы, которые рассматривают споры между плательщиками и контролирующими органами.

## 4.2. Учет плательщиков налогов

Постановка плательщиков налогов на учет в налоговых органах является обязательной процедурой, которая необходима для целей осуществления контроля за налогоплательщиками, налогового планирования на государственном уровне и регулирования налоговой системы.

Учет плательщиков налогов представляет собой совокупность мер регистрационного характера, направленных на обеспечение эффективности осуществления налогового менеджмента на государственном уровне и имеет долгую историю. Существуют, например, сведения о том, что в Китае подсчет земледельцев-налогоплательщиков проводился еще в V в. до н. э. [249]. Проводившаяся чиновниками Золотой Орды в XIII веке перепись населения Великого Киевского княжества, Суздальской, Рязанской, Муромской и Новгородской земель преследовала чисто фискальные цели (для точности сбора дани).

Учет плательщиков налогов является одной из предпосылок и одновременно составляющей налогового менеджмента. Существуют следующие его виды:

- 1) в зависимости от *объектов учета* налоговый учет делится на:
  - ✦ учет юридических лиц, а также их филиалов, представительств и других обособленных подразделений;
  - ✦ учет физических лиц;
  - ✦ учет договоров о совместной деятельности и соглашений о распределении продукции;
- 2) в зависимости от *субъектов учета*:
  - ✦ учет в налоговых органах;
  - ✦ учет в таможенных органах;
  - ✦ учет в органах Пенсионного фонда Украины;
- 3) в зависимости от *вида учета*:
  - ✦ первичный учет, в ходе которого плательщику налогов предоставляется единый по всем видам налогов и сборов идентификационный номер;
  - ✦ вторичный учет, в процессе которого плательщику налогов предоставляется, кроме первичного, также иденти-

фикационный номер по отдельному налогу или сбору (например, по НДС);

- ✦ договорной учет, при котором на учет ставится не конкретный плательщик (юридическое или физическое лицо), а договор о совместной деятельности или соглашение о распределении продукции (рис. 4.1).

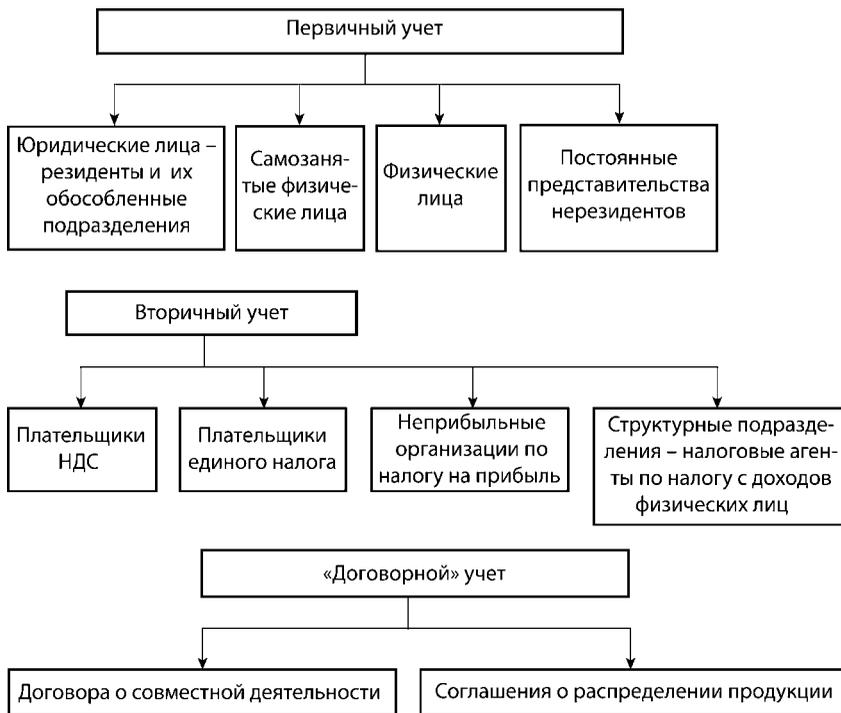


Рис. 4.1. Виды учета плательщиков налогов в органах ГНС

**Плательщиком налогов** согласно п. 1.1 Инструкции [85] считается юридическое лицо или физическое лицо, на которое в соответствии с законами Украины возложена обязанность уплачивать налоги и сборы (обязательные платежи).

Согласно ст. 4 Закона [17] к плательщикам налогов относятся юридические и физические лица, однако в п. 1.1 Закона № 2181 [28] в

число плательщиков дополнительно включаются филиалы, отделения, иные обособленные подразделения, не имеющие статуса юридического лица. Закон [19] к числу плательщиков налога на прибыль также относит филиалы, отделения и другие обособленные подразделения, но не все, а только те, которые размещены на территории иной, нежели юридическое лицо, территориальной общины. В Декрете [50] в числе плательщиков налогов названы филиалы, отделения и другие обособленные подразделения.

С одной стороны, может показаться, что особого противоречия между Законом [17] и остальными законами нет, т. к. филиалы, отделения, иные обособленные подразделения являются составной частью юридического лица. Однако следует помнить, что статус плательщика налогов связан с тем, что субъекту, его носящему, предоставляются определенные права и обязанности, например, по обжалованию в суде решений органов налоговой службы. Поэтому от того, является ли обособленное подразделение плательщиком налогов зависит, в частности, объем полномочий его руководителя и ответственность (в т. ч. и уголовная).

Согласно ст. 95 ГК Украины филиалом является обособленное подразделение юридического лица, которое расположено вне его местонахождения и осуществляет все или часть его функций. А представительством является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне его местонахождения и осуществляющее представительство и защиту интересов юридического лица.

В соответствии со ст. 1 Закона Украины «О государственной регистрации юридических лиц и физических лиц – предпринимателей» обособленное подразделение юридического лица – это филиал, иное подразделение юридического лица, которое находится за пределами его местонахождения и производит продукцию, выполняет работы или операции, предоставляет услуги в едином замкнутом технологическом процессе с юридическим лицом, или представительство, осуществляющее представительство и защиту интересов юридического лица.

На сегодняшний день учет плательщиков в органах ГНС построен таким образом, что только обособленные подразделения, сведения о которых заносятся в Единый государственный реестр, становятся на первичный учет в налоговых органах.

Плательщики налогов разделяются по принципу резиденства. Резидентами считаются юридические лица, созданные и осуществляющие свою деятельность в соответствии с законодательством Украины с местонахождением на ее территории, а также физические лица, имеющие местопроживание в Украине. Соответственно, к нерезидентам относятся юридические лица, созданные и осуществляющие свою деятельность в соответствии с законодательством другой страны с местонахождением за пределами Украины, а также физические лица, не имеющие местопроживания в Украине. В то же время в некоторых случаях применяются более сложные критерии для определения резиденства лица.

Обособленные подразделения юридических лиц-резидентов, расположенные на территории иного государства, Закон [19] относит к нерезидентам, а обособленные подразделения юридических лиц-нерезидентов, расположенные на территории Украины, – к резидентам. В этом случае наблюдается некоторое противоречие с Инструкцией [85], которая обособленные подразделения юридических лиц-нерезидентов, расположенные на территории Украины, относит к нерезидентам.

В международном налогообложении в отношении прямых налогов различают два принципа налогообложения: территориальности, когда государство облагает доходы резидентов и нерезидентов, возникающие только на его территории, и резиденства, когда государство облагает только доходы резидентов, независимо от того, где они возникли. Однако многие государства, в том числе и Украина, в основном используют смешанный принцип налогообложения: доходы резидентов облагаются независимо от места их возникновения, а кроме того облагаются и доходы нерезидентов, полученные на территории данного государства, т. е. можно говорить, что в отношении резидентов применяется принцип резиденства, а в отношении нерезидентов применяется принцип территориальности. Это обстоятельство оказывает влияние на состав плательщиков, подлежащих регистрации в Украине.

Из числа *резидентов* в налоговых органах Украины подлежат регистрации:

- 1) юридические лица независимо от форм собственности;

2) филиалы, представительства, отделения и другие обособленные подразделения налогоплательщика;

3) физические лица (в том числе субъекты предпринимательской деятельности), имеющие объекты налогообложения.

Из числа *нерезидентов* согласно Инструкции [85] учету подлежат:

1) юридические лица любой организационно-правовой формы, получающие доходы с источником их происхождения из Украины или имеющие объекты налогообложения в Украине;

2) постоянные представительства нерезидентов, расположенные на территории Украины;

3) физические лица, получающие доходы с источником их происхождения из Украины или имеющие объекты налогообложения в Украине.

*Не подлежат регистрации* такие нерезиденты:

- ✦ учреждения и организации, имеющие дипломатический статус или иммунитет в соответствии с международными договорами Украины или законодательством;
- ✦ юридические лица любой организационно-правовой формы, не получающие доходы с источником их происхождения из Украины и не имеющие объектов налогообложения в Украине;
- ✦ физические лица, не получающие доходы с источником их происхождения из Украины и не имеющие объектов налогообложения в Украине.

В то же время юридические лица-нерезиденты, получающие доходы с источником их происхождения из Украины или имеющие объекты налогообложения в Украине, несмотря на их упоминание в п.п. 2.2.2 Инструкции [85], на учет в органах ГНС не становятся, так как механизм постановки их на учет не регламентирован.

**Постановка на первичный учет налогоплательщиков – юридических лиц и их обособленных подразделений** осуществляется по их местонахождению соответствующими органами ГНС после внесения сведений о них в Единый государственный реестр или в случаях, предусмотренных законодательством, после присвоения идентификационных кодов по Единому государственному реестру предприятий и организаций Украины (ЕГРПОУ).

Основанием для постановки юридического лица на учет в органе государственной налоговой службы является поступление в этот орган уведомления государственного регистратора о проведении государственной регистрации юридического лица и сведений из соответствующей регистрационной карточки.

Основанием для постановки на учет обособленного подразделения юридического лица является поступление уведомления о создании обособленного подразделения юридического лица от государственного регистратора в орган государственной налоговой службы по местонахождению обособленного подразделения.

По желанию налогоплательщика – юридического лица (в том числе, в отношении которого не поступили сведения от государственного регистратора) постановка его на учет может быть осуществлена органом государственной налоговой службы на основании документов, предоставленных налогоплательщиком самостоятельно. В этом случае подразделение по учету налогоплательщиков органа государственной налоговой службы по данным Единого государственного реестра обязано установить, что такое юридическое лицо включено в Единый государственный реестр и не ликвидировано.

Аналогичная процедура предусмотрена и в отношении обособленного подразделения.

Для постановки на учет налогоплательщик – *юридическое лицо* подает в орган государственной налоговой службы такие документы:

- ✦ заявление;
- ✦ копию свидетельства (документа) о государственной регистрации (легализации);
- ✦ копию документа, которая подтверждает присвоение идентификационного кода по ЕГРПОУ (для профессионального союза – при наличии).

Одновременно с предоставлением заявления налогоплательщиком – юридическим лицом предъявляются оригиналы перечисленных документов.

Для постановки на учет *обособленное подразделение юридического лица* подает в орган государственной налоговой службы по своему местонахождению следующие документы:

- ✦ заявление;
- ✦ копию выписки из Единого государственного реестра с указанием сведений об обособленном подразделении (если сведения о подразделениях включаются в реестр) или копию документа, который подтверждает присвоение идентификационного кода по ЕГРПОУ (для подразделений, сведения о которых не включаются в Единый государственный реестр).

Одновременно с предоставлением заявления налогоплательщиком – обособленным подразделением предъявляется оригинал такого документа.

С момента постановки на учет налогоплательщик считается состоящим на общей системе налогообложения, если им не избран другой способ налогообложения в соответствии с законодательством.

Постановка на учет налогоплательщика органом государственной налоговой службы производится в течение двух рабочих дней после поступления сведений от государственного регистратора или заявления от налогоплательщика и осуществляется датой внесения данных в Единый банк данных.

После постановки налогоплательщика на учет орган государственной налоговой службы формирует справку о постановке на учет налогоплательщика по ф. № 4-ОПП. Справка о постановке на учет налогоплательщика по ф. № 4-ОПП является единственным документом, подтверждающим постановку налогоплательщика на учет в органе государственной налоговой службы.

В зависимости от *способа взаимодействия* органа государственной налоговой службы и государственного регистратора или категории налогоплательщика такая справка:

*а)* выдается налогоплательщику работником органа государственной налоговой службы в «едином регистрационном офисе» одновременно с получением им свидетельства о государственной регистрации;

*б)* не позднее следующего рабочего дня после взятия на учет налогоплательщика передается органом государственной налоговой службы государственному регистратору для выдачи ее субъекту хозяйственной деятельности одновременно с выдачей свидетельства о государственной регистрации;

#### Тема 4. Налоговое администрирование

в) не позднее следующего рабочего дня после взятия на учет налогоплательщика направляется органом государственной налоговой службы налогоплательщику почтой с уведомлением о вручении.

Каждый из этих способов применяется в случае невозможности применения предыдущих.

Некоторые особенности имеет *учет крупных налогоплательщиков*, к которым относят юридических лиц, соответствующих установленным критериям (табл. 4.1).

Таблица 4.1

#### Критерии отнесения плательщиков налогов к категории крупных

Критерий	Значение критерия	Балльная оценка
Совокупный валовой доход	от 4 млн грн до 20 млн грн	1 балл
	от 20 млн грн до 100 млн грн	2 балла
	свыше 100 млн грн	3 балла
Общая сумма начисленных платежей в бюджет	от 200 тыс. грн до 1 млн грн	1 балл
	от 1 млн грн до 5 млн грн	2 балла
	свыше 5 млн грн	3 балла
Общая сумма уплаченных платежей в бюджет	от 200 тыс. грн до 1 млн грн	1 балл
	от 1 млн грн до 5 млн грн	2 балла
	свыше 5 млн грн	3 балла
Общая сумма налога на добавленную стоимость, задекларированная к возмещению из бюджета	от 3 млн грн до 15 млн грн	1 балл
	от 15 млн грн до 50 млн грн	2 балла
	свыше 50 млн грн	3 балла

Эти показатели рассчитываются по результатам деятельности предприятий за 9 месяцев отчетного года плюс ожидаемый показатель за IV квартал отчетного года (рассчитывается как среднеквартальная величина на основе показателей за 9 месяцев). Определенные по табл. 4.1 баллы складываются, и если их сумма равна или превышает 5 баллов, то плательщик включается в категорию крупных.

Принцип отбора крупных налогоплательщиков базируется на отборе налогоплательщиков, обеспечивающих не менее 50-60 процен-

тов поступлений в Государственный бюджет Украины, который формируют налогоплательщики города (области). В случае, если по результатам отбора крупных налогоплательщиков не выполняется этот принцип отбора, то уменьшается общая сумма баллов отбора до 4-3.

В сформированный перечень крупных налогоплательщиков включаются расположенные на территории обслуживаемого города (области) учреждения банков, независимо от количества набранных баллов, филиалы, представительства, отделения и иные обособленные подразделения крупных налогоплательщиков, не имеющие статуса юридического лица, а также дочерние предприятия крупных налогоплательщиков. Решение о включении указанных плательщиков в перечень крупных плательщиков принимается ГНАУ.

Учет крупных плательщиков и контроль за ними осуществляют специализированные инспекции по крупным плательщикам или специализированные подразделения в налоговых инспекциях.

**Постановка на учет физического лица – предпринимателя** осуществляется по месту проживания такого лица соответствующим органом государственной налоговой службы на основании уведомления государственного регистратора о проведении государственной регистрации физического лица – предпринимателя с указанием номера и даты внесения соответствующей записи в Единый государственный реестр и сведений из регистрационной карточки о проведении государственной регистрации физического лица – предпринимателя.

По желанию физического лица – предпринимателя, в отношении которого в орган государственной налоговой службы не поступили сведения от государственного регистратора, постановка на учет может быть осуществлена органом государственной налоговой службы, если такое лицо подает в орган государственной налоговой службы:

- ✦ заявление;
- ✦ копию свидетельства о государственной регистрации.

Одновременно с предоставлением заявления налогоплательщиком – физическим лицом – предпринимателем предъявляется оригинал такого свидетельства. В этом случае по данным Единого государственного реестра подразделение по учету налогоплатель-

щиков органа государственной налоговой службы обязано установить, что такое физическое лицо – предприниматель включено в Единый государственный реестр и его предпринимательская деятельность не прекращена.

Постановка на учет физического лица – предпринимателя органом государственной налоговой службы осуществляется в течение двух рабочих дней после поступления сведений от государственного регистратора или заявления от налогоплательщика.

***Учет физических лиц, не имеющих статуса субъекта предпринимательской деятельности*** ведется в Государственном реестре физических лиц – плательщиков налогов и других обязательных платежей, который является автоматизированным банком данных, созданным для обеспечения единого государственного учета физических лиц, обязанных платить налоги, сборы, другие обязательные платежи в бюджет и взносы в государственные целевые фонды в порядке и на условиях, определяемых законодательными актами Украины.

В Государственный реестр вносится информация о лицах, которые:

- ✦ постоянно проживают в Украине, имеют объекты налогообложения, предусмотренные действующим законодательством, и обязаны платить налоги и прочие обязательные платежи;
- ✦ не имеют постоянного местожительства в Украине, но согласно действующему законодательству обязаны платить налоги в Украине;
- ✦ отказываются от принятия идентификационного номера из-за своих религиозных или иных убеждений и официально сообщают об этом в соответствующие государственные органы.

Регистрация физических лиц – плательщиков налогов и других обязательных платежей проводится государственными налоговыми инспекциями по месту постоянного проживания плательщиков, а для лиц, не имеющих постоянного местожительства в Украине, – по месту получения доходов или по местонахождению другого объекта налогообложения.

Во время регистрации в учетную карточку физического лица – плательщика налогов и других обязательных платежей вносятся такие данные:

- ✦ фамилия, имя и отчество;
- ✦ дата рождения;
- ✦ место рождения (страна, область, район, населенный пункт);
- ✦ местожительство;
- ✦ место основной работы;
- ✦ виды уплачиваемых налогов и других обязательных платежей.

Предприятия, учреждения, организации всех форм собственности обязаны в месячный срок подавать в государственные налоговые инспекции по месту постоянного проживания плательщиков налогов и других обязательных платежей, а для лиц, которые не имеют постоянного местожительства в Украине, – по месту получения доходов или по местонахождению иного объекта налогообложения, сведения, указанные выше, для присвоения идентификационного номера физическому лицу, за исключением лиц, которые из-за своих религиозных или иных убеждений отказались от принятия идентификационного номера.

На основании сведений, представленных предприятиями, учреждениями, организациями всех форм собственности, ГНАУ предоставляет физическому лицу – плательщику налогов и других обязательных платежей идентификационный номер и пересылает в государственную налоговую инспекцию по месту проживания физического лица или по месту получения доходов или по местонахождению объекта налогообложения карточку с идентификационным номером.

Отдельной регистрации и учету в соответствии со ст. 1 и 2 Закона [19] подлежат постоянные представительства нерезидентов. **Постоянное представительство нерезидента в Украине** – это постоянное место деятельности, через которое полностью или частично осуществляется хозяйственная деятельность нерезидента на территории Украины. К постоянным представительством, в частности, относятся: место управления, филиал, офис, завод, фабрика, мастерская, шахта, нефтяная или газовая буровая скважина, карьер или другое место разведки или добычи полезных ископаемых.

Представительства могут и не вести хозяйственной деятельности, а осуществлять лишь вспомогательную деятельность (изучение потенциального рынка сбыта, рекламирование товара и т. п.), однако, по мнению ГНАУ, они также подлежат обязательной регистрации.

Постоянное представительство нерезидента до начала своей хозяйственной деятельности становится на учет как плательщик налога на прибыль в налоговом органе по своему местонахождению. Под местонахождением постоянного представительства понимается фактическое место осуществления хозяйственной деятельности.

Регистрация постоянного представительства нерезидента как плательщика налога осуществляется на основании представления таких документов:

- ✦ заявления о регистрации постоянного представительства нерезидента как плательщика налога на прибыль;
- ✦ извлечения из торгового (банковского) реестра страны по местонахождению официально зарегистрированного главного органа управления (конторы) нерезидента;
- ✦ справки от банковского учреждения, в которой официально открыт счет нерезидента;
- ✦ доверенности на осуществление представительных функций в Украине, оформленной в соответствии с законами страны, где официально зарегистрирован офис нерезидента.

Указанные документы, кроме заявления, должны быть нотариально удостоверены по месту их выдачи, легализованы надлежащим образом в консульских учреждениях, представляющих интересы Украины, если международными договорами Украины не предусмотрено иное, и сопровождаться переводом на украинском языке, который заверяется печатью официального переводчика.

Не позднее 20-дневного срока со дня принятия решения о регистрации и взятии на учет постоянного представительства как плательщика налога налоговый орган по его местонахождению присваивает ему регистрационный номер и включает в Реестр. Факт регистрации постоянного представительства нерезидента в Украине как плательщика налога на прибыль подтверждается сви-

детельством, которое выдается налоговым органом по его местонахождению.

**Вторичный учет** плательщиков отдельных налогов и сборов обусловлен необходимостью предоставления определенных прав и обязанностей отдельным плательщикам налогов уже после того, как они прошли первичный уровень учета. Возникновение этих прав и обязанностей связано с моментом включения этих плательщиков в отдельный реестр.

Наиболее массовым среди видов вторичного учета является *учет плательщиков НДС*. Сроки регистрации плательщиков НДС представлены на рис. 4.2.

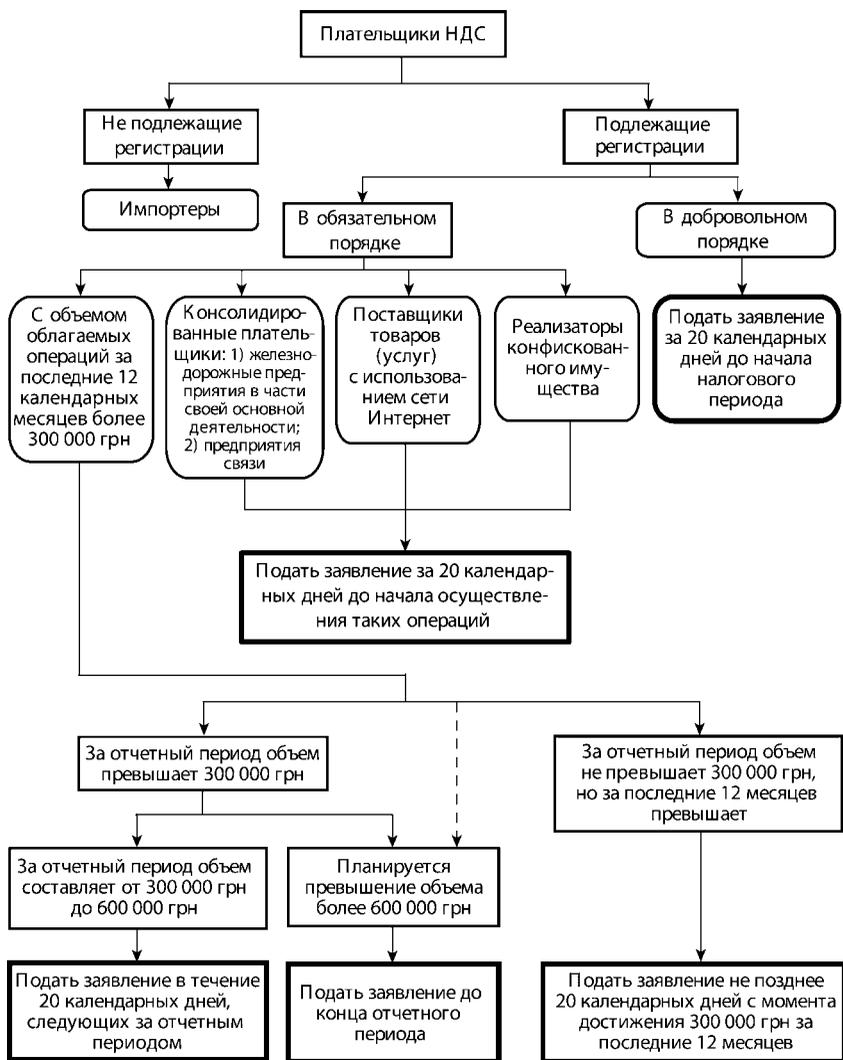
Если планируется превышение в отчетном периоде объема налогооблагаемых операций в размере 600 000 грн, то, по нашему мнению, регистрироваться плательщиком НДС следует только в том случае, когда одновременно в отчетном периоде произошло фактическое превышение объема налогооблагаемых операций в размере 300 000 грн. Между тем при формальном прочтении норм Закона [18] для регистрации достаточно того, что планируемый объем операций за отчетный период превысил 600 000 грн. Эта позиция представлена на рис. 4.2 пунктирной стрелкой. В то же время, если превышение 600 000 грн не планировалось, но фактически произошло, то предоставить заявление о регистрации необходимо до конца отчетного периода.

Заявление может быть подано в налоговые органы двумя путями: почтой с уведомлением о вручении или лично должностному лицу налогового органа.

Налоговый орган обязан выдать заявителю (отправить почтой) Свидетельство о налоговой регистрации такого лица в течение 10 дней со дня получения такого заявления.

Отсутствие регистрации покупателя лишает его права на налоговый кредит. Отсутствие регистрации у поставщика не дает возможности ему выписать налоговую накладную, поскольку налоговая накладная должна содержать налоговый номер поставщика и покупателя, а покупатель товаров (услуг) не будет иметь права на налоговый кредит по таким товарам (услугам).

## Тема 4. Налоговое администрирование



**Рис. 4.2. Сроки регистрации плательщиков НДС**

Копии свидетельства о регистрации, заверенные налоговым органом, должны быть размещены в доступных для осмотра местах в помещении плательщика налога.

Регистрация плательщика действует до даты ее аннулирования (табл. 4.2).

Таблица 4.2

Условия аннулирования свидетельства плательщика НДС

Причины	Условия	Принятие решения ГНИ	Заявление	Дата исключения
1	2	3	4	5
Снизилась объемы поставок	1) Плательщик был зарегистрирован в обязательном порядке из-за того, что его объемы превысили 300 тыс. грн, или добровольно <b>и</b> 2) Был плательщиком более 24 месяцев, включая месяц регистрации <b>и</b> 3) За последние 12 календарных месяцев объем не превышает 300 тыс. грн	ГНИ не может принимать самостоятельное решение	Только на основании заявления	Дата подачи заявления
Ликвидация плательщика	1) Плательщик объявлен банкротом и ликвидационная комиссия заканчивает работу <b>или</b> 2) Плательщик ликвидируется по собственному желанию <b>или</b> 3) Плательщик ликвидируется по решению суда 4) Смерть частного предпринимателя 5) Признание частного предпринимателя в судебном порядке умершим или без вести пропавшим	ГНИ может, но не обязана принимать самостоятельное решение	Возможно на основании заявления	Дата исключения из Единого Государственного Реестра

Продолжение табл. 4.2

1	2	3	4	5
Переход плательщика на единый налог	Регистрация плательщиком единого налога, если при этом предусмотрено освобождение от НДС	ГНИ обязана принимать самостоятельное решение		Дата последнего отчетного периода, который предшествует переходу плательщика на единый налог
Отсутствие лица, деятельности или налогооблагаемых операций	1) Неподача декларации на протяжении 12 месяцев <b>или</b> 2) Подача декларации, которая свидетельствует об отсутствии налогооблагаемых поставок на протяжении 12 месяцев	ГНИ может, но не обязана принимать самостоятельное решение		Дата принятия решения ГНИ
Договора о совместной деятельности и распределении продукции	1) Окончание срока действия свидетельства 2) Окончание срока действия договора, если он закончился до окончания срока действия свидетельства	ГНИ обязана принимать самостоятельное решение		Дата окончания срока действия свидетельства или договора (более ранняя)

Окончание табл. 4.2

1	2	3	4	5
Признание свидетельства аннулированным	Решение суда о признании свидетельства аннулированным	ГНИ обязана принимать самостоятельное решение	–	Дата принятия судом такого решения
Фиктивный плательщик	Решение суда о признании недействительными документов о госрегистрации	ГНИ обязана принимать самостоятельное решение	–	Дата внесения плательщика в Реестр
Признание плательщика НДС освобожденным от НДС	Решение суда об освобождении плательщика от НДС	ГНИ обязана принимать самостоятельное решение	–	Дата принятия судом такого решения

Закон [18] не предусматривает аннулирование регистрации для добровольно зарегистрировавшихся плательщиков, если объемы их операций составляют менее 300 тыс. грн и они были плательщиками налога менее 24 месяцев. Однако для таких плательщиков, по нашему мнению, не могут применяться более строгие правила аннулирования свидетельства, нежели для обязательных.

Решение об аннулировании регистрации в качестве плательщика НДС по заявлению плательщика принимается в течение 10 дней с момента подачи заявления.

**Постановка на учет плательщиков единого налога** регулируется Порядком выдачи свидетельства о праве уплаты единого налога субъектом малого предпринимательства – юридическим лицом, утвержденным приказом ГНАУ № 476 от 13.10.1998 г., а физических лиц – Порядком выдачи свидетельства об уплате единого налога, утвержденным приказом ГНАУ № 599 от 29.10.1999 г.

Плательщиками единого налога являются субъекты малого предпринимательства, удовлетворяющие установленным критериям (табл. 4.3).

**Таблица 4.3**

**Критерии нахождения на упрощенной системе налогообложения с уплатой единого налога**

Критерий	Статус плательщика	
	Юридические лица	Физические лица – предприниматели
Численность	Среднеучетная численность – не более 50 лиц	В течение года – не более 10 наемных работников
Объем выручки	Не более 1 млн грн	Не более 500 тыс. грн
Сроки предоставления заявления о регистрации плательщика единого налога (новосозданные)	Сразу после постановки на общий учет в органах ГНС	Сразу после постановки на общий учет в органах ГНС
Сроки предоставления заявления о регистрации плательщика единого налога (действующие)	Не позднее чем за 15 дней до начала следующего квартала	Не позднее чем за 15 дней до начала следующего квартала
Дата регистрации плательщика единого налога (новосозданные)	Со дня их государственной регистрации	Со дня их государственной регистрации
Дата регистрации плательщика единого налога (действующие)	С начала следующего квартала	С начала следующего квартала

Упрощенная система налогообложения является альтернативной системой, поэтому плательщиками единого налога становятся исключительно в добровольном порядке.

Регистрации подлежат все плательщики единого налога. Сроки подачи заявления о регистрации приведены в табл. 4.3. Решение

о переходе на упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности может быть принято не чаще, чем 1 раз в календарный год. Таким образом, не получится, например, проработать первый квартал на едином налоге, второй – на общей системе, потом третий – опять на едином, четвертый – опять на общей.

После регистрации в качестве плательщика единого налога возникает право уплачивать единый налог по нормам Указа Президента Украины «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности субъектов малого предпринимательства» от 03.07.98 г. № 727/98 [53].

Действующими нормативными документами дата, с которой лицо считается зарегистрированным в качестве плательщика единого налога, четко не установлена, но на практике действует порядок, представленный в табл. 4.3.

С регистрацией новоозданных лиц существует некоторая неопределенность. Так, согласно ст. 6 Указа [53] новосозданные лица, которые подали заявление о праве применения упрощенной системы, считаются субъектами малого предпринимательства с того квартала, в котором проведена их государственная регистрация. Поскольку регистрация в качестве плательщика единого налога осуществляется в добровольном порядке, то отсутствие регистрации просто приводит к тому, что субъект не переходит на упрощенную систему налогообложения, а остается на общей системе.

Для перехода на упрощенную систему субъект подает заявление установленной формы. Субъект малого предпринимательства – юридическое лицо в заявлении отмечает, какая ставка единого налога им избрана, а физические лица – вид деятельности и количество наемных работников. Физическое лицо дополнительно предоставляет платежный документ об уплате единого налога за период не менее, чем календарный месяц.

Орган ГНС обязан на протяжении десяти рабочих дней выдать *бесплатно* свидетельство о праве уплаты единого налога или предоставить письменный мотивированный отказ. Отказ предоставляется в случаях, когда лицо по каким-либо причинам не может быть плательщиком единого налога, например, лицо не уплатило все установленные налоги и сборы, срок уплаты которых наступил на дату подачи заявления.

Свидетельство выдается субъекту малого предпринимательства сроком на один календарный год и является документом строгой отчетности. В случае, если субъект малого предпринимательства желает остаться на упрощенной системе, то он должен подать заявление об этом за 15 дней до начала следующего календарного года.

В случае добровольного отказа от применения упрощенной системы налогообложения подается заявление об отказе в произвольной форме не позднее чем за 15 дней до окончания квартала и регистрация аннулируется с начала следующего квартала. Если лицо не соответствует требованиям нахождения на упрощенной системе налогообложения, регистрация аннулируется с начала квартала, следующего за кварталом нарушения.

После окончания срока действия Свидетельства о праве уплаты единого налога, отказа от применения упрощенной системы налогообложения, нарушения требований о количестве работающих или объеме выручки, а также в случае ликвидации субъекта малого предпринимательства – юридического лица в установленном законодательством порядке Свидетельство подлежит возврату в орган государственной налоговой службы, его выдавший.

Орган государственной налоговой службы по месту государственной регистрации субъекта предпринимательской деятельности – физического лица при наличии платежного документа об уплате единого налога обязан на протяжении десяти рабочих дней после получения заявления безвозмездно выдать свидетельство или предоставить письменный мотивированный отказ.

Свидетельство выдается на указанный в заявлении срок, но в пределах календарного года.

Если физическое лицо – плательщик единого налога осуществляет предпринимательскую деятельность с использованием наемного труда, то на каждое лицо, находящееся с ним в трудовых отношениях, включая членов его семьи, плательщику единого налога выдается справка о трудовых отношениях физического лица с плательщиком единого налога.

Справка должна находиться на рабочем месте плательщика единого налога (наемного работника, включая членов его семьи) и предъявляться работникам контролирующих органов, имеющим

соответствующие функциональные полномочия на осуществление проверки. Поскольку при наличии наемных лиц ставка единого налога увеличивается на 50% за каждое лицо, то отсутствие у лица, находящегося на рабочем месте плательщика единого налога (если, это конечно, это не сам плательщик единого налога), обычно расценивается как уклонение плательщика от уплаты налога в части повышения ставки налога на 50%.

Свидетельство и справки, выданные плательщику единого налога, не могут быть переданы другим лицам, кроме указанных в них.

После окончания срока действия свидетельства оно подлежит возврату вместе со всеми справками в 5-дневный срок в орган государственной налоговой службы, которая его выдал.

В случае прекращения деятельности (снятия с государственной регистрации как субъекта предпринимательской деятельности) плательщик единого налога обязан подать в 5-дневный срок в орган государственной налоговой службы письменное заявление об этом, вернуть свидетельство и все справки.

*Учет неприбыльных организаций* осуществляется органами ГНС в Реестре неприбыльных организаций и учреждений, которые в соответствии с пунктом 7.11 статьи 7 Закона [19] освобождаются от уплаты налога на прибыль.

Для внесения в Реестр неприбыльная организация или учреждение должны подать (прислать) в налоговый орган по их местонахождению регистрационное заявление, а также копию уставных и учредительных документов.

По результатам рассмотрения заявления могут быть приняты решения о:

- 1) внесении неприбыльной организации (учреждения) в Реестр;
- 2) отказе внесении неприбыльной организации (учреждения) в Реестр.

При включении неприбыльной организации или учреждения в базу Реестра им согласно идентификационному номеру присваивается соответствующий признак неприбыльной организации (учреждения).

Исключение неприбыльной организации или учреждения из Реестра происходит на основании решения органа государственной

налоговой службы в случае нарушения неприбыльной организацией или учреждением норм Закона [19] и (или) других законодательных актов о неприбыльных организациях. В случае исключения организации или учреждения из Реестра оригинал решения о внесении их в Реестр неприбыльных организаций и учреждений подлежит возврату в орган государственной налоговой службы.

Некоторые особенности имеет *учет структурных подразделений – налоговых агентов по налогу с доходов физических лиц*. Для налоговых агентов – юридических лиц и их обособленных структурных подразделений, прошедших первичный учет в налоговых органах, отдельного учета в качестве налоговых агентов по НДФЛ не требуется. Однако возможно существование необособленных подразделений, не подлежащих постановке на первичный учет в налоговых органах. К таковым относятся подразделения, которые не включены в ЕГРПОУ. Поскольку налог с доходов их работников уплачивается в бюджет по местонахождению таких подразделений, ГНАУ требует, чтобы вместо них на учет в налоговом органе по их местонахождению становилось соответствующее юридическое лицо [106]. При этом для постановки на учет юридическое лицо предоставляет в налоговый орган по местонахождению подразделения такие документы:

1) заявление о взятии на учет по ф. № 1-ОПП (с отметкой «Плательщик налога с доходов физических лиц»);

2) информационное уведомление (в произвольной форме) о наличии обязанностей по уплате налога с доходов физических лиц с указанием сведений о структурной единице и количестве физических лиц, за которых будет перечисляться налог с доходов физических лиц;

3) копию справки о включении юридического лица в ЕГРПОУ;

4) копию справки по ф. № 4-ОПП из налогового органа, в котором плательщик находится на учете;

5) копию документа, подтверждающего местонахождение обособленного подразделения, за который на учет становится юридическое лицо (договор аренды, купли-продажи; свидетельство о собственности, разрешение на размещение торговой точки и тому подобное).

Кроме перечисленных вариантов ведения учета плательщиков, учету в органах государственной налоговой службы подлежат договоры о совместной деятельности на территории Украины без создания юридических лиц, в соответствии с которыми плательщик налога на прибыль уполномочен вести учет результатов совместной деятельности и соглашения о распределении продукции.

По **договору о совместной деятельности** стороны (участники) обязуются совместно действовать без создания юридического лица для достижения определенной цели, не противоречащей закону. Чаще всего договор о совместной деятельности заключается в виде договора простого общества. По этому договору стороны (участники) берут на себя обязательства объединить свои вклады и совместно действовать с целью получения прибыли или достижения иной цели. Например, три лица объединяют свои вклады для постройки нежилого здания с целью дальнейшей сдачи его в аренду. При этом одно лицо дает деньги, другое лицо – строительные материалы, а третье выполняет работы по строительству этого здания. Сторонами договора о совместной деятельности могут выступать юридические и физические лица.

Для постановки на учет договора о совместной деятельности без создания юридического лица налогоплательщик (резидент), назначенный участниками договора ответственным за удержание и внесение налогов в бюджет во время выполнения договора, по своему месту пребывания на налоговом учете подает такие документы:

- 1) заявление;
- 2) заверенную копию договора (контракта) о совместной деятельности;
- 3) информационную карточку договора с отметкой органа, который осуществил государственную регистрацию договора (только для договоров о совместной деятельности при участии иностранного инвестора).

В соответствии с **соглашением о распределении продукции** одна сторона – Украина – поручает другой стороне – инвестору – на определенный срок проведение поиска, разведки и добычи полезных ископаемых на определенном участке (участках) недр и ведение связанных с соглашением работ, а инвестор обязуется выполнить

порученные работы за свой счет и на свой риск с последующей компенсацией расходов и получением платы (вознаграждения) в виде части добытой продукции.

Для постановки на налоговый учет соглашения о распределении продукции подаются такие документы:

- 1) заявление;
- 2) заверенная в нотариальном порядке копия зарегистрированного соглашения о распределении продукции;
- 3) копия свидетельства о государственной регистрации соглашения о распределении продукции.

Снятие с налогового учета соглашений о распределении продукции и договоров о совместной деятельности осуществляется после окончания срока их действия или после достижения цели, для которой они были заключены.

### 4.3. Учет платежей в органах налоговой службы

Основными целями оперативного учета налогов в органах налоговой службы являются следующие:

- 1) контроль за своевременной и полной уплатой налоговых обязательств плательщиков налогов;
- 2) сбор данных для анализа и прогнозирования налоговых поступлений и налоговой задолженности;
- 3) сбор данных о платежах конкретного плательщика для повышения эффективности проведения налоговых проверок плательщика.

Оперативный учет налогов осуществляется работниками отдела учета и отчетности государственной налоговой инспекции. Учет ведется с использованием компьютерной системы, обеспечивающей автоматическое выполнение некоторых операций, а также хранение поступающей в нее информации, программное обеспечение для которой подлежит обязательному тестированию в ГНАУ. Документы, на основании которых вносится информация в данную систему, можно разделить на два вида:

- 1) документы о начислении, уменьшении, списании, отсрочке или рассрочке уплаты сумм налоговых обязательств;
- 2) документы о погашении налоговых обязательств.

В состав документов первого вида включаются следующие:

- ✦ документы по налоговому обязательству, самостоятельно определяемому плательщиком (налоговые декларации (расчеты), в том числе новые, справки о сумме платежа на увеличение или уменьшение налоговых обязательств отчетного периода, расчеты авансовых платежей и др.);
- ✦ документы по налоговому обязательству, рассчитанному органом государственной налоговой службы (налоговое уведомление, составленное по акту документальной проверки или о применении и взыскании сумм штрафных санкций за нарушение предельных сроков уплаты согласованного налогового обязательства и др.);
- ✦ документы, поступающие от судебных органов (решение (постановление, определение) суда (хозяйственного суда) о начислении или признании недействительным соответствующего решения органа государственной налоговой службы о применении и взыскании сумм штрафных (финансовых) санкций, доначисленных сумм налогов и др.);
- ✦ документы, являющиеся основанием для отсрочки или рассрочки налоговых обязательств и отмены предоставленных отсрочек или рассрочек (решение об отсрочке или рассрочке уплаты налоговых обязательств, договор между плательщиком и органом государственной налоговой службы, решение об отмене принятого ранее решения об отсрочке или рассрочке уплаты налоговых обязательств и др.);
- ✦ документы, используемые при открытии, подтверждении или завершении процедуры административного обжалования (заявление (жалоба) налогоплательщика о пересмотре решения контролирующего органа, решение контролирующего органа о полном (частичном) удовлетворении жалобы плательщика и др.);
- ✦ документы, подтверждающие договоренность о налоговом компромиссе (согласие плательщика с решением о налоговом компромиссе; решение о списании безнадежного долга и др.);

- ✦ документы, связанные с процедурой банкротства плательщика (заявление о возбуждении дела о банкротстве, определение хозяйственного суда о возбуждении производства по делу о банкротстве плательщика, определение хозяйственного суда об утверждении мирового соглашения и др.).

Процедура документооборота в государственной налоговой инспекции наиболее часто встречающихся документов представлена на *рис. 4.3, 4.4*.

К документам о погашении налоговых обязательств относятся, в частности, ведомости о зачислении средств с аналитических счетов по доходам, поступающие от органов Госказначейства, реестры расчетных документов об уплате платежей в местный бюджет, поступающие от финансовых органов и др.

Суммы начисленных и уплаченных налогов, финансовых санкций отражаются в лицевых счетах плательщиков. На текущий год органы налоговой службы открывают лицевые счета в разрезе отдельных плательщиков и видов платежей.

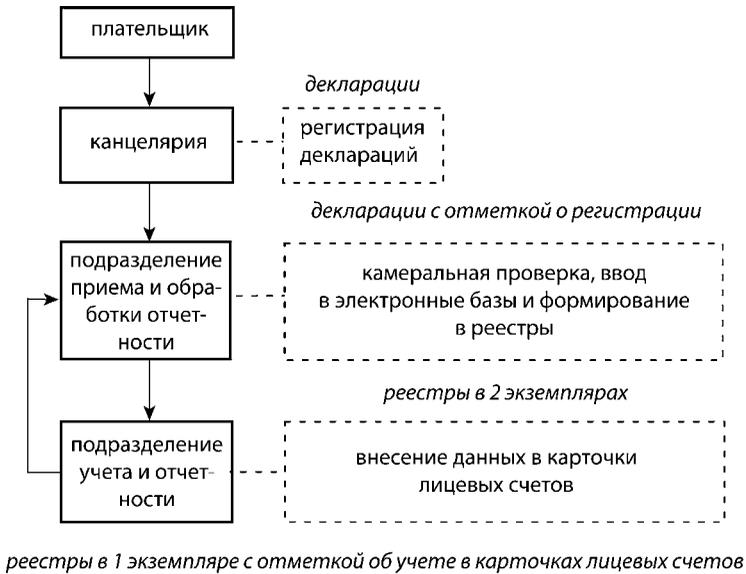
Лицевые счета плательщиков открываются ежегодно по плательщикам, которые:

- ✦ находятся на налоговом учете – с начала года;
- ✦ поставлены на налоговый учет на протяжении текущего года – с момента начисления или уплаты платежа (в зависимости от того, какое из этих событий наступило раньше).

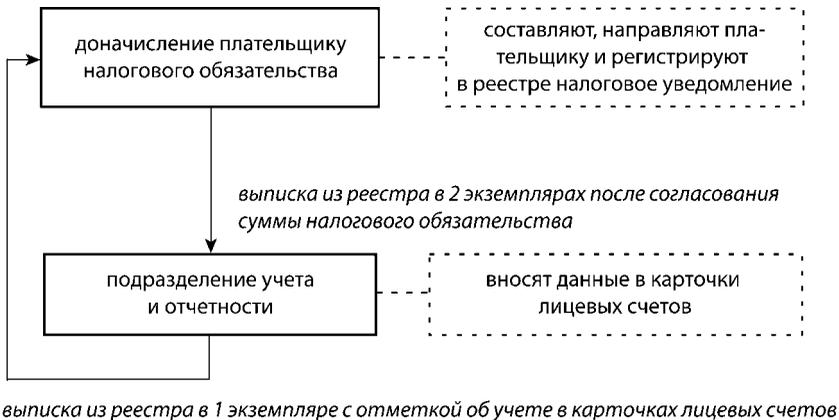
На лицевой стороне карточки отражаются условия взимания платежа и данные о налогоплательщике, оборотная сторона карточки отражает состояние расчетов плательщиков с бюджетом (в частности, суммы начисленного и уплаченного платежа, пени, штрафных (финансовых) санкций, платы за кредит, суммы налогового долга, излишне уплаченные суммы).

В зависимости от условий поступления платежей используются четыре формы карточек лицевых счетов.

Если плательщик переходит на учет из одного органа государственной налоговой службы в другой, новый лицевой счет не открывается. Учет поступления платежей осуществляется в лицевом счете, который передается из органа государственной налоговой службы по предыдущему месту регистрации плательщика.



**Рис. 4.3. Схема учета в ГНИ документов, связанных с налоговым обязательством самостоятельно определенным налогоплательщиком**



**Рис. 4.4. Схема учета в ГНИ документов, связанных с налоговым обязательством рассчитанным органом государственной налоговой службы**

В лицевых счетах плательщика отражаются такие платежи:

- 1) налоговые обязательства и штрафные санкции, самостоятельно определенные плательщиком;
- 2) налоговые обязательства и штрафные санкции, начисленные органом государственной налоговой службы и согласованные плательщиком;
- 3) пеня за нарушение установленных сроков погашения согласованного налогового обязательства;
- 4) проценты за пользование рассрочкой (отсрочкой) налоговых обязательств;
- 5) непогашенные суммы векселя, выдаваемого субъектом хозяйствования при осуществлении операций с давальческим сырьем во внешнеэкономических отношениях.

Операции в лицевых счетах плательщиков проводятся в хронологическом порядке.

С целью контроля за правильностью разнесения в лицевые счета плательщиков данных налоговой отчетности предусмотрено ежемесячное проведение в автоматическом режиме сверки данных реестра подразделения учета и отчетности и других структурных подразделений.

Согласованные налоговые обязательства в лицевых счетах начисляются датой предельного срока их уплаты. В случае, когда последний день предельного срока уплаты приходится на выходной или праздничный день, начисление платежей в лицевых счетах плательщиков налогов осуществляется на следующий за выходным или праздничным рабочий день. А при представлении уточняющего расчета, изменяющего сумму налоговых обязательств прошлых налоговых периодов, начисление проводится датой представления этого уточняющего расчета.

В то же время по платежам, по которым не предусмотрено представление плательщиком налоговой отчетности в орган государственной налоговой службы, налоговые обязательства в лицевых счетах не начисляются, кроме случаев доначисления таких платежей по актам документальных проверок. К таким платежам относится, например, налог с доходов физических лиц.

Штрафные санкции в размере 5% от доначисленного налогового обязательства отражаются в лицевом счете на основании данных электронных реестров, составленных по данным уточненной налоговой декларации, если плательщик до начала проверки самостоятельно обнаружил ошибку и подал такую декларацию. Остальные штрафные санкции, начисленные органом налоговой службы, проводятся в автоматическом режиме на основании данных электронного реестра налоговых уведомлений.

Начисление пени в лицевых счетах плательщиков осуществляется в автоматическом режиме в день фактического погашения налогового долга (его части), так как только в этот день становится известна ставка НБУ, по которой она рассчитывается. Размер ставки НБУ доводится местным органам налоговой инспекции централизованно от ГНАУ через справочники к действующему программному обеспечению.

Переплаты, излишне уплаченные платежи и авансы учитываются в лицевых счетах в отдельных графах. В лицевых счетах ежемесячно подводятся итоги за месяц и нарастающим итогом с начала года.

Не менее чем раз в квартал работником отдела учета и отчетности проводится выборочная проверка правильности проведения учетных операций по лицевым счетам.

По требованию плательщика проводится сверка состояния расчетов плательщика с бюджетами по налогам за соответствующий отчетный период.

По окончании года после проведения всех учетных операций на 31 декабря по старому лицевому счету подводятся итоги в автоматическом режиме. Если имеет место налоговый долг или излишне уплаченные суммы, эти суммы переносятся в лицевой счет текущего года. Нулевое сальдо лицевого счета предыдущего года тоже переносится в лицевой счет текущего года.

В случае снятия с учета плательщика в одном органе государственной налоговой службы и постановке на учет в другом, например, при изменении местонахождения плательщика или переводе его в состав крупных плательщиков, подразделения учета и отчетности осуществляют такие операции:

- ✦ проводят сверку с налогоплательщиком с составлением в 3-х экземплярах (для двух налоговых органов и налогоплательщика) соответствующих актов;
- ✦ формируют карточки лицевых счетов в электронном виде, справку о состоянии расчетов с бюджетом и заполняют соответствующие пункты уведомления о подаче плательщиком налогов заявления о снятии с учета в связи с изменением местонахождения;
- ✦ передают подразделениям по учету плательщиков уведомления, заверенную справку, акт сверки с плательщиком и электронную копию лицевых счетов для направления в органы ГНС по новому местонахождению.

При ликвидации налогоплательщика в учете проводятся такие операции:

- ✦ по налогоплательщикам, которые не имеют задолженности перед бюджетом, лицевые счета закрываются в общем порядке в конце года;
- ✦ по налогоплательщикам, которые имеют задолженность перед бюджетом, но уже ликвидированы, на основании документов, подтверждающих признание налогового долга безнадежным, проводится списание этой суммы долга.

### 4.4. Понятие налогового обязательства и определение его суммы

Согласно п. 1.2. ст. 1 Закона № 2181 [28] **налоговым обязательством** считается обязательство налогоплательщика заплатить в бюджет или государственные целевые фонды соответствующую сумму средств в порядке и в сроки, определенные этим Законом или другими законами Украины.

Определение налогов и сборов содержится в ст. 2 Закона «О системе налогообложения» [17]: «под налогом и сбором (обязательным платежом) в бюджет и в государственный целевой фонд следует понимать обязательный взнос в бюджет соответствующего уровня или государственного целевого фонда, осуществляемый плательщиками в порядке и на условиях, которые определяются

законами Украины о налогообложении». Если провести сопоставление этих двух определений, то можно заметить, что понятие налогового обязательства значительно шире понятия налогов и сборов, поскольку в него включаются платежи, порядок и сроки уплаты которых определены не только законами о налогообложении, но и иными законами.

Следует заметить, что определение налогов и сборов (далее – налогов) из ст.2 Закона [17] не вполне удачно, так как под него, в частности, попадают финансовые санкции, налагаемые на плательщиков налогов за нарушение правил налогообложения, которые налогами не являются.

Нельзя назвать корректным и определение налогового обязательства из Закона № 2181 [28], которое имеет кольцевую структуру. Так, чтобы определить, относятся ли какие-то платежи к налоговым обязательствам, необходимо проанализировать, уплачиваются ли они в порядке и в сроки, определенные Законом № 2181. Но порядок и сроки в этом Законе касаются налоговых обязательств, таким образом, получается замкнутый круг.

Теперь вернемся к налоговым обязательствам и определимся с тем, обязательства по уплате каких именно платежей попадают под это понятие.

1. Налоги – однозначно включаются в понятие налогового обязательства.

2. Финансовые санкции (штрафные санкции и пеня) по налогам. Данные платежи также включаются в понятие налогового обязательства, хотя в тексте Закона № 2181 [28] понятие налогового обязательства употребляется как в широком, так и в узком значении – как сумма налогов без финансовых санкций<sup>1</sup>;

3. Иные обязательные платежи, не имеющие отношения к налогам, но уплачиваемые в бюджет или государственные целевые фонды. Определиться со статусом этих платежей достаточно сложно. К ним, прежде всего, относятся платежи, порядок и сроки уплаты которых установлены Законом № 2181. Согласно преамбуле данного Закона он является специальным законом по вопро-

---

<sup>1</sup> См., например, п. 1.3. ст.1 Закона № 2181.

сам налогообложения, который устанавливает порядок погашения обязательств юридических или физических лиц перед бюджетами и государственными целевыми фондами по налогам и сборам (обязательным платежам), включая сбор на обязательное государственное пенсионное страхование и взносы на общеобязательное государственное социальное страхование, начисления и уплаты пени и штрафных санкций, которые применяются к налогоплательщикам контролирующими органами, в том числе за нарушения в сфере внешнеэкономической деятельности.

Как показала судебная практика, определение налогового обязательства связано с процитированной преамбулой, поэтому рассмотрим указанные в ней платежи.

*Платежи на обязательное государственное пенсионное страхование.* С 01.01.2004 г. часть сборов на обязательное государственное пенсионное страхование трансформировалась во взносы на общеобязательное государственное пенсионное страхование (базой этих платежей является фонд оплаты труда или вознаграждение по договорам гражданско-правового характера), а часть сборов так и осталась сборами (сборы, которые уплачиваются при осуществлении отдельных хозяйственных операций). Взносы на общеобязательное государственное пенсионное страхование уплачиваются в Пенсионный фонд, который со временем должен стать неприбыльной самоуправляемой организацией. Но сейчас Пенсионный фонд Украины остается центральным органом исполнительной власти [56], государственным целевым фондом. Таким образом, формально имеются основания утверждать, что обязательство по уплате взноса на общеобязательное государственное пенсионное страхование на данный момент является налоговым обязательством, порядок и сроки уплаты которого установлены Законом № 1058 от 09.07.2003 г. «Об общеобязательном государственном пенсионном страховании» [37]. Однако формальный подход по нашему мнению в данной ситуации неприемлем, так как перечисление пенсионного взноса в государственный целевой фонд носит исключительно временный характер и связано с техническими аспектами, а именно необходимостью времени для формирования нового негосударственного фонда, по-

сле чего суть взноса как исключительно страхового платежа не изменится. Поэтому представляется целесообразным все же не относить его в состав налоговых обязательств.

Что же касается сборов на обязательное государственное пенсионное страхование, то они входят в состав доходов специального фонда Государственного бюджета Украины и обязательство по их уплате является налоговым. Кроме того, эти сборы включены в перечень общегосударственных налогов и сборов согласно Закону [17]. Закон [37] не распространяется на эти сборы, поэтому для них действует общий порядок уплаты налоговых обязательств, установленный Законом № 2181.

*Взносы на общеобязательное государственное социальное страхование.* Эти взносы прямо упомянуты в преамбуле Закона № 2181. Кроме того, соцстраховские фонды, в которые платятся данные взносы, в Постановлении КМУ [66] называются государственными целевыми фондами. Однако у нас есть определенные сомнения в корректности такого названия. Дело в том, что в соответствии с Законом [7] и прочими законами по социальному страхованию [24, 25, 29] данные фонды управляются на паритетных основах государством и представителями субъектов страхования. Они являются некоммерческими самоуправляемыми организациями, а не государственными структурами, и к Государственному бюджету не имеют никакого отношения. Таким образом, несмотря на упоминание данных взносов в преамбуле Закона и фондов общеобязательного государственного страхования в составе контролирующих органов<sup>2</sup> в п/п 2.1.3 Закона № 2181 после внесения в него изменений [33], на наш взгляд, в понятие налоговых обязательств они не включаются, хотя встречаются и иные точки зрения [255].

Появление же упоминания об этих взносах в Законе № 2181, очевидно, было вызвано сложностями, связанными с принудительным взысканием данных платежей. Так, с одной стороны, За-

---

<sup>2</sup> Кстати, согласно п/п 2.2.1 Закона № 2181 к контролирующим органам относятся органы, которые имеют право осуществлять проверки своевременности, достоверности, полноты начисления и уплаты налогов, а соцстраховские взносы в систему налогообложения Украины не попадают.

кон Украины № 1533 от 02.03.2000 г. «Об общеобязательном государственном страховании на случай безработицы» [25] и Закон № 2240 от 18.01.2001 г. «Об общеобязательном государственном социальном страховании в связи с временной утратой трудоспособности и расходами, обусловленными рождением и погребением» [29] предусматривают бесспорный порядок взыскания соцстраховских взносов. Однако Закон № 2346 от 05.04.2001 г. «О платежной системе и переводе денег в Украине» [30], принятый позднее данных законов и являющийся более специальным в отношении осуществления перевода денег в Украине, дает право принудительного списания средств только государственной исполнительной службе на основании исполнительных документов. Поэтому даже если считать, что эти взносы взимаются в порядке, определенном Законом № 2181, то нельзя говорить о том, что обязательство по их уплате относится к налоговым обязательствам.

Позиция органов социального страхования нашла отражение в разъяснении, предоставленном Государственным центром занятости [187], в котором указано, что Закон № 2181 применяется для таких платежей в части, не противоречащей соответствующим законам. Таким образом, по мнению центра, законами о социальном страховании регулируются сроки уплаты взносов и представления отчетности, а также размер и порядок начисления финансовых санкций за их неуплату. А вот порядок взыскания долга и порядок списания безнадежного долга по таким взносам регламентируется Законом № 2181. В отношении других норм Закона № 2181 центр должен был согласовать свою позицию с ГНАУ, что сделано не было. В то же время аналогичные нормы нашли свое отражение и в документах Фонда социального страхования по временной утрате трудоспособности и Фонда социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний [76, 77].

В настоящее время все фонды социального страхования заключили с ГНАУ соглашения об информационном сотрудничестве. Однако только Государственный центр занятости обращается в налоговые органы и использует для погашения долга механизм, предусмотренный Законом № 2181. Остальные фонды взыскивают долги через суд. Тем не менее, иногда суды отказывают фондам во взы-

скании долгов по этим взносам, указывая на то, что они Законом № 2181 отнесены к контролирующим органам, поэтому должны взыскивать свои долги с помощью налоговых органов [200].

Безусловно, такая ситуация требует законодательного урегулирования.

*Пеня за нарушение сроков расчетов в сфере внешнеэкономической деятельности.* Этот специальный вид экономической санкции применяется за непоступление выручки или встречной импортной поставки по бартерному договору в установленные законодательством сроки (в общем случае 90 дней) и перечисляется в Госбюджет. Закон № 2181 регулирует порядок взимания этой пени, что указано в его преамбуле. Однако судебная практика пошла другим путем. Исходя из определений пени и штрафных санкций, приведенных в ст. 1 Закона, суды сделали вывод, что Закон № 2181 распространяется только на налоговые пеню и штрафные санкции. Кроме того, механизм самостоятельного согласования налогового обязательства, установленный в п/п. 4.2.2 Закона, не предусматривает возможности начисления налоговых обязательств по внешнеэкономической пене.

*Неналоговые финансовые санкции, налагаемые органами налоговой службы.* К таким санкциям, в частности, относятся штрафы за нарушение норм Закона от 19.12.1995 г. № 481/95-ВР «О государственном регулировании производства и обращения спирта этилового, коньячного и плодового, алкогольных напитков и табачных изделий» [15], штраф за нарушение требований Закона Украины от 06.07.1995 г. № 265/95-ВР «О применении регистраторов расчетных операций в сфере торговли, общественного питания и услуг» [13], штрафы за нарушение норм по регулированию обращения наличности (Указ Президента от 12.06.1995 г. № 436/95 «О применении штрафных санкций за нарушение норм по регулированию обращения наличности» [52]).

Закон № 2181 определяет **штрафную санкцию (штраф)** как плату в фиксированной сумме или в виде процентов от суммы налогового обязательства (без учета пени и штрафных санкций), которая взимается с налогоплательщика в связи с нарушением им правил налогообложения, определенных соответствующими законами.

Исходя из этого определения, а также того, что в преамбуле Закона говорится только о порядке погашения обязательств плательщиков по налогам и сборам, суды, а впоследствии и ГНАУ, пришли к выводу, что на неналоговые финансовые санкции Закон № 2181 не распространяется.

*Административные, таможенные, уголовные, а также иные финансовые санкции, налагаемые иными органами.* Данные платежи не относятся к налогам, сборам (обязательным платежам), поэтому в соответствии с преамбулой Закона № 2181 на них его действие не распространяется. Эти платежи взимаются на основании специального законодательства (административного, таможенного, уголовного).

*Плата за лицензию, регистрационный сбор за государственную регистрацию субъектов предпринимательской деятельности, таможенные сборы, портовые сборы, сборы за услуги, связанные с охраной интеллектуальной собственности, плата за консульские действия и т. п.*

Данные платежи также не относятся к налогам, сборам (обязательным платежам), поэтому в соответствии с преамбулой Закона № 2181 на них его действие не распространяется.

Однако следует заметить, что некоторые платежи, соответствующие признакам налогов и сборов, в систему налогообложения в Украине по каким-то причинам не входят. Так, например, в теории налогообложения плата за выдачу лицензий считается сбором, так как представляет собой обязательный взнос в бюджет, взимаемый с юридических и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий [206], а в Украине она не попадает в перечень налогов и сборов.

***Таким образом, к понятию налоговых обязательств относятся: налоги, сборы (обязательные платежи), перечисленные в Законе «О системе налогообложения», а также налоговые финансовые санкции.***

Существуют следующие *способы определения суммы налоговых обязательств*:

1) плательщик самостоятельно определяет сумму налоговых обязательств и подает декларацию (расчет) (НДС, налог на прибыль). Этот процесс носит название «декларирование налоговых обязательств»;

2) сумма налоговых обязательств определяется соответствующими нормативными актами или самостоятельно плательщиком, но без подачи декларации, с уплатой в определенный срок (как, например, происходит при взимании платы за торговый патент или при уплате налога на репатриацию<sup>3</sup>);

3) налоговый орган самостоятельно определяет сумму налогового обязательства. Это может происходить, например, в таких случаях: плательщик не подает декларацию (расчет) в соответствующий срок или налоговый орган уполномочен осуществлять соответствующие расчеты и сообщать плательщику сумму налога, которую ему следует уплатить в определенный срок (например, при взимании земельного налога с граждан или налога с доходов физических лиц в случае сдачи гражданами декларации о доходах);

4) суд определяет сумму налоговых обязательств плательщика на основании представленных доказательств (например, в случае осуждения физического лица за уклонение от уплаты налога с доходов физических лиц).

#### 4.5. Согласование налоговых обязательств

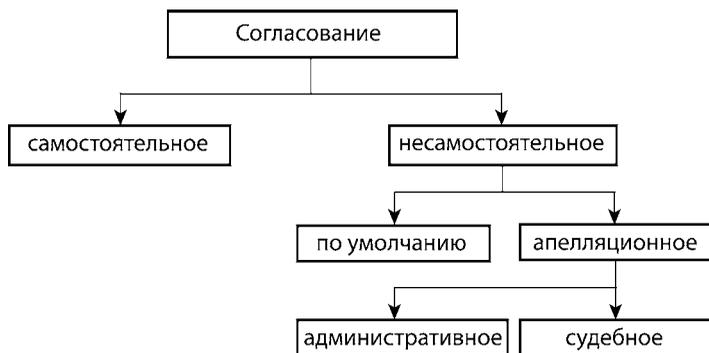
После определения налоговых обязательств их следует согласовать. Согласование бывает двух видов: самостоятельное и несамостоятельное (рис. 4.5).

**Несамостоятельное согласование** разделяется на согласование по умолчанию и апелляционное. В свою очередь апелляционное согласование подразделяется на административное и судебное.

---

<sup>3</sup> Это налог, который взимается с некоторых доходов нерезидентов, полученных ими от деятельности в Украине, например, с доходов от сдачи недвижимости, расположенной на Украине, в аренду.

Теперь более подробно остановимся на каждом из представленных видов согласования налоговых обязательств.



**Рис. 4.5. Виды согласования налоговых обязательств**

*Самостоятельное согласование* состоит в том, что плательщик налога самостоятельно определяет сумму налогового обязательства в налоговой декларации. Такое налоговое обязательство не может быть обжаловано плательщиком в административном или судебном порядке. Если в будущих налоговых периодах (но не более 1095 дней с момента совершения ошибки) плательщик налогов самостоятельно выявляет ошибки в показателях ранее поданной налоговой декларации, то он может исправить допущенную ошибку двумя способами:

- а) либо подать уточняющий расчет;
- б) либо указать уточненные показатели в составе налоговой декларации за какой-либо следующий налоговый период, на протяжении которого такие ошибки были самостоятельно выявлены.

При этом получается, что если плательщик ошибочно завысил в декларации сумму налога и до наступления срока платежа не успел исправить ее, он должен будет уплатить согласованную ошибочную сумму. В противном случае на него будут наложены штрафы за недоплату согласованной суммы налогового обязательства, даже несмотря на то, что ущерб такими действиями бюджету нанесен не был.

Помимо ошибок исправление может быть обусловлено изменением обстоятельств. Разница между этими видами исправлений состоит в том, что при ошибке отчетность была неправильной изначально, а при изменении обстоятельств правильно составленная отчетность в последствие стала неверной в силу изменения обстоятельств. Например, предприятие представило до 1 февраля текущего года расчет земельного налога на соответствующий год в налоговый орган, но с 1 июля предприятие перешло на уплату единого налога и перестало быть плательщиком налога на землю.

Закон № 2181 не устанавливает, каким образом можно осуществить исправления в случае изменения обстоятельств. На наш взгляд, их следует отражать в том же порядке, что и исправление ошибок, но без уплаты штрафных санкций, поскольку сам факт нарушения отсутствует.

Ключевым при самостоятельном согласовании налоговых обязательств является составление плательщиком налоговой декларации.

**Налоговая декларация, расчет** (далее – налоговая декларация) – документ, предоставляемый налогоплательщиком в контролирующий орган в сроки, установленные законодательством, на основании которого осуществляется начисление и/или уплата налога, сбора (обязательного платежа).

К сожалению, Закон № 2181 [28] не оговаривает, кем именно проводится начисление налога, сбора, из-за чего на практике возникают проблемы по поводу отнесения документов, предоставляемых плательщиком в налоговую инспекцию, к налоговой декларации (расчету). Например, в строках 19 и 20 декларации по налогу на прибыль показываются суммы удержанного налога на репатриацию с получаемых в Украине доходов нерезидентов, а также авансовые взносы, начисленные на суммы выплачиваемых дивидендов.

По нашему мнению, исходя из значения слова «начислять» налоговой декларацией следует считать такой документ, на основании которого плательщик, производя определенные вычисления, определяет сумму налога. Отсюда можно сделать вывод, что декларация по налогу на прибыль в части налога на репатриацию и авансовых взносов, начисленных на сумму дивидендов, а также расчет по фор-

#### Тема 4. Налоговое администрирование

ме 1ДФ не являются налоговыми декларациями, т. к. сумму этих платежей плательщик и определяет, и уплачивает еще до момента подачи данных документов.

В отношении налога на репатриацию и налога с доходов физических лиц аналогичной позиции придерживается и ГНАУ [155, 186].

Интересная ситуация сложилась с единым налогом с физлиц-предпринимателей, применительно к которому в письме [162] ГНАУ указала, что подача таким плательщиком заявления о выдаче свидетельства о праве уплаты единого налога уже является самостоятельным согласованием налогового обязательства. То есть ГНАУ отнесла к налоговой декларации заявления, в которых сумма налога вообще не указывается.

Общие сроки подачи деклараций приведены в *табл. 4.4*.

**Таблица 4.4**

**Сроки подачи налоговой декларации и сроки уплаты плательщиком  
налогового обязательства**

<b>Налоговый (отчетный) период</b>	<b>Предельный срок представления налоговой декларации</b>	<b>Срок уплаты налогового обязательства</b>
Календарный месяц	На протяжении 20 календарных дней, следующих за последним календарным днем отчетного месяца	На протяжении 10 календарных дней, следующих за последним днем соответствующего предельного срока подачи налоговой декларации
Календарный квартал или полугодие	На протяжении 40 календарных дней, следующих за последним календарным днем отчетного квартала (полугодия)	
Календарный год	На протяжении 60 календарных дней, следующих за последним календарным днем отчетного года	
Календарный год для плательщиков налога с доходов физических лиц	До 1 апреля года, следующего за отчетным	

Попытка законодателя унифицировать сроки подачи налоговых деклараций в Законе № 2181, к сожалению, не была полностью реализована на практике. Поэтому для определения сроков подачи деклараций нельзя ориентироваться только на сроки, которые установлены Законом № 2181. Так, например, налоговые органы требуют предоставить расчет по налогу с владельцев транспортных средств в течение 60 дней, следующих не за последним днем отчетного года, а за последним днем года, предшествующего отчетному. То есть на 2005 г. плательщики подают отчет не до 1 марта 2006 г., а до 1 марта 2005 г. По налогу на землю – до 1 февраля текущего года (ст. 14 Закона [11]), по фиксированному сельскохозяйственному налогу – до 1 февраля текущего года (ст. 5 Закона [22]), по сбору по проведению гастрольных мероприятий – в течение 10 календарных дней после даты проведения гастрольного мероприятия (ст. 7 Закона [38]). Такая неопределенность в сроках подачи налоговых деклараций, безусловно, не может способствовать стабильности и прозрачности украинской системы налогообложения.

Если последний день срока подачи налоговой декларации приходится на выходной или праздничный день, то последним днем срока считается следующий за выходным или праздничным операционный (банковский) день.

Если в соответствии с законом по вопросам взимания отдельного налога, сбора (обязательного платежа) налоговый период не установлен, то налоговая декларация подается и налоговое обязательство уплачивается в сроки, предусмотренные для месячного базового налогового периода, кроме случаев, когда представление декларации не предусмотрено таким законом <sup>4</sup>.

Налогоплательщик имеет право не позднее чем за десять дней до окончания предельного срока представления декларации отправить декларацию (расчет) в адрес налогового органа по почте с уведомлением о вручении.

Принятие налоговой декларации является обязанностью контролирующего органа. Налоговая декларация принимается без пред-

---

<sup>4</sup> Именно в силу этого правила, производители бензина сдают расчеты по акцизному сбору в месячный срок.

варительной проверки указанных в ней показателей через канцелярию органа налоговой службы. При приеме отчетности работники ГНИ должны проставлять на копии отчетного документа, которая остается у плательщика, отметку о принятии отчета – штамп определенного образца «ПОЛУЧЕНО» с указанием регистрационного номера отчета и даты его приема. После принятия декларации производится камеральная (невыездная документальная) проверка.

Отказ служебного (должностного) лица контролирующего органа принять налоговую декларацию по любым причинам или предъявление им любых условий относительно такого принятия (включая изменение показателей декларации, уменьшения или исключения отрицательного значения объектов налогообложения, сумм бюджетных возмещений, незаконного увеличения налоговых обязательств и т. п.) запрещается и расценивается как превышение служебных полномочий таким лицом, что влечет за собой его дисциплинарную и материальную ответственность в порядке, определенном законом. В этом случае возможно и применение уголовной ответственности на основании ст. 365 Уголовного Кодекса Украины, если в результате таких действий работника налогового органа плательщику будет нанесен существенный ущерб. При этом если ущерб выражается в нанесении материального убытка, то существенным считается ущерб, сумма которого превысила 100 необлагаемых минимумов<sup>5</sup>. Однако привлечение инспекторов к данной ответственности осложнено ввиду отсутствия у плательщика доказательств, так как документально отказ в приеме отчетности не оформляется.

Если служебное (должностное) лицо контролирующего органа не принимает декларацию, то налогоплательщик обязан до окончания предельного срока ее представления послать декларацию почтой с описью вложения, к которой приобщается заявление на имя руководителя соответствующего контролирующего органа, изложенное в произвольной форме, с указанием фамилии служебного (должностного) лица, отказавшегося принять декларацию, и/или с указанием даты такого отказа и уведомлением о вручении. При

---

<sup>5</sup> При этом берется повышенный необлагаемый минимум из Закона «О налоге с доходов физических лиц», который на 2006 г. составляет 175 грн.

этом декларация считается поданной в момент ее вручения почте, а предельный десятидневный срок, установленный для почтовых отправлений, не применяется.

Налогоплательщик может также обжаловать действия служебного (должностного) лица контролирующего органа по отказу в принятии налоговой декларации в судебном порядке.

Независимо от наличия отказа в принятии налоговой декларации налогоплательщик обязан погасить налоговое обязательство, самостоятельно определенное им в такой налоговой декларации, в течение соответствующих сроков.

Налоговая декларация, заполненная плательщиком вопреки правилам, указанным в утвержденном порядке ее заполнения, может не быть признана контролирующим органом в качестве налоговой декларации, если в ней:

- 1) не указаны обязательные реквизиты;
- 2) отсутствует подпись соответствующих должностных лиц;
- 3) отсутствует печать налогоплательщика.

В этих случаях, если контролирующий орган обращается к налогоплательщику с письменным предложением предоставить новую налоговую декларацию с исправленными показателями (с указанием оснований непринятия предыдущей), то налогоплательщик имеет право:

- ✦ предоставить новую декларацию вместе с уплатой соответствующего штрафа;
- ✦ обжаловать решение налогового органа в порядке апелляционного согласования.

Помимо вышеуказанных оснований непринятия декларации, установленных Законом № 2181, на практике не принимаются также декларации, у которых:

- 1) текст или цифры невозможно прочитать из-за повреждения;
- 2) порваны листы;
- 3) нарушены общие требования к оформлению документов налоговой отчетности, а также декларации;
- 4) в виде ксерокопии оригиналов отчетных документов <sup>6</sup>.

---

<sup>6</sup> «Вестник налоговой службы». – 2004. – № 36. – С. 47.

С третьим основанием нельзя согласиться по той причине, что общие требования к оформлению документов налоговой отчетности нигде не установлены, в связи с чем могут толковаться достаточно широко.

Следует также обратить внимание на то, что нередко вместо директора или главного бухгалтера декларацию вынуждены подписывать лица, временно исполняющие их обязанности (например, если директор находится в командировке или в отпуске). Тогда получается, что замещающие их лица ставят на декларации свою подпись, а должность и фамилия указывается непосредственно директора или главного бухгалтера. Это является ошибкой: в декларации должны проставляться и должность, и фамилия, и подпись непосредственно того лица, которое ее подписало, т. е. заместителя. Перед названием должности следует внести исправления, написав «и. о.» или «зам.». Несоблюдение этих правил тоже может привести к проблемам при представлении деклараций.

В настоящее время разрешается представление налоговых деклараций в электронной форме при условии регистрации электронной подписи должностных лиц в порядке, определенном законодательством. И хотя Закон [35] действует с 1 января 2004 г., но до сих пор реализовать это право практически невозможно, поскольку еще не созданы центры сертификации ключей. Безусловно, представление деклараций в электронной форме облегчает налоговым инспекторам обработку содержащихся в них данных, поэтому на практике встречаются случаи требований представления деклараций сразу в двух формах: электронной и бумажной.

Согласно п/п. 5.3.1 Закона № 2181 ***налогоплательщик обязан самостоятельно уплатить сумму налогового обязательства, определенную в поданной им налоговой декларации, в течение десяти календарных дней, следующих за последним днем соответствующего предельного срока, предусмотренного для представления налоговой декларации*** (см. табл. 4.4).

Однако из этого правила существует исключения. Так, например, в отношении акцизного сбора, уплачиваемого предприятиями – производителями алкогольных и табачных изделий, действуют

сроки, установленные Законом [14]: на 3 день после осуществления оборота по реализации и ежемесячно до 16 числа месяца, следующего за отчетным, соответственно. Для единого налога применяются сроки, установленные Указом Президента [53]: ежемесячно не позднее 20 числа следующего за отчетным месяца – для юридических лиц и ежемесячно, не позднее 20 числа месяца, предшествующего месяцу, за который осуществляется уплата, – для физических лиц – субъектов предпринимательской деятельности. И таких примеров можно привести достаточно много: налог на землю, налог с владельцев транспортных средств, фиксированный сельскохозяйственный налог и т. п.

Проблема со сроками уплаты связана с определением термина «налоговое обязательство». Напомним, что налоговым обязательством считается «обязательство налогоплательщика заплатить в бюджет или государственные целевые фонды соответствующую сумму средств в порядке и в сроки, определенные этим Законом или другими законами Украины». И поскольку в этом определении упоминаются сроки, установленные другими законами Украины, ГНАУ сделала выводы о том, что сроками из Закона № 2181 можно не руководствоваться.

В то же время упоминание в данном определении сроков, определенных другими законами, оправдано, так как в некоторых случаях налоговый орган является лицом, ответственным за начисление отдельного налога плательщику. И в этом случае Закон № 2181 требует от плательщика уплаты налога в сроки, определенные законом по соответствующему налогу. Очевидно, для этих ситуаций в определении термина «налоговое обязательство» упомянуты сроки из других законов. И только, если законом по соответствующему налогу сроки не определены, требуется его уплатить в 30-дневный срок с момента получения налогового уведомления с определенной в нем суммой налога.

Президиум Верховного Суда Украины [58] поддержал в этом вопросе позицию Минюста и предписал судам не учитывать подход ГНАУ, основанный на применении иных, нежели установленные Законом № 2181, сроков уплаты, во всех случаях, когда они установлены другими законами.

Если срок уплаты налогового обязательства совпадает с выходным (праздничным) днем, то последним днем предельного срока уплаты считается первый рабочий день после выходного (праздничного) дня. Однако перенос сроков представления декларации (в связи с выходными или праздничными днями) не влияет на срок уплаты налогового обязательства [96].

**Определение налогового обязательства контролирующими органами.** В отдельных случаях налоговый орган самостоятельно определяет сумму налогового обязательства плательщика. Законом № 2181 установлено четыре таких случая.

*1. Налогоплательщик не подает в установленные сроки налоговую декларацию.* Если налогоплательщик не подает в установленные сроки налоговую декларацию, то налоговая инспекция согласно ст. 11<sup>1</sup> Закона [8] должна провести внеплановую проверку. При этом если у плательщика все документы имеются в наличии, сумма налогового обязательства определяется прямым методом, то есть на основании документов. Если же у плательщика, например, нет первичных документов, то налоговая инспекция в будущем будет иметь право определять налоговое обязательство плательщика по косвенным методам.

*2. Данные документальных проверок результатов деятельности налогоплательщика свидетельствуют о занижении или завышении суммы его налоговых обязательств, заявленных в налоговых декларациях.* В эту группу попадают также случаи, когда данные документальных проверок результатов деятельности налогоплательщика свидетельствуют о занижении или завышении суммы бюджетного возмещения, заявленной в налоговой декларации, хотя сумма такого бюджетного возмещения не соответствует определению понятия налогового обязательства, на что обращал внимание Высший хозяйственный суд Украины [61]. Однако возможность определения налоговым органом суммы бюджетного возмещения, если данные документальных проверок результатов деятельности налогоплательщика свидетельствуют о занижении или завышении такой суммы в налоговых декларациях, установлена в п/п. 7.7.7 Закона [18].

*3. Контролирующий орган в результате проведения камеральной проверки выявляет арифметические или методологические*

*ошибки в поданной налогоплательщиком налоговой декларации, которые привели к занижению или завышению суммы налогового обязательства.*

*Камеральной* считается проверка, которая проводится контролирующим органом исключительно на основании данных, указанных в налоговых декларациях, без проведения любых других видов проверок налогоплательщика. Эта проверка также еще называется документальной выездной проверкой. Вместе с тем, определения такой проверки, из Закона № 2181 и ст. 11 Закона [8] не совпадают. В ст. 11 Закона [8] указывается, что камеральная проверка проводится на основании поданных налоговых деклараций, отчетов и иных документов, связанных с начислением и уплатой налогов и сборов (обязательных платежей) независимо от способа их подачи, т. е. разрешено использовать при проведении такой проверки и иные документы. Так, дополнительные документы используются при проведении камеральной проверки декларации по НДС, в которой заявлено бюджетное возмещение по НДС [114].

Комитет Верховной Рады Украины по вопросам финансов и банковской деятельности разъяснил [188], что под *арифметическими ошибками* следует понимать ошибки или описки, допущенные плательщиком налога при заполнении деклараций или приложений к ней, в частности при выполнении арифметических действий, предусмотренных при исчислении объекта налогообложения с целью определения налоговых обязательств по налогу, сбору, обязательному платежу (сложения или вычитания соответствующих строк), а также описки, допущенные при перенесении данных из приложений, на основании которых заполняются соответствующие строки декларации (неверно поставленная запятая при применении единицы измерения, неправильно перенесенный итог из приложения и т. п.). Аналогичные ошибки могут быть допущены и при ведении налогового учета в соответствующих регистрах, а также при перенесении данных налогового учета из регистров в декларацию или приложения к ней.

ГНАУ с таким определением арифметической ошибки согласилась и указала определение методологической ошибки в письме [146]. Под «*методологической ошибкой*» следует понимать ошибку,

допущенную налогоплательщиком при составлении декларации, которая заключается в неправильном применении или неприменении ставок налогообложения или коэффициентов при определении налогового обязательства по тому или иному налогу, сбору (обязательному платежу). Разновидностью этого случая можно считать определение суммы бюджетного возмещения налоговым органом, когда контролирующий орган в результате проведения камеральной проверки выявляет ошибки в поданной налогоплательщиком налоговой декларации, которые привели к занижению или завышению суммы бюджетного возмещения. Однако тогда не имеет значения, что именно (ошибки или что-то другое) послужило причиной такого занижения или завышения и возможность определения налоговым органом суммы бюджетного возмещения установлена в п/п. 7.7.7 Закона [18].

*4. В соответствии с законами по вопросу налогообложения лицом, ответственным за начисление отдельного налога или сбора (обязательного платежа), является контролирующий орган.* Орган ГНС является лицом, ответственным за начисление отдельного налога или сбора (обязательного платежа) при определении суммы налогового обязательства по земельному налогу, начисленному гражданам – собственникам земельных участков и землепользователям, а также по налогу с доходов физических лиц, определяемому на основании доходов, заявленных в декларациях, которые подают граждане.

ГНАУ в Порядке [91] дополнила этот перечень еще одним основанием.

*5. В других случаях, когда осуществление такого расчета предусмотрено действующим законодательством.* Следует отметить, что в настоящее время других случаев действующим законодательством не предусмотрено.

Кстати, второй и третий случаи связаны скорее с исправлением налогового обязательства, начисленного налогоплательщиком. То есть, когда например, плательщик показал в декларации налоговое обязательство в размере 100 тыс. грн, а налоговый орган выявил в результате документальной проверки, что налоговое обязательство составило 130 тыс. грн, то первоначальное обязательство

плательщика в размере 100 тыс. грн продолжает считаться самостоятельно согласованным. И только дополнительно доначисленные 30 тыс. грн считаются налоговым обязательством, определенным налоговым органом.

В отношении определения налогового обязательства контролирующими органами *косвенными методами* следует отметить, что с 12 января 2005 г. в Закон № 2181 были внесены изменения, касающиеся сферы их применения. Во-первых, было закреплено правило, согласно которому решение об уплате налоговых обязательств принимается в судебном порядке по представлению руководителя (его заместителя) соответствующего налогового органа. До 1 января 2005 г. действовал порядок, согласно которому только в случае отказа плательщика налогов согласовать налоговое обязательство, начисленное налоговым органом с использованием косвенных методов, налоговый орган обязан был обратиться в суд с иском о признании такой суммы налогового обязательства.

Также было установлено, что методика определения суммы налоговых обязательств по косвенным методам утверждается законом и является общей для всех налогоплательщиков. Поскольку на 12.01.2005 г. такая методика была утверждена Постановлением Кабинета Министров Украины [68], а не законом, то с 12.01.2005 г. косвенные методы не применяются до тех пор, пока не появится соответствующий закон, утверждающий такую методику. Отсутствие косвенных методов до принятия соответствующего закона подтвердила и ГНАУ [184].

**Согласование по умолчанию.** После определения контролирующими органами суммы налогового обязательства налогоплательщику отсылается налоговое уведомление. С точки зрения особенностей согласования таких налоговых обязательств следует выделить две ситуации.

**1.** Начисление налоговых обязательств осуществляется органом ГНС в связи с нарушением плательщиком налогового законодательства (налогоплательщик не подает в установленные сроки налоговую декларацию; данные документальных проверок свидетельствуют о занижении или завышении суммы его налоговых обязательств, заявленных в налоговых декларациях; в результате проведения каме-

ральной проверки выявлены арифметические или методологические ошибки в поданной налогоплательщиком налоговой декларации, которые привели к занижению или завышению суммы налогового обязательства). Если при этом плательщик в течение 10 календарных дней со дня получения налогового уведомления не обжалует сумму, определенную контролирующим органом и не обратится с заявлением об ее отсрочке-рассрочке, то она становится согласованной со дня получения плательщиком налогового уведомления и он должен погасить эту сумму в течение 10 календарных дней со дня получения налогового уведомления. То есть своим молчанием (отсутствием жалобы) плательщик выражает согласие с начисленной ему контролирующим органом суммой.

2. Контролирующий орган определяет налоговые обязательства плательщику в случаях, не связанных с нарушением налогового законодательства (когда в соответствии с законами по вопросу налогообложения лицом, ответственным за начисление отдельного налога или сбора (обязательного платежа), является контролирующий орган). В таком случае, если плательщик в течение 30 календарных дней со дня получения налогового уведомления не обжалует сумму налоговых обязательств и не обратится с заявлением об ее отсрочке (рассрочке), то она считается согласованной со дня получения плательщиком налогового уведомления и подлежит погашению в течение 30 календарных дней со дня получения налогового уведомления.

Исключение составляет только налог на землю, начисляемый гражданам. Налоговые органы до 15 июля направляют таким плательщикам налоговое уведомление, а граждане должны первую половину этой суммы заплатить до 15 августа, а вторую – до 15 ноября. Такая уплата соответствует принципу удобства, когда срок перечисления налога привязан к наиболее удобному для плательщика времени. Ведь многие граждане – плательщики налога на землю занимаются сельским хозяйством. Соответственно для них платеж в конце лета – середине осени является менее обременительным, нежели в другое время года, поскольку в этот срок уже заканчивается сбор урожая и поступает выручка от его продажи.

Если последний день срока уплаты налогового обязательства приходится на выходной или праздничный день, то последним днем

считается следующий за выходным или праздничным рабочий операционный (банковский) день.

**Апелляционное согласование.** Если плательщик не соглашается с суммой налогового обязательства, определенной контролирующим органом, то он имеет право обжаловать решение контролирующего органа о начислении такой суммы. Обжаловать это решение плательщик может как в соответствующий контролирующий орган (административное обжалование), так и в суд (судебное обжалование). Пока не закончится обжалование, сумма налогового обязательства считается несогласованной и не может быть с него взыскана.

Рассмотрим в первую очередь процедуру *административного обжалования*, в соответствии с которой плательщик (в случае, если он считает, что контролирующий орган неверно определил сумму налогового обязательства) имеет право обратиться в такой контролирующий орган с жалобой о пересмотре данного решения. Жалоба подается в письменной форме и может сопровождаться документами, расчетами и доказательствами, которые плательщик считает не-обходимым предоставить. Отказ в принятии жалобы налогоплательщика запрещен. Регистрация жалобы должна происходить в день ее представления или поступления в контролирующий орган.

В жалобе указывается:

1) фамилия, имя, отчество, местожительство физического лица – плательщика налога, а для юридического лица – его наименование, местонахождение, а также адрес, на который необходимо послать решение (ответ) по жалобе;

2) наименование контролирующего органа, которым выдано обжалуемое налоговое уведомление, его дата и номер;

3) суть возникшего вопроса, просьбы или требования и обоснование несогласия налогоплательщика с суммой налогового обязательства, определенной контролирующим органом в налоговом уведомлении;

4) информация о подаче или неподаче искового заявления в суд о признании недействительным налогового уведомления контролирующего органа;

5) подпись физического лица – плательщика налога или уполномоченного на то лица, а для юридического лица – подпись руко-

водителя или представителя, скрепленная печатью юридического лица – плательщика налога;

б) перечень документов и расчетов, которые прилагаются к жалобе, в случае отправления жалобы по почте добавляется опись вложения.

Жалоба (заявление) должна быть изложена в письменной форме и отправлена в контролирующий орган почтой с уведомлением о вручении или передана физическим или юридическим лицом – плательщиком налога через представителя.

Если жалоба в интересах физического или юридического лица – плательщика налога подается представителем, то к ней прилагается копия доверенности, оформленной согласно действующему законодательству.

Датой подачи жалобы считается день фактического ее представления в соответствующий контролирующий орган, а в случае отправления жалобы почтой – дата отправления жалобы, указанная отделением почтовой связи в уведомлении о вручении почтового отправления и на конверте.

Следует обратить внимание на то, что жалоба должна быть подана в контролирующий орган в течение 10 календарных дней, следующих за днем получения налогоплательщиком налогового уведомления контролирующего органа. Это касается и налоговых обязательств по налогу с доходов физических лиц, определенных органом государственной налоговой службы по результатам выявленных проверками недостоверных данных, заявленных субъектом предпринимательской деятельности в декларациях о полученных доходах и понесенных расходах, поскольку проверкой в данном случае выявляется нарушение налогового законодательства.

Если последний день срока обжалования приходится на выходной или праздничный день, последним днем считается первый следующий рабочий день.

При неподаче плательщиком в эти сроки жалобы считается, что он *согласен* с суммой налогового обязательства, определенной контролирующим органом, которая считается согласованной в день получения плательщиком налогового уведомления.

Если жалоба подается с нарушением порядка и сроков, она не подлежит рассмотрению контролирующими органами.

Жалоба, поданная с соблюдением сроков, приостанавливает выполнение плательщиком налоговых обязательств, определенных в налоговом уведомлении, на период со дня представления такой жалобы в контролирующий орган до дня окончания процедуры административного обжалования. В течение этого срока налоговые требования по налогу, который обжалуется, не посылаются, а обжалуемая сумма налогового обязательства считается несогласованной.

Первичная жалоба на налоговое уведомление подается в местный контролирующий орган, который направил налоговое уведомление.

Обязанность доказывания того, что начисление суммы налогового обязательства, осуществленное органом государственной налоговой службы в соответствии с законодательством, является ошибочным, возлагается на плательщика за исключением случаев применения косвенных методов. То есть действует своеобразная презумпция виновности плательщика.

Контролирующий орган обязан принять мотивированное решение и отослать его по почте с уведомлением о вручении или выдать налогоплательщику под расписку в течение 20 календарных дней со дня получения его жалобы в свой адрес.

По мнению Государственного комитета Украины по вопросам регуляторной политики и предпринимательства [135], день получения (регистрации) жалобы учитывается при исчислении данного срока.

Руководитель соответствующего контролирующего органа (или его заместитель) может принять решение о продлении сроков рассмотрения жалобы налогоплательщика (но не более 60 календарных дней) и в письменном виде сообщить об этом заявителю до окончания двадцатидневного срока.

Обжаловать решение о продлении сроков рассмотрения жалобы, на наш взгляд нельзя, т. к. это решение не противоречит законодательству о налогообложении и не выходит за пределы компетенции руководителя соответствующего контролирующего органа (или его заместителя).

Если мотивированное решение по жалобе налогоплательщика не посылается налогоплательщику в течение двадцатидневного

срока или в течение срока, продленного по решению руководителя контролирующего органа (или его заместителя), такая жалоба считается полностью удовлетворенной в пользу налогоплательщика со дня, следующего за последним днем указанных сроков. Жалоба считается также полностью удовлетворенной в пользу налогоплательщика, если решение руководителя контролирующего органа (или его заместителя) о продлении сроков ее рассмотрения не было отослано налогоплательщику до окончания двадцатидневного срока.

В случае, когда контролирующий орган отсылает налогоплательщику решение о полном или частичном неудовлетворении его жалобы, такой налогоплательщик имеет право обратиться в течение десяти (тридцати – для жалоб, не связанных с нарушением налогового законодательства) календарных дней, следующих за днем получения ответа, с повторной жалобой в контролирующий орган более высокого уровня, а при полном повторном или частичном неудовлетворении жалобы – в контролирующий орган еще высшего уровня с соблюдением десятидневного (тридцатидневного) срока для каждого случая обжалования и двадцатидневного срока для ответа на него.

Правила, касающиеся продления срока ответа по жалобе, действуют и в отношении органов высшего уровня.

Окончательное решение высшего (центрального) органа контролирующего органа<sup>7</sup> по жалобе налогоплательщика не подлежит дальнейшему административному обжалованию, но может быть обжаловано в судебном порядке.

Закон № 2181 устанавливает только 3 случая окончания процедуры административного обжалования. Процедура административного обжалования *заканчивается*:

- ✦ последним днем срока, предусмотренного для подачи жалобы о пересмотре решения контролирующего органа, в случае, когда такая жалоба не была подана в срок. То есть по истечении десяти- (тридцати-) дневного срока после получения решения о полном или частичном неудовлетворении жалобы;

---

<sup>7</sup> Государственной налоговой администрации Украины, Пенсионного фонда Украины, Государственной таможенной службы Украины.

- ✦ днем получения плательщиком налогов решения контролирующего органа о полном удовлетворении жалобы;
- ✦ днем получения плательщиком налогов решения высшего (центрального) органа контролирующего органа, которое не подлежит дальнейшему административному обжалованию.

На наш взгляд, существует еще некоторые случаи окончания процедуры административного обжалования: подача плательщиком заявления о рассрочке (отсрочке), непредставление плательщику решения ГНС по жалобе в соответствующий срок (20 или 60 дней), принятие решения о налоговом компромиссе.

День окончания процедуры административного обжалования считается днем согласования налогового обязательства налогоплательщика.

При этом плательщик обязан самостоятельно погасить согласованную сумму, а также пеню и штрафные санкции при их наличии в течение десяти календарных дней, следующих за днем такого согласования.

Контролирующий орган при рассмотрении жалобы налогоплательщика проверяет законность и обоснованность обжалуемого налогового уведомления и принимает одно из таких *решений*:

1) оставляет налоговое уведомление без изменений, а жалобу без удовлетворения;

2) отменяет в определенной части обжалуемое налоговое уведомление и не удовлетворяет жалобу налогоплательщика в определенной части;

3) отменяет налоговое уведомление и удовлетворяет жалобу налогоплательщика;

4) делает заключение о налоговом компромиссе;

5) увеличивает сумму налогового обязательства (пени и штрафных санкций). Решение, принятое при рассмотрении жалобы, может быть менее благоприятным для налогоплательщика, чем решение, которое обжаловалось. Увеличенная сумма налогового обязательства должна быть уплачена или может быть обжалована налогоплательщиком с применением сроков, установленных для уплаты или обжалования нового налогового обязательства;

б) оставляет жалобу (заявление) без рассмотрения и возвращает ее заявителю в течение 5 дней в случаях, когда:

- ✦ в жалобе не указано местожительство, она не подписана автором (авторами), а также жалобу, из которой невозможно установить авторство;
- ✦ жалоба является повторным обращением от одного и того же лица по одному и тому же вопросу, если первое решено по существу;
- ✦ жалоба подана с нарушением сроков;
- ✦ жалоба подана лицом, которое признано судом недееспособным, т. е. вследствие хронического, стойкого психического заболевания неспособным понимать значение своих действий и (или) управлять ими.

В случае, если в процессе обжалования плательщиком подано заявление об отсрочке (рассрочке) налогового обязательства, жалоба тоже остается без рассмотрения и возвращается плательщику.

Нормативными документами не установлены последствия возврата жалобы плательщику. Поэтому вполне корректным представляется вывод о том, что в данном случае плательщик возвращается в первоначальное состояние, в котором он находился на момент подачи жалобы. То есть у него остается для подачи второй жалобы такой же срок, как и для подачи первой жалобы. Например, если плательщик налогов на 7-й день после получения налогового уведомления подал жалобу, то после ее возврата у него есть еще 3 дня для подачи второй жалобы. То есть при подаче первой жалобы происходит своеобразное приостановление исчисления 10-дневного срока, которое возобновляется после ее возврата.

Таким образом, схему административного обжалования можно представить следующим образом (*рис. 4.б*).

В случае если в отношении налогоплательщика или его служебных лиц возбуждено уголовное дело, то к рассмотрению жалобы привлекается следователь или оперуполномоченный налоговой милиции, в производстве которого находится уголовное дело, и решение принимается с учетом его замечаний и предложений.

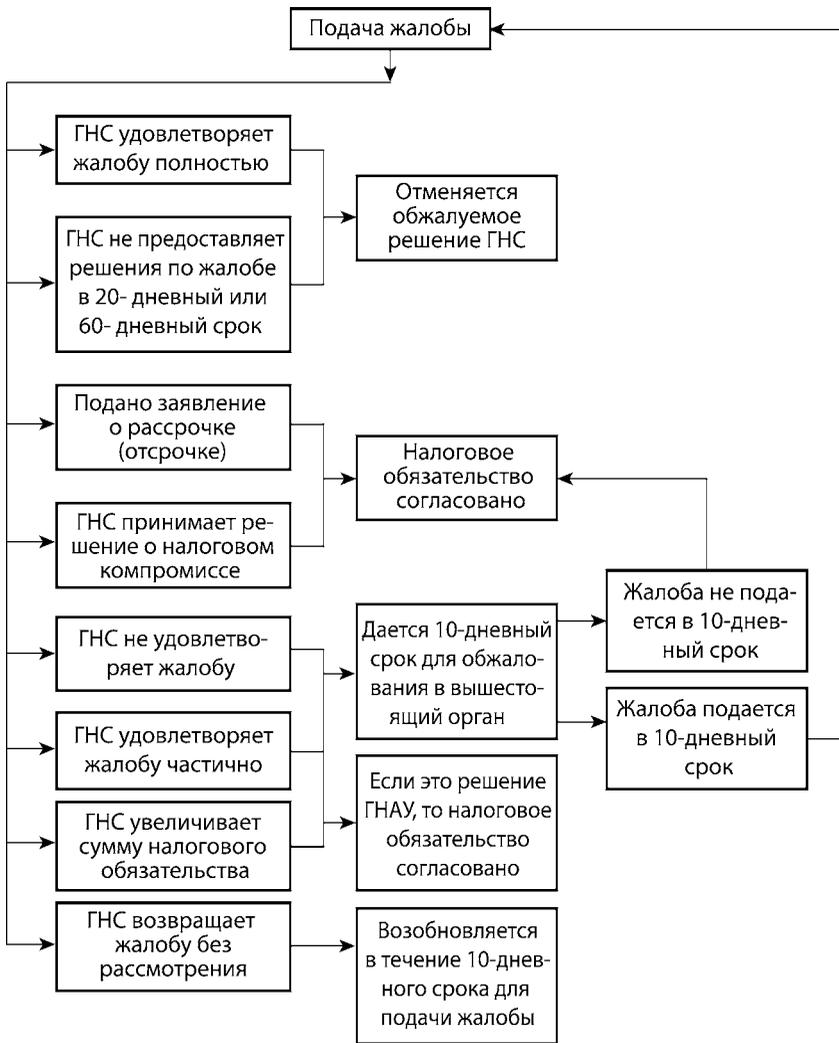


Рис. 4.6. Схема административного обжалования

**Судебное обжалование.** С учетом сроков давности налогоплательщик имеет право обжаловать в суд решение контролирующего

органа о начислении налогового обязательства в любой момент после получения соответствующего налогового уведомления. В этом случае указанное решение контролирующего органа не подлежит административному обжалованию.

То есть судебное обжалование плательщик может начать без административного обжалования; в его процессе на любом этапе, а также после его завершения. Единственное ограничение состоит в том, что судебное обжалование должно быть начато не позднее 1095 дней со дня получения налогового уведомления.

Налогоплательщик обязан письменно сообщать контролирующему органу о каждом случае судебного обжалования его решений. Это необходимо для того, чтобы налоговая служба не начала осуществление мероприятий по взысканию с плательщика обжалуемых сумм налогов, не зная, что эти суммы остаются несогласованными. При этом в отношении налогоплательщиков – субъектов предпринимательской деятельности, ст. 57 Хозяйственного процессуального кодекса Украины предусмотрено, что к исковому заявлению в суд прилагаются документы, подтверждающие направление ответчику его копии. Если копии не приложены, то судья возвращает его без рассмотрения.

При обращении налогоплательщика в суд с иском относительно признания недействительным решения контролирующего органа налоговое обязательство считается несогласованным до рассмотрения судом дела по существу и принятия соответствующего решения. В то же время днем окончания судебного обжалования и, соответственно, днем согласования налоговых обязательств в случае судебного обжалования следует считать не день принятия судом решения, а день вступления этого решения в силу. Ведь суд может принять решение, но плательщик, если не согласен с ним, может обратиться в апелляционную судебную инстанцию, в результате чего вступление в силу решения суда будет приостановлено. А вот постановление апелляционной инстанции вступает в силу сразу со дня принятия, и обжалование данного постановления в кассационном порядке (в Высшем хозяйственном суде Украины или в Верховном Суде Украины) уже не имеет значения. Поэтому, если апелляционная инстанция оставила в силе обжалуемое решение налогового органа,

то соответствующая сумма налоговых обязательств становится согласованной и подлежит уплате в бюджет в 10-дневный срок со дня вступления в силу постановления апелляционной инстанции. Если затем, после рассмотрения дела в кассационной инстанции, будет отменено постановление апелляционной инстанции, то плательщик получит право на возврат излишне уплаченных сумм налоговых обязательств.

При обжаловании решения контролирующего органа юридическим лицом или физическим лицом, которому контролирующий орган определил налоговое обязательство в связи с осуществлением предпринимательской деятельности, иск подается в хозяйственный суд по местонахождению контролирующего органа. При этом физическое лицо к исковому заявлению прилагает свидетельство о государственной регистрации в качестве субъекта предпринимательской деятельности. Если же решение обжалует физическое лицо, которому контролирующий орган определил налоговое обязательство не в связи с осуществлением предпринимательской деятельности, то жалоба подается в суд общей юрисдикции, но также по местонахождению контролирующего органа.

Однако может получиться и так, что плательщик подал иск в суд, уведомил об этом налоговый орган, а суд вернул исковое заявление без рассмотрения, например, в случае, когда истцом не были представлены доказательства направления ответчику (ГНИ) копии искового заявления и прилагаемых к нему документов, хотя это не препятствует повторному обращению с иском в суд после устранения допущенного нарушения.

Если суд вернул плательщику исковое заявление без рассмотрения, то из буквального прочтения Закона № 2181 напрашивается вывод, что начать или продолжить административное обжалование плательщик уже не может. Однако логичного объяснения такому запрету нет. Кроме того, повторное обращение с иском в суд плательщик может оттягивать почти до окончания 3-летнего срока, в течение которого налоговое обязательство будет оставаться несогласованным. Более того, если даже плательщик не подаст повторный иск в течение трехлетнего срока и таким образом вообще лишится возможности судебного обжалования, то опять же

буквальное прочтение Закона № 2181 не дает возможности считать его налоговые обязательства согласованными, потому что обращение с иском в суд все-таки состоялось, а рассмотрения судом дела по сути и принятия соответствующего решения не было. При этом ГНАУ согласна с тем, что датой судебного обжалования считается дата подачи иска в суд, а не дата принятия судом определения о возбуждении рассмотрения по делу.

В данном случае, безусловно, мы имеем дело с недоработкой законодателя, которую следует решать путем внесения необходимых изменений в Закон № 2181. Исходя из системного толкования Закона № 2181, в случае возврата судом иска без рассмотрения, плательщик возвращается в исходную ситуацию и должен в течение 10 (30) дней либо подать повторный иск, либо продолжить (начать) административное обжалование в том органе, в котором находилась жалоба, когда административное обжалование было приостановлено, если не хочет, чтобы сумма налоговых обязательств, определенных контролирующим органом стала согласованной.

Еще одна проблема возникает в случае, когда плательщик обжалует в суд налоговое уведомление по прошествии 10 дней со дня его получения. С одной стороны, п/п. 5.2.1 Закона № 2181 говорит, что налоговое обязательство налогоплательщика, начисленное контролирующим органом, считается согласованным в день получения налогоплательщиком налогового уведомления, за исключением случаев, определенных п/п. 5.2.2, в котором судебное обжалование упоминается только в отношении возможности обжалования решений ГНАУ, принятых по результатам рассмотрений жалоб плательщиков. С другой стороны, в п/п. 5.2.4 Закона № 2181 говорится, что «при обращении налогоплательщика в суд с иском относительно признания недействительным решения контролирующего органа налоговое обязательство считается несогласованным до рассмотрения судом дела по существу и принятия соответствующего решения». Налицо явное противоречие между этими подпунктами.

Специалисты высказывают различные точки зрения к решению этой проблемы. Так, Д. Михайленко, например, отдает в данном вопросе приоритет п/п. 5.2.4 Закона № 2181 [238]. ГНАУ придерживается мнения, что поскольку налоговое обязательство через

10 дней со дня получения налогового уведомления согласно п/п. 5.2.1 стало налоговым долгом, то п/п. 5.2.4 Закона № 2181 применять уже нельзя, так как в нем говорится о налоговом обязательстве, а не о налоговом долге. Поэтому если налогоплательщик обжалует налоговое уведомление в суд по истечении 10-дневного срока, то его налоговые обязательства считаются согласованными. Однако в виду того, что налоговый долг является согласованным налоговым обязательством, то аргументацию ГНАУ вряд ли можно считать корректной.

Это противоречие возникло в процессе внесения изменений в Закон № 2181. Так, согласно первой редакции п/п. 5.2.4 Закона № 2181 если плательщик начинал судебное обжалование, то его налоговые обязательства становились согласованными. Исходя из этого в п/п. 5.2.1 Закона № 2181 приводились исключения только в отношении административного обжалования. С 22.02.2003 г. п/п. 5.2.4 Закона № 2181 претерпел изменения. Теперь в нем говорится, что в случае судебного обжалования налоговые обязательства являются несогласованными. Конечно, при изменении п.п.5.2.4 Закона № 2181, следовало бы внести поправки и в п/п. 5.2.1 Закона № 2181, однако это не представляется принципиальным, так как в теории права при коллизии между двумя равнозначными нормами предпочтение отдается более поздней норме, поскольку она содержит более позднюю волю законодателя. То есть очевидно, что предпочтение следует отдать п/п. 5.2.4, а не п/п. 5.2.1 Закона № 2181.

Если отдавать приоритет п/п. 5.2.1 (как это делает ГНАУ), следует признать, что даже если плательщик в судебном порядке обжалует решение ГНАУ в течение 10 дней со дня получения налогового уведомления, налоговые обязательства все равно будут согласованными, поскольку в п/п. 5.2.1 Закона № 2181 исключение сделано только для административного согласования.

Таким образом, получается, что если плательщик обжалует налоговое уведомление в суд по истечении 10-дневного срока со дня его получения, то его налоговые обязательства вначале становятся согласованными со дня получения налогового уведомления, затем, если он их не погашает в течение 10 дней, они становятся налоговым долгом, что уже влечет для плательщика неприятные последствия в

виде налогового залога и финансовых санкций, а потом, со дня подачи иска, налоговые обязательства опять становятся несогласованными. Соответственно все мероприятия по взысканию налогового долга и применению финансовых санкций приостанавливаются до решения суда. Если суд выносит решение в пользу плательщика налога, то санкции отменяются, и взысканные суммы должны быть возвращены ему. Если же суд выносит решение не в пользу плательщика, то по истечении 10-дневного срока со дня такого решения взыскание и санкции возобновляются, но при этом период судебного обжалования для начисления санкций не учитывается.

Если же плательщик обжалует налоговое уведомление в суд до истечения 10-дневного срока со дня его получения, то налоговое обязательство не становится налоговым долгом. Поэтому в этом случае плательщику не грозят санкции и взыскания со стороны налогового органа до тех пор, пока суд не рассмотрит дело. Эту же позицию разделяет и Госкомпредпринимательства [136].

Возбуждение уголовного дела по любым поводам в отношении налогоплательщика или его служебных (должностных) лиц не может быть основанием для приостановления производства по делу или оставления без рассмотрения жалобы (иска) такого налогоплательщика, поданной в суд в рамках процедуры апелляционного согласования.

Если налогоплательщик обжалует решение контролирующего органа в суд, обвинение лица в уклонении от уплаты налогов не может основываться на решении контролирующего органа до окончательного разрешения дела судом, за исключением ситуации, когда такое обвинение не только базируется на решении контролирующего органа, но и подтверждено дополнительно собранными доказательствами в соответствии с требованиями уголовно-процессуального законодательства Украины.

Данный механизм, установленный Законом № 2181, не может не вызывать нареканий. Если налогоплательщика (его служебное лицо) не посадили за уклонение от уплаты налога, то это не означает, что контролирующий орган неправоммерно начислил налоговые обязательства. Для совершения такого преступления, как уклонение от уплаты налогов необходимо наличие умысла. Конеч-

но же, налогоплательщик мог неправильно определить сумму налога не вследствие умысла, а в результате ошибки. Однако на практике возникают и прямо противоположные ситуации, когда суд признает физическое лицо виновным в уклонении от уплаты налога, а хозяйственный суд выносит решение о том, что контролирующий орган неверно определил налоговые обязательства плательщика и плательщик уплачивал правильные суммы налогов.

Поэтому представляется необходимым внести соответствующие изменения в законодательство, чтобы устранить такие ситуации.

С одной стороны, обжалование в судебном порядке является более безопасным для плательщика, поскольку по его результатам суд не может увеличить сумму доначислений, произведенных местным налоговым органом, в то время как при административном обжаловании такое увеличение вполне возможно. С другой стороны, обжалование не всегда приводит к желаемым результатам, поэтому плательщики обычно стараются использовать все шансы для уменьшения доначисленной суммы, а следовательно, нередко стараются пройти все круги административного обжалования, прежде чем начать судебное обжалование.

В течение 10 календарных дней, следующих за днем апелляционного согласования, налогоплательщик должен самостоятельно погасить согласованную сумму.

Следует отметить, что налоговому законодательству Украины присуще наличие противоречий и пробелов. Именно в связи с этим в п.п. 4.4.1 Закона № 2181 установлено правило о конфликте интересов, которое гласит, что: «в случае когда норма закона или другого нормативно-правового акта, изданного на основании закона, или когда нормы разных законов или разных нормативно-правовых актов допускают неоднозначную (множественную) трактовку прав и обязанностей плательщиков налогов или контролирующих органов, в результате чего имеется возможность принять решение в пользу как налогоплательщика, так и контролирующего органа, решение принимается в пользу налогоплательщика».

К сожалению, данное правило на сегодняшний день носит декларативный характер. Авторам известно лишь 2-3 решения мест-

ных хозяйственных судов и одно постановление Высшего хозяйственного суда Украины, в котором суды при принятии решений руководствовались нормами п/п. 4.4.1 [60]. Ни одного решения ГНАУ или иного контролирующего органа, которое основывалось бы на п/п. 4.4.1, официально обнародовано не было. Более того, до сих пор не отменен устаревший п. 7.6 постановления Пленума Высшего хозяйственного суда Украины [73], в котором говорится о том, что это правило не распространяется на процесс рассмотрения спора в судебном порядке.

Особое место в процессе согласования налоговых обязательств занимает **налоговый компромисс**. Работник налогового органа, уполномоченный рассматривать жалобу налогоплательщика в рамках административной апелляционной процедуры, имеет право предложить ему компромиссное решение спора, которое заключается в удовлетворении части жалобы налогоплательщика под обязательство последнего согласиться с остатком налоговых обязательств, начисленных контролирующим органом.

Основанием для принятия решения относительно налогового компромисса является наличие у налогового органа таких фактов и доказательств по существу жалобы налогоплательщика, которые дают основания считать, что предложенный налоговый компромисс приведет к более быстрому и/или более полному погашению налогового обязательства, в сравнении с результатами, которые могут быть получены в результате передачи такого спора в суд.

В случае, когда налогоплательщик соглашается на заключение налогового компромисса, указанное решение вступает в силу с момента получения письменного согласия руководителя налогового органа высшего уровня, а сумма налогового обязательства, определенная условиями налогового компромисса, считается согласованной, и такое решение не может быть обжаловано в будущем.

Следует отметить, что налоговый компромисс может быть предложен только работником налогового органа, а не таможенно-го и не пенсионного, и только в отношении тех платежей, уплату которых контролирует налоговый орган.

#### 4.6. Отсрочка и рассрочка уплаты налоговых обязательств

В случае, когда плательщик налогов обращается в налоговый орган за рассрочкой (отсрочкой) налогового обязательства, согласно п/п. 14.1.3 Закона № 2181 считается, что он согласовал свои налоговые обязательства со дня предоставления заявления о рассрочке (отсрочке).

Вместе с тем, следует отметить, что не всегда отсрочка (рассрочка) приводит к согласованию налоговых обязательств. Отсрочке или рассрочке могут подлежать и уже согласованные суммы. Так, например, предприятие может провести самостоятельное согласование налогового обязательства, подав в срок налоговую декларацию, или получить налоговое уведомление от контролирующего органа (несамостоятельное согласование), которое плательщик не собирается обжаловать. Однако из-за нехватки денег до наступления срока платежа он имеет право подать заявление на отсрочку (рассрочку). То же самое может происходить и при административном согласовании, когда плательщик после истечения срока для подачи жалобы в вышестоящий орган или после вынесения решения высшим (центральным) контролирующим органом подает такое заявление.

В случае же если плательщик налога подает заявление на отсрочку (рассрочку) до момента согласования суммы налогового обязательства, она становится согласованной. Такое может происходить, например, на этапе административного обжалования, когда плательщик обращается в контролирующий орган с соответствующим заявлением об отсрочке (рассрочке) до истечения 10 дней, предоставленных для обжалования полученного решения в вышестоящий контролирующий орган. Тогда сумма считается согласованной и административное обжалование прекращается со дня представления заявления о рассрочке (отсрочке).

Под **рассрочкой налоговых обязательств** понимается предоставление плательщику налогов бюджетного кредита на основную сумму его налоговых обязательств без учета сумм пени на условиях налогового кредита, по которым основная сумма кредита и начисленные на нее проценты погашаются равными частями, начиная с

налогового периода, следующего за периодом предоставления такого кредита.

**Отсрочка налоговых обязательств** – перенесение уплаты основной суммы налоговых обязательств налогоплательщика на условиях налогового кредита без учета сумм пени, по которым основная сумма налоговых обязательств и начисленные на нее проценты уплачиваются равными частями, начиная с любого налогового периода, определенного соответствующим налоговым органом, но не позднее окончания 12 календарных месяцев с момента возникновения такого налогового обязательства, или единовременно в полном объеме.

То есть отличие отсрочки от рассрочки заключается в следующем:

1) при рассрочке основная сумма кредита и начисленные на нее проценты делятся на равные части, а при отсрочке такое деление может иметь или не иметь место, т. е. при отсрочке возможно единовременное погашение;

2) при рассрочке погашение обязательно начинается с периода, следующего за периодом предоставления такого кредита, а при отсрочке погашение начинается с любого последующего периода. То есть погашение может начаться со второго, третьего и т. д. периода, следующего за периодом предоставления такого кредита, но не позднее окончания 12 календарных месяцев с момента возникновения такого налогового обязательства;

3) отсрочка с уплатой частями ограничена 12 месяцами, а рассрочка – нет.

В обоих случаях налоговый кредит предоставляется под проценты, размер которых составляет 120 процентов годовых учетной ставки НБУ, действующей на первый день предоставления рассрочки (отсрочки) уплаты налогового обязательства (день уплаты предыдущей части рассроченного /отсроченного/ налогового обязательства) или на день его (его части) погашения (день принятия решения об отмене рассрочки (отсрочки)), в зависимости от того, какая из таких ставок является большей, за каждый календарный день действия рассрочки (отсрочки). Сумма начисленных процентов, не уплаченных в срок, считается суммой налогового долга.

Налогоплательщик рассчитывает сумму процентов на уплаченное рассроченное (отсроченное) налоговое обязательство или его часть самостоятельно и уплачивает ее одновременно с уплатой отсроченной или очередной части рассроченной (отсроченной) суммы.

Налоговый долг отсрочке (рассрочке) не подлежит. Тем не менее, каждый год в законе о государственном бюджете на соответствующий год вводится норма о запрете предоставления отсрочки по срокам уплаты налоговой недоимки (т. е. долга), что только запутывает плательщиков.

Отсрочка и рассрочка налоговых обязательств могут предоставляться в пределах полномочий по каждому частному случаю:

- ✦ ГНАУ – без ограничений суммы;
- ✦ государственными налоговыми администрациями в АР Крым, областях, городах Киеве и Севастополе – на сумму не более 3 млн грн;
- ✦ государственными налоговыми инспекциями в городах с районным делением (кроме городов Киева и Севастополя), в районах, городах без районного деления, районах в городах, межрайонными и объединенными государственными налоговыми инспекциями – на сумму не более 30 тыс. грн.

Согласно Порядку [93] для рассрочки (отсрочки) налоговых обязательств налогоплательщик обращается с письменным заявлением, в котором указываются суммы налогов, сборов, других платежей, уплату которых он просит рассрочить (отсрочить), а также срок рассрочки (отсрочки).

К заявлению прилагается экономическое обоснование, состоящее из:

- ✦ анализа финансового положения;
- ✦ графика погашения рассроченных (отсроченных) сумм;
- ✦ расчетов прогнозных доходов плательщика.

Руководитель (его заместитель) органа ГНС в месячный срок с даты подачи заявления либо принимает решение о рассрочке (отсрочке) налогового обязательства, либо отказывает плательщику. Такой срок рассмотрения заявления представляется излишне завы-

шенным и необоснованным, поскольку за месяц налоговое обязательство вполне может успеть стать налоговым долгом.

Подача заявления о рассрочке (отсрочке) налогового обязательства не приостанавливает взыскания подлежащих налогов, других платежей до дня принятия решения о рассрочке (отсрочке).

После принятия решения орган ГНС по месту регистрации плательщика заключает с ним *договор о рассрочке (отсрочке)*. В договоре указываются: название и вид платежа, коды бюджетной классификации, сумма рассроченного (отсроченного) налогового обязательства, срок рассрочки (отсрочки), сроки уплаты указанных сумм, права и обязанности плательщика налогов и налогового органа, а также условия действия принятого решения и заключенного договора. Срок действия договора начинается с даты его заключения.

Основным условием предоставления и действия рассрочки (отсрочки) налоговых обязательств является недопущение образования налогоплательщиком нового налогового долга, а именно: обязательная уплата всех текущих платежей, своевременная уплата очередной доли рассроченной (отсроченной) суммы и начисленных на такую сумму процентов.

Договор о рассрочке (отсрочке) может быть *досрочно расторгнут*:

*а) по инициативе налогоплательщика* – при досрочном погашении суммы налогового обязательства, в отношении которого была достигнута договоренность о рассрочке (отсрочке);

*б) по инициативе налогового органа* – в случае, если: выяснено, что информация, предоставленная налогоплательщиком при заключении договора о рассрочке (отсрочке), оказалась недостоверной, неполной или искаженной; налогоплательщик накапливает налоговый долг, то есть не уплачивает текущие платежи в бюджет после заключения договора о рассрочке (отсрочке) и/или очередную долю рассроченной (отсроченной) суммы и начисленные на нее проценты.

Кроме общего порядка отсрочки (рассрочки) налоговых обязательств существует и специальная процедура для отсрочки фиксированного сельскохозяйственного налога в случае возникновения форс-мажорных обстоятельств [109].

*Не предоставляется рассрочка (отсрочка)* в обычном порядке в отношении ввозной пошлины, акцизного сбора и НДС, упла-

чиваемых при ввозе товаров. Такая отсрочка осуществляется путем предоставления плательщиком векселей на сумму таких платежей при ввозе товаров в случаях, установленных законодательством.

#### 4.7. Налоговое уведомление

**Налоговое уведомление** – письменное уведомление контролирующего органа об обязанности налогоплательщика уплатить сумму налогового обязательства, определенную контролирующим органом в случаях, предусмотренных Законом № 2181. То есть налоговым уведомлением налоговый орган доводит до сведения плательщика размер налогового обязательства, который им был рассчитан.

В случае, когда сумма налогового обязательства определяется контролирующим органом, он посылает налогоплательщику налоговое уведомление, в котором указываются: основание для такого начисления, ссылка на норму налогового закона, в соответствии с которой был сделан расчет или перерасчет налоговых обязательств, сумма налога или сбора (обязательного платежа), подлежащего уплате, и штрафных санкций при их наличии, предельные сроки их погашения, предупреждение о последствиях их неуплаты в установленный срок, а также предельные сроки, предусмотренные законом для обжалования начисленного налогового обязательства (штрафных санкций при их наличии).

Налоговые уведомления бывают следующих видов:

1) уведомления, не связанные с нарушениями:

- ✦ по форме «Ф» для налогоплательщиков – физических лиц, если в соответствии с законом налоговый орган самостоятельно определяет налоговое обязательство налогоплательщика по причинам, не связанным с нарушением налогового или другого законодательства, т. е. по налогу на землю или налогу с доходов физических лиц;

2) «проверочные» налоговые уведомления:

- ✦ по форме «Р» при выявлении нарушений по результатам документальных или камеральных проверок. Также относятся к проверочным, но выделяются в отдельную подкатегорию уведомления, связанные с бюджетным возмещением по НДС:

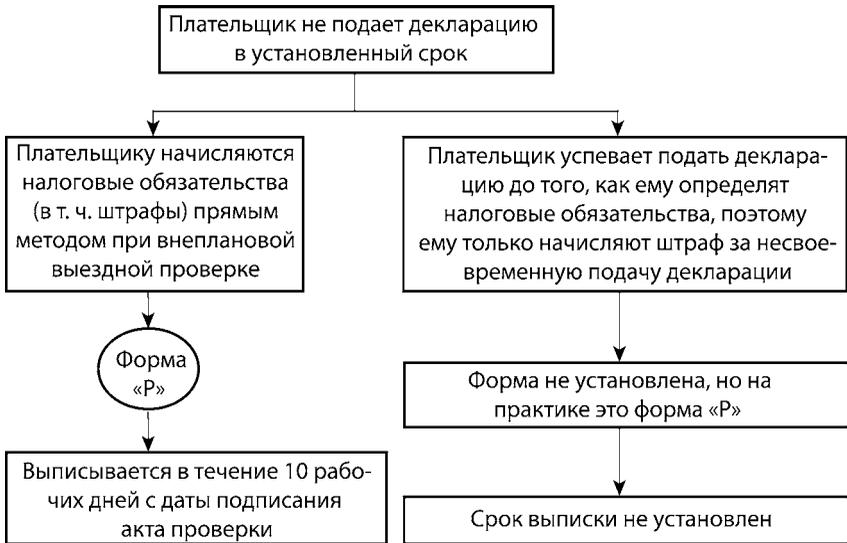
- ✦ по форме «В1» в случае завышения заявленной суммы бюджетного возмещения по НДС;
  - ✦ по форме «В2» в случае занижения заявленной суммы бюджетного возмещения по НДС;
  - ✦ по форме «В3» в случае отказа в предоставлении бюджетного возмещения по НДС;
- 3) «штрафные» налоговые уведомления:
- ✦ по форме «Ш» за нарушение предельного срока уплаты согласованной суммы налогового обязательства. В форме «Ш» отражается только сумма штрафа, начисленного за данное нарушение;
  - ✦ по форме «З» за самостоятельное отчуждение активов, которые находятся в налоговом залоге и требуют обязательного предварительного согласования налогового органа на такое отчуждение. В форме «З» отражается сумма штрафа, налагаемого за такую операцию.

Налоговое уведомление составляется на рассчитанную сумму налогового обязательства (с учетом штрафных (финансовых) санкций при их наличии) в отношении каждого отдельного налога, сбора (обязательного платежа). Если налоговый орган осуществил расчет сумм налоговых обязательств по нескольким налогам, то составляется соответствующее количество налоговых уведомлений. Структурное подразделение, которое составило налоговое уведомление, вносит его в реестр налоговых уведомлений.

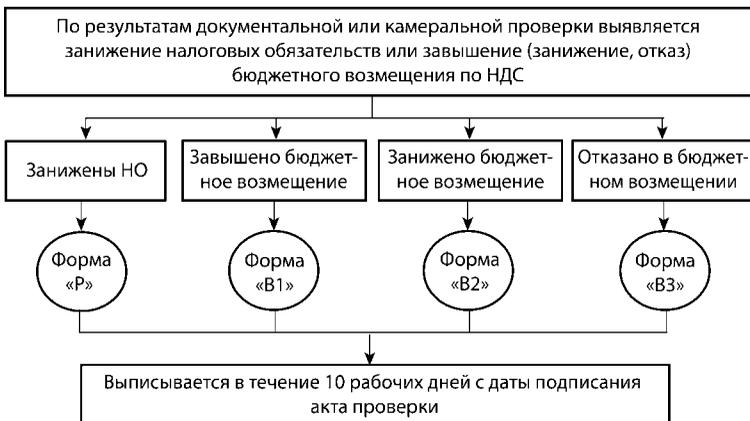
Схема выписки налоговых уведомлений и уведомлений-решений представлена на *рис. 4.7 – 4.10*.

Номер налогового уведомления состоит из таких частей:

- ✦ порядковый номер в пределах отдела, составившего налоговое уведомление, – первые 6 цифр номера (только для первичного налогового уведомления);
- ✦ номер отдела, составившего налоговое уведомление, – следующие 4 цифры номера;
- ✦ через дробь указывается номер жалобы, в отношении которой посылается налоговое уведомление.



**Рис. 4.7. Схема выписки налоговых уведомлений-решений в случае неподачи налогоплательщиком декларации в установленный срок**



**Рис. 4.8. Схема выписки налоговых уведомлений-решений в случае выявления по результатам документальной или камеральной проверки занижения налоговых обязательств или завышения (занижения, отказа) бюджетного возмещения по НДС**

#### Тема 4. Налоговое администрирование



**Рис. 4.9. Схема выписки налоговых уведомлений в случае, когда лицом, ответственным за начисление налогового обязательства плательщику, является налоговый орган**



**Рис. 4.10. Схема выписки налоговых уведомлений-решений в части штрафных санкций**

Например, налоговое уведомление № 0000012301/0 – № первичного решения. Налоговое уведомление № 0000012301/1 – № решения на первую жалобу плательщика. Налоговое уведомление № 0000012301/2 – № решения на вторую жалобу плательщика. Налоговое уведомление № 0000012301/3 – № решения на третью жалобу плательщика.

Если по результатам рассмотрения жалобы налогоплательщика начисленная сумма налогового обязательства увеличивается и на эту сумму направляется отдельное налоговое уведомление, то в его номере через дробь также проставляется номер жалобы, по результатам рассмотрения которой произошло увеличение. Например, если по результатам рассмотрения второй жалобы налогоплательщика в соответствии с предыдущим примером сумма начисленного налогового обязательства увеличивается, то дополнительно такому налогоплательщику направляется налоговое уведомление с другим порядковым номером, при этом через дробь также проставляется цифра 2 (например, № 0000052301/2).

Схема направления налоговых уведомлений по результатам рассмотрения жалобы плательщика приведена в *табл. 4.5*.

Налоговое уведомление выписывается местным органом ГНИ, в том числе и в случае, когда решение по жалобе принимает вышестоящий орган.

После составления в тот же день налоговое уведомление передается структурному подразделению, в функции которого входит регистрация входящей и исходящей корреспонденции, для направления (вручения) плательщику налогов. Это подразделение или ответственное лицо, определенное руководителем налогового органа для выполнения таких функций, в день получения налогового уведомления от составившего его структурного подразделения направляет (вручает) налоговое уведомление плательщику налогов. При этом корешок налогового уведомления остается в налоговом органе.

Налоговое уведомление считается направленным (врученным) юридическому лицу, если оно передано должностному лицу юридического лица под расписку или направлено письмом с уведомлением о вручении. В отношении физических лиц таким фактом является личное вручение плательщику или его представителю или направ-

#### Тема 4. Налоговое администрирование

ление письмом в его адрес по месту жительства или последнему известному месту его нахождения с уведомлением о вручении.

Таблица 4.5

#### Порядок направления налоговых уведомлений по результатам рассмотрения жалобы плательщика

<b>Решение налоговой полностью отменяется</b>	<b>Решение налоговой частично отменяется</b>	<b>Решение налоговой не изменяется</b>	<b>Налоговые обязательства увеличиваются по результатам рассмотрения жалобы</b>
Налоговое уведомление считается отозванным со дня принятия решения об отмене обжалуемого решения	Старое налоговое уведомление считается отозванным с момента принятия решения о частичной отмене обжалуемого решения. Плательщику направляется новое налоговое уведомление с новым номером, меньшей суммой и новым предельным сроком уплаты	С целью доведения до плательщика нового предельного срока уплаты ему направляется налоговое уведомление со старым номером, но другой цифрой после дроби (в зависимости от номера рассматриваемой жалобы) и с новым предельным сроком уплаты	С целью доведения до плательщика нового предельного срока уплаты, ему направляется налоговое уведомление со старым номером, но с другой цифрой после дроби (в зависимости от номера рассматриваемой жалобы) и с новым предельным сроком уплаты. Кроме того, плательщику направляется новое налоговое уведомление с новым номером на сумму увеличения налогового обязательства

Если налоговый орган или почта не может вручить налогоплательщику налоговое уведомление в связи с ненахождением должностных лиц, их отказом принять налоговое уведомление, ненахождением фактического месторасположения (местонахождения) налогоплательщика, то работник структурного подразделения, в котором составлено такое налоговое уведомление, оформляет соответствующий акт, в котором указывает причину, которая привела к невозможности вручения налогового уведомления. Указанный акт приобщается к делу налогоплательщика. В тот же день структурное подразделение (или ответственное лицо), к функциям которого относится регистрация входящей и исходящей корреспонденции, размещает налоговое уведомление на доске налоговых объявлений (уведомлений), установленной на свободном для обзора месте у входа в помещение органа ГНС. При этом день размещения такого налогового уведомления на доске налоговых объявлений (уведомлений), зафиксированный в акте о причинах невозможности его вручения налогоплательщику, считается днем его вручения.

Следует обратить внимание на то, что, по мнению ГНАУ, в случае, если налоговый орган по результатам рассмотрения жалобы плательщика оставляет свое решение без изменений или частично уменьшает сумму налогового обязательства и при этом направляет плательщику это решение, то срок для его обжалования исчисляется не со дня получения нового налогового уведомления, а со дня получения указанного решения.

Порядок отзыва налоговых уведомлений представлен в *табл. 4.6*.

**Таблица 4.6**

**Порядок отзыва налоговых уведомлений**

Основания для отзыва	Дата отзыва налогового уведомления
1	2
Сумма налогового обязательства и штрафных санкций самостоятельно погашается плательщиком	День, в течение которого произошло погашение налогового обязательства и штрафов

1	2
Налоговый орган отменяет или изменяет ранее принятое решение о начислении суммы налогового обязательства (штрафных санкций) в сторону увеличения вследствие их административного обжалования	День принятия налоговым органом решения об отмене или изменении ранее начисленной суммы налогового обязательства (штрафных санкций)
Решение о начислении налоговых обязательств отменяется или изменяется судом (арбитражным судом)	День получения плательщиком соответствующего решения суда
Достижение налогового компромисса по начисленным налоговым обязательствам	День получения плательщиком новой суммы налогового обязательства
Налоговые обязательства рассрочиваются или отсрочиваются	День принятия налоговым органом решения о рассрочке или отсрочке
Начисленная сумма уменьшается вследствие ее административного обжалования	Старое налоговое уведомление отзывается в день получения плательщиком нового уведомления
Нарушение сроков представления плательщику мотивированного заключения по его жалобе или решения о продлении сроков ее рассмотрения	День, следующий за последним днем соответствующего срока
Списание безнадежного налогового долга	День принятия налоговым органом решения о списании безнадежного налогового долга

#### **4.8. Налоговые требования**

В случае возникновения у плательщика налогового долга налоговый орган отсылает такому лицу налоговые требования.

**Налоговое требование** – письменное требование налогового органа к налогоплательщику погасить сумму налогового долга.

Если контролирующий орган, который провел процедуру согласования суммы налогового обязательства с налогоплательщиком,

не является налоговым органом, он отправляет соответствующему налоговому органу представление об осуществлении мероприятий по погашению налогового долга налогоплательщика, а также расчет его размера, на основании которого налоговый орган отправляет налоговые требования.

*Первое налоговое требование* содержит сообщение о факте согласования налогового обязательства и возникновения права налогового залога на активы налогоплательщика, обязанности погасить сумму налогового долга и возможные последствия его непогашения.

*Второе налоговое требование* дополнительно к сведениям, изложенным в первом налоговом требовании, может содержать сообщение о дате и времени проведения описи активов налогоплательщика, которые находятся в налоговом залоге, а также дату и время проведения публичных торгов по их продаже.

Таким образом, налоговые требования являются своего рода напоминанием плательщику о необходимости выполнения им своей налоговой обязанности и предупреждением его о возможности применения к нему мер взыскания.

И первое, и второе налоговые требования имеют 2 формы: для юридических, и для физических лиц.

Первое налоговое требование формируется структурным подразделением взыскания налогового долга налогового органа не позднее пятого рабочего дня по окончании предельного срока уплаты согласованной суммы налогового обязательства (получения соответствующего представления от другого контролирующего органа). Первое налоговое требование направляется плательщику налога в случае возникновения налогового долга по одному из платежей в размере от 10 гривен. В случае, если в период с даты возникновения налогового долга по одному из платежей в размере, больше чем 10 грн, до даты формирования первого налогового требования (не позднее пятого рабочего дня с даты возникновения такого налогового долга) сумма налогового долга по этому платежу уменьшилась (стала равна или меньше 10 грн), первое налоговое требование не формируется. Однако на факт налогового залога это не влияет, то есть налоговый залог возникает, даже если сумма налогового долга меньше 10 гривен и налоговое требование не выставляется.

Если налогоплательщик не погасил в полном объеме сумму налогового долга в течение 30 календарных дней со дня направления (вручения) ему первого налогового требования, структурное подразделение взыскания налогового долга не позднее пятого рабочего дня, начиная с последнего из указанных 30 календарных дней, формирует второе налоговое требование. Если второе налоговое требование формируется на основании представления другого контролирующего органа, – то оно выписывается не позднее пятого рабочего дня со дня получения соответствующей информации о непогашении суммы налогового долга.

Если сумма налогового долга самостоятельно полностью погашается налогоплательщиком до выставления второго налогового требования, то второе налоговое требование не формируется и не выставляется.

Если у налогоплательщика, которому было отослано первое налоговое требование, возникает новый налоговый долг, то второе налоговое требование формируется на сумму консолидированного долга. *Консолидированным* считается долг, определенный в первом налоговом требовании, увеличенный на сумму налогового долга, который возник до выставления второго налогового требования, и уменьшенный на сумму фактически погашенного за этот период налогового долга.

Структурное подразделение, к функциям которого относится регистрация входящей и исходящей корреспонденции налогового органа в день получения налогового требования от структурного подразделения взыскания налогового долга, отправляет (вручает) налоговое требование плательщику налогов, при этом корешок налогового требования остается в налоговом органе.

Налоговое требование считается отправленным (врученным) юридическому лицу, если оно передано должностному лицу такого юридического лица под роспись или отправлено письмом с уведомлением о вручении.

Налоговое требование считается отправленным (врученным) физическому лицу, если оно вручено лично такому физическому лицу или его законному представителю или отправлено письмом в его адрес по месту жительства или последнему известному месту его нахождения с уведомлением о вручении.

Если налоговый орган или почта не могут вручить налогоплательщику налоговое требование в связи с:

- 1) ненахождением должностных лиц;
- 2) отказом должностных лиц принять налоговое требование;
- 3) ненахождением фактического местонахождения (местожительства) налогоплательщика,

то работник структурного подразделения, к функциям которого относится регистрация входящей и исходящей корреспонденции, в день возвращения неврученного налогового требования размещает его на доске налоговых объявлений (уведомлений).

День размещения налогового требования на доске налоговых объявлений (уведомлений) считается днем вручения налогового требования.

Порядок отзыва налоговых требований представлен в *табл. 4.7*.

**Таблица 4.7**

**Порядок отзыва налоговых требований**

<b>Основания для отзыва</b>	<b>Дата отзыва налогового уведомления</b>
<b>1</b>	<b>2</b>
Сумма налогового долга, а также пеня и штрафные (финансовые) санкции (при их наличии), самостоятельно погашаются плательщиком налогов	День, в течение которого произошло погашение суммы налогового долга
Контролирующий орган отменяет или изменяет ранее принятое решение о начислении суммы налогового обязательства (пени и штрафных санкций) или налогового долга вследствие их административного обжалования	День принятия контролирующим органом решения об отмене или изменении ранее начисленной суммы налогового обязательства (пени и штрафных санкций) или налогового долга
Решение контролирующего органа о начислении суммы налогового обязательства (пени, штрафных санкций) или взыскании налогового долга отменяется или изменяется судом (хозяйственным судом)	День получения плательщиком налогов соответствующего решения суда (хозяйственного суда)

1	2
Налоговый долг рассрочивается или отсрочивается, и это отмечается в соответствующем решении о рассрочке или отсрочке	День принятия налоговым органом решения о рассрочке или отсрочке налогового долга
Налоговый долг признается безнадежным	День принятия налоговым органом решения о признании налогового долга безнадежным

Следует обратить внимание на несогласованность между датами отзыва налоговых требований и датами прекращения налогового залога. Так, например, если по делу о банкротстве суд принимает решение о прекращении налогового залога, то он прекращается, однако отзыв налогового требования для этого случая не предусмотрен.

#### **4.9. Способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов**

Под **способами обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов** понимаются правовые средства, обеспечивающие надлежащее исполнение налоговых обязанностей и надлежащее поведение налогоплательщика либо обеспечивающие возможность налоговому органу осуществить взыскание налога в случае неисполнения (ненадлежащего исполнения) налогового обязательства.

Законом № 2181 предусматриваются следующие *виды способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов*:

- 1) налоговый залог;
- 2) налоговое поручительство;
- 3) пеня;
- 4) штрафные санкции <sup>8</sup>;
- 5) административный арест активов плательщика.

---

<sup>8</sup> Пеня и штрафные санкции являются мерами ответственности за налоговые правонарушения и одновременно выступают обеспечением выполнения налоговой обязанности.

**Налоговый залог.** Смысл налогового залога состоит в том, что благодаря ему ограничивается возможность плательщика свободно распоряжаться активами, попавшими в налоговый залог. То есть операции с такими активами плательщик не может осуществить без письменного согласования с налоговым органом. Нарушение этого порядка влечет за собой привлечение плательщика к ответственности. Тем самым создается препятствие для недобросовестных плательщиков, которые раньше при возникновении налогового долга могли распродать все свое имущество по заниженным ценам иным «дружественным» лицам и в итоге активов для взыскания уже не оставалось.

Порядок применения налогового залога органами государственной налоговой службы утвержден приказом ГНАУ от 28.08.2001 г. № 338 [92].

В п/п. 8.6 Закона № 2181 установлено правило, согласно которому плательщик может осуществлять любые операции со своими активами, за исключением перечня операций, которые подлежат письменному согласованию с налоговым органом. При этом осуществление некоторых видов операций прямо разрешено путем установления исключений из запретов.

*Запрещены* в налоговом залоге такие операции.

1. Покупка или продажа, другие виды отчуждения или аренды (лизинга) имущества и имущественных прав.

Но из этого правила есть исключение. Так, разрешены операции:

*а)* покупки или продажи, других видов отчуждения или аренды (лизинга) готовой продукции, товаров и товарных запасов, работ и услуг за денежные средства по ценам, не ниже обычных. Между тем не вполне понятно, что законодатели подразумевали под термином «товарные запасы», так как в нормативных документах он не определен. Так, в налоговых законах [18, 19] под термином «товары» понимаются практически все активы (в том числе основные фонды), кроме де-нежных средств, а в бухгалтерском учете – только активы, поступившие на предприятие с целью продажи. Использование же бухгалтерского термина «готовая продукция» может свидетельствовать о том, что в данном случае термин «товары» также применяется в бухгалтерском значении. ГНАУ же считает, что материалы, топливо и запчасти попадают в понятие «товары», поэтому

их реализация за деньги по ценам, не ниже обычных, не требует согласования [164].

Кроме того, в данном положении имеется и техническая описка, которая проявляется в том, что при буквальном прочтении по ценам не ниже обычных должна проходить и покупка, и продажа активов, что в отношении первой операции логике не соответствует. Например, если обычная цена коробка спичек – 5 коп., то приобретение коробки спичек за один миллион гривен является покупкой по цене выше обычной и получается, что при буквальной интерпретации не требует согласования. Очевидно, что законодатель не собирался освобождать такие операции от согласования, поэтому на практике используют неформальный подход: продажа должна быть по ценам не ниже обычных, а приобретение – не выше обычных.

А вот купля-продажа, другое отчуждение и аренда иного имущества или вышеупомянутого имущества, но при расчетах в денежной форме или по ценам выше (ниже) обычных требует обязательного согласования. Согласование для операций с текущими активами не требуется по причине того, что государству невыгодно полностью блокировать деятельность должника. А условие о продаже (покупке) за денежные средства по ценам не ниже (выше) обычных препятствует злоупотреблениям при этих операциях.

2. Ликвидация объектов недвижимого или движимого имущества. Исключение из этого правила составляют операции ликвидации объектов недвижимого или движимого имущества в результате обстоятельств непреодолимой силы (форс-мажорных обстоятельств) или в соответствии с решениями органов государственного управления.

3. Использование объектов недвижимого или движимого имущества, имущественных или неимущественных прав, а также денежных средств для осуществления прямых<sup>9</sup> или портфельных

---

<sup>9</sup> Прямая инвестиция – хозяйственная операция, предусматривающая внесение денежных средств или имущества в уставный фонд юридического лица в обмен на корпоративные права, эмитированным таким юридическим лицом, а также хозяйственная операция, предусматривающая приобретение акций за денежные средства на фондовом рынке как непосредственно плательщиком налога, так и связанными с ним лицами, в объемах, превышающих 50% общей суммы акций, эмитированных другим юридическим лицом.

инвестиций<sup>10</sup>, а также ценных бумаг, подтверждающих отношения долга (векселя, облигации), предоставление гарантий, поручительств, уступки требования и перевода долга, выплаты дивидендов, размещения депозитов или предоставления кредитов.

Законом № 2181 предусмотрены только *два случая возникновения налогового залога*:

- ✦ неуплата в сроки, установленные Законом № 2181, суммы согласованного налогового обязательства, самостоятельно определенной налогоплательщиком в налоговой декларации, – со дня, следующего за последним днем предельного срока уплаты. Например, плательщик не уплатил до 30 марта включительно НДС по декларации за февраль. Значит, с 31 марта у него возникает налоговый залог;
- ✦ неуплата в сроки, установленные Законом № 2181, суммы **согласованного** налогового обязательства, определенной контролирующим органом, – со дня, следующего за последним днем предельного срока уплаты. Например, 10 апреля вступило в силу постановление апелляционной инстанции, которым было оставлено в силе решение ГНИ о доначислении плательщику суммы налога. Плательщик до 20 апреля включительно не уплатил данную сумму. Значит с 21 апреля у него возникает налоговый залог.

Однако необходимо отметить, что эти даты верны только для налогового залога недвижимого имущества.

Налоговый залог *движимого имущества* имеет некоторые особенности. Согласно ст. 37 Закона [39], который вступил в силу с 01.01.2004 г., такой налоговый залог вступает в силу с момента его регистрации в Государственном реестре обременений движимого

<sup>10</sup> Портфельная инвестиция – хозяйственная операция, предусматривающая приобретение ценных бумаг, деривативов и других финансовых активов за денежные средства на фондовом рынке (за исключением приобретения акций за денежные средства на фондовом рынке как непосредственно плательщиком налога, так и связанными с ним лицами, в объемах, превышающих 50% общей суммы акций, эмитированных другим юридическим лицом).

имущества<sup>11</sup>. На основании этого ГНАУ предписала [167] налоговым инспекциям на местах регистрировать налоговый залог в Государственном реестре в день возникновения налогового залога, установленный Законом № 2181. Таким образом, налоговый залог движимого имущества возникает при одновременном наличии двух обстоятельств: существуют основания для возникновения налогового залога и налоговый залог зарегистрирован в Государственном реестре обременений движимого имущества.

Приоритет налогового залога устанавливается с момента его регистрации. Зарегистрированный налоговый залог не имеет приоритета перед обременениями, зарегистрированными перед ним, а также перед обременениями движимых вещей, которые являются предметом купли-продажи в кредит и обременениями, возникшими вследствие передачи прав по ценным бумагам.

Предоставление имущества, которое находится в налоговом залоге, в следующий залог или его использование для обеспечения действительного или будущего требования третьих лиц не разрешается.

Следует отметить, что регистрация налогового залога не исполняет своих функций, поскольку движимые и недвижимые активы плательщика налогов, попавшие в налоговый залог, регистрируются в Государственном реестре обременений движимого имущества<sup>12</sup>. При этом в случае налогового залога в Реестр вносится запись «Активы плательщика налогов в соответствии с актом описи от \_\_\_\_\_ № \_\_». Акт описи находится в налоговой инспекции, а в Реестре делается лишь ссылка на него. Таким образом, в случае необходимости нотариального заверения договора об отчуждении какого-либо актива плательщика налогов, нотариус не может увидеть, какие активы плательщика налогов находятся в налоговом залоге. В связи с этим, на практике случается, что нотариусы на основании п. 47 Инструкции [126] отказываются удостоверить договора об от-

---

<sup>11</sup> Хотя ГНАУ не всегда признает этот факт. Так, в некоторых письмах ГНАУ продолжает утверждать, что дата возникновения налогового залога соответствует дате, указанной в налоговом требовании.

<sup>12</sup> Хотя с 28.08.2004 г. уже действует Единый реестр запретов отчуждения объектов недвижимого имущества.

чуждении любых активов плательщика налогов, даже тех, которые не находятся в налоговом залоге. Таким образом, несовершенный механизм регистрации налогового залога порождает дополнительные проблемы для плательщиков налогов.

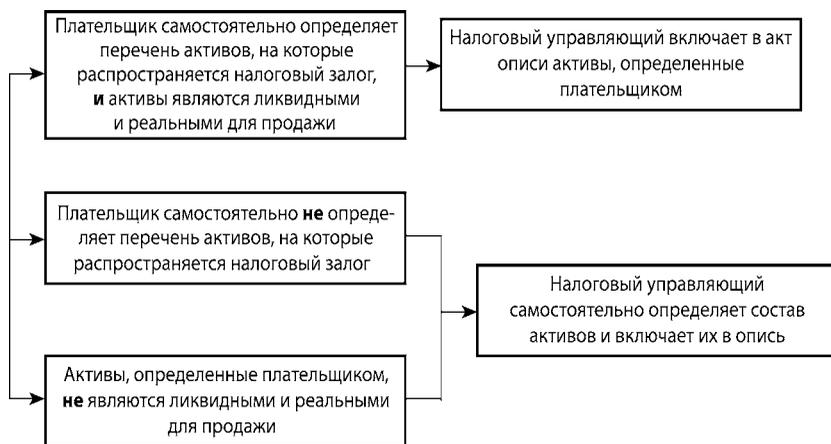
В соответствии с п/п. 8.2.2 Закона № 2181 право налогового залога распространялось на любые виды активов плательщика налогов, которые находились в его собственности (полном хозяйственном ведении<sup>13</sup>) в день возникновения такого права, а также на какие-либо другие активы, на которые плательщик налогов приобретает право собственности в будущем, до момента погашения его налоговых обязательств или налогового долга. То есть возникновение налогового долга даже на 1 грн приводило к тому, что все активы плательщика оказывались в налоговом залоге. Безусловно, такой подход не мог не вызвать нареканий, и 24 марта 2005 г. Конституционный Суд Украины, сославшись на то, что справедливость является одним из основных принципов права, признал положения этого подпункта неконституционными в части распространения права налогового залога на любые виды активов плательщика налогов без учета суммы его налогового долга [199]. Таким образом, по мнению Суда, возможно возникновение налогового залога только на часть активов плательщика, сумма которых равна сумме его налогового долга.

Однако ГНАУ решение Конституционного Суда интерпретировала иначе: налоговый залог может распространяться на активы плательщика, размер которых равен не менее чем двукратному размеру суммы налогового долга и других требований, имеющих приоритет перед налоговым залогом (например, ранее зарегистрированных залогов движимого имущества) [111]. При этом обычную стоимость активов ГНАУ решила определять исходя из их балансовой стоимости по данным бухгалтерского учета.

Порядок отбора активов для включения в налоговый залог представлен на *рис. 4.11*.

---

<sup>13</sup> На праве полного хозяйственного ведения закрепляется имущество за государственными и коммунальными коммерческими предприятиями.



**Рис. 4.11. Порядок отбора активов для включения в налоговый залог**

Четкой даты составления акта описи активов ни законодательными, ни нормативными актами не определено. По логике он должен составляться в момент вручения первого налогового требования, но разрешается его составление и в любой другой момент, когда появляется такая возможность.

В случае увеличения суммы налогового долга составляется дополнительный акт описи, а при его уменьшении активы автоматически из описи не исключаются. Для исключения активов из налогового залога в части, превышающей двукратный размер оставшегося налогового долга, плательщик должен подать в налоговую инспекцию заявление. При этом сроки, в которые налоговый орган должен отреагировать на это заявление, не установлены. В случае исключения соответствующих активов из описи орган государственной налоговой службы издает соответствующее решение. Данные об изменениях в перечне активов, находящихся в налоговом залоге, вносятся в Государственный реестр обременений движимого имущества. Но опять же дается только ссылка на соответствующий акт или решение, т. е. из реестра не видно, какие именно активы были исключены из описи.

Если плательщик отказывается от подписями акта, то опись осуществляется в присутствии не менее двух понятых. Замена активов, находящихся в описи, другими активами может осуществляться только с согласия налогового органа.

Однако необходимо отметить, что эти нормы указаны лишь в налоговом разъяснении [111], которое не прошло регистрацию в Министерстве юстиции и не может устанавливать новые правовые нормы. Таким образом, плательщики вполне могут отказаться руководствоваться этим порядком, который не следует непосредственно из норм Закона № 2181.

Для своевременного согласования операций с активами налогоплательщика руководитель налогового органа назначает из числа служебных лиц налогового управляющего. Для согласования каждой отдельной операции на основании соответствующего гражданско-правового соглашения плательщик предоставляет налоговому управляющему запрос, в котором разъясняется содержание операции и финансово-экономические последствия ее проведения. Налоговый управляющий имеет право выдать предписание о запрещении осуществления такой операции, в случае, когда, по его мнению, ценовые условия и/или формы расчета по такой операции приведут к уменьшению возможности налогоплательщика своевременно или в полном объеме погасить налоговый долг. Указанное предписание должно быть утверждено руководителем соответствующего налогового органа. В случае, когда предписание не выдается в течение десяти рабочих дней с момента поступления указанного запроса, операция считается согласованной.

Решение налогового управляющего может быть обжаловано в порядке, установленном для обжалования налоговых уведомлений (решений) контролирующих органов.

*Активы налогоплательщика (или их соответствующая часть) освобождаются из налогового залога в таких случаях:*

**1.** Прекращение оснований для возникновения налогового залога:

а) получение налоговым органом документа, подтверждающего факт перечисления в бюджет полной суммы налогового обязательства<sup>14</sup> – со дня получения такого документа;

б) признание налогового долга безнадежным, в том числе в случае окончания сроков исковой давности относительно такого налогового долга, или в связи с недостаточностью имущества лица, объявленного банкротом, или в случае ликвидации налогоплательщика как юридического лица<sup>15</sup>;

в) получение плательщиком налогов решения соответствующего органа об отмене ранее принятых решений относительно начисления суммы налогового обязательства или его части (пени и штрафных санкций) в результате проведения процедуры административного или судебного обжалования. Теперь эта норма не действует, т. к. без налогового долга не может быть и налогового залога.

2. Переход права собственности на наследство умершего<sup>16</sup> к территориальной громаде по месту открытия наследства при получении налоговым органом справки о смерти физического лица – налогоплательщика или о признании его умершим или безвестно отсутствующим согласно законодательству в случае, когда активы такого физического лица не переходят по праву наследования в собственность других лиц;

3. Замена налогового залога другими видами налоговых обеспечений:

---

<sup>14</sup> В Законе № 2181 речь идет о копии платежного поручения, но Постановление [67] говорит просто о подтверждении платежа. Поэтому на практике такими документами считаются и реестры платежей, которые получают налоговые органы от органов Госказначейства и финансовых органов.

<sup>15</sup> В принципе, Закон № 2181 признает основанием для освобождения и снятия физического лица с регистрации как субъекта предпринимательской деятельности. Не совсем понятно, какой смысл заложен в отмене налогового залога активов физического лица, которое снимается с регистрации в качестве субъекта предпринимательской деятельности. Дело в том, что налоговый долг продолжает числиться за этим лицом, и все мероприятия по взысканию налогового долга к нему могут быть применены.

<sup>16</sup> Наследство признается судом вымороченным согласно ст. 1277 ГК, если отсутствуют наследники по завещанию и по закону, они устранены от права на наследование, не приняли наследство или отказались от его принятия.

а) получение налоговым органом договора поручительства на полную сумму налогового долга плательщика налогов;

б) принятие решения об аресте активов налогоплательщика – на срок действия такого ареста.

4. Перенос сроков уплаты налогового обязательства при принятии налоговым органом решения о рассрочке, отсрочке суммы налоговых обязательств (кроме налогового долга) или достижении налогового компромисса в случае, когда условия, определенные в решении о рассрочке, отсрочке или налоговом компромиссе, предусматривают прекращение права налогового залога. Возможность принятия налоговым органом решения о рассрочке, отсрочке суммы налоговых обязательств после возникновения налогового залога появляется в том случае, когда плательщик в ходе административного обжалования подает заявление о рассрочке (отсрочке);

5. Выход процедуры взыскания налогового долга из сферы регулирования Закона № 2181 при принятии отдельного решения судом в рамках процедур, определенных законодательством по вопросам банкротства. В этом случае взыскание проводится по нормам Закона [10]. На практике считается достаточным, если в определении суда о возбуждении производства по делу о банкротстве будет указано об освобождении активов плательщика из налогового залога. Однако, если в определении такого отдельного указания или отдельного решения нет, то ГНАУ считает, что имущество плательщика продолжает оставаться в налоговом залоге [164].

6. Решение органа налоговой службы в случае уменьшения суммы налогового долга и требований, имеющих приоритет перед налоговым залогом (частичное освобождение из налогового залога). Налоговый управляющий может издать такое решение, в случае наличия запроса плательщика, если обычная стоимость других активов, которые остаются в налоговом залоге, больше суммы налогового долга, обеспеченного таким налоговым залогом, в два и более раза, с учетом любых других требований к активам плательщика, имеющими приоритет перед налоговым залогом.

Основанием для освобождения активов предприятия из-под налогового залога и исключения его из государственных реестров

залогов является соответствующий документ, который подтверждает окончание любого из событий, определенных в случаях «1» – «6». Перечень соответствующих документов установлен КМУ [64], однако, по нашему мнению, он сужает сферу случаев прекращения налогового залога. Например, в перечне не предусмотрен документ, на основании которого прекращается налоговый залог в случае окончания сроков давности в отношении налогового долга или при признании безнадежным налогового долга, возникшего вследствие обстоятельств непреодолимой силы.

В случае отчуждения находящихся в налоговом залоге активов без предварительного согласия налогового органа, когда получение такого согласия является обязательным, налогоплательщик уплачивает штраф в размере суммы такого отчуждения, определенной по обычной цене.

Если же нарушение состояло в том, что плательщик передал имущество в аренду или ликвидировал его без согласования, хотя согласование требовалось, то данный штраф не применяется.

Кроме того, в п. 15 разъяснения президиума Высшего арбитражного суда Украины № 02-5/451 от 12.05.95 г. говорится, что сделки, совершенные с нарушением требований Закона № 2181 о согласовании таких сделок с налоговыми органами, признаются недействительными. При этом, если такая сделка совершается с целью, которая заведомо противоречит интересам государства и общества (например, с целью сокрытия в результате такой сделки части имущества должника), то согласно ст. 208 ХК Украины в доход государства взыскивается имущество, которое было передано или подлежало передаче виновной стороной.

Помимо этого согласно п/п. 8.6.4 Закона № 2181 в случае осуществления операций без получения предварительного согласия налогового органа, служебное лицо такого налогоплательщика или физическое лицо, которое приняло указанное решение, несут ответственность, установленную законодательством Украины за уклонение от уплаты налогов. Однако это не согласуется со ст. 3 УК Украины, в соответствии с которой преступность деяния, а также его наказуемость и другие уголовно-правовые последствия опре-

деляются только этим кодексом. Исходя из этого п/п. 8.6.4 Закона № 2181 не может устанавливать уголовную ответственность.

Тем не менее, уголовная ответственность за отчуждение имущества, находящегося в налоговом залоге, без согласования с налоговой инспекцией может быть применена. Как разъяснено в постановлении Пленума Верховного Суда Украины № 15 от 08.10.2004 г. [72], в данном случае виновное лицо привлекается к уголовной ответственности за злоупотребление властью или служебным положением по ст. 364 УК, а не за уклонение от уплаты налогов (ст. 212 УК). Злоупотребление властью или служебным положением при самом неблагоприятном исходе наказывается лишением свободы на срок от 5 до 8 лет, уклонение от уплаты налогов – от 5 до 10 лет с конфискацией имущества.

Кроме того, в случае нарушения порядка проведения операций с заложенными активами, налоговый орган может применить административный арест к активам плательщика.

Необходимо обратить внимание также на то, что несмотря на присутствие в ст. 1 Указа [52] нормы о том, что за расходование наличности из выручки от реализации продукции (работ, услуг) и других кассовых поступлений (кроме средств, полученных из касс учреждений банков) на выплаты, связанные с оплатой труда (за исключением экстренных (безотлагательных) обстоятельств), при наличии налоговой задолженности взыскивается штраф в размере осуществленных выплат, на практике он уже не взимается. С 14 февраля 2005 г. вступило в силу новое Положение о ведении кассовых операций в национальной валюте в Украине [74], которое уже не содержит запрета на расходование наличности из выручки в случае наличия налоговой задолженности и поскольку Указ [52] предусматривает ответственность за нарушение норм по обращению наличности в национальной валюте, которые устанавливаются Национальным банком, его штрафы не могут применяться при отсутствии нарушения норм, установленных НБУ [197].

**Налоговое поручительство.** По договору налогового поручительства банк-поручитель обязуется отвечать перед налоговым органом за надлежащее выполнение плательщиком налогов обязанностей по погашению его налогового обязательства или налогового долга. Налоговый орган обязан отказаться от права налогового за-

лога активов налогоплательщика в случае, когда банк-резидент поручается за него.

В случае невыполнения плательщиком обязанностей по погашению налогового обязательства или налогового долга банк-поручитель принимает на себя ответственность за такое погашение в таком же объеме, как и плательщик.

Банк-поручитель, который выполнил обязательство по погашению налогового обязательства или налогового долга налогоплательщика, имеет право регрессного требования к нему в размере выплаченной суммы.

Договор налогового поручительства вступает в силу после его ведомственной регистрации в налоговом органе по местонахождению (месту налоговой регистрации) налогоплательщика, которая осуществляется на основании предоставления налоговому органу нотариально удостоверенного договора поручительства. Налоговый орган обязан выдать налогоплательщику в течение одного рабочего дня, следующего за днем получения договора поручительства, справку о регистрации такого договора, на основании которой активы налогоплательщика считаются освобожденными из-под налогового залога.

Договор налогового поручительства заключается между должником и банком-поручителем.

Существуют и другие случаи налогового поручительства. Например, зарегистрированный плательщик налога на добавленную стоимость при ввозе товаров на территорию Украины имеет право не уплачивать ввозной НДС на таможене деньгами, а выдать на сумму этого НДС авалированный банком налоговый вексель. Как правило, срок погашения по векселю не должен превышать 30 дней. Если плательщик не погашает вексель в срок, то сумма по векселю может быть взыскана налоговыми органами с банка-авалиста, но, очевидно, в судебном порядке.

Кроме финансовых санкций, за нарушения в сфере налогообложения к плательщикам могут быть применены меры административного характера к которым относится административный арест активов. Порядок применения административного ареста активов плательщиков налогов утвержден приказом ГНАУ [94].

**Административный арест активов** заключается в запрещении совершать налогоплательщиком любые действия в отношении своих активов, которые подлежат такому аресту, кроме действий по их охране, хранению и поддержанию в надлежащем функциональном и качественном состоянии. Смысл административного ареста активов состоит в том, чтобы лишить плательщика возможности сокрыть свое имущество, в том числе путем передачи права собственности на него другим лицам.

Арест может быть наложен на любые активы юридического лица, а для физического лица – на любые его активы, кроме не подлежащих аресту в соответствии с законодательством<sup>17</sup>.

*Субъектами административного ареста активов* являются:

- 1) орган налоговой службы – иные контролирующие органы не могут осуществлять административный арест активов;
- 2) налогоплательщик, которому принадлежат активы;
- 3) третьи лица, во владении, распоряжении или пользовании которых находятся активы налогоплательщика на момент ареста;
- 4) хранители, которым активы налогоплательщика могут быть переданы на хранение после наложения на них ареста.

Существует полный и условный арест активов налогоплательщика.

**Полным арестом активов** признается исключительный запрет плательщику налогов на реализацию прав распоряжения или пользования его активами с их временным изъятием или без такового. При изъятии активов риск, связанный с их хранением или потерей функциональных или потребительских качеств, возлагается на налоговый орган, который принял решение о таком изъятии.

**Условный арест активов** состоит в ограничении налогоплательщика в отношении реализации прав собственности на такие активы, которое заключается в обязательном предварительном получении разрешения руководителя соответствующего налогового органа на осуществление любой операции налогоплательщика с такими активами. Указанное разрешение может быть предоставлено руководителем налогового органа, если по заключению налогового

---

<sup>17</sup> Перечень таких активов содержится в приложении к Закону Украины от 24.03.1998 № 202/98-ВР «О государственной исполнительной службе» [21].

управляющего осуществление отдельной операции налогоплательщиком не приведет к увеличению его налогового долга или к уменьшению вероятности его погашения.

Помимо оснований для возникновения основные *отличия административного ареста активов от налогового залога* состоят в следующем:

1) при налоговом залоге плательщик может пользоваться своими основными фондами без согласования с налоговым органом, а при аресте – только с согласия налогового органа;

2) при налоговом залоге плательщик может отчуждать товары и готовую продукцию за денежные средства по ценам не ниже обычных, а при аресте – не может;

3) при налоговом залоге возникает приоритет налогового органа на удовлетворение его требований за счет стоимости этого имущества, а при аресте – не возникает.

Таким образом, налоговый залог в меньшей мере ограничивает свободу плательщика и рассчитан на обеспечение прав государства при возможном последующем обращении взыскания на имущество плательщика.

Арест активов может быть применен в случае таких *обстоятельств*:

1) налогоплательщик предпринимает действия, направленные на сокрытие своего имущества:

а) налогоплательщик нарушает правила отчуждения активов, находящихся в налоговом залоге;

б) налогоплательщик, который получил налоговое уведомление или имеет налоговый долг, осуществляет действия по переводу активов за границу Украины, их сокрытию или передаче другим лицам;

2) налогоплательщик предпринимает действия относительно собственного сокрытия – физическое лицо, имеющее налоговый долг, выезжает за границу;

3) имеются достаточные основания полагать, что налогоплательщик скрывает объекты налогообложения:

а) налогоплательщик отказывается от проведения документальной проверки при наличии законных оснований для ее прове-

дения или от допуска должностных лиц налогового органа к обследованию помещений, которые используются для получения доходов или связаны с получением других объектов налогообложения, электронных контрольно-кассовых аппаратов, компьютерных систем, которые применяются для расчетов за наличные или с использованием карточек платежных систем, весокассовых комплексов, систем и средств штрихового кодирования;

б) отсутствуют свидетельства о государственной регистрации субъекта предпринимательской деятельности, специальные разрешения (лицензии) на ее осуществление, торговые патенты, сертификаты соответствия электронных контрольно-кассовых аппаратов, компьютерных систем;

в) отсутствует регистрация лица в качестве налогоплательщика в органе государственной налоговой службы, если такая регистрация согласно закону является обязательной;

4) налогоплательщик, получивший налоговое уведомление или имеющий налоговый долг, признан неплатежеспособным по обязательствам иным, нежели налоговые, кроме случаев, когда в отношении такого налогоплательщика введен мораторий на удовлетворение требований кредиторов в связи с возбуждением в отношении него производства по делу о банкротстве.

Последний случай на практике неприменим в виду признания плательщика налогов неплатежеспособным только через процедуру банкротства. А при проведении процедуры банкротства, во-первых, в соответствии с преамбулой Закона №2181 нормы этого Закона не действуют, во-вторых, мораторий на удовлетворение требований кредиторов вводится в обязательном порядке.

Отсутствие плательщика по юридическому адресу не является основанием для применения административного ареста, хотя на практике такие случаи имели место. При этом такое отсутствие трактовалось как препятствование со стороны плательщика проведению проверки. И плательщикам приходилось через суд отменять подобные решения налоговых инспекций, при этом ГНАУ в этом случае приняла позицию налогоплательщика.

Следует отметить, что не всегда арест активов применяется в отношении конкретного субъекта. Имеются также случаи при-

менения ареста в отношении конкретных объектов (активов), при этом налоговый орган может и не располагать сведениями об их собственнике.

Такой арест активов может быть также применен к товарам:

1) которые изготавливаются, хранятся, перемещаются или реализуются с нарушением правил, определенных таможенным законодательством или законодательством по вопросам налогообложения акцизным сбором;

2) которые продаются с нарушением порядка, определенного законодательством.

Безсубъектный арест активов предваряет их временное задержание. В этих случаях служебные лица органов налоговой милиции составляют протокол, который должен содержать:

1) сведения о причинах задержания со ссылкой на нарушение конкретной законодательной нормы;

2) описание активов, их родовых признаков и количества;

3) сведения о лице (лицах), у которого были изъяты товары (при их наличии);

4) перечень прав и обязанностей таких лиц, которые возникают в связи с изъятием.

На основании сведений, указанных в протоколе, руководитель налогового органа (его заместитель) имеет право принять решение о наложении ареста на активы или отказать путем непринятия такого решения. Решение о наложении ареста активов должно быть принято до 24 часов рабочего дня, следующего за днем составления протокола о временном задержании активов, а если в соответствии с законодательством налоговый орган прекращает работу ранее, то такой срок заканчивается в момент окончания работы. В случае, когда решение об аресте активов не принимается в течение указанного срока, активы считаются освобожденными из режима временного задержания.

По предоставлению соответствующего подразделения налоговой милиции руководитель налогового органа (его заместитель) может принять решение о применении ареста активов налогоплательщика (кроме ареста в виде приостановления операций по счетам).

Арест может быть наложен на активы сроком *до 96 часов* с момента подписания соответствующего решения руководителем

налогового органа (его заместителем). Указанный срок не может быть продлен в административном порядке, в том числе по решению других государственных органов, за исключением случаев, когда владелец арестованных активов не установлен (не выявлен), – в этом случае такие активы находятся под режимом административного ареста в течение срока, определенного законодательством для признания их бесхозными, или в случае, когда такие активы являются скоропортящимися, – в течение предельного срока, определенного законодательством, после которого они подлежат продаже по процедуре, установленной для продажи заложенных активов.

Следует указать на то, что формулировки Закона № 2181 применительно к этой ситуации несколько устарели. Во-первых, с 01.01.2004 г. согласно ст. 335 ГК не требуется предпринимать особые действия для признания имущества бесхозным, кроме признания бесхозным недвижимого имущества. Бесхозным считается имущество, которое не имеет собственника или собственник которого неизвестен. Во-вторых, продавать пищевые продукты после того, как истек срок их пригодности, запрещено (ст. 22 Закона [20]).

Руководитель соответствующего налогового органа (его заместитель) имеет право обратиться в суд с представлением о продлении срока ареста активов налогоплательщика при наличии достаточных оснований считать, что освобождение активов из-под административного ареста может угрожать их исчезновением или уничтожением, а суд должен принять соответствующее решение в течение 48 часов от момента получения указанного обращения. Таким образом, представление о продлении срока должно быть вручено суду за 48 часов до окончания ареста. Если на момент рассмотрения дела судом срок ареста закончится, суд должен прекратить производство по делу. В случае продления судом срока административного ареста срок продления не ограничен. Руководитель налогового органа в представлении может указать любой срок, который посчитает нужным. Но в этом случае законодательно не урегулированы действия судьи, в случае его несогласия со сроком, определенным руководителем налогового органа, не понятно, может ли он принимать решение о продлении, указав свой срок продления, или ему следует отказать в удовлетворении представления налогового органа.

Арест активов в виде приостановления операций по счетам налогоплательщика осуществляется по заявлению налогового органа исключительно на основании *решения суда* в порядке, предусмотренном законодательством.

При этом не ясно, ограничен ли арест в виде приостановления операций по счетам изначально сроком в 96 часов или нет.

Арест в виде приостановления операций по счетам является полным арестом, и разрешение на проведение операций по счетам во время него налоговый орган не выдает.

В случае отчуждения плательщиком активов, находящихся под административным арестом, по мнению ГНАУ [164] применяется уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов по ст. 212 УК. Такое утверждение представляется спорным, так как в данной ситуации возможно привлечение к уголовной ответственности только служебных лиц плательщика за злоупотребление властью или служебным положением по ст. 364 УК, или признание сделки недействительной на основании ст. 208 ХК.

Согласно п/п. 9.4.1 Закона № 2181 при наложении ареста на активы плательщика исполнитель решения об аресте организует изъятие оригиналов первичных финансово-хозяйственных и бухгалтерских документов. Однако после 16.02.2005 г. в связи со вступлением в силу Закона [47] ГНАУ указала, что исполнитель может организовывать только изъятие копий первичных документов [183]. По всей видимости, такое ограничение связано с изменением п. 9 ст. 11 Закона [8], согласно которой теперь при проведении проверок органы налоговой службы могут изымать у плательщиков только копии документов. Однако, административный арест проверкой не является, поэтому распространение на него этого ограничения является спорным.

### 4.10. Взыскание налогового долга

Взыскание налогового долга применяется налоговыми органами в случае неисполнения налогоплательщиком налогового требования в добровольном порядке.

В отличие от применяющегося во многих странах судебного порядка взыскания имущества в счет уплаты налогового долга Украина пошла по другому пути. Имущество взыскивается налоговыми органами в административном порядке. Это достаточно разумно. Так, если плательщик согласен с тем, что он должен уплатить определенную сумму налогов, то есть его налоговое обязательство является согласованным, то нет необходимости загружать и без того перегруженные суды делами о взыскании имущества. Если же плательщик не согласен с суммой доначисленного налоговым органом налогового обязательства, то он может обжаловать в суд такое доначисление. Таким образом, пока суд не примет решение, налоговое обязательство будет оставаться несогласованным, и взыскание на имущество плательщика налагаться не будет.

В то же время встречаются случаи, когда судебные органы Украины считают, что взыскание налогового долга может производиться только в судебном порядке, при этом они ссылаются на п/п. 3.1.1 Закона № 2181, согласно которому активы плательщика налогов могут быть принудительно взысканы в счет погашения его налогового долга исключительно по решению суда. Такая ссылка, по нашему мнению, не вполне корректна. Дело в том, что согласно п/п. 1.6 Закона № 2181 принудительное взыскание – это обращение взыскания на активы плательщика налогов в счет погашения его налогового долга, без предварительного согласования его суммы таким плательщиком налогов. Такое определение не вполне удачно, поскольку налоговым долгом в соответствии с п/п. 1.3 Закона № 2181 является согласованное налоговое обязательство плательщика, не уплаченное в срок, исходя из чего несогласованный налоговый долг по Закону № 2181 невозможен. Но при неформальном подходе ясно, что в п/п. 3.1.1 Закона № 2181 имеется в виду взыскание сумм налогов, которые не были согласованы с плательщиком налогов. Именно это взыскание называется принудительным, и именно оно возможно только по решению суда. Скорее всего, в п/п. 3.1.1 подразумеваются случаи, когда суд сам устанавливает сумму налоговых обязательств плательщика (если плательщик – физическое лицо или должностные лица плательщика – юридического лица обвинены в уклонении от уплаты налогов).

Если органы налоговой службы заявляют в уголовном производстве гражданский иск о взыскании с преступника суммы нанесенного государству ущерба и суд этот иск удовлетворяет, то преступник возмещает сокрытую сумму налогов (сборов), а также сумму финансовых санкций. Если он этого не делает в добровольном порядке, то взыскание осуществляется через государственную исполнительную службу.

При этом ст. 212 УК предусмотрено, что если лицо впервые совершило уклонение от уплаты налогов в размере, не превышающем 5000 необлагаемых минимумов, и уплатило сокрытую сумму налогов (сборов), а также сумму финансовых санкций, то оно освобождается от уголовной ответственности. При буквальном прочтении данной нормы складывается впечатление, что должностное лицо в этом случае должно фактически уплатить сумму налогов за юридическое лицо. Однако, по всей видимости, речь в данном случае идет о том, что должностное лицо должно выполнить свою обязанность и осуществить соответствующий платеж за счет юридического лица. Обычно на практике эту норму понимают именно таким образом.

*Источниками погашения налогового долга налогоплательщика по решению органа взыскания являются любые активы налогоплательщика (его филиалов, отделений, других обособленных подразделений), кроме:*

1) имущества налогоплательщика, предоставленного им в залог другим лицам, если такой залог был должным образом зарегистрирован в государственных реестрах залогов до момента возникновения права налогового залога;

2) активов, принадлежащих на правах собственности другим лицам, к которым, в частности, относится:

*а) имущество, переданное налогоплательщику в лизинг (аренду), на хранение (ответственное хранение), а также ломбардное хранение, на комиссию (консигнацию); давальческое сырье, предоставленное предприятию для переработки, кроме его части, которая предоставляется налогоплательщику в качестве оплаты за такие услуги, а также активы других лиц, принятые налогоплательщиком в залог или заклад, доверительное и любые другие виды агентского управления;*

б) имущественные права других лиц, предоставленные налогоплательщику во временное пользование или распоряжение, а также неимущественные права других лиц, в том числе права интеллектуальной (промышленной) собственности, переданные в пользование такому налогоплательщику без права их отчуждения;

в) денежные средства других лиц, предоставленные налогоплательщику в доверительное управление;

д) денежные средства кредитов или ссуд, предоставленных плательщику налогов кредитно-финансовым учреждением, которые учитываются на кредитных счетах, открытых в пользу такого плательщика налогов, а также суммы аккредитивов, выставленных на имя плательщика налогов, но не открытых, до момента такого открытия;

3) имущество налогоплательщика, которое не подлежит свободной продаже, в т. ч:

а) имущество, включаемое в состав целостных имущественных комплексов государственных предприятий, которые не подлежат приватизации;

б) активы, свободное обращение которых запрещено или ограничено в соответствии с законодательством (оружие, наркотики и т. п.). В случае, когда предпринимательская деятельность по продаже активов подлежит лицензированию (например, лекарственные средства) в соответствии с законом, покупателями таких активов могут быть лишь лица, получившие соответствующую лицензию;

4) денежные средства других лиц, предоставленные налогоплательщику в виде вклада (депозита) в сумме, которая превышает сумму собственного капитала банка, небанковского финансового учреждения.

Кроме вышеперечисленного, Закон № 2181 предусматривает также невозможность использования в качестве источника погашения налогового долга собственные денежные средства юридического лица, которые используются для выплат задолженности по основной заработной плате за фактически отработанное время физическим лицам, пребывающим в трудовых отношениях с таким юридическим лицом. Но установление размера суммы и порядка

применения этой нормы было поручено Кабинету Министров Украины, что им сделано не было, в связи с чем данная норма является недействующей, о чем сообщила ГНАУ в своем письме [150].

При этом взыскание налагается как на имущество физического лица – субъекта предпринимательской деятельности, используемое в его предпринимательской деятельности, так и на не используемое.

Взыскание средств и продажа других активов налогоплательщика осуществляются не ранее тридцатого календарного дня с момента направления ему второго налогового требования.

Закон № 2181 предусматривает взыскание безналичных средств путем направления банку (банкам), обслуживающему налогоплательщика, платежного требования на сумму налогового долга. Однако данная норма не действует, о чем сообщил Национальный банк Украины в своем письме [194]. Дело в том, что согласно ст. 20 Закона Украины [30] взыскатель имеет право инициировать перевод безналичных денежных средств исключительно на основании определенных законом исполнительных документов в случаях, предусмотренных законом. Однако несмотря на то, что в п/п. 7.2.1 Закона № 2181 решения ГНАУ называются исполнительными документами, соответствующие изменения в Закон [21] внесены не были. Поэтому НБУ считает, что банки не имеют права выполнять платежные требования налоговых органов на беспорочное списание. Кроме того, с 01.01.04 г. вступил в силу ГК Украины, согласно ст. 1071 которого денежные средства могут быть списаны со счета клиента без его распоряжения на основании решения суда, а также в случаях, установленных договором между банком и клиентом. В связи с этим НБУ внес соответствующие изменения в Инструкцию [75] и в Положение [195]. Таким образом, на сегодняшний день, органы ГНС лишены возможности списывать в беспорочном порядке денежные средства со счетов клиентов, хотя ГНАУ с таким подходом не согласна [156].

Взыскание наличных средств осуществляется в порядке [67], согласно которому наличные средства, выявленные налоговым органом в кассе, в том числе ящике электронного контрольно-кассового аппарата и других местах хранения, с согласия налогоплательщика направляются в счет погашения его налогового долга. Согласие

плательщика выражается в том, что он подписывает акт о направлении наличности в счет погашения налогового долга плательщика налогов. Если плательщик не хочет расстаться с наличностью, то он отказывается подписывать этот акт, и тогда налоговые органы не имеют права изымать его наличность.

Остальные активы налогоплательщика подлежат продаже на биржевых торгах, на целевых биржевых и внебиржевых аукционах, на комиссионных условиях через организации розничной торговли, а также путем приватизации.

На товарных биржах подлежат продаже активы, которые могут быть сгруппированы и стандартизированы (например, 3 тонны муки высшего сорта, 5000 литров бензина А-95 и т. п.). Перечень бирж, которые могут проводить такие торги, определяется центральным налоговым органом на конкурсных началах.

Ценные бумаги подлежат продаже на фондовой бирже или на целевых аукционах, которые проводятся товарными биржами, имеющими соответствующее разрешение Государственной комиссии по ценным бумагам и фондовому рынку на право обращения ценных бумаг.

Быстропротящиеся продовольственные товары, а также другие товары, объемы которых не являются достаточными для организации публичных торгов, подлежат продаже за денежные средства на комиссионных условиях через организации розничной торговли, определенные налоговым органом на конкурсных началах.

В случае, когда продажа подлежит целостный имущественный комплекс предприятия, активы которого находятся в государственной или коммунальной собственности, если в соответствии с законодательством по вопросам приватизации для отчуждения активов предприятия нужно предварительное согласие органа приватизации или другого государственного органа, уполномоченного осуществлять управление корпоративными правами, продажа активов такого предприятия организуется по представлению соответствующего налогового органа региональным органом приватизации с соблюдением норм законодательства по вопросам приватизации. При этом другие способы приватизации, кроме денежной, не разрешаются.

Другие товары, объекты движимого или недвижимого имущества, а также целостные имущественные комплексы предприятий подлежат продаже за денежные средства исключительно на *целевых аукционах*, которые организуются по представлению соответствующего налогового органа на биржах, определенных центральным налоговым органом. В случае, когда на территории района или города, где находятся реализуемые активы налогоплательщика, отсутствует товарная биржа, определенная центральным налоговым органом, налоговый орган организует отдельный внебиржевой аукцион.

Налогоплательщик не позднее, чем на 30 календарный день с момента получения им второго налогового требования самостоятельно определяет состав и очередность продажи своих активов исходя из принципов сохранения целостности имущественного комплекса, который обеспечивает ведение его основной производственной деятельности, и полного погашения суммы налогового долга. Правда, следует отметить, что согласно ст. 23 Закона [39] обременитель (каковым в отношении налогового залога является налоговый орган), самостоятельно определяет движимое имущество, на которое обращается взыскание, если предметом обременения являются несколько вещей. Но на практике налоговые органы эту норму не применяют.

Для определения начальной цены описанных активов проводится независимая оценка по инициативе и за счет налогоплательщика.

Если налогоплательщик в установленные сроки самостоятельно не определил активы для продажи или налоговый управляющий решает, что налогоплательщик определяет для продажи активы, обычная цена которых является заведомо ниже, чем сумма налогового долга, такой налоговый управляющий обязан самостоятельно определить в присутствии налогоплательщика (его должностных лиц) состав активов, подлежащих продаже, исходя из принципов сохранения целостности имущественного комплекса и с учетом того, что обычная (оценочная) стоимость таких активов не должна превышать двукратного размера налогового долга.

Такое решение налогового управляющего может быть обжаловано в порядке, определенном для обжалования решений нало-

гового органа относительно определения сумм налоговых обязательств.

В случае, когда налогоплательщик самостоятельно в течение 3-х дней не определил оценщика и его активы подлежат описи по решению налогового управляющего, он на конкурсных началах привлекает субъекта оценочной деятельности, имеющего соответствующий сертификат, и заключает с ним договор на проведение оценки.

Для продажи активов на *товарных биржах* налоговый орган заключает соответствующий договор с брокером (брокерской конторой), который совершает действия по продаже активов по поручению налогового органа на условиях наилучшего ценового предложения.

В случае продажи активов на *внебиржевом аукционе* непосредственным продавцом выступает налоговый орган, а в случае продажи через организации розничной торговли налоговый орган выступает комитентом.

Если покупатели не проявляют желания покупки активов по начальной цене, то в ходе торгов возможно снижение цены активов до 50 – 54% их начальной цены.

Организация розничной торговли, брокер (брокерская контора) или организатор аукциона (торгов), которые заключили соответствующее соглашение (договор) с налоговым органом или региональным отделением Фонда государственного имущества на реализацию описанных активов, перечисляют средства, полученные от такой продажи (кроме сумм, использованных на покрытие расходов согласно договору о реализации), на специальный распределительный счет, открываемый в управлении Государственного казначейства по месту регистрации налогоплательщика, не позднее следующего рабочего дня после даты получения средств от покупателя. Государственное казначейство уведомляет об этом налоговый орган. Налоговый орган направляет Государственному казначейству справку о распределении поступивших на счет средств. В справке указываются суммы, использованные на покрытие расходов согласно договору о реализации активов, а именно – транспортных расходов, услуг экспертов и т. п., суммы долга по видам налогов, сборов (обязательных платежей), суммы пени, штрафных санкций, а также

полное название получателя средств и его идентификационный код, название и код учреждения банка или органа Государственного казначейства, где открыт счет получателя, номер счета. На основании данных справки Государственное казначейство не позднее следующего рабочего дня после ее получения распределяет средства от реализации описанных активов.

В случае, когда сумма средств, полученная по результатам продажи части активов налогоплательщика, является недостаточной для погашения его налогового долга, разница покрывается путем дополнительной продажи его активов, которая проводится не ранее 30 календарных дней после начала проведения предыдущей продажи.

В случае, когда мероприятия по продаже активов налогоплательщика по решению органа взыскания не привели к полному погашению суммы налогового долга, дополнительным источником его погашения органом взыскания может быть определена продажа активов налогоплательщика, предварительно переданных им во временное пользование или распоряжение другим лицам в соответствии с нормами гражданско-правовых договоров или сумма задолженности других лиц перед налогоплательщиком, право требования которой переводится на орган взыскания, включая право на получение основной суммы депозита или кредита, а также дохода по ним.

К активам, предварительно переданным налогоплательщиком во временное пользование или распоряжение другим лицам по гражданско-правовым договорам относятся активы, переданные:

- 1) во временное пользование по договору имущественного найма (аренды), в том числе активы, сданные в поднаем (субаренду);
- 2) в бесплатное пользование;
- 3) в заем;
- 4) гражданам или субъектам хозяйствования во временное пользование;
- 5) на комиссию;
- 6) на ответственное хранение.

Активы, которые определены для продажи в счет погашения налогового долга, описываются и оцениваются.

Налогоплательщику запрещается осуществлять любые действия в отношении описанных активов, кроме действий по их охране, хранению и поддержанию в надлежащем функциональном и качественном состоянии.

Лицо, получившее во временное пользование или распоряжение активы, может осуществлять все действия, предусмотренные условиями договора в отношении этого имущества.

Продажа активов налогоплательщика, находящихся во временном пользовании или распоряжении, осуществляется налоговыми органами с отсрочкой передачи активов в собственность покупателю до окончания срока действия предыдущего договора, о чем обязательно указывается в соответствующем договоре купли-продажи.

Дополнительным источником погашения налогового долга за счет активов, предварительно переданных налогоплательщиком во временное пользование или распоряжение другим лицам, являются также средства, размещенные налогоплательщиком, имеющим налоговый долг, на вкладных (депозитных) счетах в банках и других финансовых учреждениях. Однако их взыскание сейчас невозможно по тем же причинам, по которым нельзя взыскать денежные средства с текущих счетов налогоплательщиков.

На налоговый орган как орган взыскания могут переводиться все виды дебиторской задолженности, а именно:

- ✦ дебиторская задолженность от продажи готовой продукции, товаров, работ и услуг;
- ✦ дебиторская задолженность работников, акционеров перед предприятием;
- ✦ другие виды дебиторской задолженности.

Опись дебиторской задолженности осуществляется по первоначальной стоимости дебиторской задолженности, которая отражается в бухгалтерском учете налогоплательщика, без проведения независимой оценки.

Перевод плательщиком налогов прав требования долга (дебиторской задолженности), вытекающих из его отношений с дебитором, на орган взыскания осуществляется на основе договора перевода права на получение суммы задолженности других лиц

перед налогоплательщиком (договора уступки права требования), заключенного в письменной форме между налогоплательщиком и налоговым органом. В договоре обязательно указывается, что налогоплательщик уступает налоговому органу свое право денежного требования к дебитору в счет погашения налогового долга.

Правда, не совсем ясно, что будет, если плательщик откажется заключить такой договор с налоговым органом. Учитывая, что не существует прямого указания закона на обязательность заключения такого договора, на основании ч. 3 ст. 179 Хозяйственного кодекса Украины, можно сделать вывод о том, что за такой отказ ответственность не наступает.

Если же плательщик договор все же заключает, то такая дебиторская задолженность продолжает оставаться активом налогоплательщика, имеющего налоговый долг, до факта ее продажи налоговым органом. До этого момента платежи в погашение такой задолженности продолжают поступать на счета налогоплательщика и немедленно направляются в счет погашения налогового долга.

Налоговый долг погашается перед погашением налоговых обязательств, которые не являются налоговым долгом, в порядке календарной очередности его возникновения, а в случае одновременного его возникновения по разным налогам, сборам (обязательным платежам) – в равных пропорциях.

### 4.11. Сроки давности

Налоговый орган имеет право самостоятельно определить сумму налоговых обязательств налогоплательщика не позднее окончания 1095 дня, следующего за последним днем предельного срока предоставления налоговой декларации, а в случае, когда такая налоговая декларация была предоставлена позднее – за днем ее фактического предоставления. Если в течение указанного срока налоговый орган не определяет сумму налоговых обязательств, налогоплательщик считается свободным от такого налогового обязательства, а спор, касающийся такой декларации, не подлежит рассмотрению ни в административном, ни в судебном порядке.

Налоговое обязательство может быть начислено или производство по делу о взыскании такого налога может быть начато без соблюдения срока давности в случаях когда:

а) налоговая декларация за период, когда возникло налоговое обязательство, не была подана;

б) судом установлено совершение преступления должностными лицами налогоплательщика или физическим лицом – налогоплательщиком по умышленному уклонению от уплаты налогового обязательства. Следует иметь в виду, что это условие не выполняется (то есть нельзя говорить, что судом установлено совершение преступления должностными лицами налогоплательщика или физическим лицом – налогоплательщиком), когда уголовное дело прекращается по так называемым нереабилитирующим основаниям: например вследствие окончания срока давности привлечения лица к уголовной ответственности.

В то же время не по всем налогам предусмотрена подача декларации. К числу последних, в частности, относятся государственная пошлина и плата за торговый патент. По таким налогам сроки давности не применяются, если они не установлены непосредственно в законах по этим налогам [153]. Не применяется срок давности и в отношении финансовых санкций, которые не отражаются в декларациях [151].

В качестве примера применения срока давности, устанавливаемого в других законах, можно привести налог на землю, уплачиваемый гражданами. Так, ст. 18 Закона «О плате за землю» предусмотрено, что плательщики, своевременно не привлеченные к уплате земельного налога, уплачивают налог не более чем за два предыдущих года. Пересмотр неправильно начисленного налога, взыскание или возврат его плательщику допускаются не более чем за два предыдущих года. Таким образом, для граждан, уплачивающих налог на землю, применяется специальный двухлетний срок давности, установленный в Законе «О плате за землю».

Это же касается и граждан – плательщиков налога с владельцев транспортных средств. Только в этом случае в соответствии со ст. 6 Закона «О налоге с владельцев транспортных средств и других самоходных машин и механизмов» срок давности составляет не 2, а 3 года.

К сожалению, в Законе № 2181 не говорится о возможности применения сроков давности во взаимоотношениях с другими контролирующими органами: таможенными органами и Пенсионным фондом Украины. Получается, что эти органы могут определить сумму налогового обязательства плательщика безотносительно к тому, прошло 1095 дней с момента подачи декларации или нет. На это указывал и Государственный комитет по вопросам регуляторной политики и предпринимательства [137].

Отсчет срока давности приостанавливается на любой период, в течение которого налогоплательщик пребывает за границей Украины, если такой период является непрерывным и равняется или превышает 180 дней.

В случае когда налоговое обязательство было начислено налоговым органом до окончания срока давности, налоговый долг, возникшей в связи с отказом в самостоятельном погашении налогового обязательства, может быть взыскан в течение следующих 1095 календарных дней со дня согласования налогового обязательства. Если платеж взыскивается по решению суда, сроки взыскания устанавливаются до полного погашения такого платежа или до признания долга безнадежным.

Хотя в Законе № 2181 говорится о невозможности взыскания суммы после истечения 1095 дней только случае, когда налоговое обязательство было начислено налоговым органом, на практике взыскание прекращается и если налоговое обязательство было определено самим плательщиком в налоговой декларации [163].

Следует отметить, что если для начисления финансовых санкций, в том числе пени за нарушение расчетов во внешнеэкономической деятельности, срок давности не действует, то при взыскании он применяется. То есть взыскать по прошествии 1095 дней после согласования суммы финансовых санкций нельзя.

Заявления на возврат излишне уплаченных налогов, сборов (обязательных платежей) или на их возмещение в случаях, предусмотренных налоговыми законами, могут быть поданы не позднее 1095 дня, следующего за днем осуществления переплаты или получения права на возмещение. В то же время согласно п. 7.3 Инструкции [80] излишне уплаченные суммы платежей, которые

учитываются в лицевых счетах плательщиков более 1095 дней без движения (отсутствуют начисление или уменьшение и уплата), при условии отсутствия заявления плательщика о возврате зачисляются в бюджет. При этом для ситуаций с движением по счетам Закон № 2181 исключений не предусматривает. 25.04.03 г. ГНАУ утвердила обобщающее налоговое разъяснение [101], в котором предписала списывать переплату, «провисевшую» более 1095 дней. Никакой привязки к движению по счетам в этом разъяснении ГНАУ уже не было. Остается только загадкой, почему же ГНАУ до сих пор не приведет в соответствие с Законом № 2181 Инструкцию [80].

Ошибки, выявленные плательщиком самостоятельно, могут быть исправлены, если не прошло 1095 дней с момента их совершения. В то же время не является ошибкой, когда покупатель товара не включил НДС в налоговый кредит по причине отсутствия у него налоговой накладной. В этом случае полное право на налоговый кредит у него возникнет только при получении налоговой накладной, даже если она придет с опозданием.

Предельные сроки для предоставления налоговой декларации, заявлений о пересмотре решений контролирующих органов, заявлений о возврате излишне уплаченных налогов, сборов (обязательных платежей) подлежат продлению руководителем налогового органа (его заместителем) по письменному запросу налогоплательщика, если такой налогоплательщик – физическое лицо или должностное лицо юридического лица в течение указанных сроков:

- 1) находился за пределами Украины;
- 2) находился в плавании на морских судах за границей Украины в составе команды (экипажа) судов;
- 3) находился в местах лишения свободы по приговору суда;
- 4) имел ограниченную свободу передвижения в связи с заключением или пленом на территории других государств или в силу других обстоятельств непреодолимой силы, подтвержденных документально;
- 5) был признан по решению суда без вести пропавшим или находился в розыске в случаях, предусмотренных законодательством.

Данное правило действует для юридических лиц в случае, когда в течение предельных сроков, установленных законодатель-

ством, такое юридическое лицо не имело других должностных лиц, уполномоченных в соответствии с законодательством начислять, взыскивать и вносить в бюджет налоги, сборы (обязательные платежи), а также вести налоговый учет и отчетность.

### 4.12. Списание безнадежного налогового долга

Списание безнадежного налогового долга является одним из оснований прекращения обязанности по уплате налога. Подлежат списанию безнадежный налоговый долг, в том числе пеня, начисленная на такой налоговый долг, а также штрафные санкции.

Согласно п/п. 18.2.1 Закона № 2181 под термином «безнадежный» следует понимать:

1) налоговый долг, который фактически невозможно взыскать:  
а) налоговый долг плательщика, признанного в установленном порядке банкротом, требования к которому не были удовлетворены в связи с недостаточностью активов банкрота;

б) налоговый долг физического лица, которое:

- ✦ признано в судебном порядке безвестно отсутствующим или умершим, в случае недостаточности имущества, на которое может быть наложено взыскание в соответствии с законодательством;
- ✦ умерло, в случае недостаточности имущества, на которое может быть направлено взыскание в соответствии с законодательством. Эта норма противоречит ч. 4 ст. 9 Закона [17], согласно которой обязанность физического лица по уплате налога прекращается со смертью плательщика независимо от наличия у него имущества, на которое может быть направлено взыскание в соответствии с законодательством. Но в этом случае приоритет следует отдать более поздней норме Закона № 2181;

в) налоговый долг юридического лица, который остается непогашенным после его ликвидации. Согласно п. 12.3 Закона № 2181 такой долг считается безнадежным и подлежит списанию в порядке, определенном Кабинетом Министров Украины, который КМУ еще не установил.

2) налоговый долг, взыскание которого физически может быть и возможно, но государство добровольно отказывается от его взыскания:

а) налоговый долг физического лица, которое свыше 720 дней находится в розыске;

б) налоговый долг юридических и физических лиц, в отношении которого истек срок исковой давности, установленный Законом № 2181;

в) налоговый долг юридических или физических лиц, который возник в результате обстоятельств непреодолимой силы (форс-мажорных обстоятельств, например: стихия, действие общественно-врага, объявленная и не объявленная война, угроза войны, террористический акт, блокада, революция, мятеж, восстание, массовые беспорядки, общественная демонстрация, молния, пожар, буря, наводнение, землетрясение, нагромождение снега или гололед, взрыв и тому подобное), то есть произошедшие не по вине налогоплательщика и которые невозможно предупредить какими-либо мероприятиями при условии, что данные обстоятельства непосредственно повлияли на своевременное выполнение налоговых обязательств.

Такой факт непреодолимой силы подтверждается:

- ✦ Торгово-промышленной палатой Украины – о наступлении обстоятельств непреодолимой силы или стихийного бедствия на территории Украины;
- ✦ уполномоченными органами другого государства – в случае наступления обстоятельств непреодолимой силы или стихийного бедствия на территории такого государства;
- ✦ решениями Президента Украины о вводе чрезвычайной экологической ситуации в отдельных местностях Украины, утвержденными Верховной Радой Украины, или решениями Кабинета Министров Украины о признании отдельных местностей Украины пострадавшими от наводнения, засухи, пожара и других видов стихийного бедствия;

2) налоговый долг юридических лиц, признанных фиктивными в соответствии с законом.

Некоторые виды списания налогового долга носят обратимый характер. Так, в случае когда физическое лицо, признанное в судеб-

ном порядке безвестно отсутствующим или умершим, появляется, или физическое лицо, находящееся в розыске свыше 720 дней, разыскано, списанная задолженность таких лиц подлежит восстановлению и взысканию в общем порядке, без соблюдения сроков давности.

В случае списания долга органы взыскания отзывают расчетные документы, которые предусматривают взыскание пени, штрафных санкций и безнадежного налогового долга.

Налоговые органы осуществляют ежеквартально списание безнадежного налогового долга в течение 60 календарных дней, следующих за последним днем отчетного (налогового) квартала. Порядок такого списания утвержден Приказом ГНАУ от 14 марта 2001 г. № 103 ГНАУ [89].

Этим Порядком установлено, что определение сумм безнадежного налогового долга, который подлежит списанию органами государственной налоговой службы, осуществляется:

1) по данным карточек лицевых счетов налогоплательщиков, которые ведутся в органах государственной налоговой службы в установленном порядке, по состоянию на день возникновения безнадежного налогового долга;

2) по данным справки соответствующего контролирующего органа о наличии безнадежного налогового долга на день возникновения безнадежного налогового долга.

Однако не все налоги отражаются в карточках лицевых счетов. К таковым относится, например, налог с доходов физических лиц. Однако и он подлежит списанию у налоговых агентов на основании данных бухгалтерского учета, подтвержденных на дату принятия решения о списании долга актом документальной проверки [180].

*Днем возникновения безнадежного налогового долга* считается:

1) в случае списания налогового долга налогоплательщика, признанного в установленном порядке банкротом, требования к которому не были удовлетворены в связи с недостаточностью активов банкрота – дата принятия судом соответствующего решения. К сожалению, Порядок [89] не уточняет, какого именно решения. Очевидно, имеется в виду решение о ликвидации должника-банкрота, которое выносится в случае, когда у банкрота не осталось

имущества. Решение о возбуждении дела о банкротстве, по нашему мнению, не подходит для данного случая, поскольку если после него списать долг, то органы ГНС перестанут быть кредитором должника и не смогут принимать участие в процедуре банкротства;

2) в случае списания налогового долга физического лица, признанного в судебном порядке безвестно отсутствующим или умершим при недостаточности имущества, на которое может быть взыскано в соответствии с законодательством – дата принятия судом соответствующего решения. В данном случае Порядок [89] пошел на послабление, не предусмотренное Законом. Ведь решение суда выносится независимо от того, имеется ли имущество у физического лица, признанного в судебном порядке безвестно отсутствующим или умершим. Получается, что даже при наличии такого имущества долг физического лица все равно считается безнадежным;

3) в случае списания налогового долга умершего физического лица, при недостаточности имущества, на которое может быть направлено взыскание в соответствии с законодательством – дата подписания акта описи наследственного имущества. Такая формулировка Порядка [89] не вполне корректна, поскольку если лицо умерло, то налоговый долг признается безнадежным фактически только при отсутствии у него имущества;

4) в случае списания налогового долга физического лица, которое свыше 720 дней находится в розыске – дата, определенная по информации соответствующих органов. Однако неясно, каким образом налоговая служба узнает об этих данных и о том, что должник находится в розыске. Пока на соответствующие органы не будет возложена обязанность сообщать органам налоговой службе о лицах, которые свыше 720 дней находятся в розыске, и не будет установлен порядок такого сообщения, эта норма вряд ли будет применяться на практике;

5) в случае списания налогового долга юридических и физических лиц, в отношении которого истек срок давности – дата принятия решения руководителем контролирующего органа. Эта норма Порядка [89] нуждается в дополнительных пояснениях, поскольку дата согласования налогового долга всегда известна и 1095 дней от нее отсчитать нетрудно. Поэтому независимо от даты принятия та-

кого решения и его наличия налоговый долг согласно Закону № 2181 должен быть признан безнадежным по прошествии 1095 дней;

б) в случае списания налогового долга юридических или физических лиц, который возник в результате обстоятельств непреодолимой силы – как правило, следующий день за предельным сроком погашения налоговых обязательств за период, на который приходится дата, указанная в документе, подтверждающем факт непреодолимой силы. Однако в справке ТПП содержится обычно две даты: дата выдачи справки и дата возникновения форс-мажора. В связи с этим ГНАУ в письме [158] указала, что в нем речь идет о дате фактического возникновения форс-мажора.

Списанию подлежит налоговый долг, возникший вследствие форс-мажора. Например, если форс-мажор возник в январе, НДС за январь (при месячном периоде) и налог на прибыль за 1 квартал можно не уплачивать.

Однако существуют и исключения из данного правила, поэтому в настоящее время все налоги по механизму списания безнадежного налогового долга при форс-мажоре делятся на три вида:

1) налоги, расчеты по которым осуществляются предварительно (фиксированный сельскохозяйственный налог, налог на землю, налог с владельцев транспортных средств, единый налог для частных предпринимателей). Правда, ГНАУ в этот список почему-то добавляет коммунальный налог, хотя расчеты по нему предварительными не являются. А вот отсутствие в этом списке платы за торговый патент объяснить трудно;

2) налог с доходов физических лиц, не отраженный в карточках лицевых счетов в ГНИ;

3) все остальные налоги, не попавшие в 1-й или 2-й виды, в том числе налог с доходов физических лиц, доначисленный по результатам документальных проверок.

Безнадежный долг по налогам 1-го вида (кроме единого налога) списывается начиная с налогового долга, возникающего после дня возникновения форс-мажора, и до истечения сроков уплаты последней части этих налогов за соответствующий год (то есть до истечения сроков уплаты за декабрь или IV квартал соответствующего года). В отличие от налогов третьего вида, не подлежит списанию

налоговый долг, существующий на момент возникновения форс-мажора. По единому налогу в принципе действует то же правило, только учитывается не год, в котором возник форс-мажор, а квартал.

По второму виду списывается безнадежный долг за период начиная с месяца, и заканчивая последним месяцем квартала, в котором возник форс-мажор.

По налогам третьего вида списывается налоговый долг, который числился в карточках лицевых счетов на следующий день за предельным сроком погашения налогов за период, в котором возник форс-мажор;

7) в случае списания налогового долга юридических лиц, признанных фиктивными в соответствии с законом – дата признания юридического лица фиктивным в соответствии с законом. Данная норма не должна действовать, так как законодательством не установлен порядок признания юридических лиц фиктивными. Тем не менее, ГНАУ выделяет условные основные признаки фиктивной фирмы [163]:

- ✦ регистрация на потерянный или несуществующий паспорт;
- ✦ фирма не находится по адресу, указанному в учредительных документах;
- ✦ отчетность фирмой не подается;
- ✦ налоги фирмой на уплачиваются.

При выявлении указанных признаков органы государственной налоговой службы подают в хозяйственный суд Украины иск о признании недействительными учредительных документов фиктивных фирм. На основании решения суда о признании недействительными учредительных документов налогоплательщика орган государственной налоговой службы принимает решение о списании безнадежного налогового долга. Желание ГНАУ списать этот долг вполне объяснимо: как правило, у таких фирм не существует имущества, на которое можно было бы обратить взыскание. В то же время ГНАУ отмечает, что: «в случае когда основатель фиктивной фирмы разыскан, списанная задолженность подлежит восстановлению и взысканию в общем порядке, без соблюдения сроков давности».

В ситуациях, связанных с признанием налогового долга безнадежным в силу истечения срока давности или в связи с форс-ма-

жорными обстоятельствами, налогоплательщик обращается в контролирующий орган по месту учета безнадежного налогового долга или по месту своей регистрации (если контролирующим является налоговый орган) с письменным заявлением, в котором указываются суммы налогов, сборов, других платежей, подлежащих списанию.

В остальных случаях контролирующий орган самостоятельно осуществляет процедуры в отношении проведения списания безнадежного налогового долга.

### Контрольные вопросы к теме 4

1. Охарактеризуйте сущность налогового администрирования и его место в системе налогового менеджмента.

2. В чем заключаются основные отличия учета налогоплательщиков – физических и юридических лиц?

3. Охарактеризуйте сущность вторичного учета и перечислите налоги и сборы, по которым он применяется.

4. Как организован учет налоговых платежей в органах государственной налоговой службы?

5. Дайте определение термину «налоговое обязательство» и определите его отличие от термина «налоговый долг».

6. Охарактеризуйте установленные законодательством способы согласования суммы налогового обязательства.

7. В чем заключается сущность и каковы особенности процедуры апелляционного согласования налогового обязательства?

8. Охарактеризуйте особенности судебного обжалования суммы налоговых обязательств.

9. В чем заключается сущность и каковы особенности реализации налогового компромисса?

10. Опишите основные отличия рассрочки и отсрочки налоговых обязательств.

11. Какие виды налоговых уведомлений применяются на практике и в каких случаях они применяются?

12. Что является основанием и каков порядок отзыва налогового уведомления?

13. Охарактеризуйте сущность налоговых требований и их отличие от налоговых уведомлений.

**14.** Какие операции ограничены в случае существования налогового залога активов плательщика?

**15.** В чем заключаются отличия налогового залога от административного ареста активов плательщика?

**16.** Охарактеризуйте процедуру применения административного ареста активов.

**17.** Какой порядок взыскания налогового долга установлен украинским законодательством?

**18.** Какие ограничения существуют в части источников погашения налогового долга по решению органа взыскания?

**19.** Охарактеризуйте формы и способы продажи активов налогоплательщика с целью погашения его налогового долга.

**20.** Опишите особенности применения сроков давности в налогообложении.

**21.** Что представляет собой безнадежный налоговый долг и и какие виды безнадежного долга подлежат списанию?

## ТЕМА 5. НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ

---

### 5.1. Понятие, сущность и принципы налогового контроля

Налоговый контроль занимает особое место в налоговой системе государства, так как он является одной из главных мер обеспечения поступлений налоговых платежей в бюджет.

Поскольку налоги представляют собой обязательные безвозмездные платежи, прямых выгод от государства, связанных с уплатой налоговых платежей, плательщики налогов не получают. Конечно, не вызывает сомнения тот факт, что налоговые платежи оказывают влияние на общее развитие и социальное обеспечение государства, и, как следствие, на благосостояние плательщиков налогов, однако ввиду опосредованности этой связи у них может возникнуть стремление избежать каким-либо образом уплаты налогов. На уровень добровольности перечисления налоговых платежей оказывают влияние многочисленные факторы, в частности: прозрачность налоговой и бюджетной системы государства, величина уплачиваемых налоговых платежей, налоговая культура и т. д. Между тем практика свидетельствует о том, что отдельные налогоплательщики предпринимают действия по уклонению от уплаты налогов в большинстве стран.

В связи с этим в налоговых системах государств предусматриваются мероприятия по контролю за полнотой уплаты плательщиками налоговых платежей в бюджеты и государственные целевые фонды и меры применения ответственности за нарушения налогового законодательства.

Налоговый контроль одновременно носит обеспечительный (охранительный) и предупредительный характер.

*Обеспечительный (охранительный) характер* налогового контроля проявляется в том, что в результате его применения пресекаются мероприятия по уклонению от уплаты налогов и обеспечивается полнота налоговых поступлений в бюджет.

*Предупредительный характер* налогового контроля заключается в стимулировании налогоплательщиков к правильной уплате налогов, поскольку при наличии налогового контроля налогоплательщи-

ки предполагают, что недоплаченные суммы налогов по результатам проверок будут взысканы с финансовыми санкциями в бюджет и, следовательно, уклоняться от налогообложения опасно. То есть посредством налогового контроля повышается уровень «сознательности» налогоплательщиков в отношении обязательности уплаты налоговых платежей в бюджеты и государственные целевые фонды.

В литературе встречаются различные подходы к определению понятия «налоговый контроль», которые можно систематизировать следующим образом.

Большинство специалистов включает в понятие налогового контроля мероприятия по регистрации, учету налогоплательщиков и контролю их действий по вопросу соблюдения налогового законодательства [215, 221, 247, 261]. Ряд авторов относит к налоговому контролю только проведение налоговых проверок или осуществление контрольных действий без включения в них мероприятий по учету налогоплательщиков [207, 243].

Существует также мнение, что в налоговый контроль включается: «наблюдение, мониторинг, получение и обработка информации об отклонениях налоговых поступлений от заданных параметров, анализ и оценка принятых решений в области налогообложения, в том числе нормативных актов, и т. д.» [254, с. 390].

Отсутствует единство подходов и в отношении определения сферы действия налогового контроля, к которой одни специалисты предлагают относить контроль правильности исчисления и уплаты налогов и сборов (обязательных платежей) [215, 221], другие – все виды контроля, осуществляемого налоговыми органами (валютный, административный и т. д.) [235, 244].

Мы считаем, что исходя из общего значения понятия «контроль», все вышеуказанные подходы можно считать в определенной мере правомерными.

Так, согласно определению Большого толкового словаря русского языка одним из значений термина «контроль» является: «наблюдение с целью проверки или надзора; проверка», а термин «контролировать» означает «осуществлять контроль или надзор» [204, с. 452].

Поскольку наблюдение за налогоплательщиками в части исчисления и уплаты налоговых платежей начинается с момента ре-

гистрации в налоговом органе, в понятие налогового контроля, в принципе, могут включаться мероприятия по учету налогоплательщиков и проведению налоговых проверок.

В то же время, по нашему мнению, налоговый контроль правильнее определять исходя из его направленности, то есть объекта контроля, так как понятия «надзор, контроль» предусматривают осуществление активных, волевых действий контролирующих органов по надзору (контролю) за объектом его проведения.

Следует заметить, что в отношении понятия объекта налогового контроля мнения также не совпадают, в частности отдельные авторы к объекту налогового контроля причисляют:

- ✦ правильность исчисления налогового платежа, своевременное и полное его перечисление, совершение прочих действий, непосредственно связанных с исполнением плательщиком своих налоговых обязательств (постановка на учет в органах налоговой службы, составление и предоставление налоговой отчетности и т. д.) [244, с. 11];
- ✦ начисление и уплату в бюджеты и государственные целевые фонды налогов и сборов всеми субъектами предпринимательской деятельности, а также доходы граждан Украины, иностранцев и лиц без гражданства в той части, в которой они выступают плательщиками налогов и сборов [231, с.152];
- ✦ разновидность денежных отношений публичного характера, возникающих в процессе взимания налогов и сборов и привлечения нарушителей налогового законодательства к ответственности [235, с. 20];
- ✦ действия (бездействие) налогоплательщиков, налоговых агентов, плательщиков сборов и иных лиц по уплате (удержанию) налогов и сборов, а также по исполнению иных обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством, которые оцениваются с точки зрения их законности, достоверности и своевременности [243, с. 106].

Наиболее приемлемой представляется подход к определению понятия объекта налогового контроля, изложенный в работе О. Ногиной [243].

Исходя из данного подхода, можно сделать вывод, что налоговый контроль должен состоять в осуществлении контролирующими органами мероприятий по надзору (контролю) за действиями налогоплательщиков, связанными с ведением налогового учета и уплатой налогов и сборов в бюджеты и государственные целевые фонды.

Однако, учитывая то, что в процессе регистрации и учета плательщиков в налоговых органах такие действия не проводятся, причисление их к налоговому контролю представляется не вполне оправданным.

Основными мероприятиями налогового контроля, несомненно, являются налоговые проверки, но, принимая во внимание то, что контрольные мероприятия могут осуществляться также и в иных формах (например, мониторинг финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика в рамках кабинетного аудита) ограничивать налоговый контроль одним лишь проведением налоговых проверок некорректно.

Мониторинг и анализ отклонений сумм поступлений налогов от заданных параметров является одним из направлений функции контроля налоговой системы государственного налогового менеджмента, поэтому смешивать данные понятия нецелесообразно.

Что же касается сферы действия налогового контроля, то, нужно учесть, что она регламентируется налоговым правом. А поскольку налоговое право регулирует взаимоотношения, связанные с поступлением в бюджеты налогов и сборов [253], сферой действия налогового контроля, по всей видимости, должны выступать лишь мероприятия по контролю за исчислением и уплатой налогов и сборов в бюджеты и государственные целевые фонды.

Исходя из этого, валютный контроль (валютное право), контроль за проведением операций через регистраторы расчетных операций (РРО), контроль за оборотом алкогольной продукции (административно-хозяйственное право) и другие виды неналогового контроля, осуществляемого органами ГНС в понятие налогового контроля, по нашему мнению, включаться не должны. Эти виды контроля, равно как и налоговый контроль, правильнее было бы отнести к понятию «контроля органов ГНС».

Следующий проблемный момент в отношении определения понятия налогового контроля связан с неопределенностью статуса взносов в фонды общеобязательного государственного социального страхования.

Как уже отмечалось, с одной стороны эти платежи по своему характеру попадают в понятие сборов в государственные целевые фонды, что, в частности, подтверждается их указанием в Законе № 2181 [28], с другой стороны, они не предусмотрены в Законе Украины от 18.02.1997 г. № 77/97-ВР «О системе налогообложения» [17] и поэтому статуса налогов и сборов не имеют.

Учитывая последнее обстоятельство, а также специфику процессуального порядка проведения контроля и наложения ответственности за нарушения порядка исчисления и уплаты взносов на социальное страхование, относить их к сфере налогового контроля, по нашему мнению, не следует.

Резюмируя вышеизложенное, можно определить **налоговый контроль** как *установленный законодательством процессуальный порядок осуществления мероприятий по контролю (надзору) за действиями налогоплательщиков, связанными с ведением налогового учета и уплатой налогов и сборов в бюджеты и государственные целевые фонды.*

**Объектом** налогового контроля выступают действия налогоплательщиков, связанные с ведением налогового учета и уплатой налогов и сборов в бюджеты и государственные целевые фонды.

**Предмет** налогового контроля составляет правильность ведения налогоплательщиками налогового учета, полнота и своевременность уплаты ими налогов и сборов в бюджеты и государственные целевые фонды.

**Основной целью** налогового контроля выступает своевременное формирование налоговых доходов государства за счет:

- ✦ выявления и изъятия в бюджеты и государственные целевые фонды налогового долга (недоимки) по налогам и сборам;
- ✦ предотвращения совершения нарушений налогового законодательства.

В *задачи* налогового контроля включается:

- ✦ контроль действий налогоплательщиков по поводу правильности исчисления, своевременности и полноты внесения налогов и сборов в бюджеты и государственные целевые фонды;
- ✦ предупреждение нарушений налогового законодательства;
- ✦ возмещение ущерба, причиняемого государству в результате неисполнения налогоплательщиками своих обязанностей.

*Субъектами* налогового контроля выступают:

1) *контролирующие субъекты* – специализированные государственные органы, которым в соответствии с налоговым законодательством предоставлены полномочия по проведению мероприятий налогового контроля в отношении налогоплательщиков;

2) *контролируемые субъекты* – юридические и физические лица налогоплательщики, налоговые агенты;

3) *вспомогательные или факультативные субъекты* – юридические и физические лица, исполняющие вспомогательные функции в процессе проведения налогового контроля (свидетели, переводчики, эксперты, понятые, органы, представляющие необходимую для налогового контроля информацию, в частности, органы бюро технической инвентаризации (БТИ), товарные биржи и т. п.).

В отношении состава контролирующих субъектов необходимо учесть, что к ним относятся только лица, имеющие законодательные полномочия по проверке налогов и сборов в государственные целевые фонды.

На данный момент законодательным актом, устанавливающим круг таких лиц, является Закон № 2181 [28], ст. 2 которого определяет, что контролирующими органами являются:

1) таможенные органы в отношении налогов и сборов, взимаемых при ввозе (пересылке) товаров и предметов на таможенную территорию Украины или вывозе (пересылке) товаров и предметов с таможенной территории Украины;

2) органы Пенсионного фонда Украины в отношении сбора на обязательное государственное пенсионное страхование;

3) органы фондов общеобязательного государственного социального страхования – в отношении взносов на общеобязательное государственное социальное страхование;

4) налоговые органы – в отношении налогов и сборов (обязательных платежей), взимаемых в бюджеты и государственные целевые фонды, кроме налогов и сборов, контролируемых таможенными органами, органами ПФУ и фондов общеобязательного государственного социального страхования.

Следует обратить внимание на то, что остальные государственные органы, в частности: органы Контрольно-ревизионного управления (КРУ), Государственной службы по борьбе с экономическими преступлениями (ГСБЭП), министерства внутренних дел (МВД) и т. д. не наделены законодательством полномочиями по проведению налогового контроля. Некоторые из этих органов (например, ГСБЭП и МВД) осуществляют контроль в рамках правоохранительных, а не налоговых отношений, при проведении следствия, дознания или в процессе реализации других видов правовых отношений (например, бюджетных отношений), и контролирующими субъектами налогового контроля не считаются.

Что же касается органов фондов общеобязательного страхования, то, как уже отмечалось, взносы на социальное страхование не относятся к налогам и сборам, поэтому правильнее было бы причислить их к органам страхового, а не налогового контроля.

С учетом изложенного система органов налогового контроля может быть представлена следующим образом (*рис. 5.1*).

Как видим, наиболее широкие полномочия по налоговому контролю предоставлены налоговым органам, которые контролируют все налоги и сборы за исключением отнесенных к сфере полномочий других контролирующих органов.

**Принципы налогового контроля** можно определить как базовые положения (руководящие правила), на основе которых должны проводиться мероприятия налогового контроля. В литературе встречаются различные подходы к определению принципов налогового контроля, но наиболее оправданным представляется разделение их на общие и специальные [243].

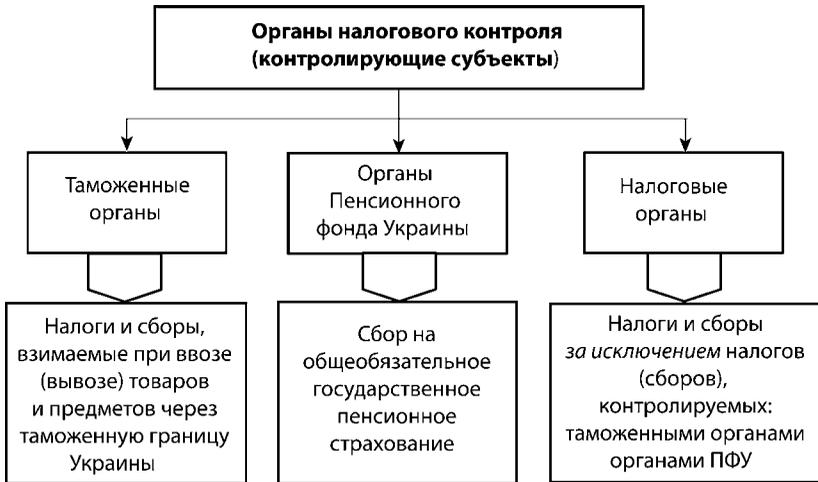


Рис. 5.1. Органы налогового контроля

При таком подходе к общим следует отнести общеправовые и общеуправленческие принципы. **Общеправовые** – принципы, присущие налоговому праву в целом и правовому институту налогового контроля в частности; **общеуправленческие** – принципы, характерные для управленческой деятельности в целом, и в том числе налогового контроля как особого вида управленческой деятельности; **специальные** – принципы, определяющие специфику института налогового контроля (рис. 5.2).

К группе **общеправовых** могут быть отнесены принципы: законности, юридического равенства, соблюдения прав налогоплательщиков, гласности, ответственности, защиты прав налогоплательщиков.

**Принцип законности** – применительно к налоговому контролю означает, что полномочия контролирующих органов в отношении контроля налогов и сборов, порядок проведения мероприятий, формы и методы налогового контроля должны устанавливаться законами и подзаконными нормативными актами. В Украине основными законодательными актами, регулирующими порядок проведения налогового контроля, являются: Закон Украины «О Государственной

налоговой службе в Украине» [8] и Закон № 2181 [28]. Подзаконные нормативные акты, которые более детально регламентируют порядок проведения налогового контроля, должны приниматься в соответствии с данными законодательными актами и не вступать с ними в противоречие.



Рис. 5.2. Принципы налогового контроля

При этом контролирующие органы должны действовать в соответствии с определенными законом требованиями, и не выходить за пределы своих полномочий. Данный принцип, в частности, закреплен в ст. 4 Таможенного Кодекса Украины [5].

**Принцип юридического равенства** предусматривает, что нормативные акты, регулирующие порядок осуществления мероприятий налогового контроля, не должны содержать каких-либо специальных условий проведения контрольных мероприятий (например,

более продолжительные сроки налоговых проверок или более частое проведение проверок и т. д.) в зависимости от таких оснований, как форма собственности, организационно-правовая форма хозяйствования, гражданство частного предпринимателя и т. д.

**Принцип соблюдения прав налогоплательщиков** заключается в том, что проведение мероприятий налогового контроля должно основываться на соблюдении общедекларативных прав человека, закрепленных, в частности в Конституции государства.

**Принцип гласности** предполагает возможность доступа налогоплательщика к информации о деятельности контролирующих органов, не являющейся государственной (налоговой) тайной. В налоговом контроле этот принцип, в частности, проявляется в информировании налогоплательщиков о проведении плановой проверки, сообщении результатов проведения проверки и т. д.

**Принцип ответственности** заключается в том, что к лицу, совершившему налоговое правонарушение, применяются предусмотренные законодательством меры юридической ответственности, то есть за налоговые нарушения предусмотрены наказания. В то же время необходимо принять во внимание то, что реализация принципа ответственности должна производиться с учетом действия принципа законности. То есть меры налоговой ответственности и порядок ее применения регламентируются законодательными актами.

**Принцип защиты прав налогоплательщиков** состоит в том, что подконтрольные субъекты налоговых правоотношений правомочны защитить свои нарушенные права путем обжалования действий и актов контролирующих органов на любой стадии осуществления контрольной деятельности. Так, по нормам Закона № 2181 [28] налогоплательщик имеет право обжаловать незаконные решения контролирующих органов в административном или судебном порядке. Принцип защиты прав налогоплательщиков в ходе осуществления мероприятий налогового контроля предполагает также наличие у них прав на не исполнение неправомерных требований должностных лиц контролирующих органов.

**Группа общеуправленческих принципов** включает в себя принципы: независимости, плановости, регулярности, объективности и достоверности, координации и взаимодействия.

**Принцип независимости** предполагает, что для осуществления контрольных полномочий контролирующие органы должны иметь организационную независимость.

Этот принцип, в частности, устанавливает, что:

1) высший контрольный орган (ГНАУ) должен иметь функциональную и организационную независимость, необходимую для выполнения возложенных на него задач;

2) налогоплательщики и контролирующие органы не должны находиться между собой в организационной соподчиненности;

3) на материальное обеспечение контролирующих органов не должны влиять результаты осуществления налогового контроля. То есть не допускается непосредственное получение органами налогового контроля отчислений от сумм, взысканных в результате мероприятий налогового контроля.

**Принцип планомерности** предусматривает наличие планирования контрольной деятельности. В налоговом контроле реализация данного принципа, в частности, предполагает проведение предварительной подготовки и составление графика проведения мероприятий налогового контроля.

Например, в соответствии с Приказом ГНАУ от 11.10.05 г. № 441 «Об утверждении методических рекомендаций по порядку составления плана-графика проверок субъектов хозяйствования и взаимодействия между структурными подразделениями при их проведении» [115] (далее Приказ № 441) ежегодно составляется план проверок, в который включаются предприятия, подлежащие плановой проверке в следующем году.

**Принцип регулярности (систематичности)** предполагает, что мероприятия налогового контроля должны осуществляться регулярно, через определенные промежутки времени.

Этот принцип, в частности реализуется при осуществлении камеральных и документальных проверок. Так, например, камеральная проверка налоговых деклараций осуществляется ежемесячно или ежеквартально, в зависимости от продолжительности отчетного периода, а документальные плановые проверки по Закону «О ГНС» – не чаще 1 раза в календарный год.

Принцип систематичности является также одним из принципов осуществления таможенного контроля, закрепленных в ст. 4 Таможенного Кодекса Украины [5].

**Принцип объективности и достоверности** подразумевает, что проведение контроля должно исключать какую-либо предвзятость со стороны уполномоченных органов, а факты, выявленные в ходе контроля, должны быть подтверждены соответствующими документами, и не содержать неточностей.

Этот принцип реализован, в частности, в положениях Порядка оформления результатов выездных документальных, выездных плановых и внеплановых проверок по вопросам соблюдения налогового и валютного и другого законодательства, утвержденного приказом ГНАУ от 10.08.2005 г. № 327 [113] (далее Приказ № 327), который содержит запрет на отражение в акте проверки необоснованных данных, а также субъективных предположений проверяющих, не имеющих подтвержденных доказательств, и разного рода выводов относительно должностных лиц предприятия, типа: «сокрытие объекта налогообложения», «хищение», «присвоение», «описка» и т. п.

Реализация данного принципа проявляется также в том, что решение руководителя контролирующего органа должно соответствовать фактически существующим обстоятельствам, выявленным в ходе проведения мероприятий налогового контроля.

**Принцип координации и взаимодействия** означает, что контролирующие органы должны, во-первых, координировать деятельность по проведению мероприятий налогового контроля между подразделениями контролирующего органа и самими контролирующими органами, во-вторых, обмениваться информацией, относящейся к правонарушениям в налоговой и иной сфере деятельности.

В Украине этот принцип реализуется в нормах Закона «О ГНС», постановления КМУ от 21.07.2005 г. № 619 «Об утверждении порядка координации проведения плановых выездных проверок органами исполнительной власти, уполномоченными осуществлять контроль за начислением и уплатой налогов и сборов (обязательных платежей)» [70] (далее постановление КМУ № 619) и Приказа ГНАУ № 441, которыми устанавливается, что плановые проверки должны проводиться всеми контролирующими органами одновременно.

К *группе специальных принципов налогового контроля* могут быть отнесены 6 принципов.

**Принцип всеобщности налогового контроля** устанавливает, что налоговому контролю должны подлежать все без исключения юридические и физические лица независимо от факта наличия у них льгот.

**Принцип единства налогового контроля** предполагает единое осуществление процедур налогового контроля на территории Украины, в том числе:

- ✦ существование единого банка данных плательщиков налогов – юридических лиц, государственного реестра физических лиц – плательщиков налогов, реестра неприбыльных организаций и учреждений, реестра плательщиков налогов постоянных представительств нерезидентов в Украине, реестра договоров о совместной деятельности, реестра плательщиков налога на добавленную стоимость;
- ✦ единство форм, методов и порядка проведения налогового контроля, применяемых на территории Украины.

**Принцип территориальности налогового контроля** выражается в том, что мероприятия налогового контроля, как правило, проводятся в отношении налогоплательщиков, находящихся (зарегистрированных) на территории района, области, подконтрольной данному налоговому органу. В то же время из этого правила имеются исключения, например, в соответствии с нормами Закона Украины от 10.07.2003 г. № 1115-IV «О гастрольных мероприятиях в Украине» [38] налоговый расчет сбора за проведение гастрольных мероприятий предоставляется в налоговый орган по местонахождению проведения гастрольных мероприятий. Соответственно, этим же органом осуществляется и камеральная проверка налогового расчета.

**Принцип ограничения налогового контроля** состоит в том, что при осуществлении мероприятий налогового контроля контролирующие органы наделяются законодательно установленными полномочиями по проверке финансово-хозяйственной деятельности и документации налогоплательщиков, касающейся порядка ведения налогового учета предприятия. Этот принцип, в частности,

реализован в ст. 11 Закона [8], в которой закреплены права налоговых органов по проведению проверок документации налогоплательщиков, связанной с исчислением и уплатой налогов и прочих платежей.

**Принцип конфиденциальности налогового контроля** устанавливает требование соблюдения специального режима доступа к сведениям о налогоплательщике, полученным должностными лицами уполномоченных контрольных органов. В Украине этот принцип, в частности, закреплён в ст. 13 Закона «О ГНС», нормы которой устанавливают, что: «должностные лица органов государственной налоговой службы обязаны соблюдать коммерческую и служебную тайну».

**Принцип возмещения ущерба налогового контроля** – предполагает, что убытки, причиненные неправомерными действиями контролирующих лиц при осуществлении мероприятий налогового контроля, подлежат обязательному возмещению. В украинском законодательстве данный принцип реализован в ст. 13 Закона «О ГНС», в соответствии с положениями которой: «убытки, причиненные неправомерными действиями должностных лиц органов государственной налоговой службы подлежат возмещению за счет средств государственного бюджета».

## 5.2. Формы, этапы и методы налогового контроля

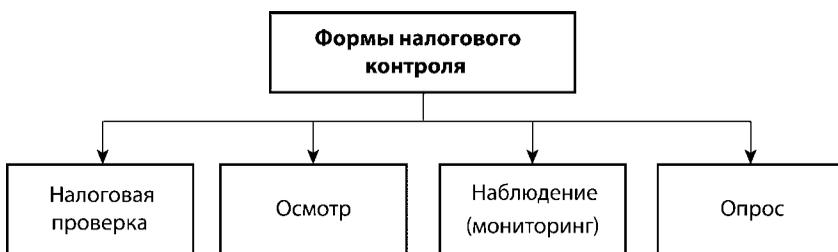
Анализ исследований в области налогового контроля показал, что в настоящее время среди специалистов отсутствует единство подходов к определению форм налогового контроля, при этом большинство авторов под формой налогового контроля подразумевают «способы конкретного выражения и организации контрольных действий» [235].

Однако необходимо обратить внимание на то, что исходя из принципа законности, при выполнении контрольных мероприятий контролирующие лица должны действовать в пределах законодательно закрепленных за ними полномочий. Поэтому под **формами налогового контроля** следует понимать *предусмотренные законодательством способы осуществления органами налогово-*

*го контроля контрольных мероприятий в отношении оценки правильности ведения налогового учета и уплаты налогов и сборов в бюджеты и государственные целевые фонды.*

Основные полномочия по проведению контролирующими органами мероприятий налогового контроля закреплены в Законе «О ГНС», Таможенном Кодексе [5], Положении о Пенсионном фонде, утвержденном Указом Президента от 01.03.2001 г. № 121/2001 [56].

На основании данных нормативных актов можно выделить следующие формы налогового контроля (рис. 5.3).



**Рис. 5.3. Формы налогового контроля**

Проверка является основной формой налогового контроля. Именно она позволяет сопоставить фактические действия налогоплательщиков в отношении исчисления и уплаты налогов и сборов с законодательно регламентированными правилами.

**Налоговая проверка (налоговый аудит)** – это процессуальные действия органов налогового контроля в отношении контроля за правильностью ведения налогового учета, своевременностью и полнотой уплаты налогов, сборов и прочих обязательных платежей на основании зафиксированных в материальной форме данных.

Особенностью налоговых проверок является то, что проводимые в их рамках контрольные мероприятия основываются на анализе материальных носителей информации: налоговых деклараций и расчетов, документов и регистров налогового и бухгалтерского учета, иной информации, зафиксированной в материальной форме.

Права контролирующих органов по проведению налоговых проверок закреплены в ст. 11 Закона «О ГНС», ст. 5 Положения О ПФУ [56], ст. 41 Таможенного Кодекса Украины [5].

Порядок осуществления налоговых проверок регламентирован Законами «О ГНС» [8] и № 2181[28].

**Осмотр** – это процессуальные действия органов налогового контроля, заключающиеся в осуществлении фактического обследования объектов налогового учета с целью дальнейшего сравнения результатов обследования с показателями, отраженными в налоговом учете.

То есть в отличие от проверки осмотр основывается не на документальных данных, а на фактическом (визуальном) обследовании объекта контроля.

В налоговом контроле объектами осмотра могут быть: помещения, продукция, операции, физические лица и т. д. В частности, таможенные органы в соответствии с Таможенным Кодексом [5] могут проводить таможенный осмотр:

- ✦ товаров, транспортных средств;
- ✦ территорий и помещений складов временного хранения;
- ✦ таможенных лицензионных складов;
- ✦ специальных таможенных зон;
- ✦ магазинов беспошлинной торговли;
- ✦ прочих мест, в которых находятся или могут находиться товары и транспортные средства, подлежащие таможенному контролю, или проводится деятельность, контроль за которой возлагается на таможенные органы законом;
- ✦ ручной клади и багажа граждан;
- ✦ личный осмотр граждан.

**Наблюдение (мониторинг)** – это процессуальные действия органов налогового контроля, выражающиеся в сборе, обработке, хранении и анализе информации о финансово-хозяйственной деятельности плательщика с целью дальнейшего сопоставления фактических результатов с показателями, отраженными в налоговом учете.

Главное отличие проверки от наблюдения (мониторинга) состоит в том, что при проверке производится подбор и сопоставление фактических показателей с задекларированными данными,

а в наблюдении осуществляется только сбор информации с целью анализа и отбора налогоплательщиков для дальнейшего проведения налоговых проверок.

Таким образом, наблюдение (мониторинг) относится к предварительным мероприятиям налогового контроля.

Источники информации в наблюдении (мониторинге) подразделяются на внешние и внутренние (*рис. 5.4*).

Порядок осуществления мониторинга хозяйственной деятельности плательщика регламентирован Методическими рекомендациями по организации кабинетного аудита (для юридических лиц), утвержденными Приказом ГНАУ от 25.11.2002 г. № 567 [99], Методическими рекомендациями по формированию интегрированного образа клиента – крупного налогоплательщика, утвержденными Приказом ГНАУ от 05.02.2004 г. № 76 [105], Методическими рекомендациями относительно распределения плательщиков налогов по категориям внимания и их сопровождения органами государственной налоговой службы, утвержденными Приказом ГНАУ от 23.02.2005 г. № 78 [110].

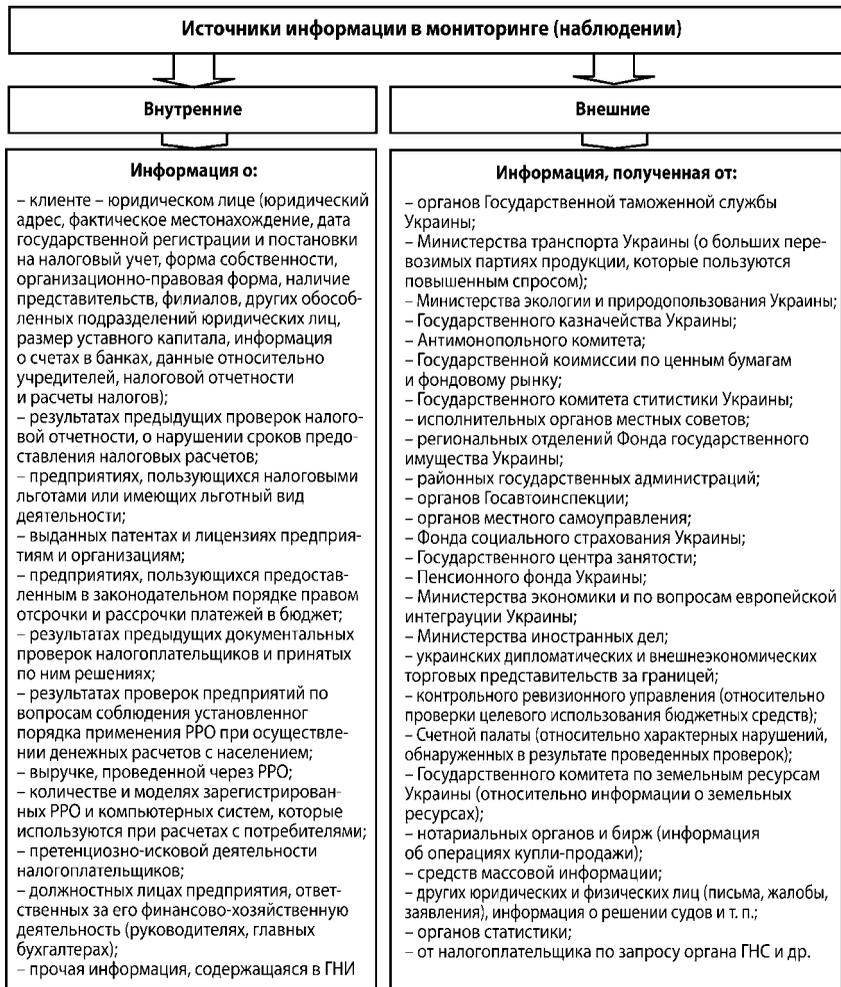
В соответствии с данными документами на основе сбора информации из внешних и внутренних источников формируется специальная база данных – интегрированный образ плательщика налогов, которая используется для мероприятий налогового контроля.

Основными требованиями при формировании интегрированной информационной базы данных о налогоплательщиках являются:

- 1) обеспечение постоянного сбора, фиксации и обработки всей информации о налогоплательщиках;
- 2) создание интегрированного образа налогоплательщика;
- 3) обеспечение периодического обновления информации о налогоплательщиках из внутренних и внешних источников;
- 4) наличие информации о налогоплательщиках с достаточным обоснованием целесообразности их отбора для проведения налогового аудита;
- 5) проведение анализа информации на предмет ее соответствия стандартам согласно действующему законодательству.

Одной из форм мониторинга (наблюдения) является **хронометраж**. В процессе проведения хронометража представители кон-

тролирующих органов фиксируют информацию об интенсивности, объемах и прочих показателях финансово-хозяйственной деятельности с помощью органов зрения и слуха.



**Рис. 5.4. Источники информации в мониторинге (наблюдении)**

Например, при проведении хронометража в кафе, представители органов ГНС производят фиксирование количества покупателей и сумм проведенных операций. Следует заметить, что Госкомпредприимательства выступил против фиксирования данных о количестве посетителей в кафе (ресторане), причисляя эту форму контроля к проверкам. Однако ГНАУ высказала мнение, что проведение хронометражей объемов производства и реализации товаров (работ, услуг) не является видом проверки, а выступает способом получения информации для определения сумм обязательств по косвенным методам [154]. В то же время в Приказе ГНАУ № 441 хронометраж относится к составляющей проверки контроля за осуществлением расчетных операций в сфере наличного денежного обращения.

**Опрос** в налоговом контроле – это процессуальные действия органов налогового контроля, заключающиеся в установленном законодательством порядке сбора показаний лиц относительно исчисления и уплаты налогов.

В отличие от наблюдения опрос в налоговом контроле подразумевает непосредственный контакт с проверяемым лицом или свидетелем. Опрос может производиться как при осуществлении проверок физических и юридических лиц, так и на этапе подготовки (сбора информации) перед проведением проверки. При проверке юридических лиц в процессе опроса сведения получают от должностных лиц предприятий, учреждений, организаций.

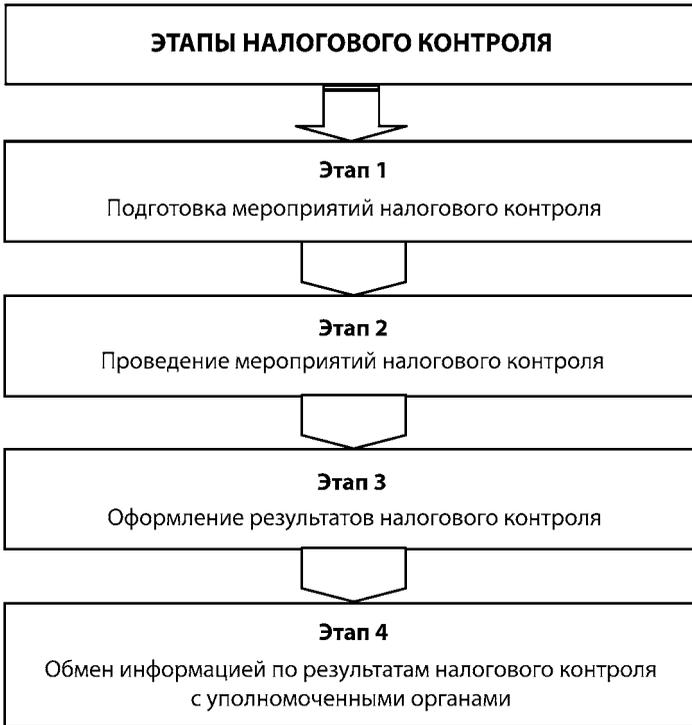
Права органов ГНС на проведение опроса закреплены в п/п. 3 ст. 11 Закона «О ГНС» [8], таможенных органов – в ст. 59 Таможенного Кодекса Украины [5], органов ПФУ – в ст. 5 Положения о пенсионном фонде [56].

Между тем необходимо обратить внимание на то, что согласно ст. 11 Закона О ГНС опрос должен осуществляться в порядке, установленном законами Украины, который на данный момент не разработан. Кроме того, ст. 63 Конституции [1] устанавливает, что: «лицо не несет ответственности за отказ в даче показания или объяснения относительно себя, членов семьи или близких родственников, круг которых определяется законом».

Исходя из этого, ссылаясь на отсутствие установленного законами порядка проведения опроса лиц и на нормы ст. 63 Конститу-

ции [1], лицо может отказаться от дачи показаний в отношении себя лично и близких родственников без применения мер ответственности за такой отказ.

Налоговый контроль осуществляется в определенной последовательности, в связи с чем возможно выделить ряд этапов его проведения (рис. 5.5).



**Рис. 5.5. Этапы налогового контроля**

На этапе *подготовки мероприятий налогового контроля* производится ряд подготовительных мероприятий, направленных на эффективный отбор налогоплательщиков для осуществления налогового контроля.

В частности, на данном этапе реализуются следующие действия:

- ✦ отбор налогоплательщиков для осуществления мероприятий налогового контроля;
- ✦ сбор информации об отобранном налогоплательщике;
- ✦ допроверочный анализ накопленной информации о налогоплательщике;
- ✦ подготовка перечня вопросов, подлежащих налоговому контролю;
- ✦ планирование проведения мероприятий налогового контроля;
- ✦ организационная подготовка мероприятий налогового контроля.

На этапе *проведения мероприятий налогового контроля* осуществляются мероприятия по фактическому осуществлению запланированных контрольных действий. Это центральный этап налогового контроля, в ходе которого должностные лица налоговых органов в зависимости от вида проводимого контрольного мероприятия совершают предписанные законодательством действия по установлению правильности ведения налогоплательщиком налогового учета, полноты и своевременности уплаты им налогов и сборов [243].

На этапе *оформления результатов налогового контроля* осуществляется фиксирование результатов мероприятий налогового контроля в документальной форме (итоговых документах налогового контроля). Такими документами могут являться: акты налоговых проверок, протоколы отдельных процессуальных действий, заключение эксперта, акт инвентаризации имущества плательщика и т. д.

На данном этапе подготавливается текст документа налогового контроля, подписывается уполномоченными должностными лицами, вручается в установленных законодательством случаях налогоплательщику.

На этапе *обмена информацией по результатам налогового контроля* с уполномоченными органами в установленном законодательством порядке производится обмен информацией, полученной в результате мероприятий налогового контроля с другими контролирующими лицами.

Так, например, в соответствии с положениями Приказа ГНАУ № 441 при обнаружении в процессе проведения налоговой документальной проверки нарушений, за которые предусмотрена уголовная ответственность, материалы проверки передаются в подразделение налоговой милиции. А в случае выявления нарушений, не относящихся к налоговому законодательству, органы ГНС предоставляют соответствующую информацию органам КРУ.

**Методы налогового контроля** можно определить как совокупность приемов, применяемых контролирующими органами при проведении мероприятий контроля. В литературе выделяют следующие методы налогового контроля (рис. 5.6).



**Рис. 5.6. Методы налогового контроля**

Поскольку общенаучные методы налогового контроля имеют широкую сферу применения, рассмотрим более подробно приклад-

ные методы налогового контроля, которые делятся на документальные и фактические.

К **документальным методам** налогового контроля относят методы налогового контроля, основанные на проверке материальных носителей информации о налоговом учете и состоянии расчетов налогоплательщика по налогам и сборам с бюджетом и государственными целевыми фондами.

Материальными носителями могут выступать: первичные документы, регистры налогового и бухгалтерского учета, налоговой отчетности, неформальные записи налогоплательщика и т. д.

Различают следующие документальные методы налогового контроля:

- ✦ сплошной, выборочный и комбинированный методы;
- ✦ метод встречной проверки, арифметической проверки, аналитической и экономической проверки;
- ✦ хронологический и систематизированный;
- ✦ сопоставления данных документов с учетными регистрами.

При **сплошном контроле** проверяют содержание всех операций финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, правильность их оформления в первичных и сводных документах, регистрах налогового и бухгалтерского учета, налоговой отчетности. Поскольку метод сплошного контроля трудоемок, его, как правило, используют только в случае обнаружения значительных нарушений налогового законодательства. Однако проверки предприятий по вопросам соблюдения ими валютного законодательства осуществляются только в сплошном порядке [113].

При **выборочном методе** из всей совокупности операций проверяется только выбранная по определенному критерию часть. Критериями выбора части операций для проверки могут являться: сроки осуществления операции, сумма операции, статус партнера в операции и т. д.

Например, при выборочном методе для проверки могут подбираться операции за определенный период (первый месяц квартала, первую декаду месяца и т. д.), операции с наиболее значительными суммами или специфическим статусом партнера (нерезиденты, частные предприниматели и т. д.). Отбор операций должен обеспе-

чивать репрезентивность (представительство) выборки для определенной совокупности. Для этого в процессе отбора необходимо использовать методы экономико-математического моделирования и статистические методы.

**Комбинированный метод** объединяет сплошной и выборочный, то есть контролирующий орган на основе анализа конкретной ситуации часть операций проверяет сплошным методом, а часть – выборочным. Например, сплошным методом проверяются операции с денежными средствами, ценными бумагами или основными фондами, выборочным – операции по приобретению и продаже товарно-материальных ценностей (ТМЦ).

**Метод встречной проверки** представляет собой способ сопоставления всех экземпляров документов либо сопоставления нескольких документов, имеющих отношение к одной хозяйственной операции.

При помощи данного метода могут проверяться документы, находящиеся на одном, или на нескольких предприятиях.

Например, при проверке правильности исчисления налогового кредита по отдельной операции приобретения товарно-материальных ценностей при использовании метода встречной проверки на одном предприятии могут проверяться относящиеся к данной операции: договор на поставку ТМЦ, счет-фактура, выписка банка или корешок приходно-кассового ордера, товарно-транспортная накладная, налоговая накладная. При возникновении подозрений в законности данной операции для проверки могут быть привлечены аналогичные документы партнера.

**Метод арифметической проверки** заключается в проверке правильности подсчетов и итогов в документах, налоговой отчетности, а также определения оборотов и сальдо в учетных регистрах.

Данный метод, как правило, осуществляется с использованием средств электронно-вычислительной техники. В частности, при проверке правильности составления налоговой отчетности в ходе осуществления камеральной проверки используется специальная программа, позволяющая автоматическим образом проверить правильность осуществления итоговых расчетов.

**Метод аналитической и экономической проверки** заключается в том, что фактические показатели документов финансово-хозяйственной деятельности сравниваются с нормативными, плановыми или прогнозными показателями.

Например, при проверке правильности списания материалов на производство продукции фактические суммы списания материалов сравниваются с нормативными величинами, которые определяются путем умножения количества произведенной продукции и норматива расхода материалов на изготовление единицы продукции. Если нормативные величины списания сырья превышают фактические, то может иметь место неотражение в учете части фактически израсходованных материалов. Обратные результаты могут свидетельствовать о факте неоприходования части изготовленной продукции.

В **хронологическом методе** документы проверяются в том порядке, в котором они были сгруппированы и прошнурованы при бухгалтерской обработке, то есть по очередности составления (поступления) на предприятие. Этот способ достаточно трудоемок, поскольку он не позволяет отследить взаимосвязь между операциями, проводимыми в разные периоды времени.

Например, по операции отгрузки ТМЦ договор на поставку может заключаться в одном месяце, отгрузка производиться в следующем месяце, а оплата перечисляться через несколько месяцев после отгрузки. И поскольку документы по данным операциям брошюруются, как правило, в отдельности, выявить момент возникновения налоговых обязательств по НДС при избрании хронологического метода в таких ситуациях достаточно трудно.

При **систематизированном методе** документы проверяются в систематизированном по определенным критериям порядке. Например, при проверке операций по оприходованию товарно-материальных ценностей анализируется весь пакет документов, имеющих к ней отношение (договор, выписка банка, счет-фактура, товарно-транспортная накладная, налоговая накладная и т. д.) вне зависимости от хронологии их составления. Это один из наиболее эффективных методов документального контроля.

**Метод сопоставления** заключается в том, что при проверке показатели первичных документов сверяются с данными, отраженными по этим документам в бухгалтерских, налоговых регистрах и налоговой отчетности.

Сопоставление может производиться в последовательности от общего к частному или наоборот (рис. 5.7).



**Рис. 5.7. Последовательность осуществления проверочных действий в методе сопоставления**

В варианте «от частного к общему» показатели первичных документов проверяются на момент правильности их отражения в учетных регистрах, а затем данные учетных регистров сверяются с показателями налоговой отчетности, например, налоговых деклараций.

В варианте «от общего к частному» действия совершаются в обратной последовательности.

Методы **фактического налогового контроля** заключаются в том, что оценка состояния налогового учета в них производится на основе информации о фактах финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, зафиксированной с помощью органов зрения и слуха проверяющего, а не задокументированных данных.

К методам фактического контроля относятся:

- ✦ инвентаризация;
- ✦ методы контрольно-выборочного сравнения.

**Инвентаризация** – это метод проверки фактического наличия и состояния хранения материальных и нематериальных ценностей, находящихся на балансе налогоплательщика с целью сопоставления полученных данных с показателями, отраженными в бухгалтерской и налоговой отчетности.

Следует заметить, что по нормам п/п. 15 ст. 11 Закона «О ГНС» органы налоговой службы имеют право требовать проведения инвентаризации, но не проводить ее лично.

В соответствии с Приказом ГНАУ от 27.03.1998 г. № 147 [87] право требования проведения инвентаризации реализуется налоговыми органами по мере возникновения необходимости при осуществлении документальной проверки субъектов предпринимательской деятельности.

Проведение инвентаризации осуществляется на основании письменного требования должностного лица государственного налогового органа, проводившего проверку СПД.

Инвентаризация может быть полной и частичной. *Полная инвентаризация* предусматривает проверку наличия и сохранности всех активов, имеющих на балансе налогоплательщика, *частичная* – отдельных их видов или части.

Например, в процессе частичной инвентаризации может осуществляться проверка наличия денежных средств в кассе предприятия, товаров на складе и т. п.

Сроки проведения инвентаризации устанавливаются с учетом особенностей предприятия, учреждения, организации и объемов работ, следующих из конкретных условий хозяйствования плательщика налога.

При этом п/п. 11.1 – 11.2 Инструкции по инвентаризации основных средств, нематериальных активов, товарно-материальных ценностей, денежных средств и документов и расчетов, утвержденной приказом Минфина от 11.08.1994 г. № 69 [120] (далее Инструкция № 69) предусмотрено, что проведение инвентаризации осуществляет постоянно действующая инвентаризационная комиссия в составе руководителей структурных подразделений, главного бухгалтера, возглавляемая руководителем предприятия или его заместителем.

По итогам проведения инвентаризации составляются:

- ✦ инвентаризационная опись, которая подписывается всеми членами инвентаризационной комиссии и материально ответственными лицами;
- ✦ сличительные ведомости, необходимые для установления отклонений данных инвентаризации от данных бухгалтерского учета;

- ✦ протокол с установлением результатов инвентаризации, предложений и прочих данных по выявленным инвентаризацией расхождениям.

При выявлении недостатков, фактов расхищения денежных средств, материальных ценностей и других злоупотреблений работниками подразделений документальных проверок, осуществляющие проверку, передают материалы проверки правоохранительным органам для проведения расследования, привлечения виновных лиц к ответственности.

**Методы контрольно-выборочного сравнения** заключаются в использовании специальных приемов определения объемов, количества или качества активов, участвующих в исчислении объектов налогообложения налогоплательщика и сопоставления их с фактическими данными.

Например, одним из методов контрольно-выборочного сравнения является сравнение фактического количества ТМЦ с расчетным. Для этого к фактическому количеству ТМЦ, определенному по данным предыдущей инвентаризационной ведомости, прибавляют ТМЦ, поступившие по данным документов, и отнимают выбывшие по документальным данным ТМЦ. Полученные расчетным путем остатки ТМЦ сверяют с фактическими показателями и выявляют отклонения. Следующим методом контрольно-выборочного сравнения выступает сравнение фактического объема произведенных работ (например, в строительстве) с задокументированным. Для этого проверяющий оценивает фактическое состояние объекта, определяет степень завершенности работ и сравнивает фактические показатели с данными документов. К числу методов контрольно-выборочного сравнения также относится *анализ компонентов*, входящих в готовую продукцию, и сопоставление их с компонентами, указанными в документах предприятия. Таким образом, фактический контроль в методе контрольно-выборочного сравнения сочетается с документальным. Фактический контроль предполагает осуществление действий по определению фактического состояния активов, документальный – анализ показателей, содержащихся в документации налогоплательщика применительно к данным активам.

### 5.3. Виды налоговых проверок. Порядок подготовки и проведения документальной проверки

Поскольку основной формой налогового контроля являются налоговые проверки, сосредоточим внимание на них. Налоговые проверки могут быть классифицированы по ряду критериев (рис. 5.8).



Рис. 5.8. Виды налоговых проверок

В соответствии с положениями Закона «О ГНС» налоговые органы имеют право проверять налогоплательщиков: юридических лиц, физических лиц – СПД, физических лиц – граждан.

По месту проведения проверки подразделяются на документальные выездные и невыездные (камеральные).

**Документальная выездная** проверка – это проверка субъекта хозяйствования относительно своевременности, достоверности, полноты начисления и уплаты им налогов и сборов (обязательных платежей), проводимая по *местонахождению такого субъекта хозяйствования или по местонахождению объекта права собственности, в отношении которого проводится такая проверка* [113]. Документальная проверка осуществляется на основании первичных документов бухгалтерского и налогового учета и отчетности.

**Невыездной документальной (камеральной)** считается проверка, проводимая в *помещении органа ГНС* на основании представленных налоговых деклараций, отчетов и других документов, связанных с начислением и уплатой налогов и сборов (обязательных платежей), независимо от способа их представления [113]. Невыездная документальная (камеральная) проверка проводится в текущем порядке после сдачи плательщиком деклараций и не требует специального решения руководителя ГНИ.

Документальная проверка может быть плановой и внеплановой.

К **плановой выездной** относится проверка субъекта хозяйствования относительно своевременности, достоверности, полноты начисления и уплаты им налогов и сборов (обязательных платежей), *предусмотренная в плане* работы органа ГНС и проводимая по местонахождению такого субъекта хозяйствования или по местонахождению объекта права собственности, в отношении которого проводится такая проверка [8].

Длительность плановой выездной проверки не должна превышать 20 рабочих дней, а в отношении субъектов малого предпринимательства – 10 рабочих дней. При этом плановая проверка проводится по совокупным показателям финансово-хозяйственной деятельности субъекта предпринимательской деятельности по письменному решению руководителя контролирующего органа не чаще одного раза в календарный год. Право на проведение плановой выездной проверки субъекта предпринимательской деятельности предоставляется только в том случае, если ему не позднее десяти дней до дня ее проведения было отослано письменное со-

общение с уведомлением о вручении, в котором указывается дата ее проведения.

**Внеплановой выездной** считается проверка, *не предусмотренная в планах* работы органа государственной налоговой службы, проводимая при наличии хотя бы одного из обстоятельств (рис. 5.9).

По объему проверяемых вопросов документальные проверки разделяются на комплексные, тематические и встречные.

**Комплексная проверка** – это документальная проверка финансово-хозяйственной деятельности СПД, охватывающая вопросы полноты начисления и своевременности уплаты всех видов налогов, сборов, других обязательных платежей, контроль за которыми возложен на органы ГНС.

Комплексная проверка может быть плановой и внеплановой.

**Тематическая проверка** охватывает отдельные вопросы финансово-хозяйственной деятельности СПД. К ним относятся, например, проверки своевременности уплаты отдельных налоговых платежей в бюджет, возмещения из бюджета НДС и т. п. В соответствии с нормами Закона «О ГНС» [8] запрещается проведение плановых выездных проверок по отдельным видам обязательств перед бюджетами, кроме обязательств по бюджетным ссудам и кредитам, гарантированным бюджетными средствами.

Таким образом, на данный момент проведение плановых тематических проверок запрещено.

**Встречная проверка** – это внеплановая документальная проверка финансово-хозяйственной деятельности СПД и их партнеров по поводу хозяйственных отношений между ними с целью проверки соблюдения ими налогового законодательства и правильности расчетов с бюджетами. Встречные проверки назначаются при обоснованном подозрении законности осуществления операций проверяемого предприятия с отдельными партнерами. В таких случаях орган ГНС, производящий проверку, посылает обращение в налоговый орган, в котором находится на учете партнер налогоплательщика с просьбой о проведении его встречной проверки по отдельным вопросам. В то же время положениями Приказа ГНАУ № 78 [110] предусматривается возможность проведения встречных проверок собственными силами, то есть работниками органа ГНС, осуществляющего документальную проверку плательщика налога.



**Рис. 5.9. Обстоятельства проведения внеплановой выездной проверки**

Например, в ходе проведения документальной проверки у налогового инспектора могут возникнуть подозрения в достоверности налоговых накладных, полученных от отдельных партнеров налогоплательщика, в связи с чем возникает необходимость в проведении проверки отражения и уплаты налоговых обязательств по этим операциям в учете партнера. Тогда орган ГНС, осуществляющий проверку налогоплательщика, может обратиться в орган ГНС, в котором состоит на учете партнер налогоплательщика, с просьбой о проведении проверки отражения в налоговом учете контрагента налоговых обязательств по НДС по операциям с проверяемым налогоплательщиком.

Неопределенная ситуация сложилась на данный момент с оперативными проверками, определение которых не содержится ни в одном нормативном документе.

До внесения изменений Законом Украины от 21.12.2000 г. № 2156-III [27] в Закон Украины от 06.07.1995 г. № 265/95-ВР «О применении регистраторов расчетных операций в сфере торговли, общественного питания и услуг» [13] определение оперативных налоговых проверок содержалось в этом законе. В частности, оперативная проверка определялась как совокупность мероприятий контролирующих органов, направленных на осуществление контроля за соблюдением субъектами предпринимательской деятельности требований Закона «Об РРО», других нормативно-правовых актов, определяющих порядок проведения расчетов, учета товаров и денежных средств, а также порядок выполнения операций купли-продажи иностранной валюты.

Сейчас оперативные проверки без указания их определения упоминаются в Законе «О ГНС» [8] и в Приказе ГНАУ № 441 [115], из положений которого следует, что к **оперативным** относятся проверки по вопросам соблюдения субъектами хозяйствования установленного порядка расчетов за наличные и порядка ведения кассовых операций.

Основными составляющими данных проверок являются:

- ✦ анализ данных о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика;
- ✦ отбор налогоплательщиков и их хозяйственных единиц для проведения проверок;

- ✦ хронометраж – наблюдение в целях установления реальных объемов реализации товаров (работ, услуг);
- ✦ организация и проведение выездных проверок субъектов хозяйствования по вопросам, относящимся к компетентности подразделений оперативного контроля;
- ✦ обобщение результатов проверок, подготовка проекта решения о применении штрафных (финансовых) санкций [115].

Исходя из рассматриваемых в процессе проведения оперативной проверки вопросов, она не должна относиться к налоговым проверкам, поскольку в ней не предусматривается осуществление контрольных действий по проверке налогового учета и порядка уплаты налогов и сборов в бюджеты и государственные целевые фонды. В то же время, принимая во внимание то обстоятельство, что законодательного определения оперативной проверки не существует, и в принципе она может предусматривать проверку ряда налогов (например, платы за патенты, сбора за парковку автотранспорта, рыночного сбора и т. д.) для целей теоретической классификации она может быть включена в состав налоговых проверок.

Следует отметить, что на данный момент отсутствует единство мнений и в отношении оснований проведения оперативных проверок.

Из норм Закона «О ГНС» следует, что проверки РРО относятся к внеплановым выездным проверкам и могут проводиться при наличии соответствующих обстоятельств (*рис. 5.9*) по решению руководителей органа ГНС, оформляемому приказом. В то же время ГНАУ в Приказе № 441 отметила, что проверки контроля за осуществлением субъектами хозяйствования расчетных операций в сфере наличного обращения проводятся по отдельным планам органов ГНС.

Закон Об РРО [13] предоставляет право контролирующим органам осуществлять оперативные проверки лишь применительно к операциям купли-продажи иностранной валюты. На это обстоятельство обратил внимание Госкомпредпринимательства, который в письме от 29.03.2001 г. № 3-311/2158 [132] указал, что оперативные проверки органы ГНС имеют право проводить только в отношении операций купли-продажи валюты.

Между тем право на проведение проверки соблюдения порядка проведения наличных расчетов за товары (услуги) в установленном законом порядке органам ГНС предоставлено также ст. 11 Закона «О ГНС» [8] и судебная практика, преимущественно, свидетельствует в пользу подхода, изложенного ГНАУ (См. например, Постановление ВАСУ от 27.06.2001 г. № 04-1/19-10/727 [59]).

**Одновременной** считается проверка, проводимая одновременно на нескольких предприятиях, входящих в одну финансово-промышленную группу, или на предприятиях одной отрасли хозяйства относительно соблюдения требований налогового законодательства и правильности расчетов с бюджетами.

Одновременные проверки представляют собой плановые комплексные или тематические проверки нескольких предприятий, сочетающиеся с использованием встречных проверок. Специфика их состоит в том, что при планировании налоговой проверки необходимо дополнительно проанализировать либо состав налогоплательщиков соответствующей отрасли, либо состав налогоплательщиков, входящих в одну финансово-промышленную группу. Так, согласно приказу ГНАУ № 441 [115] для проведения плановых проверок отбираются основные предприятия-производители, связанные с ними лица и наибольшие контрагенты, через которых осуществляются товарно-денежные операции. Использование данной процедуры отбора повышает эффективность проверочной работы, поскольку она позволяет отследить законность операций по цепочке взаимосвязанных лиц.

**Контрольная (повторная) проверка** – это проверка достоверности выводов нижестоящего контролирующего органа путем проверки документов обязательной отчетности СПД или выводов акта проверки, составленного нижестоящим контролирующим органом. В соответствии с п/п. 8 ст. 11 (1) Закона «О ГНС» [8] вышестоящий контролирующий орган вправе принять решение относительно повторной проверки субъекта предпринимательской деятельности только если в отношении должностных или служебных лиц нижестоящего органа ГНС, проводивших плановую или внеплановую выездную проверку указанного налогоплательщика, начато служебное расследование или возбуждено уголовное дело.

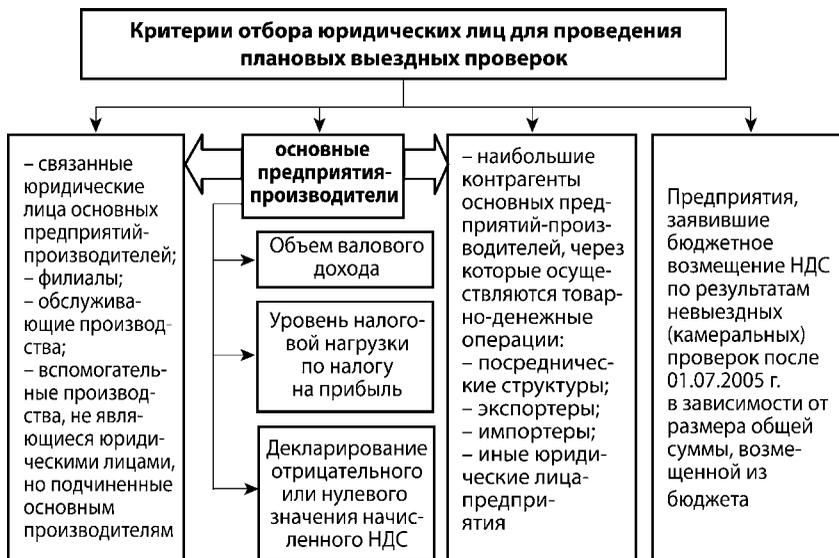
**Обычная (первичная) проверка** – это плановая или внеплановая проверка финансово-хозяйственной деятельности СПД, не подпадающая под признаки контрольной. То есть к обычной (первоначальной) проверке относятся все проверки, проводимые органами ГНС в первый раз.

Некоторые авторы выделяют среди видов налоговых проверок также информативную проверку [244], к которой причисляется проверка, проводимая на новообразованных предприятиях для предупреждения налоговых нарушений и определения факта того, что СПД имеет достаточную информацию о своих обязательствах и придерживается существующих требований ведения налогового и бухгалтерского учета без доначислений финансовых санкций. Для целей теоретической классификации такой подход в целом приемлем, однако отдельное выделение этих проверок в практическом плане не вполне оправданно, поскольку действующим законодательством они не предусмотрены и, соответственно, проводиться не могут.

Документальная проверка является одной из основных форм налоговых проверок, с помощью которых осуществляется контроль состояния налогового учета налогоплательщика, своевременности и полноты его расчетов с бюджетами и государственными целевыми фондами.

Основными нормативными документами, регулирующими **порядок подготовки и проведения документальных проверок**, на данный момент являются: Закон «О ГНС» [8], постановление КМУ № 619 [70], Приказ ГНАУ от 23.02.2005 г. № 78 [110] (далее приказ №78), Приказ ГНАУ № 327 [113], Приказ ГНАУ №441 [115]. Налогоплательщики, подлежащие документальной проверке, указываются в плане-графике проверок, данные которого являются информацией с ограниченным доступом. Порядок подготовки к проведению документальной проверки зависит от вида документальной проверки (плановая, внеплановая).

**Планирование проведения плановой документальной проверки** осуществляется на основе допроверочного анализа, в процессе которого отбираются плательщики для включения в план-график плановых проверок. Отбор налогоплательщиков осуществляется по ряду критериев, в частности объему валового дохода, уровню налоговой нагрузки и т. д. (рис. 5.10).



**Рис. 5.10. Критерии отбора юридических лиц для проведения плановых выездных проверок**

Из рис. 5.10 видно, что для включения в план-график проведения плановых выездных проверок отбираются основные предприятия-производители (1 группа), связанные с ними лица (2 группа) и наибольшие контрагенты (3 группа).

Отбор основных предприятий-производителей осуществляется на основе анализа:

- 1) объемов валовых доходов, которые составляют для:
  - ✦ ГНА в Днепропетровской, Донецкой, Харьковской областях и г. Киеве свыше 200 млн грн;
  - ✦ ГНА в Автономной Республике Крым, Волынской, Киевской, Запорожской, Луганской, Львовской, Николаевской, Одесской, Полтавской областях свыше 100 млн грн;
  - ✦ других ГНА свыше 50 млн грн;

2) уровня налоговой нагрузки по налогу на прибыль ( $H_n$ ), рассчитываемого по формуле:

$$H_n = (НП : ВД) \times 100, \quad (5.1)$$

где *НП* – сумма начисленного налога на прибыль (определяется по данным стр. 12 Декларации по налогу на прибыль), грн;

*ВД* – сумма валового дохода (определяется по данным стр. 3 Декларации по налогу на прибыль), грн.

Первоочередному включению в план-график подлежат предприятия, задекларировавшие уровень налоговой нагрузки:

- ✦ до 1 процента;
- ✦ от 1 до 3 процентов;
- ✦ более 3 процентов.

3) значений начисленного к уплате НДС, а именно в случае наличия:

- ✦ нулевой суммы НДС (значение стр. 20 Декларации по НДС);
- ✦ отрицательной суммы НДС (отрицательного значения стр. 21 Декларации по НДС).

Отдельную группу составляют предприятия, заявившие бюджетное возмещение НДС по результатам выездных (камеральных) проверок после 01.07.2005 г., включение которых в план-график зависит от общей суммы возмещенного из бюджета НДС, а именно:

- ✦ 10 млн грн и выше;
- ✦ от 5 млн грн до 10 млн грн;
- ✦ от 1 млн грн до 5 млн грн;
- ✦ до 1 млн грн [115].

В приказе ГНАУ № 441 также предусмотрены отдельные критерии отбора налогоплательщиков для проведения плановых выездных проверок банковских и иных финансовых учреждений и субъектов хозяйствования – физических лиц. В частности, при отборе граждан-предпринимателей для проведения проверки анализируются критерии налоговых рисков, установленные Приказом ГНАУ № 78, которым определены 4 категории внимания (коридоры) сопровождения налогоплательщика (*рис. 5.11*).

**Налоговое поведение СПД** определено в Приказе ГНАУ № 78 [110] как общая характеристика СПД, формируемая на основе установленных проверками фактов о соблюдении или нарушении им налогового и валютного законодательства и факторов, указывающих на налоговые риски.



**Рис. 5.11. Категории внимания (коридоры) распределения налогоплательщиков**

Под **налоговым риском** подразумевается вероятность нарушения налогового законодательства СПД, вследствие чего возможны потери поступлений в бюджет.

**Фактор риска** – это обстоятельства или результаты деятельности СПД, указывающие на возможность существования налоговых рисков.

Определение налогового поведения и категорий внимания СПД осуществляется на областном уровне в автоматизированном режиме на основании статистической обработки информационного массива данных органов ГНС.

Отбор крупных налогоплательщиков для проведения проверки СГНИ КНП осуществляется по методике, приведенной в приказе ГНАУ от 05.02.2004 г. № 76 «Об утверждении методических рекомендаций по формированию интегрированного образа клиента – крупного налогоплательщика» [105].

Утвержденный план-график проведения плановых проверок является конфиденциальной информацией (имеет гриф «Для служебного пользования»), не подлежит разглашению и может передаваться уполномоченным органам в определенных законодательством случаях по решению ГНАУ.

*Внеплановые документальные проверки* проводятся при наличии обстоятельств, перечисленных в ст. 11 (1) Закона «О ГНС» (см. рис. 5.9).

Предложения относительно необходимости проведения внеплановой проверки вносятся соответствующими подразделениями письменно на рассмотрение руководителя налогового органа, который принимает решение о необходимости такой проверки.

Перед проведением документальных проверок осуществляется допроверочный анализ.

В процессе осуществления допроверочного анализа производится углубленный анализ собранной о налогоплательщике информации, в частности показателей налоговой отчетности, предоставляемой в органы ГНС, информации из базы данных об организационно-правовой деятельности налогоплательщика, видах осуществляемой им деятельности, нарушении налогоплательщиком норм уголовного, административного валютного законодательства и т. п. Результатом допроверочного анализа является концепция проверки, учитывающая все последующие проверочные мероприятия, которая включает в себя основные задачи проверки [244].

На основе выработанной концепции очерчивается круг вопросов, подлежащих изучению при проверке, и проводятся действия по планированию мероприятий документальной проверки (рис. 5.12).

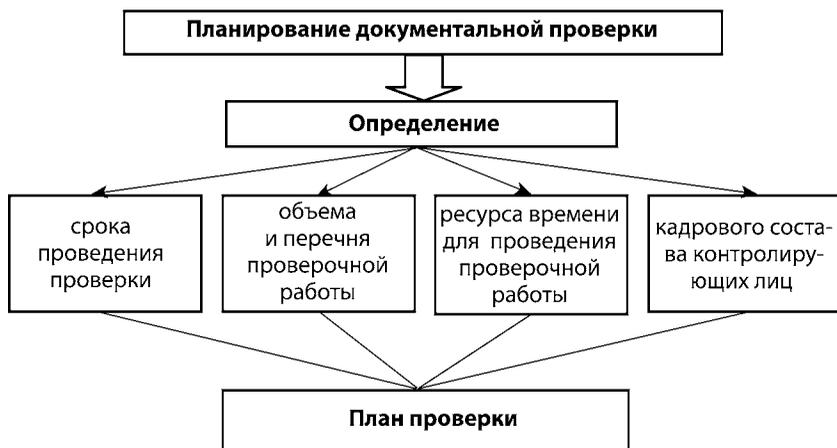
План проверки составляется работником, ответственным за проведение документальной проверки, подписывается его руководителем и представляет собой информацию с ограниченным доступом (имеет гриф «Для служебного пользования»).

*Организационная подготовка мероприятий налоговой проверки* включает:

- ✦ изучение специфических нормативно-правовых актов, регулирующих деятельность плательщика налогов;
- ✦ направление уведомлений налогоплательщику о проведении плановой документальной налоговой проверки не позднее 10 дней до ее начала;
- ✦ направление уведомлений подразделениям налоговой милиции, взыскания налоговой задолженности, налогообложения юридических и физических лиц, администри-

рования акцизного сбора, борьбы с отмыванием доходов, полученных преступным путем а также другим контролирующим органам, принимающим участие в проведении проверки, о проведении документальной налоговой проверки;

- ✦ формирование и инструктаж контрольно-проверочной бригады;
- ✦ оформление удостоверений на право проведения проверки.



**Рис. 5.12. Планирование документальной проверки**

На этапе *проведения налоговой проверки* осуществляются следующие действия:

- ✦ предъявление руководству налогоплательщика документов, удостоверяющих полномочия контролирующих органов на проведение проверки (служебных удостоверений и направления на проверку);
- ✦ применение средств влияния на налогоплательщика в случае его противодействия проведению проверки;
- ✦ решение с руководством предприятия организационных вопросов по проведению налоговой проверки на предприятии;

- ✦ изучение документов, операций и записей в учетных регистрах и отчетности;
- ✦ предоставление указаний на восстановление налогового учета налогоплательщика;
- ✦ проведение проверочных действий фактического контроля;
- ✦ проведение встречных проверок, сверок, направление запросов;
- ✦ изучение и анализ налоговых нарушений;
- ✦ сбор пояснений должностных лиц налогоплательщика, оформление копий документов и фотографий;
- ✦ предоставление информации налоговой милиции для оперативного сопровождения;
- ✦ передача материалов налоговой милиции для продолжения проверки;
- ✦ изъятие копий документов.

В соответствии с нормами ст. 11(2) Закона «О ГНС» [8] должностные лица органа ГНС вправе приступить к проведению плановой или внеплановой выездной проверки при наличии оснований для их проведения и при условии предоставления налогоплательщику под роспись:

1) направления на проверку, в котором указываются дата его выдачи, название органа ГНС, цель, вид (плановая или внеплановая), основания, дата начала и дата окончания проверки, должности, звания и фамилии должностных лиц органа ГНС, которые будут проводить проверку. Направление на проверку является действительным при условии наличия подписи руководителя органа ГНС, скрепленной печатью органа ГНС;

2) копии приказа руководителя налогового органа о проведении внеплановой выездной проверки, в котором указываются основания проведения внеплановой выездной проверки, дата ее начала и дата окончания.

Непредоставление этих документов налогоплательщику или их предоставление с нарушением требований является основанием для недопуска должностных лиц органа ГНС к проведению плановой или внеплановой выездной проверки. В случае отказа субъекта хозяйствования от проведения плановой или внеплановой проверки

при наличии оснований для их проведения, определенных законами Украины, должностными лицами налогового органа составляется акт отказа от допуска к проверке.

Право на проведение плановой документальной проверки возникает только в том случае, если налогоплательщику направлялось уведомление о проведении плановой документальной проверки не позднее 10 дней до ее начала.

Перед осуществлением мероприятий по проведению документальной проверки представители контролирующих органов согласовывают с руководством предприятия ряд организационных вопросов, связанных, в частности, с определением:

- ✦ сферы ответственности руководства предприятия и руководителей структурных подразделений за проверяемый период;
- ✦ ответственных работников предприятия, которые будут принимать участие в проведении проверки (предоставлять документы и пояснения, знакомить с производством и т. д.);
- ✦ графика работы контролирующих органов;
- ✦ помещения для работы контролирующих органов;
- ✦ порядка использования средств связи, копировальной и вычислительной техники, ведомственного транспорта и т. д. [244].

В процессе осуществления документальной проверки контролирующие органы изучают первичные документы, учетные регистры, налоговую отчетность, бизнес план, учредительные документы и прочую информацию, относящуюся к налоговому учету предприятия. При этом работники органов ГНС делают рабочие записи, которые представляют собой выборку показателей документов, учетных регистров, отчетности. Записи, как правило, производятся в табличной форме и схему их построения проверяющий определяет по своему усмотрению.

При проверке документации используются специальные способы и приемы проверки, причем каждый проверяющий проверяет определенный круг вопросов, который не должен дублироваться другими проверяющими. Например, один инспектор может проверять НДС, налог на прибыль, другой – ресурсные платежи и т. д.

На небольших предприятиях преимущественно используется метод всеобщего документирования операций в рабочих записях, подсчета на их основе объекта налогообложения и сверки с данными бухгалтерского учета и отчетности. На крупных предприятиях выбираются операции с наибольшими суммами, сверяемые в дальнейшем с данными бухгалтерского учета и отчетности.

В случае отсутствия на предприятии надлежащего учета объектов налогообложения или первичных документов составляется соответствующий акт, в котором описываются отсутствующие учетные регистры и документы, предусмотренные для ведения действующими нормативно-правовыми актами и фиксируется требование о необходимости восстановления учета.

При необходимости в процессе осуществления документальной проверки контролирующие органы направляют запросы на проведение встречных проверок контрагентов, используют фактические приемы налогового контроля (инвентаризация, контрольные замеры и т. д.), проводят опросы должностных лиц налогоплательщика, снимают копии документов.

Что же касается изъятия оригиналов документов, то согласно положениям п/п. 9.4.1 Закона «О порядке погашения обязательств плательщиков налогов перед бюджетами и государственными целевыми фондами» [28] изъятие оригиналов первичных финансово-хозяйственных и бухгалтерских документов может производиться лишь в двух случаях:

1) если в отношении плательщика налога принято решение об административном аресте активов;

2) если возбуждено уголовное дело и документы изымаются в порядке уголовно-процессуального законодательства.

В то же время ст. 11 Закона «О ГНС» [8] предусматривает изъятие оригиналов первичных бухгалтерских и финансово-хозяйственных документов, подтверждающих факты нарушения законодательства о налогообложении только при административном аресте активов.

Работникам налоговой милиции нормами ст. 11(1) Закона «О ГНС» [8] запрещается принимать участие в проведении плановых и внеплановых выездных проверок налогоплательщиков, которые

проводятся органами ГНС, если такие проверки не связаны с ведением оперативно-розыскных дел или расследованием уголовных дел, возбужденных в отношении таких налогоплательщиков (должностных лиц налогоплательщиков), находящихся в их производстве.

Порядок *оформления результатов документальной проверки* регламентируется Приказом ГНАУ №327 [113]. Справка о проведении проверки оформляется в том случае, когда проверкой не выявляются нарушения налогового и валютного законодательства.

При проведении плановой выездной проверки оформляется один сводный акт комплексной проверки, составными частями которого являются справки, которые составляются должностными лицами налогового органа по одному или нескольким вопросам плана проверки.

Акт документальной проверки должен содержать систематизированное изложение выявленных в ходе проверки фактов нарушений норм налогового, валютного и иного законодательства.

По результатам документальной проверки в акте излагаются все существенные обстоятельства финансово-хозяйственной деятельности субъекта предпринимательской деятельности, имеющие отношение к фактам обнаруженных нарушений налогового и валютного законодательства. Факты обнаруженных нарушений налогового и валютного законодательства указываются в акте документальной проверки четко, объективно, со ссылкой на первичные или другие документы, зафиксированные в бухгалтерском и налоговом учете. В случае отсутствия таких документов к акту проверки прилагаются объяснения должностных лиц или других работников проверяемого предприятия.

При описании выявленных нарушений в акте делаются ссылки на нормы законодательства, требования которых были нарушены. В то же время отсутствие в акте ссылки на данные законодательные акты, не является основанием для освобождения субъекта хозяйствования от ответственности. На это указал Высший Арбитражный Суд (ныне Высший Хозяйственный Суд) в своем письме от 10.03.1998 г. № 01-8/91 «О некоторых вопросах практики применения отдельных норм действующего законодательства в разрешении споров» [129] и ГНАУ в Письме от 14.04.04 № 6506/7/21-0917 [170]. Акт документаль-

ной проверки составляется на бумажном носителе и в электронном виде государственным языком (украинским), имеет сквозную нумерацию страниц и состоит из четырех разделов (рис. 5.13).



Рис. 5.13. Структура акта документальной проверки

Во *вступительной части* акта документальной проверки (первом разделе) приводится информация относительно даты и номера приказов руководителя органа ГНС на проведение внеплановой проверки, продления сроков проведения проверок; типа проверки (невъездная документальная, выездная плановая или внеплановая);

фамилии, имени, отчества, должности лиц, проводящих проверку; названия структурного подразделения и органа налоговой службы, проводящего проверку; информация о направлении субъекту хозяйствования уведомления о проведении плановой выездной проверки, о наличии журнала регистрации проверок субъекта хозяйствования и совершении в нем записи о проведении проверки и т. д.

Во *втором разделе* акта проверки указывается информация относительно организационно-правовой формы предприятия, его регистрационных данных (дата постановки на налоговый учет, государственной регистрации, регистрации плательщиком НДС), имеющихся банковских счетах налогоплательщика, видах деятельности, подлежащих лицензированию, результатах проведения предыдущих проверок и т. д. При осуществлении проверки по отраслевому принципу в данном разделе приводятся результаты анализа финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

В *третьем разделе* выявленные нарушения налогового законодательства группируются в разрезе отдельных видов налогов и сборов (обязательных платежей) и налоговых периодов, а также отражаются нарушения, допущенные налогоплательщиком в сфере валютного и прочего законодательства.

В *заключении* акта проверки (четвертый раздел) приводится обобщенное описание выявленных нарушений в сфере налогового учета (в разрезе отдельных видов налогов и сборов), сведения о фактах изъятия копий документов в процессе проведения проверки с указанием оснований и др.

После составления акт подписывается должностными лицами предприятия и органа государственной налоговой службы. К акту (справке) документальной проверки прилагаются также информативные приложения, которые подписываются должностными лицами органа ГНС, осуществившими проверку, и субъекта хозяйствования. В случае отказа должностных лиц предприятия от подписания акта документальной проверки составляется акт отказа от подписи, в котором указывается информация об ознакомлении (или отказе от ознакомления) руководителя и главного бухгалтера предприятия с содержанием акта проверки, обязанностями, правами и ответственностью налогоплательщика.

После подписания акта проверки должностными лицами один его экземпляр (с приложениями) передается руководителю или уполномоченному лицу предприятия, о чем на последней странице всех экземпляров акта делается соответствующая отметка с подписью лица, получившего акт, с указанием его должности, фамилии и инициалов, а также даты получения акта. Второй экземпляр акта после регистрации и принятия по нему соответствующего решения передается в структурное подразделение, в котором хранится дело плательщика. Затем работник подразделения, возглавляющий проверку, составляет расчеты штрафных (финансовых) санкций, предусмотренных действующим законодательством, в разрезе налогов, сборов и других обязательных платежей и налоговых периодов, которые используются при рассмотрении материалов проверки руководителем (заместителем руководителя) органа налоговой службы для принятия налогового уведомления решения и применения соответствующих мероприятий. В случае необходимости информация, полученная в результате мероприятий документальной проверки, передается соответствующим подразделениям органа ГНС (рис. 5.14).

Например, если в материалах проверки обнаруживаются данные, указывающие на наличие признаков состава преступлений, непосредственно не связанных с неуплатой налогов или утаиванием валютной выручки, которые не входят в полномочия следователей налоговой милиции, они пересылаются по принадлежности в соответствии с Порядком подачи Главным контрольно-ревизионным управлением Украины, Государственной налоговой администрацией Украины и Счетной палатой материалов проверок и ревизий о выявленных правонарушениях в органы прокуратуры, внутренних дел, службы безопасности и налоговой милиции от 10.04.2001 г. б/н [128].

При обнаружении фактов нарушений уплаты штрафных санкций в фонд инвалидов в соответствии с Постановлением КМУ от 28.12.2001 г. № 1767 [65] органы ГНС направляют сведения в Фонд социальной защиты инвалидов.

Кроме того, внутриведомственными актами (соглашениями) предусмотрен обмен информацией органов ГНС с другими уполномоченными органами (в частности, с органами Фондов социального страхования, ПФУ и т. д.).



**Рис. 5.14. Порядок обмена информацией, полученной по результатам документальной проверки между подразделениями органов ГНС**

#### **5.4. Документальная проверка налога на прибыль предприятий**

Перед проведением документальной проверки налога на прибыль предприятий, равно как и других налоговых платежей, особое внимание следует уделить анализу законодательных и нормативных актов, действующих в проверяемом периоде.

Так, в частности, следует учесть, что в Закон О прибыли [19] с момента принятия было внесено около 100 изменений, в связи с чем

для оценки правомерности налогового учета предприятия проверяющий должен располагать всеми редакциями этого и других нормативных актов, действовавших в проверяемый период.

Целесообразно также сгруппировать операции по периодам, в которых нормы законодательных актов в части проверяемых вопросов отличались.

Например, существенные изменения в учет по налогу на прибыль были внесены с 01.01.2003 г. Законом Украины от 24.12.2002 г. № 283/97-ВР [32], с 01.07.2004 г. Законом Украины от 01.07.2004 г. № 1957-IV [45], Законом Украины от 25.03.2005 г. № 2505-IV [48], в связи с чем имеет смысл при проверке сгруппировать операции по данным периодам.

Документальная проверка налога на прибыль начинается с проверки налогового статуса плательщика (прибыльная, неприбыльная организация, консолидированная или обычная уплата налога и т. д.), видов осуществляемых плательщиком деятельности (торговля, производство, купля-продажа ценных бумаг и т. д.), наличия у плательщика льгот и размера применяемых ставок налогообложения.

Далее проверяется правильность отражения в учете результатов предыдущей проверки, в частности:

1) отражение в налоговой отчетности прошлых периодов результатов предыдущих проверок.

При этом следует обратить внимание на то, что до 01.01.2003 г. в старой форме Декларации по налогу на прибыль отражались доначисления по актам проверок, а после 01.01.2003 г. результаты проверок в новой форме Декларации по налогу на прибыль не показываются. Однако если при предыдущей проверке в процессе инвентаризации были обнаружены излишки ТМЦ, то необходимо проверить включались ли они в периоде проверки в валовые доходы;

2) отражение в бухгалтерском учете результатов предыдущей проверки. Доначисление налога на прибыль в бухгалтерском учете отражается корреспонденциями:

Д-т 98 «Налог на прибыль» К-т 641/Прибыль «Расчеты по налогу на прибыль» (в отсутствии отсроченных налоговых активов),

Д-т 17 «Отсроченные налоговые активы» К-т 641/Прибыль «Расчеты по налогу на прибыль» (при наличии отсроченных налоговых активов).

Доначисленные суммы штрафов и пени проводятся корреспонденцией:

Д-т 948 «Признанные штрафы, пени, неустойки» К-т 641/Прибыль «Расчеты по налогу на прибыль»;

3) полнота и своевременность уплаты начисленных штрафных санкций и недоимки по результатам предыдущих проверок (корреспонденция Д-т 641/Прибыль «Расчеты по налогу на прибыль» К-т 31 «Счета в банках»).

Далее проверяется соблюдение положений по проведению инвентаризации и правильность отражения в отчетности ее результатов. Порядок проведения инвентаризации регламентируется Инструкцией № 69 [120].

Инвентаризация в обязательном порядке проводится:

- ✦ перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- ✦ при смене материально ответственных лиц;
- ✦ при установлении фактов кражи и злоупотреблений, порчи ценностей и по распоряжению судебно-следственных органов;
- ✦ в случае пожара и стихийного бедствия;
- ✦ при передаче имущества государственных предприятий в аренду, приватизации имущества, преобразовании государственного предприятия в акционерное общество.

В процессе проверки операций по проведению инвентаризации анализируется:

- ✦ наличие фактов обнаружения недостатков, излишков, нахождения виновных лиц. В случае нахождения виновных лиц проверяется, в полной ли сумме с них были взысканы суммы причиненных убытков. Порядок определения размеров убытков от хищений, недостачи, порчи материальных ценностей регулируется Постановлением КМУ от 22.01.1996 г. № 116 [62] (далее Постановление № 116);
- ✦ порядок отражения в налоговом учете обнаруженных недостатков. В частности, проверяется, исключались ли недо-

стающие ТМЦ из валовых расходов и включались ли в валовые доходы излишние основные фонды (ОФ), нематериальные активы (НМА), ТМЦ, ценные бумаги и т. п.;

- ✦ порядок перечисления в бюджет сумм превышения фактических недостач над суммой ущерба, взысканной с виновных в недостатке лиц в соответствии с порядком, изложенным в Постановлении № 116.

После этого осуществляется проверка правильности отражения в налоговом учете **валового дохода** предприятия, в процессе которой анализируется:

1) *своевременность включения операций в валовой доход*. При этом необходимо иметь в виду, что в общем случае датой увеличения валового дохода является событие, наступившее ранее: получение денежных средств на текущий счет или в кассу плательщика или отгрузка товаров, работ, услуг.

В то же время следует учесть, что имеется ряд операций, по которым дата возникновения валового дохода определяется в специальном порядке. Например, при оплате операций за счет бюджетных средств валовой доход увеличивается по дате поступления денежных средств или получения другой компенсации в оплату товаров, работ, услуг (п. 11.3.5 Закона «О прибыли»), датой увеличения валового дохода в операциях оперативного лизинга (аренды) является налоговый период, в котором осуществлялась операция начисления арендной платы (п. 7.9.6 Закона «О прибыли») и т. д.;

2) *полнота включения операций в валовой доход*. Для этого проверяются:

- ✦ первичные документы на отгрузку товаров, предоставление работ (услуг), получение денежных средств (накладные, счета-фактуры, товарно-транспортные накладные, акты приема-передачи работ (услуг), выписки банка, чеки РРО, приходные кассовые ордера и т. п.);
- ✦ учетные регистры по ведению налогового учета (книги учета валовых доходов и валовых расходов, компьютерные распечатки и т. п.);
- ✦ учетные регистры по ведению бухгалтерского учета. В частности, анализируются корреспонденции:

Д-т 30 «Касса», 31 «Счета в банках» К-т 36 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 681 «Расчеты по авансам полученным»;

Д-т 36 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К-т 70 «Доходы от реализации»;

корреспонденции с прочими счетами 7 класса (сч. 71 – 76).

Ориентировочная сумма валовых доходов в части реализованных, товаров (работ, услуг) по данным бухгалтерского учета может быть определена следующим образом:

$$ВД = ОБК_{70} + СК_{к\ 36, 681} - СК_{н\ 36, 681}, \quad (5.2)$$

где  $ВД$  – сумма валового дохода от продажи товаров (работ, услуг) за отчетный период, грн;

$ОБК$  – кредитовый оборот счета 70 за отчетный период, грн;

$СК_{к}$  – сальдо по кредиту счетов 36, 681 на конец отчетного периода, грн;

$СК_{н}$  – сальдо по кредиту счетов 36, 681 на начало отчетного периода, грн.

При этом следует учесть, что определенная данным образом сумма включает в себя НДС и акциз. Поэтому если предприятие совершало облагаемые и необлагаемые НДС или акцизом операции (в т. ч. экспортные), то валовой доход необходимо рассчитывать по ним в отдельности.

В облагаемых НДС операциях для расчета валового дохода определенная с помощью оборотов бухгалтерского учета сумма делится на 1,2 и сверяется со стр. 01.1 Декларации по прибыли;

3) *правильность определения обычных цен в предусмотренных законом случаях (бартер, операции со связанными лицами, юридическими и физическими лицами – неплательщиками налога на прибыль)*. Для этого размер обычных цен, определенный предприятием, сопоставляется с уровнем, установленным на основании расчетных данных (прайсов других предприятий, торгующих аналогичной продукцией, статистической информацией и т. п.);

4) *правильность исчисления валового дохода по прочим операциям, перечисленным в п. 4.1 Закона «О прибыли»* [19]: операций с ценными бумагами, ОФ, НМА, списания кредиторской задолженности, получения безвозвратной помощи, финансового лизинга и т. д.

По операциям с ценными бумагами следует иметь в виду, что обложению подлежит прибыль от продажи ценных бумаг, то есть положительная разница между начисленными (полученными) доходами и начисленными (полученными) расходами по каждому виду ценных бумаг. Отрицательная разница уменьшает только будущую прибыль от продажи ценных бумаг определенного вида.

Далее проверяется правильность отражения в налоговом учете **валовых расходов** предприятия, при этом анализируется:

1) документальное подтверждение валовых расходов – первичные документы на получение товаров (работ, услуг), уплату денежных средств (договоры, накладные, счета-фактуры, товарно-транспортные накладные, акты приема-передачи работ, услуг, выписки банка, чеки РРО и т. д.);

2) своевременность включения операций в валовые расходы (табл. 5.1);

3) правильность отражения в валовых расходах операций по приобретению ТМЦ;

Таблица 5.1

Сроки возникновения валовых расходов по налогу на прибыль

№ п/п	Дата возникновения валовых расходов	Критерий	Норма Закона «О прибыли»
1	2	3	4
1	Дата оприходования товаров (работ, услуг)	В операциях с контрагентами: – нерезидентами; – резидентами, уплачивающими налог по ставке ниже 25% (до 01.01.2004 г. ниже 30%); – резидентами – неплательщиками налога на прибыль	п/п. 11.2.3
2	Дата начисления лизингового платежа	В операциях лизинга (аренды)	п/п. 7.9.6
3	Дата оформления счета (товарного чека) на приобретение товаров (работ, услуг)	В операциях с использованием кредитных, дебетовых карточек или коммерческих чеков	п/п. 11.2.2

1	2	3	4
4	Дата, приходящаяся на период, в течение которого происходит первое из событий: – либо дата списания денежных средств с банковских счетов или выдачи наличных средств из кассы налогоплательщика в оплату товаров (работ, услуг); – либо дата оприходования налогоплательщиком товаров, а для работ (услуг) – дата фактического получения результатов работ (услуг)	Во всех операциях, за исключением вышеперечисленных	п/п. 11.2.1

Следует отметить, что налоговый учет ТМЦ регламентируется Законом «О прибыли» [19], бухгалтерский – П(С)БУ № 9 «Запасы» [124].

В процессе проверки данного вопроса анализируется:

- ✦ наличие собственных и принадлежащих другим лицам (на основании договоров комиссии, поручения, давальческих услуг, ответственного хранения и т. п.) ТМЦ. Связано это с тем, что в валовые расходы включаются лишь затраты в части приобретения собственных ТМЦ. При этом ТМЦ, переданные контрагенту по договорам комиссии, поручения, ответственного хранения и т. д. до момента их реализации, продолжают числиться в учете их собственника.

Особое внимание уделяется правильности пересчета остатков по п. 5.9 Закона «О прибыли» [19]: включение в стоимость ТМЦ транспортно-заготовительных расходов; исключение из остатков на начало периода запасов, не входящих в валовые расходы или относимых с ограничениями (в частности, 50% горюче-смазочных материалов на легковые автомобили; ТМЦ, потраченных на ремонт или создание ОФ; ТМЦ, не используемых в хозяйственной деятельности и т. д.). При этом следует учесть, что порядок исключения ТМЦ из валовых расходов зависит от того, известно ли было изначально об отсутствии права на валовые расходы по ним или нет. Данный вопрос можно решить с помощью анализа первичной документации (например, приказа директора предприятия о направлении использования приобретаемых ТМЦ). Если на момент приобретения уже известно, что ТМЦ не подлежат включению в состав валовых расходов, они не учитываются в налоговом учете и не пересчитываются по п/п. 5.9 Закона «О прибыли» [19]. Если же при приобретении ТМЦ направление их дальнейшего использования неизвестно, то они включаются в валовые расходы, а в периоде непроизводственного использования исключаются из остатков на начало периода по п/п. 5.9 Закона «О прибыли» [19].

В процессе проверки также анализируется правильность списания ТМЦ на производство и реализацию, для чего проверяется применяемые предприятием нормативы списания материалов, нормы естественной убыли, начисления износа на малоценные и быстроизнашивающиеся предметы (МБП).

Общая схема проверки ТМЦ представлена на *рис. 5.15*.

4) *правильность отражения в валовых расходов по оплате труда, прочих расходов, перечисленных в п/п. 5.1 Закона «О прибыли» [19].*

При этом особое внимание уделяется проверке расходов, включаемых в валовые расходы с ограничениями, в частности расходов двойного назначения из п/п. 5.4 Закона «О прибыли» [19]: расходов на спецодежду, на гарантийный ремонт, на презентации, командировки и т. д.

В частности, анализируется соблюдение установленных законодательством ограничений на отнесение таких расходов в состав

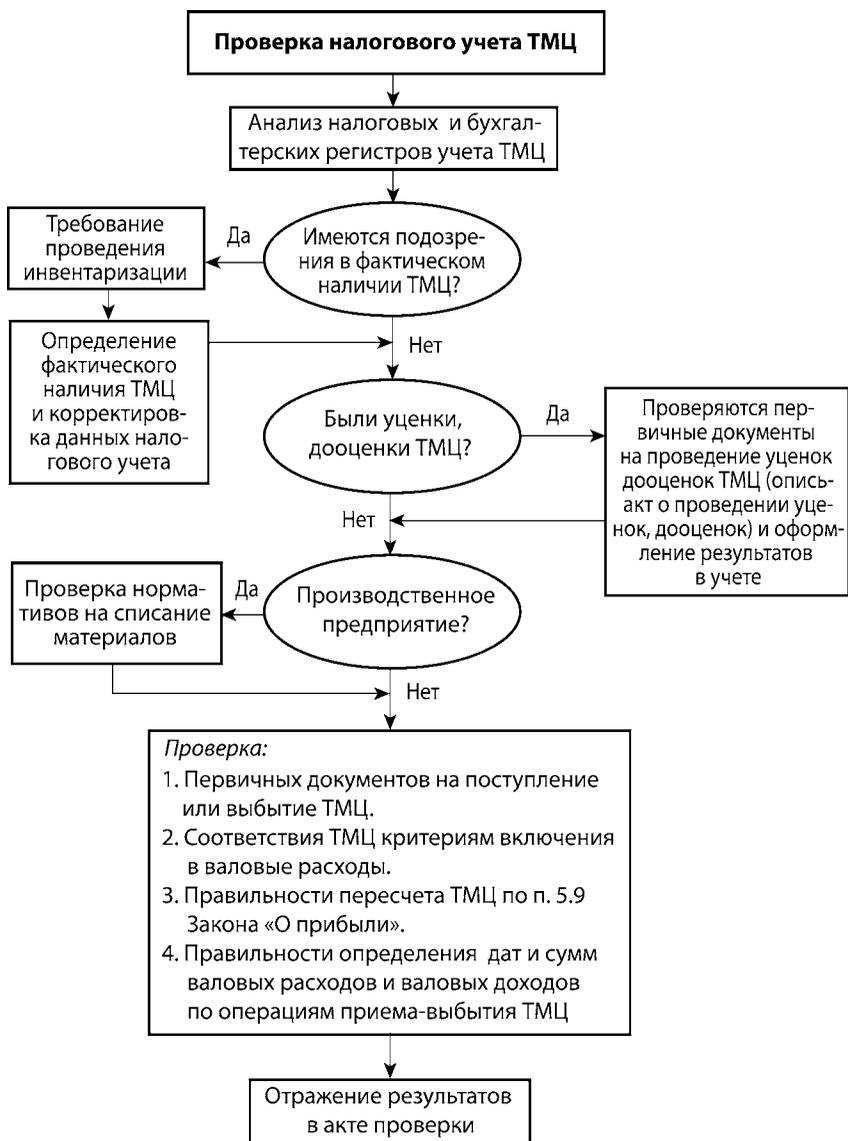


Рис. 5.15. Схема проверки налогового учета ТМЦ

валовых расходов. Например, в отношении операций по оплате труда с 01.01.2003 г. в валовые расходы не включаются суммы материальной помощи, льготируемой по налогу с доходов физических лиц (с 01.01.2004 г. это благотворительная помощь, предоставляемая в соответствии с нормами п. 9.7 Закона «О налоге с доходов физических лиц» [36]). Поэтому при проверке включения материальной помощи в состав валовых расходов анализируется, облагалась она налогом с доходов физических лиц или нет.

При контроле правильности включения в валовые расходы затрат на приобретение специальной литературы проверяется, связана ли ее тематика с профилем деятельности налогоплательщика или выполнением административно-хозяйственных функций (литература по менеджменту, бухгалтерскому учету, юридическим вопросам и т. п.).

В процессе проверки правильности отнесения командировочных расходов в состав валовых расходов анализируются следующие вопросы:

- ✦ имеются ли документы, подтверждающие связь командировки с хозяйственной деятельностью налогоплательщика (приглашение стороны-партнера, договор, протокол собрания ведения переговоров о заключении договора и т. п.);
- ✦ не превышены ли предельные нормы расходов на выплату суточных по командировке (установлены Постановлением КМУ от 23.04.1999 г. № 663 «О нормах возмещения расходов на командировку в пределах Украины и за границу» [63]. Руководство предприятия может принять решение о выплате суточных в повышенном размере, но суммы такого превышения не будут включаться в состав валовых расходов предприятия;
- ✦ имеются ли в наличии документы, подтверждающие понесенные командировочные расходы (при этом необходимо обратить внимание на то, что в счетах гостиницы, транспортных билетах должна указываться фамилия, имя, отчество командированного работника);
- ✦ имеются ли в командировочном удостоверении отметки и подписи, подтвержденные печатью о датах прибытия и

выбытия на предприятие, на которое была выписана командировка;

- ✦ прочие вопросы, связанные с порядком оформления командировок (регулируются Инструкцией о служебных командировках в пределах Украины и за границу, утвержденной Приказом Минфина Украины от 13.03.1998 г. № 59 [123]).

При проверке остальных вопросов, касающихся включения в валовые расходы затрат двойного назначения, следует проанализировать положения подзаконных нормативных актов, устанавливающих порядок и нормы отнесения расходов отдельного вида в состав валовых расходов.

Далее проверяется правильность исчисления *сумм амортизационных отчислений* по ОФ и НМА.

В процессе проверки этого вопроса анализируется:

- ✦ правильность распределения ОФ по группам;
- ✦ своевременность даты начала и окончания исчисления амортизационных отчислений по ОФ и НМА;
- ✦ правильность применения норм амортизационных отчислений по ОФ и НМА;
- ✦ правильность отнесения расходов на улучшение ОФ на увеличение балансовой стоимости групп ОФ;
- ✦ правильность отражения операций по оприходованию и выбытию ОФ и НМА;
- ✦ прочие вопросы, связанные с налоговым учетом ОФ и НМА.

В отношении даты начала исчисления амортизации по ОФ необходимо учесть следующее.

В Законе «О прибыли» [19] дата начала увеличения балансовой стоимости группы четко не установлена, в связи с чем непонятно, распространяется ли на эти операции правило «первого события» или нет. Среди официальных разъяснений, касающихся этого вопроса, на данный момент можно выделить письмо ГНАУ от 21.04.2003 г. № 3859/6/15-1116 [157], в котором было отмечено, что ОФ 1 группы начинают амортизировать с квартала, следующего за вводом в эксплуатацию, а ОФ 2 и 3 группы – с квартала, следующего за оприходованием.

Самостоятельно изготовленные ОФ, по мнению органов ГНС, начинают амортизировать с момента ввода их в эксплуатацию.

В Законе «О прибыли» [19] также не указано, распространяются ли нормы о применении обычных цен на операции с ОФ. ГНАУ в письме от 14.11.2000 г. №7760/5/15-1116 [141] написала, что при продаже ОФ связанным лицам применяются обычные цены, на основании чего можно сделать вывод, что с точки зрения представителей органов ГНС нормы об обычных ценах на операции с ОФ распространяются.

Необходимо также учесть, что ОФ, внесенные в уставный фонд, амортизируют исходя из стоимости, указанной в учредительных документах (См. Письмо ГНАУ №1087/6/15-1116 от 06.03.2001 г. [142]), при этом экспертная оценка у независимых оценщиков требуется только для ОФ, числящихся на балансе государственных предприятий.

При проверке срока использования ОФ следует принять во внимание, что по нормам Закона «О прибыли» [19] к ОФ относятся материальные ценности, которые предназначаются плательщиком налога для использования в хозяйственной деятельности плательщика налога в течение периода, превышающего 365 дней. Из этого можно заключить, что в случае документального фиксирования намерений предприятия об использовании ОФ на срок более 365 дней (например, в приказе предприятия), к ним относятся также материальные ценности, находящиеся в эксплуатации на предприятии менее 1 года. Однако, по мнению ГНАУ, выраженному, в частности, в письме от 27.06.2003 г. № 5768/6/15-1116 [159], материальные ценности со сроком эксплуатации менее 365 дней, не считаются ОФ.

С 01.07.2004 г. не относятся к ОФ также расходы на приобретение материальных ценностей, предназначенных для использования в хозяйственной деятельности налогоплательщика, стоимость которых не превышает 1000 грн. Эти расходы включаются в валовые, и пересчитываются по нормам п/п. 5.9 Закона «О прибыли».

При проверке отнесения ОФ к определенной группе необходимо установить их классификацию. Для ориентира, в части, не противоречащей Закону «О прибыли» [19], можно использовать Классификатор основных фондов, утвержденный Приказом Госу-

дарственного комитета по стандартизации, метрологии и сертификации от 19.08.1997 г. № 507 [82] (См. по этому поводу Письмо ГНАУ от 16.04.04 № 2914/6/15-1116 [171]).

В процессе анализа правильности применения норм амортизации в налоговом учете ОФ нужно следует учесть различие норм амортизации в периодах до 01.01.2004 г. и после этой даты.

Так, в периоде до 01.01.2004 г. использовались следующие ставки амортизации ОФ: ОФ 1 группы – 1,25%; ОФ 2 группы – 6,25%; ОФ 3 группы – 3,75%; ОФ 4 группы – 15% (с 01.01.2003 г.).

С 2004 г. планировалось увеличение ставок амортизации, которые должны были составить: ОФ 1 группы – 2%; ОФ 2 группы – 10%; ОФ 3 группы – 6%; ОФ 4 группы – 15%. Однако Законом Украины от 27.11.2003 г. № 1344-IV «О государственном бюджете Украины на 2004 г.» [40] введение повышенных ставок амортизации на 2004 г. было приостановлено, за исключением амортизации новых (не бывших ранее в эксплуатации) ОФ, приобретенных после 01.01.2004 г., а Законом Украины от 01.07.2004 г. № 1957-IV [45] аналогичная норма о различии ставок амортизации для ОФ, приобретенных до 01.01.2004 г. и после этой даты, была установлена на неопределенный срок. Таким образом, с 01.01.2004 г. все группы ОФ (кроме четвертой, по которой «старая» норма отсутствует), для целей исчисления амортизации разделены на 2 подгруппы – ОФ, амортизируемые по старым ставкам и по новым (повышенным).

При проверке прочих вопросов налогового учета ОФ следует проанализировать фактическое наличие собственных и арендованных ОФ с помощью первичных документов и данных инвентаризации.

Следует отметить, что в процессе проверки налогового учета ОФ нецелесообразно производить сверку балансовой стоимости групп ОФ с данными бухгалтерского учета путем вычитания из сальдо счета 10 «Основные средства» и счета 11 «Прочие необоротные материальные активы» сальдо счета 13 «Износ (амортизация) необоротных активов», поскольку с 2000 г. между бухгалтерским и налоговым учетом ОФ имеются существенные отличия (*Приложение А*).

Последовательность действий при проверке налогового учета ОФ может быть представлена следующим образом (*рис. 5.16*).

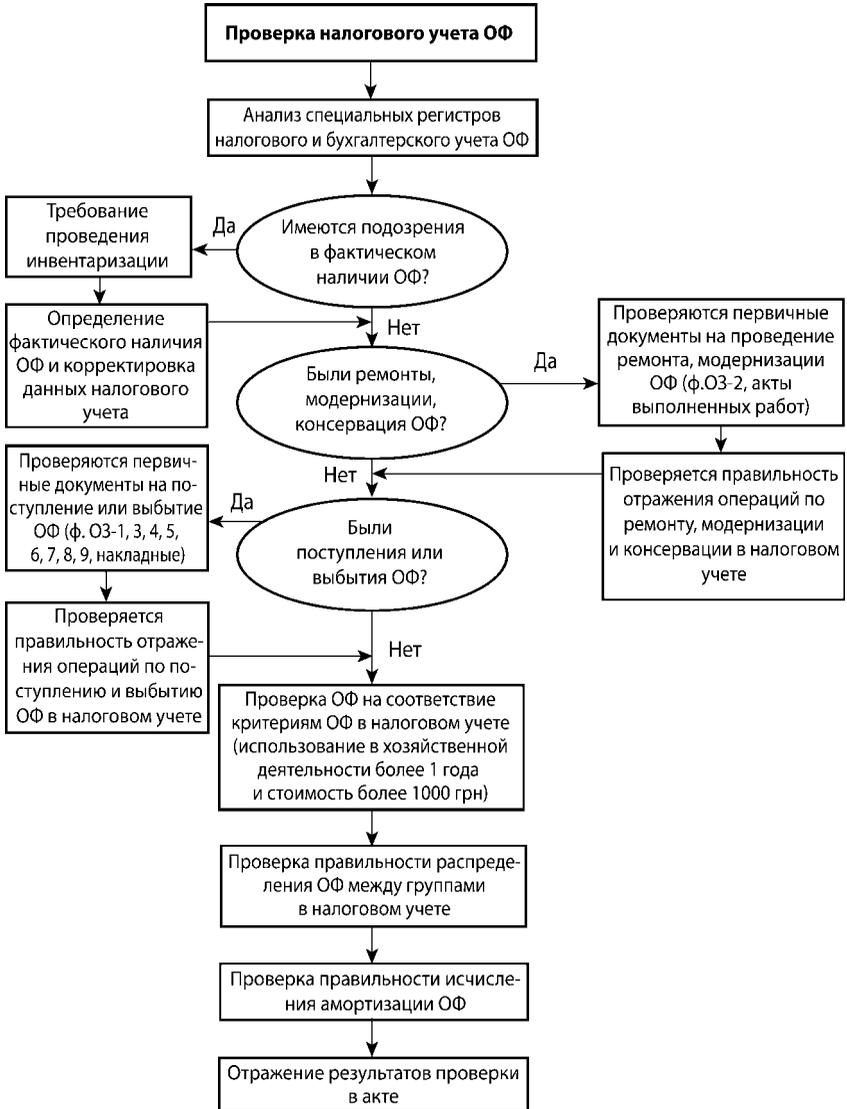


Рис. 5.16. Схема проверки налогового учета ОФ

В процессе осуществления проверки НМА необходимо принять во внимание то, что типовые формы первичной документации по учету НМА были введены только в 2004 г. Приказом Минфина Украины от 22.11.2004 г. 732 [125], а до этой даты операции с НМА могли оформляться документами произвольной формы, в частности, актами приема-передачи, накладными и т. п.

При этом следует учесть, что оформление авторских прав на произведения науки, литературы, аудиовизуальные произведения, компьютерные программы регулируется Законом Украины «Об авторском праве и смежных правах» от 11.07.01 г., № 2627-III [31], на технические изобретения – Законом Украины «Об охране прав на изобретения и полезные модели» от 01.06.2000 г. № 1771-III [26], Хозяйственным и Гражданским Кодексами Украины [2, 6].

Передача таких НМА осуществляется через заключение авторского или лицензионного договора. Последовательность действий при проверке налогового учета НМА представлена на *рис. 5.17*.

Далее анализируются операции по исчислению и уплате отдельных видов налога на прибыль: налога с доходов нерезидентов с источниками происхождения из Украины (15%); налога с доходов нерезидентов от фрахта (6%); налога от рекламных услуг, предоставляемых нерезидентами на территории Украины (20%), авансовых взносов по налогу на прибыль при выплате дивидендов и т. д.

При наличии на предприятии внешнеэкономической деятельности осуществляется также проверка правильности определения валовых расходов и валовых доходов по операциям в **иностранной валюте**, при этом следует учесть, что валовые доходы определяются по курсу НБУ на дату первого события, наступившего ранее: или отгрузки товаров (оказания работ, услуг), или получения предоплаты на счет предприятия.

Особое внимание необходимо уделить отражению курсовых разниц в налоговом учете. Анализируя правильность отражения валовых расходов по операциям в иностранной валюте, необходимо обратить внимание на то, что с 01.01.2003 г. в операциях с нерезидентами валовые расходы по товарам (работам, услугам) возникают в размере балансовой стоимости уплаченной валюты по дате получения товаров (работ, услуг). Балансовая стоимость валюты учи-

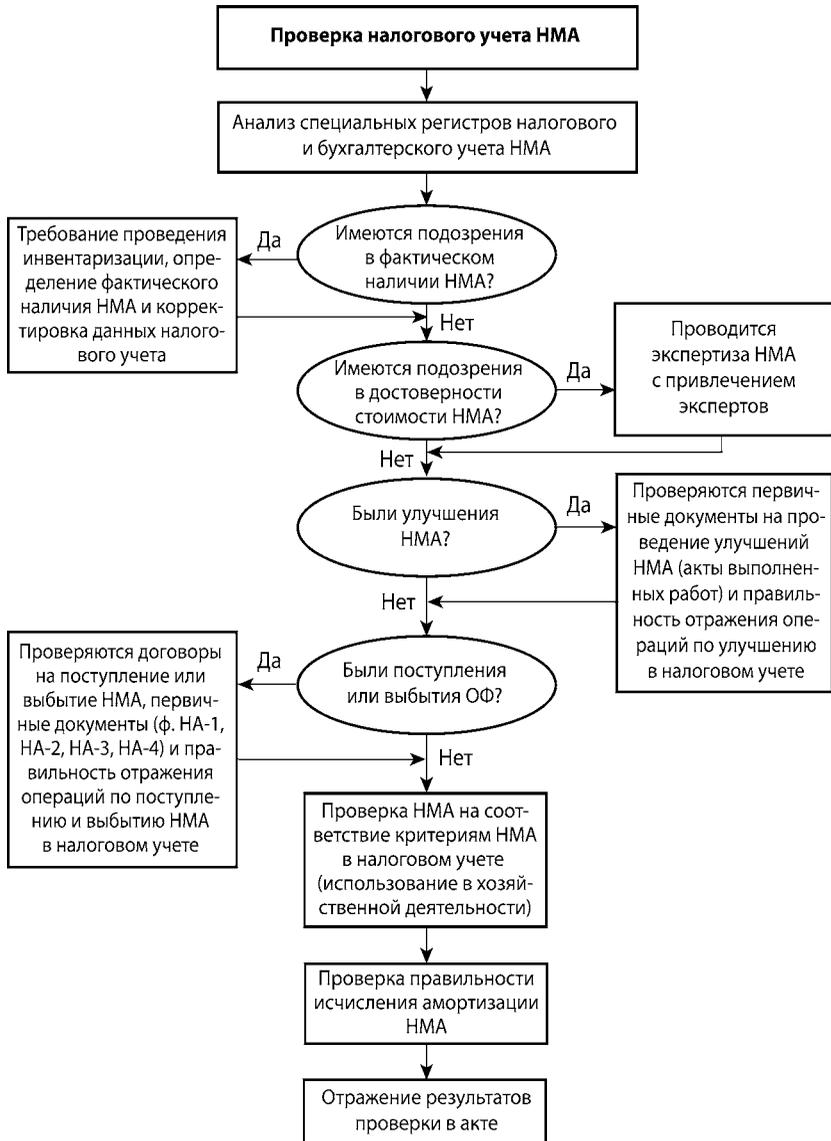


Рис. 5.17. Схема проверки налогового учета НМА

тывается по средневзвешенной себестоимости или идентифицированной стоимости, при этом изменение метода оценки балансовой стоимости валюты в течение налогового года для целей налогового учета не разрешается.

Следует обратить внимание также на то, что существует несколько видов исчисления балансовой стоимости валюты, в частности, балансовая стоимость:

- ✦ остатка валюты прошлого квартала определяется по курсу НБУ на последний день предыдущего квартала;
- ✦ валюты, полученной от экспортных операций, определяется по курсу НБУ на дату начисления (получения) доходов;
- ✦ валюты, купленной за гривни, определяется по сумме гривень, уплаченных при покупке валюты на межбанковской валютной бирже.

Что касается определения валовых расходов в операциях с иностранной валютой, то в ситуации, когда первым событием выступает оприходование товаров, по нормам Закона «О прибыли» [19] валовые расходы должны рассчитываться исходя из балансовой стоимости валюты, которая становится известна лишь на дату уплаты денежных средств контрагенту.

Между тем ГНАУ [168] разъяснила, что в рассматриваемом случае валовые расходы определяются исходя из курса НБУ на дату получения товаров. Однако судебная практика подтверждает правомерность определения валовых расходов по дате оприходования товаров с дальнейшей корректировкой под балансовую стоимость валюты (см.: Постановление ВХСУ от 30.06.2005 г. по делу № 2/273).

При проверке операций в иностранной валюте также необходимо учесть, что в случае приобретения товаров, работ, услуг у нерезидентов, расположенных в офшорных зонах, в валовые расходы включается только 85% стоимости товаров, работ, услуг (п/п. 18.3 Закона «О прибыли» [19]).

## 5.5. Документальная проверка НДС

Порядок проведения документальной проверки НДС регламентируется рядом нормативных документов, разработанных ГНАУ, основным из которых выступает приказ ГНАУ от 18.08.2005 г. № 350 [114].

Проверка налогового учета по НДС начинается с анализа документов, подтверждающих регистрацию проверяемого лица плательщиком НДС (Свидетельства о регистрации плательщика НДС), на основании которых устанавливается дата начала возникновения налоговых обязательств по НДС и права на налоговый кредит налогоплательщика.

Далее осуществляются действия по контролю налогооблагаемых операций по НДС, которые включают проверку операций, облагаемых по ставке НДС 20% и 0%. При этом в процессе проведения проверочных мероприятий данные Декларации по НДС (утверждена Приказом ГНАУ от 30.05.1997 г. № 166 (в редакции Приказа ГНАУ от 15.06.2005 г. № 213) [84] сопоставляются с учетным регистром – Реестром полученных и выданных налоговых накладных (утвержден Приказом ГНАУ от 30.06.2005 г. № 244) [112] и первичной документацией – налоговыми накладными, форма которых утверждена Приказом ГНАУ от 30.05.1997 г. № 165 [83].

Необходимо отметить, что в некоторых источниках предлагается сопоставлять данные деклараций по НДС и по налогу на прибыль, в частности, показатель стр. 5 колонки «А» Декларации по НДС сравнивать со стр. 01 Декларации по прибыли, суммы стр. 10 – 13 Декларации по НДС – со стр. 04 Декларации по прибыли. В то же время такое сравнение может привести только к приблизительным результатам, поскольку порядок исчисления НДС и налога на прибыль отличается по ряду критериев (датам возникновения налоговых обязательств, объему налогооблагаемых операций и т. д.). Например, валовые расходы в операциях с неплательщиками налога на прибыль возникают по дате оприходования товаров, а налоговый кредит – по событию, наступившему ранее (при наличии налоговой накладной). При продаже ОФ 2 – 4 группы в учете по налогу на прибыль уменьшается балансовая стоимость соответству-

ющей группы, а в учете по налогу на добавленную стоимость возникают налоговые обязательства исходя из продажной стоимости, но ниже обычных цен и т. д. В связи с этим в случае обнаружения таких расхождений по результатам анализа необходимо узнать причину их возникновения.

**1. Проверка налоговых обязательств по НДС.**

**1.1. Проверка операций, облагаемых по ставке НДС 20%.**

Перед проверкой данных вопросов необходимо установить налоговый статус контрагентов налогоплательщика (плательщик или неплательщик НДС, резидент или нерезидент, хозрасчетная или бюджетная организация и т. д.), поскольку от этого зависит порядок отражения в налоговом учете сумм налоговых обязательств по НДС в операциях с контрагентами.

Далее анализируется, в каком порядке налогоплательщик определяет налоговые обязательства и налоговый кредит по НДС.

По кассовому методу налоговые обязательства и налоговый кредит определяются по желанию у лиц, зарегистрированных плательщиками НДС, при условии, что в течение последних 12 месяцев налогооблагаемые обороты у них составляли сумму менее 300 тыс. грн без учета НДС (п/п. 7.3.9 Закона «Об НДС»).

Остальные плательщики определяют дату налоговых обязательств и налогового кредита в следующем порядке (табл. 5.2).

**Таблица 5.2**

**Дата возникновения налоговых обязательств и налогового кредита по НДС**

№ п/п	Дата возникновения налоговых обязательств (налогового кредита) по НДС	Критерий	Норма Закона «Об НДС»
1	2	3	4
<b>Налоговые обязательства</b>			
1	Дата поступления средств на текущий счет плательщика или дата получения соответствующей компенсации в каком либо ином виде, включая уменьшение	Оплата за счет бюджетных средств (со счета Госказначейства)	п/п. 7.3.5

Продолжение табл. 5.2

1	2	3	4
	задолженности налогоплательщика по его обязательствам перед бюджетом		
2	Дата оформления налоговой накладной, удостоверяющей факт предоставления налогоплательщиком товаров (работ, услуг) покупателю, либо дата выписки соответствующего счета (товарного чека) в зависимости от того, какое событие произошло раньше	Поставка товаров (работ, услуг) с использованием кредитных или дебетовых карточек, дорожных, коммерческих, персональных или других чеков	п/п. 7.3.3
3	Дата выемки денежной выручки из торговых аппаратов	Поставка товаров (валютных ценностей) с использованием торговых автоматов или другого подобного оборудования, не предусматривающего наличия кассового аппарата	п/п. 7.3.2
4	Дата фактической передачи объекта финансовой аренды (лизинга) в пользование арендатору (лизингополучателю)	Операции финансовой аренды (лизинга)	п/п. 7.3.4
5	Дата увеличения валового дохода исполнителя долгосрочного контракта (по расчетному коэффициенту)	Операции, облагаемые по правилам долгосрочных контрактов	п/п. 7.3.7
6	Дата оформления ввозной таможенной декларации (с 2005 года – дата представления ввозной таможенной декларации)	Операции по импорту товаров	п/п. 7.3.6

1	2	3	4
7	Дата получения денежных средств на счет или в кассу налогоплательщика	Операции по продаже тепловой энергии, газа природного (кроме сжиженного), включая стоимость его транспортировки, предоставлению услуг водоснабжения, водоотведения либо услуг, стоимость которых включается в состав квартирной платы или платы за содержание жилья физическим лицам, бюджетным учреждениям, не зарегистрированным плательщиками НДС, ЖЭКам	п/п. 11.11
8	Дата, приходящаяся на налоговый период, в течение которого происходит какое-либо из событий, наступившее ранее: либо дата зачисления денежных средств от покупателя (заказчика) на банковский счет или в кассу налогоплательщика; либо дата отгрузки товаров, а для работ (услуг) дата оформления документа, удостоверяющего факт выполнения работ (услуг) налогоплательщиком	Все остальные операции, за исключением вышеперечисленных	п/п. 7.3.1

Окончание табл. 5.2

1	2	3	4
<b>Налоговый кредит</b>			
1	Дата возникновения валовых затрат заказчика долгосрочного контракта	Операции, облагаемые по правилам долгосрочных контрактов	п/п. 7.5.4
2	Дата уплаты по налоговым обязательствам	Операции по импорту товаров (сопутствующих услуг), поставке услуг нерезидентом на таможенной территории Украины	п/п. 7.5.2
3	Дата фактического получения объекта финансового лизинга арендатором	Операции финансовой аренды (лизинга)	п/п. 7.5.3
4	Дата осуществления первого из событий: либо дата списания денежных средств с банковского счета налогоплательщика, дата выписки соответствующего счета (товарного чека) – в случае расчетов с использованием кредитных дебетовых карточек или коммерческих чеков; либо дата получения налоговой накладной работ (услуг)	Все остальные операций, за исключением вышеперечисленных	п/п. 7.5.1

Далее анализируется объем облагаемых НДС операций с целью определения отчетных периодов представления Декларации по НДС (месяц, квартал) и ее формы (полная, сокращенная).

Налоговым периодом в общем случае является месяц. В то же время при желании налогоплательщика, имеющие за предыдущие 12 месяцев объем налогооблагаемых операций по поставке товаров (работ, услуг) менее 300 тыс. грн без учета налога на добавленную стоимость, могут избрать квартальный отчетный период.

В процессе дальнейших проверочных действий сопоставляются показатели, отраженные в декларации по НДС с информацией учетных регистров и первичными документами предприятия. При этом следует учесть, что до 01.04.2005 г. налогоплательщики использовали в целях налогового учета по НДС Книги приобретения (продажи) товаров (работ, услуг), с 01.04.2005 г. – Реестр налоговых накладных.

При проверке операций, совершенных после до 01.07.2005 г. осуществляется сверка показателей колонки «Б» строки 1 Декларации по НДС с данными: гр. 8 Реестра выданных налоговых накладных; колонки «А» стр. 1 Декларации по НДС – с данными гр. 7 Реестра выданных налоговых накладных; а также данными бухгалтерского учета по счетам 31 «Счета в банках», 30 «Касса», 377 «Расчеты с прочими дебиторами», 36 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 681 «Расчеты по авансам полученным», 641/НДС «Расчеты по НДС», 643 «Налоговые обязательства», 949 «Прочие расходы операционной деятельности», 976 «Списание необоротных активов», 977 «Прочие расходы обычной деятельности». При этом в бухгалтерском учете проверяются следующие корреспонденции (табл. 5.3).

**Таблица 5.3**

**Корреспонденции по отражению налоговых обязательств по НДС в бухгалтерском учете**

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция в бухгалтерском учете
1	2	3
<b>Налоговые обязательства определяются по первому событию</b>		
1	<p><i>Первое событие – отгрузка товаров (работ, услуг):</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– отгружены покупателям товары (работы, услуги);</li> <li>– отражены налоговые обязательства по НДС по данной операции;</li> <li>– получена оплата от покупателей за товары (работы, услуги)</li> </ul>	<p>Д-т 361 (377) К-т 70</p> <p>Д-т 70 К-т 641 / НДС</p> <p>Д-т 31, 30 К-т 361 (377)</p>

1	2	3
2	<p><i>Первое событие – получение предоплаты:</i>                      – получены денежные средства от покупателей в счет продажи товаров (работ, услуг);                      – отражены налоговые обязательства по НДС по данной операции;                      – отгружены товары (работы, услуги) в счет полученной предоплаты</p>	<p>Д-т 30,31 К-т 681                       Д-т 643 К-т 641 / НДС                       Д-т 681 К-т 70 либо                      Д-т 361 К-т 70, Д-т 681                      К-т 361, Д-т 70 К-т 643</p>
3	<p><i>Бесплатная передача активов:</i>                      – переданы запасы бесплатно контрагенту;                      – начислен НДС по данной операции исходя из обычных цен;                      – переданы бесплатно необоротные активы контрагенту;                      – начислен НДС по данной операции исходя из обычных цен</p>	<p>Д-т 949 К-т 20-28                       Д-т 949 К-т 641 / НДС                       Д-т 976 (977) К-т 10-12                       Д-т 977 К-т 641 / НДС</p>
<b>Налоговые обязательства определяются по кассовому методу</b>		
4	<p><i>Первое событие – отгрузка товаров (работ, услуг):</i>                      – отгружены покупателям товары (работы, услуги);                      – отражен НДС по данной операции;                      – получена оплата от покупателей за товары (работы, услуги)                      – отражены налоговые обязательства по НДС</p>	<p>Д-т 361 (377) К-т 70                       Д-т 70 К-т 643                      Д-т 31, 30 К-т 361 (377)                       Д-т 643 К-т 641 / НДС</p>
5	<p><i>Первое событие – получение предоплаты:</i>                      – получены денежные средства от покупателей в счет продажи товаров (работ, услуг);                      – отражены налоговые обязательства по НДС по данной операции;                      – отгружены товары (работы, услуги) в счет полученной предоплаты</p>	<p>Д-т 30, 31 К-т 681                       Д-т 643 К-т 641 / НДС                       Д-т 681 К-т 70 либо                      Д-т 361 К-т 70, Д-т 681                      К-т 361, Д-т 70 К-т 643</p>

Сумма кредитовых оборотов по счету 641/НДС за месяц должна совпадать с величиной налоговых обязательств по НДС, указанной в колонке «Б» стр. 9 «Всего налоговых обязательств» месячной декларации по НДС и гр. 8 «Всего за месяц» Реестра выданных налоговых накладных;

3) первичной документацией (налоговыми накладными, товарно-транспортными накладными, выписками из банка, приходно-кассовыми ордерами, чеками РРО, товарными чеками, актами приема-передачи работ, услуг и т. п.).

В процессе проверки налогового учета по НДС особое внимание уделяется анализу правильности исчисления налоговых обязательств по обычным ценам, так как согласно п/п. 4.1 Закона «Об НДС» база налогообложения операций по поставке товаров (услуг) рассчитывается исходя из договорной (контрактной) стоимости, определенной по свободным ценам, но не ниже обычной цены, с учетом акцизного сбора, ввозной пошлины, прочих общегосударственных налогов (сборов) за исключением НДС и сбора на обязательное государственное пенсионное страхование на услуги мобильной связи, которые включаются в цену товаров (услуг). При определении размера обычной цены необходимо руководствоваться нормами пункта 1.20 ст. 1 Закона «О прибыли» [19], поскольку в соответствии с пунктом 1.18 Закона «Об НДС» [18] этот термин применяется в таком же значении для исчисления НДС.

### *1.2. Проверка операций, облагаемых по нулевой ставке НДС.*

Операции, облагаемые по нулевой ставке НДС перечислены в ст. 6.2 Закона Об НДС [18].

К таким операциям, в частности относятся операции по:

- ✦ экспортированию товаров и сопутствующих услуг за пределы таможенной территории Украины;
- ✦ поставке товаров (работ, услуг) предприятиями розничной торговли, расположенными на территории Украины в зонах таможенного контроля (беспшлинных магазинах);
- ✦ поставке перерабатывающим предприятиям молока и мяса живым весом сельскохозяйственными товаропроизводителями всех форм собственности и хозяйствования;

- ✦ поставке товаров, услуг, отвечающих условиям п/п. 6.2.8 Закона «Об НДС» организациями общественных организаций инвалидов и др.

При проверке операций, облагаемых по нулевой ставке, показатель колонки «А» строки 2.1 Декларации по НДС сверяется с данными: гр. 11 Реестра выданных налоговых накладных, колонки «А» стр. 2.2 Декларации – с гр. 9 Реестра выданных налоговых накладных, а также первичными документами (внешнеэкономическими договорами, ГТД, счетами-инвойсами и т. д.).

Путем анализа первичных документов проверяется, имело ли предприятие право на применение нулевой ставки. В частности, при проверке экспортных операций на основании отметки в ГТД «Задекларированные в этой ГТД товары вывезены за границу таможенной территории Украины в полном объеме» необходимо установить осуществлялся ли фактический вывоз товаров из Украины.

Далее анализируется дата применения нулевой ставки по НДС, при этом следует учесть, что согласно налоговому разъяснению, утвержденному приказом ГНАУ от 05.09.02 № 418 [98] право на нулевую ставку НДС предприятие получает в периоде оформления ГТД на вывоз товара за пределы таможенной территории Украины независимо от условий поставки ИНКОТЕРМС, а до этого срока налоговые обязательства не возникают.

В процессе проверки операций, облагаемых налогом по нулевой ставке, операций, не являющихся объектом налогообложения и операций, освобожденных от налогообложения необходимо также учесть, что в случае несоблюдения условий льготного обложения, данные операции облагаются НДС по ставке 20%.

### *1.3. Проверка операций, не являющихся объектом обложения НДС.*

Операции, не являющиеся объектом обложения НДС, указаны в п. 3.2 Закона «Об НДС» [18]. При проверке данных операций показатель колонки «А» строки 3 Декларации по НДС сверяется с данными гр. 10 Реестра выданных налоговых накладных.

Затем на основании документов проверяется, осуществлялись ли в действительности на предприятии операции, не являющиеся объектом налогообложения, и имело ли предприятие право не начислять по ним НДС.

Например, не является объектом обложения НДС деятельность по выпуску (размещению) ценных бумаг, расчетно-клиринговой и депозитарной деятельности, однако комиссионное вознаграждение полученное торговцами ценных бумаг по таким договорам на внебиржевом рынке облагается налогом на добавленную стоимость на общих основаниях.

Операции залога не облагаются НДС только в том случае, когда объект залога возвращается залогодателю и не отчуждается, иначе НДС начисляется по правилам обычной операции отчуждения.

При проверке льготированных операций поставки услуг по расчетно-кассовому обслуживанию необходимо учитывать, что перечень данных операций приведен в письме НБУ 25.02.2005 г. № 12-112 / 310-1811 [196].

### *1.4. Проверка операций, освобожденных от налогообложения.*

Освобожденные от налогообложения операции указаны в ст. 5 и ст. 11 Закона «О НДС» [18]. При этом следует иметь в виду, что условия освобождения от НДС таких операций регулируются Постановлениями КМУ, поэтому перед проверкой необходимо проанализировать соответствующие нормативные документы.

Проверка освобожденных от НДС операций начинается с сопоставления показателя колонки «А» строки 4 Декларации по НДС с данными гр. 10 Реестра выданных налоговых накладных. После этого путем анализа первичных документов проверяется, имело ли предприятие право на применение льгот.

В процессе осуществления проверки данных операций следует обратить внимание на то, что действие некоторых льгот из ст. 5 Закона «Об НДС» [18] может быть приостановлено Законами о Государственном бюджете или другими законодательными актами.

Так, например, Законом [40], на 2004 г. было приостановлено действие п/п. 5.1.2 Закона Об НДС [18] в части освобождения от налогообложения операций по продаже (подписке) и доставке специализированных изданий, а также некоторых других пунктов ст. 5, а затем действие этого пункта и некоторых других было восстановлено Законом Украины от 17.06.2004 г. № 1801-IV «О внесении изменений в Закон Украины «О государственном бюджете на 2004 год» [42].

Исходя из этого, необходимо тщательно проанализировать временные промежутки действия каждого пункта ст. 5 и ст. 11 За-

кона «О НДС» [18] и осуществлять проверку на основе полученных результатов.

При проверке операций по поставке лекарственных средств и изделий медицинского назначения следует учесть, что эта продукция освобождается от НДС только в случае ее внесения в Государственный реестр лекарственных средств и изделий медицинского назначения. и указаны в Перечне КМУ. Поэтому для оценки правомерности освобождения от НДС операций поставки лекарственных средств и изделий медицинского назначения необходимо проверить их наличие в Государственном реестре лекарственных средств и изделий медицинского назначения и Перечне КМУ. При этом следует принять во внимание то, что ветеринарные лекарственные средства и изделия медицинского назначения от НДС не освобождаются.

В отношении освобождения от НДС операций по продаже жилья (п/п. 5.1.20 Закона «Об НДС» [18] необходимо иметь в виду, что до 01.01.2004 г. от НДС освобождались операции по передаче вновь построенного жилья физическим лицам для его использования в качестве местожительства (то есть первая продажа жилья), а после 01.01.2004 г., наоборот, освобождению подлежат операции по поставке жилья, за исключением первой продажи.

*1.5. Проверка правильности корректировки налоговых обязательств по НДС.*

В ситуации, когда в колонке «Б» строки 8 Декларации по НДС и Расчете корректировки сумм НДС (приложение № 1 к Декларации по НДС) указываются суммы НДС, уменьшающие или увеличивающие налоговые обязательства, проверяется правомерность проведения таких корректировок.

Налоговые обязательства уменьшаются (увеличиваются) в случае снижения (увеличения) базы налогообложения по операциям, облагаемым НДС по ставке 20%, которые были отражены в Декларациях по НДС предыдущих отчетных периодов.

При проверке таких операций показатели стр.8 Декларации по НДС сверяются с данными:

1) расчета корректировки количественных и стоимостных показателей налоговой накладной приложения № 2 к налоговой накладной;

2) гр. 8 Реестра выданных налоговых накладных;

3) первичной документации (дополнительными соглашениями к договору, актами, накладными на возврат товаров, выписками банка и т. п.);

4) бухгалтерских проводок по счету 641/НДС, которые имеют следующий вид:

✦ увеличение стоимости ранее отгруженных материалов в соответствии с условиями дополнительного соглашения – Д-т 361(377) К-т 70; Д-т 70 К-т 641/НДС;

✦ уменьшение стоимости ранее отгруженных материалов в соответствии с условиями дополнительного соглашения – Д-т 704 «Вычеты из дохода» К-т 361(377); Д-т 70 К-т 641/НДС (сторно) или Д-т 641/НДС К-т 70.

Общим случаем пересмотра налоговых обязательств по НДС выступает увеличение (уменьшение) в последующих периодах контрактной стоимости операций по поставке товаров (предоставлению услуг).

### **2. Проверка правильности исчисления налогового кредита по НДС.**

*2.1. Проверка налогового кредита по товарам (работам, услугам) приобретенным на территории Украины.*

Перед проверкой правильности исчисления налогового кредита выясняется, в каком порядке налогоплательщик определяет налоговый кредит по НДС (по кассовому методу или по первому событию). При этом следует учесть, что основным отчетным и расчетным документом, подтверждающим право на налоговый кредит, является надлежащим образом оформленная налоговая накладная. Поэтому суммы НДС, не подтвержденные налоговыми накладными, подлежат исключению из состава налогового кредита.

В процессе проверки налогового кредита показатели колонок «А» и «Б» стр. 10.1 Декларации по НДС сверяются с данными:

1) гр. 7, 8 Реестра полученных налоговых накладных;

2) первичной документацией (договорами, налоговыми накладными, чеками, товарно-транспортными накладными, актами приема-передачи услуг и т. д.);

3) оборотом по дебету счета 641/ НДС, при этом проверяются корреспонденции со счетами 30, 31, 63 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 685 «Расчеты с прочими кредиторами», 371 «Расчеты по выданным авансам» бухгалтерского учета (табл. 5.4).

Таблица 5.4

**Корреспонденции по отражению налогового кредита по НДС в бухгалтерском учете**

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция в бухгалтерском учете
1	2	3
<b>Налоговый кредит определяется по первому событию</b>		
1	<p><i>Первое событие получение товаров, работ, услуг:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– получены от поставщиков необоротные и оборотные активы (на сумму без НДС);</li> <li>– отражен налоговый кредит по НДС (при условии получения налоговой накладной);</li> <li>– перечислена оплата поставщикам в счет полученных активов</li> </ul>	<p>Д-т 10-15, 20-28 К-т 631 (685)</p> <p>Д-т 641/НДС К-т 631 (685)</p> <p>Д-т 631(685) К-т 31,30</p>
2	<p><i>Первое событие перечисление предоплаты:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– перечислена предоплата поставщикам за необоротные или оборотные активы (на сумму с НДС);</li> <li>– отражен налоговый кредит по НДС по перечисленной предоплате (при условии получения налоговой накладной);</li> <li>– получены ранее оплаченные активы (на сумму без НДС);</li> <li>– отражен НДС по данной операции</li> </ul>	<p>Д-т 371 (631) К-т 30, 31</p> <p>Д-т 641 / НДС К-т 644</p> <p>Д-т 10-15, 20-28 К-т 371 (631)</p> <p>Д-т 644 К-т 371 (631)</p>

1	2	3
<b>Налоговый кредит определяется по кассовому методу</b>		
3	<p><i>Первое событие получение товаров, работ, услуг:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– получены от поставщиков необоротные и оборотные активы (на сумму без НДС);</li> <li>– отражен НДС по данной операции;</li> <li>– перечислена оплата поставщикам в счет полученных активов;</li> <li>– отражен налоговый кредит по НДС (при условии получения налоговой накладной)</li> </ul>	<p>Д-т 10-15, 20-28 К-т 631 (685)</p> <p>Д-т 644 К-т 631 (685) Д-т 631(685) К-т 31, 30</p> <p>Д-т 641 / НДС К-т 644</p>

Поскольку в части неиспользуемых в хозяйственной деятельности налогоплательщика товаров, работ, услуг право на налоговый кредит теряется, далее в процессе проверки налогового кредита анализируется направление их использования. В отношении порядка отражения налогового кредита по ОФ, не введенным в эксплуатацию, необходимо принять во внимание то, что по нормам п/п. 7.4.1 Закона «Об НДС» [18] суммы НДС включаются в состав налогового кредита независимо от того, начали ли товары (услуги) и ОФ использоваться в налогооблагаемых операциях в отчетном периоде или нет.

Далее в процессе проведения проверки выясняется, осуществлялись ли налогоплательщиком в отчетном периоде необлагаемые налогом операции. Если такие операции имели место, то проверяется правильность отнесения в состав налогового кредита НДС по товарам, используемым одновременно в необлагаемых и облагаемых операциях или только в необлагаемых операциях. НДС по товарам (работам, услугам), используемым в необлагаемых операциях, в налоговый кредит не включается, а по товарам, задействованным в облагаемых и необлагаемых операциях, подлежит распределению.

В соответствии с письмом ГНАУ от 01.12.1999 г. № 18043/7/16-1220-16 [140] распределение налогового кредита по товарам (работам, услугам), используемым одновременно в облагаемых и необлагаемых операциях, осуществляется путем умножения налогового кредита на коэффициент ( $K$ ), рассчитываемый по формуле:

$$K = V(\text{обл.}) / V(\text{общ.}), \quad (5.3)$$

где  $V(\text{обл.})$  – объем облагаемых НДС операций за отчетный период (без НДС), грн;

$V(\text{общ.})$  – общий объем операций по продаже товаров (работ, услуг) за отчетный период (без НДС), грн.

Необходимо также учесть, что сумма налогового кредита, определенная с помощью этого коэффициента может быть рассчитана только по окончании отчетного периода. Поэтому в течение отчетного периода налогоплательщик имеет право отражать налоговый кредит без использования коэффициента, а по окончании периода осуществить перерасчет налогового кредита и отразить его результаты в итоговой строке Реестра полученных налоговых накладных.

*2.2. Проверка налогового кредита по импортированным товарам.*

При проверке налогового кредита по НДС, относящегося к импортируемым товарам, анализируются следующие вопросы:

1) осуществлялся ли фактический ввоз товаров на территорию Украины (по данным ГТД);

2) уплачивался ли ввозной НДС на таможне и в какой форме (деньгами или векселем);

3) правильно ли была отражена дата возникновения налогового кредита в части импортируемых товаров. При проверке данного вопроса следует учесть, что налоговый кредит по импортируемым товарам возникает в периоде уплаты НДС таможне по оформленным (с 2005 г. представленным) ГТД на ввоз. Таким образом, до даты оформления (представления) ГТД денежные средства, перечисленные таможне в счет уплаты НДС, в налоговый кредит не включаются. Кроме того, следует принять во внимание, что в налоговый кредит включается сумма, рассчитанная в ГТД исходя из таможенной, а не фактурной стоимости импортируемых товаров.

В процессе проверки налогового кредита по импортным операциям также сопоставляются показатели колонки «А» стр. 12.1, 12.2, 12.4 Декларации по НДС с гр. 7, 13 Реестра полученных налоговых накладных; колонки «Б» – с гр. 8, 14 Реестра, первичной документацией (ГТД, счетами-инвойсами, внешнеэкономическими договорами и т. д.) и показателями бухгалтерского учета (оборотами по дебету счета 641/НДС).

### *2.3. Проверка правильности корректировки налогового кредита по НДС.*

Проверка данного вопроса осуществляется в том случае, когда в колонке «Б» строки 16 Декларации по НДС и Расчете корректировки сумм НДС (приложение № 1 к Декларации по НДС) отражаются суммы НДС, уменьшающие (увеличивающие) налоговый кредит. По стр. 16 показывается изменение размера налогового кредита, отраженного в Декларациях по НДС за предыдущие отчетные периоды.

При проверке данные колонки «Б» стр. 16 Декларации по НДС сверяются с соответствующими показателями:

1) расчета корректировки количественных и стоимостных показателей налоговой накладной приложения № 2 к налоговой накладной;

2) гр. 8 Реестра полученных налоговых накладных,

3) корреспонденций бухгалтерского учета:

✦ увеличение сумм компенсации стоимости приобретенных активов по дополнительному соглашению с поставщиками – Д-т 10-15, 20-28 К-т 631 (685) на сумму без НДС; Д-т 641/НДС К-т 631 (685) - на сумму НДС при условии получения корректировки к налоговой накладной;

✦ уменьшение сумм компенсации стоимости приобретенных активов по дополнительному соглашению с поставщиками – Д-т 10-15, 20-28 К-т 631 (685) (сторно) на сумму без НДС; Д-т 641/НДС К-т 631 (685) на сумму НДС (сторно).

В процессе проверки операций корректировки сумм налогового кредита также анализируется, имелись ли факты истечения срока исковой давности по задолженности поставщикам за товары (работы, услуги) с ранее отраженными суммами налогового креди-

та. При этом следует иметь в виду, что в соответствии с нормами ст. 261 и 530 ГКУ [6] в случае отсутствия в договоре сроков погашения обязательств по поставленным товарам (работам, услугам), срок исковой давности по задолженности начинает исчисляться на 7-й день после предъявления требования об исполнении обязательства. В таких случаях срок исковой давности составляет 3 года начиная с 7-го дня после предъявления поставщиком требования об оплате, а если подобное требование не предъявлялось, срок исковой давности не исчисляется. Исходя из этого, ориентироваться на период возникновения задолженности в бухгалтерском учете при определении истечения срока исковой давности не следует.

### 5.6. Документальная проверка налогообложения доходов физических лиц

Налоговый контроль обложения доходов физических лиц осуществляется по двум направлениям:

1) контроль налогообложения доходов физических лиц, не являющихся СПД;

2) контроль налогообложения доходов физических лиц – СПД.

*1. Проверка налогообложения доходов физических лиц, не являющихся СПД.*

Контроль налогообложения доходов этой категории физических лиц, как правило, осуществляется путем проверки правильности ведения налогового учета налоговыми агентами, ответственными за удержание и перечисление налога с доходов физических лиц в бюджет.

При этом следует учесть, что порядок налогообложения доходов физических лиц принципиально отличался в периодах до 01.01.2004 г. и после этой даты.

Основным нормативным документом, регулирующим порядок налогообложения доходов физических лиц после 01.01.2004 г., является Закон [36], а также ряд других нормативных актов, принятых в соответствии с данным Законом.

В процессе осуществления документальной проверки налогообложения доходов физических лиц за данный период анализируется:

1) правильность исчисления совокупного налогооблагаемого дохода в соответствии с п/п. 4.2 ст. 4 Закона [36] и удержания налога с доходов физических лиц. При этом особое внимание уделяется отражению в составе налогооблагаемого дохода дополнительных благ, полученных налогоплательщиком от работодателя (стоимости имущества, предоставленного налогоплательщику в бесплатное пользование, бесплатно полученных товаров (работ, услуг), сумм финансовой помощи и т. д.);

2) правомерность не включения в налогооблагаемый доход доходов, указанных в п/п. 4.3 Закона [36]. В частности, при проверке налогообложения операций по выплате работодателем компенсации работнику стоимости его подготовки или переподготовки, проверяется:

- ✦ связано ли обучение с профилем деятельности работодателя или его общими производственными потребностями;
- ✦ соблюдались ли ограничения по невключению сумм компенсации в налогооблагаемый доход работника (предельный размер рассчитывается исходя из суммы, определенной по нормам п/п. 6.5.1 Закона [36] в расчете на каждый полный или неполный месяц подготовки или переподготовки работника);
- ✦ не увольнялось ли данное лицо до окончания срока учебы или второго календарного года следующего за годом, в котором закончилось обучение;

3) правомерность применения налоговой социальной льготы. В частности выясняется, предоставляло ли претендующее на льготу лицо работодателю заявление о применении налоговой социальной льготы, а также устанавливаются факты наличия заявлений граждан на отказ от ее применения. Заявление о применении налоговой социальной льготы не предоставляется только если работник по состоянию на 01.01.2004 г. числился в штате по основному месту работы. Кроме того, анализируется вид доходов, к которым применялась налоговая социальная льгота, в частности проверяется, включались данные доходы в понятие заработной платы и приравненные к ней выплаты или нет. Например, выплаты по листам временной нетрудоспособности (больничным листам), по мнению ГНАУ, попадают

для целей исчисления налоговой социальной льготы в понятие заработной платы [176];

4) правильность исчисления размера налоговой социальной льготы (в повышенном или обычном размере). Анализируется, соблюдалось ли установленное в п/п. 6.5.1 Закона [36] ограничение на право применения налоговой социальной льготы. При этом следует учесть, что в 2004 г. и 2005 г. возникла коллизия по поводу размера минимального прожиточного уровня для трудоспособного лица, используемого для определения предела налоговой социальной льготы.

Так, в соответствии с нормами п/п. 6.5.1 Закона [36] для расчета налоговой социальной льготы следовало применять минимальный прожиточный уровень для трудоспособного лица, установленный на 1 января отчетного налогового года. Однако в связи с тем, что на 01.01.2004 г. он установлен не был, на практике до 27.05.2004 г. использовался минимальный прожиточный уровень для трудоспособного лица для 2003 г. Закон Украины от 11.05.2004 г. № 1704-IV «Об утверждении минимального прожиточного уровня на 2004 год» [41] был опубликован 27.05.2004 г., и ГНАУ [178] сообщила, что в 2004 г. для целей расчета налоговой социальной льготы следует применять минимальный прожиточный уровень для трудоспособного лица, установленный на 2003 г., а не на 2004 г., то есть 365 грн.

В 2005 г. для расчета налоговой социальной льготы применялось два минимальных прожиточных уровня для трудоспособных лиц. Первый был установлен Законом 23.12.2004 г. № 2285-IV [46] в размере 409 грн, второй Законом от 25.03.2005 г. № 2505-IV [48] в сумме 453 грн. Таким образом, по состоянию на 01.01.2005 г. действовал минимум 409 грн, и ГНАУ [182] предписала определять размер дохода, дающего право на получение налоговой социальной льготы, в размере 570 грн ( $409 \text{ грн} \times 1,4$ ) в месяц. Но впоследствии ГНАУ изменила свою точку зрения (см.: Письмо ГНАУ 21.10.2005 г. № 21156/7/17-3117) и предписала по результатам перерасчета налога с доходов физических лиц за 2005 г. использовать для целей расчета налоговой социальной прожиточный минимум в размере 453 грн (что соответствует доходу:  $453 \times 1,4 = 630$  грн в месяц);

5) правильность проведения перерасчета налоговой социальной льготы и удержания налога по результатам перерасчета.

Перерасчет производится по результатам налогового года, в случае изменения места применения льготы или окончания трудовых отношений с работником;

6) правильность исчисления налога с доходов физических лиц в части не возвращенных в установленные сроки сумм, выданных на командировки и в подотчет.

Отчет об использовании денежных средств, выданных на командировки и в подотчет, предоставляется до истечения третьего банковского дня, следующего за днем, в котором плательщик налога завершает командировку или выполнение отдельного гражданско-правового действия по поручению предприятия (за исключением ситуаций, когда в период нахождения в командировке подотчетным лицом осуществлялись безналичные расчеты с использованием платежных карточек, при которых срок предоставления отчета составляет 10 дней, а в случае наличия уважительных причин продлевается по решению руководителя предприятия до 20 банковских дней).

Если налогоплательщик возвращает сумму излишне израсходованных денежных средств позже данного срока, но не позднее отчетного месяца, на который приходится последний день предельного срока, то лицо, предоставившее такие суммы, начисляет штраф в размере 15% излишне израсходованных сумм. В случае не возврата излишне израсходованных средств в данный срок они подлежат налогообложению за счет любого налогооблагаемого дохода, и с лица взыскиваются штрафные санкции в размере 15% излишне израсходованных сумм. В то же время ГНАУ [172] разъяснила, что в 2004 г. 15% штраф на налогоплательщика за несвоевременный возврат подотчетных сумм не налагается.

В процессе проверки данного вопроса используются первичные документы, касающиеся взаиморасчетов с подотчетными лицами (приходные, расходные кассовые ордера, авансовые отчеты, выписки банка и т. д.) и корреспонденции с субсчетом 372 в бухгалтерском учете;

7) своевременность предоставления налоговыми агентами налогового расчета сумм дохода, начисленного (уплаченного) в пользу плательщиков налога, и сумм удержанного налога по форме № 1ДФ.

Налоговый расчет по форме №1ДФ предоставляется в ГНИ ежеквартально в течение 40 календарных дней, следующих за отчетным кварталом.

8) своевременность перечисления налога с доходов физических лиц. В соответствии с нормами п/п. 8.1.2 Закона [36] налог подлежит уплате в момент выплаты налогооблагаемого дохода единым платежным документом. Если налогооблагаемый доход начисляется, но не выплачивается, налог уплачивается в бюджет в сроки, установленные для месячного налогового периода (в течение 30 календарных дней, следующих за последним днем отчетного месяца). При проверке данного вопроса анализируются первичные документы на выплату дохода и перечисление налога (расходные кассовые ордера, платежные ведомости, выписки банка и т. д.) и корреспонденции со счетами 66, 641/НДФЛ в бухгалтерском учете.

*2. Проверка налогообложения физических лиц – СПД, находящихся на общей системе налогообложения.*

В процессе проверки налогообложения физических лиц – СПД, находящихся на общей системе налогообложения, анализируется:

1) правильность ведения Книги доходов и расходов физического лица – СПД;

2) правильность исчисления сумм налога с доходов физических лиц (до 01.01.2004 г. подоходного налога) физическими лицами – СПД;

При проверке данного вопроса следует учесть, что до принятия специального закона о налогообложении физических лиц – СПД налог с доходов физических лиц определяется по нормам раздела IV Декрета КМУ «О подоходном налоге с граждан» [49] (далее Декрета) и Инструкции № 12 (в редакции Приказа ГНАУ от 16.07.2003 г. № 352) [79].

В процессе контроля также необходимо обратить внимание на специфику исчисления налогооблагаемого дохода физическими лицами – СПД.

Так, в соответствии со ст. 13 Декрета [49] налогооблагаемым доходом физического лица – СПД считается совокупный чистый доход, определяемый как разница между валовым доходом (выручкой в денежной и натуральной форме) и документально подтвержден-

ными расходами, непосредственно связанными с получением дохода. Если эти расходы не могут быть подтверждены документально, они учитываются налоговыми органами при проведении окончательных расчетов по указанным в приложении № 6 к Инструкции № 12 [79] нормам в процентах к валовому доходу.

Таким образом, объект обложения налога с доходов физических лиц (подходного налога) у частных предпринимателей ( $O$ ) рассчитывается по формуле:

$$O = B - P, \quad (5.4)$$

где  $B$  – полученная выручка от продажи товаров (работ, услуг), грн;  
 $P$  – фактически понесенные расходы, относящиеся к полученному доходу (выручке), грн.

Следует отметить, что на практике встречается две распространенные ошибки в исчислении налогооблагаемого дохода частных предпринимателей. Первая из них заключается в том, что к составу расходов с целью уменьшения налогооблагаемого дохода относятся начисленные, но не оплаченные в денежной или иной форме затраты (например, оприходованные, но не оплаченные товары). Вторая состоит во включении в состав расходов затрат, непосредственно не связанных с полученным доходом (например, выручка поступает от операций продажи одних товаров, а к составу затрат относятся расходы на приобретение других).

Расходами, непосредственно связанными с получением дохода, считаются документально подтвержденные расходы, включаемые в состав валовых расходов производства (обращения) или подлежащие амортизации согласно Закону Украины «О прибыли» [19] (приложение № 7 к Инструкции № 12 [79]), а расходы на приобретение импортных товаров, ввезенных в Украину с целью продажи, учитываются по таможенной стоимости, пересчитанной в гривни по курсу НБУ на дату пересечения границы;

3) своевременность предоставления декларации о доходах в ГНИ. Физические лица – СПД ежеквартально предоставляют в ГНИ декларации нарастающим итогом с начала года в течение 40 календарных дней, следующих за последним календарным днем отчетного (налогового) квартала.

4) своевременность уплаты налога по декларации. Налог, исчисленный налоговыми органами по декларации, начисляется и уплачивается физическим лицом – СПД в таком порядке:

- ✦ в течение года плательщики ежеквартально уплачивают в бюджет 25% годовой суммы налога, исчисленной по доходам за предыдущий год, а плательщики, впервые уплачивающие налог, 25% суммы, исчисленной им налоговыми органами по оценочному доходу на текущий год;
- ✦ авансовые платежи налога с доходов физических лиц перечисляются физическими лицами – СПД в следующие сроки: до 15 марта, до 15 мая, до 15 августа и до 15 ноября.

В случае увеличения или уменьшения в течение года дохода налогоплательщика в пределах 50 и более процентов в сравнении с ожидаемыми сумма дохода, налоговыми органами проводится перерасчет сумм налога по срокам уплаты, которые не наступили.

Дополнительно начисленные по окончательным расчетам суммы налога подлежат уплате в соответствующий бюджет не позднее 30 календарных дней со дня получения налогового уведомления о таком начислении.

### **Контрольные вопросы к теме 5**

1. Чем обусловлена необходимость налогового контроля в Украине?
2. Дайте определение налогового контроля.
3. Перечислите принципы организации налогового контроля.
4. Какие органы осуществляют налоговый контроль в Украине?
5. Опишите основные формы проведения налогового контроля.
6. Какие общенаучные и прикладные методы используются в налоговом контроле?
7. Какие виды налоговых проверок предусмотрены действующим законодательством?
8. Охарактеризуйте порядок проведения плановых проверок органами Государственной налоговой службы Украины.
9. Перечислите правовые основания для проводки внеплановых проверок органами Государственной налоговой службы Украины.

**10.** В каких случаях субъект хозяйствования имеет право отказать контролирующим органам в допуске на свои объекты?

**11.** Опишите состав и содержание документов, составляемых по итогам документальной проверки.

**12.** Охарактеризуйте основные особенности документальных проверок по налогу на прибыль предприятий.

**13.** Опишите ключевые моменты проведения документальной проверки по НДС.

**14.** Какова последовательность проведения документальной проверки налогообложения доходов физических лиц?

**15.** В чем заключаются особенности документальных проверок налогообложения доходов физических лиц, полученных от осуществления ими предпринимательской деятельности?

## Тема 6. Налоговая ответственность

### 6.1. Финансовая ответственность

Действующим законодательством установлено три вида ответственности налогоплательщиков: финансовая, административная и уголовная. Финансовая ответственность может возникнуть только непосредственно у плательщиков налогов: юридических и физических лиц, при этом не имеет значения, есть ли вина плательщика в совершенном правонарушении. Административная и уголовная ответственность предусмотрена только для физических лиц: служебных лиц юридического лица и физических лиц-предпринимателей, и при привлечении лица к ней обязательно наличие его вины в совершенном правонарушении.

**Финансовая ответственность** выражается в возложении на плательщика дополнительных юридических обязанностей имущественного характера: пени и штрафных санкций.

После завершения установленных сроков погашения согласованного налогового обязательства на сумму налогового долга начисляется пеня.

**Пеня** – плата в виде процентов, начисленных на сумму налогового долга (без учета пени), которая взимается с налогоплательщика в связи с несвоевременным погашением налогового обязательства.

Пеня начисляется на сумму налогового долга (включая сумму штрафных санкций при их наличии) из расчета 120 процентов годовых учетной ставки Национального банка Украины, действующей на день возникновения налогового долга или на день его (его части) погашения, в зависимости от того, какая из величин таких ставок является большей, за каждый календарный день просрочки в его уплате.

Таким образом, сумма пени может быть определена не ранее дня погашения налогового долга (его части).

Указанный размер пени действует в отношении всех видов налогов и сборов (обязательных платежей), кроме пени за нарушение сроков расчетов в сфере внешнеэкономической деятельности, которая устанавливается отдельным законодательством.

Начисление пени начинается:

*а)* при самостоятельном начислении суммы налогового обязательства плательщиком налогов – с первого рабочего дня, следующего за последним днем предельного срока уплаты налогового обязательства;

*б)* при начислении суммы налогового обязательства контролирующими органами – с первого рабочего дня, следующего за последним днем предельного срока уплаты налогового обязательства, определенного в налоговом уведомлении;

*в)* в случае административного обжалования суммы налогового обязательства – с одиннадцатого дня, следующего за днем согласования налогового обязательства налогоплательщика.

В случае, когда налогоплательщик до начала его проверки контролирующим органом самостоятельно выявляет факт занижения налогового обязательства и погашает его, пеня не начисляется.

Это правило не применяется, если:

*а)* налогоплательщик не подает налоговую декларацию за период, в течение которого произошло такое занижение;

*б)* судом доказано совершение преступления должностными лицами налогоплательщика или физическим лицом – налогоплательщиком относительно умышленного уклонения от уплаты указанного налогового обязательства.

В случае, когда руководитель налогового органа (его заместитель) в соответствии с процедурой административного обжалования принимает решение о продлении сроков рассмотрения жалобы налогоплательщика, пеня не начисляется в течение таких дополнительных сроков, независимо от результатов административного обжалования.

Начисление пени заканчивается в день принятия банком, обслуживающим налогоплательщика, платежного поручения в уплату суммы налогового долга. В случае частичной уплаты налогового долга начисление пени прекращается на оплаченную часть.

В случае погашения суммы налогового долга путем взыскания средств или отчуждения других активов должника начисление пени приостанавливается в день такого взыскания или отчуждения активов из права собственности (полного хозяйственного ведения)

должника в счет погашения, независимо от сроков оплаты стоимости таких активов их покупателем.

Пеня не начисляется:

а) на пеню;

б) на штрафы, которые налагаются за административные правонарушения;

в) на несвоевременно или неполностью зачисленные суммы налоговых обязательств в бюджет и государственные целевые фонды, если такое несвоевременное или неполное зачисление произошло из-за нарушения банком сроков перечисления налогов, сборов (обязательных платежей) в бюджет или государственные целевые фонды, установленные Законом Украины «О платежных системах и переводе денег в Украине»;

г) на несвоевременно уплаченные суммы налоговых обязательств, если неначисление пени предусмотрено законами Украины.

Пеня начинает начисляться с первого рабочего дня, следующего за днем предельного срока уплаты. День уплаты пени включается в количество дней для ее расчета. То есть, если последним днем для уплаты налогового обязательства является 20 мая, а фактически оно уплачивается 22 мая, то пеня начисляется за два дня (21-е и 22-е). При этом датой уплаты считается дата предоставления платежного поручения в банк.

Сумма пени рассчитывается по формуле:

$$P = \frac{C_{нг} \times K \times C_m \times 1,2}{K_{год}}, \quad (6.1)$$

где  $P$  – сумма пени, которая рассчитывается на фактически погашенную сумму налогового долга (всегда округляется до второго знака после запятой), грн;

$C_{нг}$  – фактически погашенная сумма налогового долга, грн;

$K$  – количество дней задержки уплаты согласованного налогового обязательства, дн.;

$C_m$  – большая из среднедневных учетных ставок НБУ, которые действовали на день возникновения налогового долга или на день его (его части) погашения, %;

1,2 – коэффициент, соответствующий 120% годовых от  $C_m$ ;

$K_{год}$  – количество дней в календарном году.

Следует отметить, что порядок уплаты пени, установленный Законом № 2181 и Инструкцией [102], несколько отличаются.

В п/п. 16.3.3 Закона № 2181 говорится о том, что при частичном погашении налогового долга сумма такой части определяется с учетом пени, начисленной на такую часть. Налоговый долг, который погашается частично, уплачивается одновременно с уплатой пени, начисленной в соответствии с такой частью, единым платежным документом, в котором суммы налогового долга и пени выделяются отдельно. Платежные документы, которые не содержат отдельно выделенную сумму налогового долга и сумму пени, не принимаются к исполнению.

В то же время согласно п. 1.16 Инструкции НБУ [75] плательщики налогов подают отдельное платежное поручение на уплату пени. Поэтому в части единого платежного поручения, в котором должны быть отдельно выделены сумма налогового долга и сумма пени, п/п. 16.3.3 на практике не работает.

Если налогоплательщик не перечисляет пеню отдельным платежным документом вместе с уплатой налогового долга, то налоговый орган самостоятельно осуществляет распределение уплаченной суммы на сумму, которая направляется на погашение налогового долга (его части), и сумму, направляемую на погашение пени, начисленной на сумму погашенного налогового долга (его части), и посылает налогоплательщику уведомление, в котором содержится указанная информация.

То есть Законом № 2181 предусмотрено, что если плательщик погашает, например, 200 грн налогового долга при том, что общая сумма его налогового долга составляет 1000 грн, и одновременно не уплачивает сумму пени, приходящуюся на 200 грн, то налоговый орган должен самостоятельно осуществить распределение 200 грн на сумму, которая учитывается в погашение пени и в погашение налогового долга. В соответствии с Законом № 2181 уплаченная сумма распределяется между налоговым долгом и пеней, которая начисляется непосредственно в момент уплаты.

Для этого необходимо решить систему уравнений:

$$\begin{cases} \Pi = \frac{C_{нг} \times K \times C_m \times 1,2}{K_{год}} \\ \Pi + C_{нг} = C_{упл} \end{cases}, \quad (6.2)$$

где  $C_{упл}$  – сумма уплаченного налогового долга, грн.

Отсюда получается, что:

$$\Pi = \frac{C_{упл} \times K \times C_m \times 1,2}{K \times C_m \times 1,2 \times K_{год}}. \quad (6.3)$$

Однако ГНАУ изменила порядок, предписанный Законом № 2181.

В Инструкции [102] приводится иной алгоритм расчета распределения погашенных сумм:

$$\frac{X}{C_{упл}} = \frac{C_{пени}}{C_{дп}}, \quad (6.4)$$

где  $X$  – сумма, которая по результатам распределения направляется на погашение пени, грн;

$C_{пени}$  – сумма начисленной и неуплаченной плательщиком пени по состоянию на дату осуществления уплаты (сумма пени, числящаяся в карточке лицевого счета налогоплательщика), грн;

$C_{дп}$  – сумма налогового долга налогоплательщика с учетом суммы начисленной и неуплаченной пени, числящейся в карточке лицевого счета по состоянию на дату осуществления уплаты, грн.

Таким образом, налоговые органы осуществляют распределение уплаченной суммы только если у плательщика на день осуществления уплаты имеется неуплаченная сумма пени в карточке лицевого счета. Распределение производится между суммой налогового долга и суммой пени, числившейся за плательщиком на момент уплаты платежа. Новая же пеня, возникающая в результате погашения налогового долга, в распределении не участвует.

Если же на момент уплаты пеня в карточке лицевого счета за плательщиком не числится, то вся сумма уплаты направляется в погашение суммы налогового долга без распределения. Причем, подлежат распределению и направляются в счет погашения налогового долга и платежи по текущим налоговым обязательствам плательщика, если у него имеется налоговый долг.

Если на дату уплаты в карточке числилась неуплаченная пеня, то уплаченная сумма за вычетом суммы, направленной на погашение пени (суммы  $X$ ), идет на погашение налогового долга ( $C_{н2}$ ), после чего на нее начисляется новая пеня по формуле (6.1).

Если же на дату уплаты в карточке не числилась неуплаченная пеня, то по формуле (6.1) пеня начисляется на всю сумму погашенного долга. При этом, если плательщик заплатил сумму больше, чем налоговый долг, то сумма переплаты идет в погашение начисленной пени.

### *Пример.*

Предприятие не уплатило в срок налог и у него на 05.09.2005 г. образовался налоговый долг в размере 26 000 грн. 27.10.2005 г. предприятие погасило 18 000 грн налогового долга. А 14.12.2005 г. оставшиеся 8000 грн. Ставка НБУ на 05.09.2005 г. – 9% годовых, на 27.10.2005 г. – 8%, а на 14.12.2005 г. – 10%. Рассчитаем сумму пени.

Пеня, начисленная на погашенную сумму после первого платежа:

$$\frac{18\,000 \times 52 \times 0,09 \times 1,2}{365} = 276,95 \text{ грн.}$$

Осталось налогового долга без учета пени после первого платежа:  $26\,000 - 18\,000 = 8000$  грн.

Осталось налогового долга с учетом пени после первого платежа:  $8000 + 665,75 = 8276,95$  грн.

Часть второго платежа, идущая на погашение ранее начисленной пени:  $8000 \times 276,95 / 8276,95 = 267,69$  грн.

Часть второго платежа, идущая на погашение налогового долга без учета ранее начисленной пени:  $8000 - 267,69 = 7732,31$  грн.

Пеня, начисленная на погашенную сумму налогового долга по основной сумме после первого платежа:  $7732,31 \times 100 \times 0,1 \times 1,2 / 365 = 254,21$  грн.

Таким образом, после осуществления второго платежа за предприятием продолжает числиться налоговый долг в основной сумме:  $8000 - 7732,31 = 267,69$  грн и в сумме пени:  $276,95 - 267,69 + 254,21 = 263,48$  грн.

Следует обратить внимание на то, что если налоговый орган доначисляет плательщику сумму налога, то начислению пени обяза-

тельно должна предшествовать процедура согласования налогового обязательства на доначисленную сумму. Если же плательщик уплатит доначисленную ему сумму в течение 10 дней со дня ее согласования, то пеня ему начислена не будет, поскольку она начисляется только на сумму налогового долга.

Излишне уплаченные суммы пени автоматически зачисляются в счет погашения налогового обязательства по налогу, по которому она возникла. Также излишне уплаченные суммы в погашение налогового долга автоматически зачисляются в счет погашения имеющейся у плательщика пени.

**Штрафная (финансовая) санкция (или штраф)** – плата в фиксированной сумме или в виде процентов от суммы налогового обязательства (без учета пени и штрафных санкций), которая взывается с налогоплательщика в связи с нарушением им правил налогообложения, определенных соответствующими законами и другими нормативно-правовыми актами.

Следует заметить, что наложение штрафов не зависит от причины, по которой произошло соответствующее правонарушение. Не имеет значения, например, умышленно ли плательщик не платил соответствующий налог или это произошло из-за того, что он забыл о наступлении срока уплаты, или не имел в это время денежных средств.

*1. Штрафы, возникающие при неподаче или несвоевременной подаче декларации:*

*а)* налогоплательщик, не предоставляющий налоговую декларацию в сроки, определенные законодательством, уплачивает штраф в размере десяти необлагаемых минимумов доходов граждан НМДГ за каждую такую неподачу или ее задержку.

**Пример.**

Предприятие подало декларацию по НДС с задержкой в 1 день. На предприятие будет наложен штраф в размере 10 НМДГ (170 грн);

*б)* для физических лиц, занимающих должности, которые попадают под определение субъектов коррупционных действий в соответствии с законом <sup>18</sup>, за непредставление или несвоевременное

---

<sup>18</sup> К таким лицам относятся: государственные служащие, депутаты, должностные лица органов местного самоуправления.

представление декларации о доходах, полученных в течение занятия такой должности, штраф применяется в размере тридцати НМДГ за каждую неподачу декларации или ее задержку;

в) в случае если налогоплательщик не подает в установленные сроки налоговую декларацию и контролирующий орган самостоятельно определяет сумму налогового обязательства, дополнительно к штрафу в размере 10 НМДГ налогоплательщик уплачивает штраф в размере десяти процентов суммы налогового обязательства за каждый полный или неполный месяц задержки налоговой декларации, но не более пятидесяти процентов от суммы начисленного налогового обязательства и не менее десяти НМДГ.

### *Пример.*

Предприятие не подало декларацию по НДС за январь 2005 г. В мае 2005 г. по результатам документальной проверки предприятию было начислено налоговое обязательство за январь в размере 10 000 грн. Налагаются следующие штрафы:

– за неподачу декларации – 170 грн.

– за доначисление налогового обязательства –  $10\,000 \times 0,1 \times 4 = 4000$  грн.

Максимальная сумма второго штрафа:  $10\,000 \times 0,5 = 5000$  грн, минимальная – 170 грн. Поскольку 4000 грн вписываются в этот диапазон, на предприятие будет наложен штраф в размере 4000 грн.

Если бы сумма налогового обязательства была доначислена предприятию в сентябре, то сумма бы штрафа составила  $10\,000 \times 0,1 \times 8 = 8000$  грн. И так как эта сумма превышает максимальный предел в 5000 грн, то налагается штраф в размере 5000 грн.

Подразделения по приему налоговой отчетности в течение 3-х рабочих дней после завершения срока представления отчетности формируют и подают в функциональные отделы реестры плательщиков, которые не подали отчетность в установленные сроки, для применения соответствующих мероприятий.

На основании полученных реестров неподанной отчетности работники подразделений налогообложения юридических лиц в течение 3-х дней направляют уведомления-вызовы о необходимости представления отчетности и явки в ГНИ по месту регистрации налогоплательщиков для согласования акта о неподаче отчетности,

и в течение 10 дней после завершения срока представления отчетности составляют акты о неподаче.

Списки плательщиков, не предоставивших декларации в течение указанных 10 дней, передаются руководству для организации проведения территориально-участкового контроля указанных предприятий (внеплановых проверок) с целью определения налоговых обязательств на основании первичных документов учета, определенных законодательством, и в соответствии с правилами ведения налогового учета.

*2. Штрафы, налагаемые по результатам проверок:*

*а)* В случае если контролирующий орган самостоятельно доначисляет сумму налогового обязательства налогоплательщика, когда данные документальных проверок результатов его деятельности свидетельствуют о занижении суммы его налоговых обязательств, заявленных в налоговых декларациях, налагается штраф в размере десяти процентов от суммы недоимки (занижения суммы налогового обязательства) за каждый налоговый период, установленный для такого налога, сбора (обязательного платежа), начиная с налогового периода, на который приходится такая недоимка, и заканчивая налоговым периодом, на который приходится получение налогоплательщиком налогового уведомления от контролирующего органа, но не более пятидесяти процентов такой суммы и не менее десяти НМДГ совокупно за весь срок недоимки, независимо от количества прошедших налоговых периодов.

Если по результатам проверки суммы недоимок выявлены в отдельных налоговых периодах, то за каждый из таких налоговых периодов начисляются штрафные (финансовые) санкции.

Для соблюдения требований относительно максимального (пятидесяти процентов) и минимального (десять НМДГ) размера штрафных (финансовых) санкций осуществляются такие действия:

1) определяется совокупно сумма недоимок по каждой из деклараций по всем налоговым периодам, в которых они выявлены;

2) определяется совокупно сумма штрафных (финансовых) санкций по всем налоговым периодам, в которых были выявлены суммы недоимок и по которым начислены такие штрафные (финансовые) санкции;

3) осуществляется расчет максимального и минимального размера штрафных (финансовых) санкций от совокупной суммы недоимок и сравнивается с фактически начисленной суммой штрафных (финансовых) санкций, определенной совокупно за все налоговые периоды, в которых были выявлены суммы недоимок.

К уплате подлежат суммы штрафных (финансовых) санкций, не превышающие максимальный размер и достигающие минимального размера (табл. 6.1).

**Таблица 6.1**  
**Расчет штрафной санкции по 17.1.3 Закона № 2181**

Период, в котором совершено нарушение	Период, на который приходится предельный срок представления отчетности	Период вручения уведомления	Количество периодов	Сумма доначисленного обязательства, грн	Расчет процентов (10 % за каждый период)	Расчет штрафной санкции
Апрель 2004 г.	Май 2004 г.	Июнь 2005 г.	14	1000	140%	$1000 \times 140\% = 1400$
Август 2004 г.	Сентябрь 2004 г.	Июнь 2005 г.	10	400	100%	$400 \times 100\% = 400$
Апрель 2005 г.	Май 2005 г.	Июнь 2005 г.	2	2000	20%	$2000 \times 20\% = 400$
<b>Всего</b>				<b>3400</b>		<b>1800</b>

Общая сумма доначисленного обязательства составляет 3400 грн, штраф – 1800 грн, но он не должен превышать 50% суммы недоимки (1700 грн) и быть меньше 10 НМДГ (170 грн). Следовательно, сумма штрафной санкции составляет 1700 грн.

Периодом, на который приходится недоимка, следует считать период предельного срока представления налоговой декларации.

Следует отметить, что данный вариант расчета штрафов, предложенный ГНАУ в Инструкции [90] не в полной мере соответствует букве закона. Дело в том, что согласно ст. 17 Закона № 2181 максимальный размер (50%) определяется от такой же суммы, от которой считается 10%. То есть максимум и минимум по Закону № 2181 должны определяться по каждой недоплате отдельно, но совокупно за весь срок недоплаты. При таком подходе по данным приведенного примера на предприятие должен быть наложен штраф в размере 1100 грн : 500 (50% от 1000) + 200 (50% от 400) + 400 (20% от 2000). Подход ГНАУ выгоден только тем предприятиям, у которых много недоплат с маленькими суммами. По Закону [28] им бы пришлось за каждую недоплату уплачивать минимальный штраф в размере 170 грн, что привело бы к существенным денежным потерям.

С целью исчисления штрафов под базовым налоговым (отчетным) периодом для земельного налога, фиксированного сельскохозяйственного налога и налога с владельцев транспортных средств понимается календарный месяц [90], несмотря на то, что в ст. 17 Закона [11] отчетным периодом назван квартал; в ст. 2 Закона [22] отчетным периодом – год, а в ст. 5 этого же Закона [22] отчетным периодом определен месяц; в ст. 5 Закона [9] отчетным периодом назван квартал, а в ст. 6 этого же Закона отчетным периодом – год.

Для унификации данного понятия целесообразно в законодательстве привести однозначное определение термина «налоговый (отчетный) период», как, например, в Налоговом кодексе РФ.

Если у предприятия имеется переплата по налогу, то ее сумма не уменьшает сумму недоимки (заниженного налогового обязательства) и штраф считается исходя из общей суммы заниженного налогового обязательства. Связано это с тем, что штрафные санкции Законом № 2181 установлены не за недопоступление сумм в бюджет, а за нарушение норм налогового законодательства вне зависимости от состояния расчетов с бюджетом.

Данный штраф применяется и в том случае, если выявлено завышение суммы бюджетного возмещения по НДС и плательщик налога уже успел его получить;

б) в случае, когда контролирующий орган в результате проведения камеральной проверки выявляет арифметические или мето-

дологические ошибки в поданной налогоплательщиком налоговой декларации, которые привели к занижению суммы налогового обязательства, и самостоятельно доначисляет сумму налогового обязательства налогоплательщика, он обязан (кроме случаев, когда налоговая декларация не принимается вопреки нормам Закона № 2181) уплатить штраф в размере пяти процентов суммы доначисленного налогового обязательства, но не менее одного НМДГ совокупно за весь срок недоимки, независимо от количества прошедших налоговых периодов.

### *Пример.*

Предприятие в декларации неправильно просуммировало строки, в результате чего было занижено налоговое обязательство на сумму 200 грн. 5% от этой суммы составит 10 грн, что меньше, чем 1 НМДГ. Поэтому на предприятие будет наложен штраф в размере одного необлагаемого минимума (17 грн).

Если допущенная арифметическая или методологическая ошибка не привела к занижению суммы налогового обязательства, то данный штраф не применяется (например, в декларации, которая должна была заполняться нарастающим итогом с начала года, были проставлены квартальные показатели);

в) в случае, если налогоплательщик декларирует переоцененные или недооцененные объекты налогообложения, что приводит к занижению налогового обязательства (по конкретному налогу, сбору, обязательному платежу) в крупном размере, к нему дополнительно к прочим штрафам при наличии оснований для их наложения, применяются штрафные санкции в размере 50 процентов от суммы недоимки, но не менее ста необлагаемых минимумов доходов граждан совокупно за весь срок недоимки, независимо от количества прошедших налоговых периодов.

Этот штраф применяется в случае, если общая сумма таким способом доначисленного налогового обязательства (по конкретному налогу, сбору, обязательному платежу) по акту проверки (совокупно с учетом недоимок в одних периодах и завышения сумм налоговых обязательств в других периодах) равна или превышает 3000 и более необлагаемых минимумов<sup>19</sup>.

---

<sup>19</sup> В данном случае необлагаемый минимум исчисляется в размере не 17 грн, а на уровне налоговой социальной льготы.

Под недооцененными (переоцененными) объектами обложения ГНАУ понимает заниженные (завышенные) объекты налогообложения [90]. Однако при таком подходе искажаются нормы Закона № 2181, так как неверно связывать понятия недооцененный (переоцененный) и заниженный (завышенный) объект налогообложения. Объект налога (объект обложения) — имущество, доход, предмет, операции по продаже товаров (работ, услуг), отдельные виды деятельности и др., которые являются основанием для обложения налогом. И действительно, некоторые объекты налогообложения подлежат оценке и именно исходя из их оценочной стоимости взимаются налоги: например, земельные участки. В то же время такие объекты налогообложения, как доход, операции по продаже товаров (работ, услуг) не подлежат оценке, но их сумма вполне может быть занижена или завышена. Таким образом, на наш взгляд, ГНАУ необоснованно расширила перечень налогов, в отношении которых возможно применение этого штрафа. Следует отметить, что законодатель в случаях, когда речь заходит о занижении суммы налога, использует термин «занижение», а не «недооценка», как, например, в п. 17.1.3. Закона № 2181, в котором речь идет о штрафе именно за занижение налогового обязательства, обнаруженное при проверке.

***Пример.***

Предприятие занизило налоговое обязательство за январь по НДС на сумму 200 000 грн. В апреле нарушение было обнаружено налоговой проверкой и предприятию было направлено налоговое уведомление на эту сумму.

За это нарушение на предприятие был наложен штраф в размере 10% за каждый период существования недоимки, но не более 50% и не менее 10 НМДГ:  $200\ 000 \times 3 \times 0,1 = 60\ 000$  грн, а также штраф в размере 50%, но не менее 100 НМДГ, т. к. занижение налогового обязательства составило крупную сумму:  $200\ 000 \times 0,5 = 100\ 000$  грн (это больше 1700 грн).

Итого сумма штрафов составила 160 000 грн.

***3. Штрафы, налагаемые в случае привлечения к уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов.***

В том случае, когда налогоплательщик (должностное лицо налогоплательщика) осужден за совершение преступления в виде

уклонения от уплаты налогов, он дополнительно к прочим штрафам при наличии оснований для их наложения, уплачивает суммы штрафных санкций в размере 50 процентов от суммы недоимки, но не менее ста НМДГ, совокупно за весь срок недоимки, независимо от количества прошедших налоговых периодов.

### *4. Штрафы за несвоевременную уплату налога.*

*а)* В случае, когда налогоплательщик не уплачивает согласованную сумму налогового обязательства в течение предельных сроков, определенных Законом № 2181, он обязан уплатить штраф в таких размерах:

- ✦ при задержке до 30 календарных дней, следующих за последним днем предельного срока уплаты согласованной суммы налогового обязательства, – в размере десяти процентов погашенной в этот период суммы налогового долга;
- ✦ при задержке от 31 до 90 календарных дней включительно, следующих за последним днем предельного срока уплаты согласованной суммы налогового обязательства, – в размере двадцати процентов погашенной в этот период суммы налогового долга;
- ✦ при задержке более 90 календарных дней, следующих за последним днем предельного срока уплаты согласованной суммы налогового обязательства, – в размере пятидесяти процентов погашенной в этот период суммы налогового долга.

Следует обратить внимание на то, что данный штраф применяется только в случае, если нарушен срок уплаты, установленный именно Законом № 2181, а не каким-либо иным законом. Кроме того, эта санкция применяется только в отношении той суммы, уплата которой была просрочена, а не ко всей сумме согласованного налогового обязательства. Еще одним вариантом применения этого штрафа является ситуация, когда плательщик не уплачивает в срок рассроченные суммы налогового обязательства. В то же время штраф не применяется по платежам, в отношении которых не представляется декларация и не начисляется на ту часть налогового долга, которая состоит из штрафных санкций.

*Пример.*

Возьмем за основу тот же пример, по которому рассчитывалась пеня. Предприятие не уплатило в срок налог и у него на 05.09.2004 г. образовался налоговый долг в размере 26000 грн. 27.10.2004 г. предприятие погасило 18000 грн налогового долга, а 14.12.2004 г. оставшиеся 8000 грн. Ставка НБУ на 05.09.2004 г. – 9% годовых, на 27.10.2004 г. – 8%, а на 14.12.2004 г. – 10%. Рассчитаем сумму штрафа за просрочку уплаты, наложенного на предприятие.

Первое погашение основной суммы налогового долга произошло на сумму 18 000 грн по истечении 52 дней со дня возникновения налогового долга. Поэтому сумма штрафа составит:  $18\,000 \times 0,2 = 3600$  грн.

По истечении 90 дней у предприятия оставался налоговый долг по основной сумме в размере 8000 грн, исходя из чего штраф будет равен:  $8000 \times 0,5 = 4000$  грн.

Между тем, имеются определенные проблемы при уплате данного штрафа по налогам, сумма налогового обязательства по которым не согласовывается. Так, например, не согласовывается сумма налога, уплачиваемого при приобретении торгового патента. Таким образом, применить штрафные санкции за неуплату или несвоевременную уплату данного сбора не представляется возможным. ГНАУ вначале признала это в письме [148], но впоследствии изменила свою позицию и написала, что в случае несвоевременной уплаты к плательщику применяется штраф, установленный Законом № 2181. Однако суды приняли в данном вопросе сторону плательщиков и признали незаконным применение этого штрафа к платежам за торговые патенты. В итоге ГНАУ была вынуждена признать, что данный штраф может быть применен только в том случае, если налоговыми органами было выписано налоговое уведомление плательщику на доначисленную сумму платы за патенты и он эту сумму согласовал, но не уплатил в 10-дневный срок после согласования [175];

б) в случае, когда налогоплательщик осуществляет продажу (отчуждение) товаров (продукции) или осуществляет денежные выплаты без предварительного начисления и уплаты налога, сбора (обязательного платежа), если в соответствии с законодательством такое начисление и уплата является обязательным условием про-

дажи (отчуждения) или выплаты, он уплачивает штраф в двойном размере от суммы обязательства по такому налогу, сбору (обязательному платежу).

Несмотря на то, что законодатель, очевидно, предполагал применять данный штраф в отношении НДС и акциза, на практике он ограничивается лишь налогом с доходов физических лиц и некоторыми разновидностями налога на прибыль (налог на репатриацию, налог от фрахта, авансовые взносы по дивидендам). Связано это, прежде всего, с неудачной формулировкой законодательной нормы, регламентирующей его применение. Дело в том, что ни предварительное начисление, ни предварительная уплата по НДС и акцизу не предусмотрена. Возможно законодатель под начислением имел в виду предварительное включение налога в цену продаваемого товара. Однако правоприменительная практика должна основываться на четко сформулированных нормах закона.

Собственно говоря, даже по налогу с доходов физических лиц данный штраф может быть применен не ко всем выплатам. Например, в случае если налогооблагаемый доход выплачивается в денежной форме или наличными из кассы, то налог подлежит уплате в бюджет в течение банковского дня, следующего за днем такой выплаты и поскольку предварительное начисление или уплата в данном случае не требуется, то и вышеуказанный штраф в случае неуплаты налога при этих выплатах не взимается.

Кстати, благодаря тому, что между словами «начисление» и «уплата» законодатель применил союз «и», ГНАУ пришла к выводу, что если плательщик начислил сумму налога с доходов физических лиц при выплате зарплаты деньгами, полученными в банке, но не уплатил ее, то к нему не следует применять данный штраф.

### *Пример.*

Предприятие осуществило выплату заработной платы работникам, не удержав налог с доходов физических лиц в размере 1000 грн. На предприятие будет наложен штраф в размере  $1000 \times 2 = 2000$  грн.

### *5. Штраф за нарушение режима налогового залога.*

В случае, когда налогоплательщик, активы которого находятся в налоговом залоге, отчуждает их без предварительного согласования с налоговым органом, если получение такого согласия является

обязательным, налогоплательщик уплачивает штраф в размере суммы такого отчуждения, определенной по обычной цене.

**Пример.**

Предприятие, имея налоговый долг в размере 1000 грн, продало без согласования с налоговой инспекцией объект основных фондов за 700 грн. Обычная цена этого объекта составляла на момент продажи 5000 грн. На предприятие будет наложен штраф в сумме 5000 грн.

*б. Штраф, уплачиваемый при исправлении ошибки.*

Налогоплательщик, который до начала его проверки контролирующим органом самостоятельно выявляет факт занижения налогового обязательства прошедших налоговых периодов, обязан:

*а)* или послать уточняющий расчет и уплатить сумму недоимки и штраф в размере пяти процентов от такой суммы до подачи уточняющего расчета;

*б)* или отразить сумму недоимки в составе декларации по этому налогу, которая подается за следующий налоговый период, увеличенную на сумму штрафа в размере пяти процентов от такой суммы, с соответствующим увеличением общей суммы налогового обязательства по этому налогу.

**Пример.**

Плательщиком выявлено, что 2 года назад им было допущено занижение налоговых обязательств по акцизному сбору на 10 000 грн. Он подает уточняющий расчет и уплачивает сумму недоимки 10 000 грн и штраф в размере  $10000 \times 0,05 = 500$  грн.

Если налогоплательщик предоставил уточняющий расчет или отразил сумму налога в декларации за следующий налоговый период, но при этом не уплатил сумму доначисленного налога и/или сумму 5%-го штрафа, то эти суммы считаются налоговым долгом плательщика налога и подлежат взысканию в общем порядке с начислением на них пени, а также штрафа по п/п. 17.1.7 на сумму доначисленного налога [166]. Если у плательщика на лицевом счете на момент исправления числилась переплата, то она автоматически направляется на погашение доначисленного налога и 5%-го штрафа. В этом случае отдельно уплачивать доначисленный налог и 5%-й штраф не требуется [145]. Хотя такой порядок и не вполне соответ-

ствуется букве закона, он представляется вполне логичным и не вызывает возражений на практике.

После начала проверки органы налоговой службы уже не принимают от плательщика уточняющие расчеты. Проверка считается начатой в день, указанный в направлении на право проведения документальной проверки.

Плательщики, как правило, предпочитают исправлять ошибки вторым способом (путем включения выявленной ошибки в декларации за текущий период), хотя штраф в размере 5% необходимо уплачивать и при первом способе исправления, и при втором. Такой порядок связан с тем, что при подаче уточняющего расчета необходимо сразу же уплатить сумму недоимки. Если же исправление осуществляется в декларации, то может вполне получиться так, что уплачивать сумму недоимки в бюджет не придется из-за того, что сумма недоимки в декларации перекроется отрицательным значением налогового обязательства за период, в котором происходит исправление ошибки. Однако такой вариант исправления несет в себе некоторую опасность, так как контролирующий орган может начать проверку ранее наступления срока подачи декларации.

Если после подачи декларации за отчетный период налогоплательщик подает новую декларацию с исправленными показателями до окончания предельного срока представления декларации за этот же период, штрафы не применяются.

При этом ГНАУ считает, что если плательщик желает отправить новую декларацию по почте, то он должен придерживаться общего правила о том, что декларация должна быть отправлена по почте не позднее, чем за 10 дней до окончания предельного срока представления декларации [127]. Такой подход представляется излишне жестким, т. к. норма Закона № 2181 о том, что новая декларация должна быть подана до окончания предельного срока представления декларации, является более специальной нормой в сравнении с общей, регулирующей представление обыкновенных (не новых) деклараций.

При самостоятельном доначислении суммы налоговых обязательств административные штрафы не налагаются, за исключением двух случаев:

1) налогоплательщик не подает налоговую декларацию за период, в течение которого возникла недоимка по налоговому обязательству;

2) судом установлено совершение преступления должностными лицами налогоплательщика или физическим лицом-налогоплательщиком в виде умышленного уклонения от уплаты этого налогового обязательства.

В случае если контролирующий орган самостоятельно определяет сумму налогового обязательства налогоплательщика, когда в соответствии с законами по вопросам налогообложения лицом, ответственным за начисление отдельного налога или сбора (обязательного платежа), является контролирующий орган, штрафные санкции не применяются, за исключением случаев несвоевременной уплаты согласованной суммы налогового обязательства.

Таким образом, финансовый штраф в размере 10 НМДГ не может быть применен за неподачу декларации по налогу с доходов физических лиц или за неподачу отчета частного предпринимателя – плательщика единого налога.

В то же время существует проблема в отношении необходимости применения штрафных санкций, предусмотренных ст. 8 Закона «О патентовании некоторых видов предпринимательской деятельности» [16]. Согласно ст. 8 данного Закона на субъектов предпринимательской деятельности возможно наложение штрафов:

- ✦ за нарушение порядка использования торгового патента – штраф в размере стоимости торгового патента за один календарный месяц;
- ✦ за осуществление операций без получения соответствующих торговых патентов или с нарушением порядка использования торгового патента – штраф в двойном размере стоимости торгового патента за полный срок деятельности субъектов предпринимательской деятельности с указанным нарушением;
- ✦ за осуществление операций по реализации товаров без получения льготного торгового патента или с нарушением порядка получения и использования льготного торгового патента – штраф в пятикратном размере стоимости льготного торгового патента;

- ✦ за осуществление торговой деятельности без приобретения краткосрочного патента – штраф в двойном размере стоимости краткосрочного патента за полный срок деятельности субъектов предпринимательской деятельности с указанным нарушением.

До сих пор не существует единого мнения относительно возможности применения к налогоплательщикам указанных штрафов.

С одной стороны, плата за торговый патент входит в перечень налогов и сборов, установленный Законом «О системе налогообложения». Таким образом, нарушение норм Закона «О патентовании некоторых видов предпринимательской деятельности» является нарушением налогового законодательства. А значит, к плате за торговый патент возможно применение только штрафных санкций, установленных Законом № 2181<sup>20</sup>.

С другой стороны, плата за торговые патенты носит двойственный характер: это общегосударственный сбор и одновременно плата за разрешение осуществлять определенный, подлежащий патентованию, вид деятельности. Поскольку штрафы по ст. 8 Закона [16] связаны с осуществлением деятельности без соответствующего разрешения или с нарушением порядка использования этого разрешения, а не с платежом за эти разрешения, то они не являются санкциями за нарушение правил налогообложения. Таким образом, они могут применяться наряду со штрафами из ст. 17 Закона № 2181. Именно таким подходом в настоящее время руководствуется ГНАУ.

Тем не менее, более обоснованной представляется первая точка зрения, поскольку выдача патента носит производный характер от платы за этот патент. Ведь в этом и заключается суть любого сбора – платательщик платит, а государство взамен оказывает ему услугу – в данном случае, – разрешает заниматься определенными видами деятельности.

---

<sup>20</sup> Следует напомнить, что согласно п. 19.6 Закона № 2181 законы и иные нормативно-правовые акты действуют в части, которая не противоречит нормам этого Закона.

## Б.2. Административная ответственность

**Административным правонарушением** считается противоправное (умышленное или неосторожное) действие или бездействие, посягающее на порядок, собственность, права и свободу граждан, на установленный порядок управления, и за который законом предусмотрена административная ответственность.

Административная ответственность наступает, если нарушение по своему характеру не влечет за собой уголовной ответственности.

Административное правонарушение признается совершенным *умышленно*, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своего действия или бездействия, предвидело его вредные последствия и желало их или сознательно допускало наступление этих последствий. (ст. 10 Кодекса об административных правонарушениях [3] – далее КоАП).

Административное правонарушение признается совершенным *по неосторожности*, если лицо, его совершившее, предвидело возможность наступления вредных последствий своего действия или бездействия, но легкомысленно рассчитывало на их предотвращение или не предусматривало возможности наступления таких последствий, хотя должно было и могло их предусмотреть.

За совершение административного правонарушения к налогоплательщику могут быть применены такие административные санкции:

- 1) предупреждение;
- 2) штраф;

3) конфискация предметов, являющихся орудием или объектом совершения правонарушения или денежных средств, полученных вследствие административного правонарушения.

Предупреждение выносится в письменной форме.

**Штраф** представляет собой денежное взыскание, которое налагается на граждан и должностных лиц.

**Конфискация** состоит в принудительной бесплатной передаче предмета в собственность государства по решению суда.

Возможные виды санкций приведены в конкретных статьях КоАП, предусматривающих наказание за административные правонарушения.

При обнаружении административного правонарушения, относящегося к компетенции налоговых органов, составляется протокол об административном правонарушении в двух экземплярах. Протокол подписывается составившим его служебным лицом ГНИ, и лицом, совершившим нарушение налогового законодательства. При наличии свидетелей протокол может быть подписан также ими. В случае отказа лица, совершившего правонарушение, от подписания протокола в нем делается об этом запись. Отказ лица от подписания протокола не является основанием для прекращения рассмотрения дела. Лицо, совершившее правонарушение, имеет право подать объяснение и замечание относительно содержания протокола, которые прилагаются к нему, а также изложить мотивы своего отказа от его подписания.

При составлении протокола нарушителю разъясняются его права и обязанности, о чем делается отметка в протоколе.

Первый экземпляр протокола вместе с актом проверки и дополнениями к акту передается руководителю проверяемого предприятия, учреждения, организации или гражданину о чем совершается запись на акте проверки.

Второй экземпляр протокола не позднее следующего дня после его составления регистрируется в специальной книге и вместе с объяснениями нарушителя (если такие имеющиеся в наличии) и материалами проверки направляется для рассмотрения начальнику государственной налоговой инспекции или его заместителю, который на корешке протокола делает об этом запись, или в суд.

Срок рассмотрения дела – 15 дней.

Решение о наложении административных штрафов принимается руководителями ГНС по месту совершения правонарушения или судьей городского (районного) суда.

В соответствии со статьей 268 КоАП дело должно рассматриваться в присутствии лица, которое привлекается к административной ответственности. В случае отсутствия этого лица дело может быть рассмотрено только в случаях, когда имеются данные о своевременном сообщении ему места и времени рассмотрения дела и если от него не поступило ходатайство об отложении рассмотрения дела.

Административное взыскание может быть наложено не позднее чем через *два месяца со дня совершения правонарушения*, а

при *длвшемся правонарушении* – два месяца со дня его выявления. К первым относятся правонарушения, носящие разовый характер (например, несвоевременное предоставление деклараций, расчетов, аудиторских заключений, платежных поручений на внесение платежей в бюджеты и государственные целевые фонды и тому подобное), а к *длвшимся* – правонарушения, длющиеся в течение определенного периода (отсутствие бухгалтерского учета объектов налогообложения, ведение его с нарушением установленного порядка, другие правонарушения, связанные с исчислением налогов, платежей и взносов, установить которые можно только во время документальной проверки на основании первичных бухгалтерских документов).

Рассмотрев дело об административном правонарушении, руководитель государственной налоговой инспекции или судья, рассматривающий дело, выносит постановление по делу.

Если лицо совершило несколько видов нарушений налогового законодательства, дела о которых одновременно рассматриваются руководителем одной и той же государственной налоговой инспекции или судьей, согласно ст. 36 КоАП штраф налагается за наиболее серьезное из совершенных правонарушений.

При *малозначительности* совершенного административного правонарушения начальник государственной налоговой инспекции (судья), руководствуясь ст. 22 КоАП, может освободить нарушителя от административной ответственности и ограничиться устным замечанием.

В соответствии со ст. 289 КоАП жалоба на постановление по делу об административном правонарушении, которое рассматривалось начальником (заместителем начальника) соответствующей государственной налоговой инспекции, может быть подана в вышестоящую ГНИ или районный (городской) суд в течение десяти дней со дня вынесения постановления. В случае пропуска указанного срока по уважительным причинам (болезни, нахождения в командировке и т. п.) этот срок по заявлению лица, относительно которого вынесено постановление, может быть восстановлен.

Штраф должен быть оплачен нарушителем не позднее, чем через пятнадцать дней со дня вручения ему постановления о наложе-

нии штрафа, а в случае обжалования или опротестовывания такого постановления – не позднее, чем через пятнадцать дней со дня сообщения об оставлении жалобы или протеста без удовлетворения. Если штраф не уплачивается добровольно, решение передается для принудительного исполнения в государственную исполнительную службу.

Перечень связанных с налогообложением административных правонарушений, а также размеры соответствующих административных штрафов приведены в *Приложении Б*.

*Повторным* считается правонарушение, если лицо его совершает в течение года со дня привлечения этого лица к ответственности за такое же нарушение. Например, если лицо, совершившее правонарушение 10 января 2005 г., было привлечено к ответственности 15 февраля 2005 г., то в случае совершения такое же правонарушения с 15 февраля 2005 г. по 15 февраля 2006 г. оно будет считаться повторным.

### 6.3. Уголовная ответственность

Основанием для привлечения к уголовной ответственности является совершение лицом общественно опасного деяния, содержащего состав преступления.

При этом лицо считается невиновным в совершении преступления до тех пор, пока его вина не доказана в судебном порядке и установлена обвинительным приговором суда. Кроме того, согласно ст. 2 Уголовного кодекса Украины [4] (далее – УК) никто не может быть привлечен к ответственности за то же самое преступление более одного раза.

Не является преступлением действие или бездействие, которое хоть формально и содержит признаки какого-либо деяния, предусмотренного уголовным законом, но в силу малозначительности не представляет общественной опасности.

Существует 2 вида преступлений: умышленное или по неосторожности.

**Преступление** признается *совершенным умышленно*, если лицо, его совершившее, осознавало общественно опасный характер

своего действия или бездействия, предвидело его общественно опасные последствия и желало их или сознательно допускало наступление этих последствий.

**Преступление** признается *совершенным по неосторожности*, если лицо, его совершившее, предвидело возможность наступления общественно опасных последствий своего действия или бездействия, но легкомысленно рассчитывало на их предотвращение или не предвидело возможности наступления таких последствий, хотя должно было и могло их предвидеть.

Уклонение от уплаты налогов, сборов, других обязательных платежей является в Украине преступлением,<sup>21</sup> ответственность за которое предусмотрена ст. 212 УК. Это преступление относится к умышленным, то есть привлечение к ответственности за него возможно только при наличии умысла. В случае неуплаты налогов по неосторожности уголовная ответственность по ст. 212 УК не наступает.

При этом следует учесть, что для определения значительного, крупного и особо крупного размера средств применяется необлагаемый минимум на уровне налоговой социальной льготы по налогу с доходов физических лиц на соответствующий год (для 2006 г. – 175 грн), а для определения размера штрафов – 17 грн.

Следствие по таким делам ведут следователи налоговой милиции.

Уголовная ответственность по ст. 212 УК наступает за умышленное уклонение от уплаты лишь тех налогов, сборов, других обязательных платежей, которые установлены Законом Украины [17]. Поэтому, например, нельзя привлечь к уголовной ответственности по данной статье лицо, уклоняющееся от уплаты единого налога, установленного Указом Президента [53].

Ответственность по ст. 212 УК может наступать лишь при наличии совокупности таких обязательных условий:

1) неуплаченные налоги, сборы или другие обязательные платежи входят в систему налогообложения и введены в установленном законом порядке;

---

<sup>21</sup> В отличие, например, от Швейцарии, где это является административным правонарушением.

2) объект налогообложения предусмотрен соответствующим законом;

3) плательщик налога, сбора или другого обязательного платежа определен в качестве такого соответствующим законом;

4) механизм взимания налогов и сборов (обязательных платежей), их ставки и льготы по налогообложению определены законом о налогообложении.

Мотив для квалификации действий значения не имеет.

Статьей 212 УК предусмотрена уголовная ответственность не за сам факт неуплаты в установленный срок налогов, сборов, других обязательных платежей, а за умышленное уклонение от их уплаты. То есть, если лицо не имело намерения уклоняться от уплаты налогов, а не уплатило налоги по иным причинам, оно не может быть привлечено к уголовной ответственности.

О наличии умысла на уклонение от уплаты налогов, сборов, других обязательных платежей могут свидетельствовать, например: искажение в учетной или отчетной документации; неоприходование наличных средств, полученных за выполнение работ или услуг; ведение двойной (официальной и неофициальной) бухгалтерии; использование банковских счетов, о которых не уведомлены органы государственной налоговой службы; завышение фактических расходов и т. п.

Необходимо разграничивать уклонение от уплаты обязательных платежей и несвоевременную их уплату при отсутствии умысла. Лицо, которое не имело намерения уклониться от уплаты обязательных платежей и не уплатило их по другим причинам, может быть привлечено только к установленной законом административной и финансовой ответственности за нарушения, связанные с исчислением и уплатой этих платежей.

Отчуждение должностным лицом имущества и имущественных прав, которые находятся в налоговом залоге, совершенное без письменного согласия органов государственной налоговой службы по месту нахождения налогоплательщика, должно квалифицироваться по ст. 364 УК «Злоупотребление властью или служебным положением».

Такие действия должностного лица не могут считаться уклонением от уплаты налогов и квалифицироваться по ст. 212 УК.

Неисполнение или ненадлежащее исполнение служебным лицом юридического лица – плательщика налогов своих служебных обязанностей вследствие небрежного или недобросовестного отношения к ним, связанное, в частности, с ненадлежащим ведением бухгалтерского учета и отчетности, ошибками при исчислении сумм обязательных платежей, подлежащих уплате в бюджеты или государственные целевые фонды, отсутствием или ненадлежащим осуществлением контроля за деятельностью работников, которые ведут налоговый учет и отчетность, если это привело к неуплате или неполной уплате юридическим лицом налогов, сборов, других обязательных платежей, при наличии предусмотренных законом оснований может квалифицироваться по ст. 367 УК «Служебная халатность».

Действия руководителей предприятий, учреждений, организаций, которые дали подчиненным служебным лицам распоряжения подписать или подать в налоговый орган недостоверные (фальсифицированные) отчеты, балансы, декларации, расчеты или не платить или уплачивать не в полном объеме налоги, сборы, другие обязательные платежи, а также действия должностных лиц, выполнивших такие незаконные распоряжения, должны квалифицироваться по ст. 212 УК – как исполнителей этого преступления, совершенного по предварительному сговору группой лиц.

Действия работников предприятий, учреждений, организаций, которые по приказам, указаниям, распоряжениям служебных лиц, ответственных за правильность исчисления и своевременность уплаты налогов, сборов, других обязательных платежей, вносят заведомо ложные сведения в документы первичного учета или отчеты, балансы, декларации, расчеты, должны квалифицироваться как пособничество умышленному уклонению от уплаты этих платежей по ст. 27 УК и соответствующей части ст. 212 УК, по которой квалифицированы действия служебного лица, отдавшего незаконный приказ (распоряжение, указание).

В случае, когда уклонение от уплаты налогов, сборов, других обязательных платежей или их сокрытие совершено путем служебного подлога или подделки документов, действия виновного лица должны дополнительно квалифицироваться по ст. 366 или ст. 358 УК. При этом подлог документов должностным лицом может ква-

лифицироваться по ст. 366 УК независимо от того, к какой ответственности (уголовной или административной) его привлекут за уклонение от уплаты налогов, сборов, других обязательных платежей.

Следует учитывать, что при квалификации действий виновного в уклонении от уплаты налогов лица уменьшение размера средств, которые не поступили в бюджет или государственные целевые фонды в результате уклонения от уплаты налогов, сборов, других обязательных платежей, на сумму средств, подлежащих возврату плательщику налогов из бюджета или зачислению в платежи будущих периодов, не допускается. Поэтому мнение о том, что переплата в бюджет может спасти от уголовной ответственности – ошибочно.

Преступления, предусмотренные ст. 212 УК, являются законченными с момента непоступления средств в бюджет или государственные целевые фонды, а именно со следующего дня после наступления срока, в который должен был быть уплачен налог, сбор или другой обязательный платеж, а когда закон связывает этот срок с выполнением определенного действия, – с момента фактического уклонения от уплаты.

Умышленное уклонение от уплаты или неполная уплата сумм налога, сбора, иного обязательного платежа, доначисленных налоговыми органами, создает законченный состав преступления, предусмотренного ст. 212 УК, с момента окончания срока, в который должны были быть уплачены доначисленные суммы.

Но само преступление по ст. 212 УК, на наш взгляд, является делящимся<sup>22</sup>, т. к. лицо с момента совершения преступления находится в противоправном состоянии, т. е. не выполняет обязанность, возложенную на него законом. Поэтому сроки давности по привлечению его к уголовной ответственности начинают отсчитываться с момента прекращения противоправного состояния, когда лицо заплатило налоги или было задержано для привлечения к ответственности.

Сроки давности для ч. 1. ст. 212 УК – 2 года, ч. 2 ст. 212 УК – 3 года, ч. 3 ст. 212 УК – 10 лет.

---

<sup>22</sup> Хотя надо признать, что не все ученые-юристы разделяют такую точку зрения.

**Контрольные вопросы к теме 6**

1. Какие виды ответственности налогоплательщиков установлены действующим законодательством?
2. Дайте определение пени и опишите порядок ее начисления.
3. Какие противоречия существуют между законодательными и нормативными актами по поводу начисления пени?
4. Какие финансовые санкции установлены законодательством за неподачу или несвоевременную подачу налоговых деклараций?
5. Опишите порядок применения финансовых санкций за занижение начисленных налоговых обязательств.
6. Каким образом рассчитывается величина финансовых санкций за несвоевременную уплату налога?
7. Охарактеризуйте особенности финансовой ответственности налогоплательщика в случае самостоятельного исправления выявленной им ошибки.
8. В чем заключается административная ответственность налогоплательщика и какие виды административных санкций предусмотрены действующим законодательством?
9. Опишите порядок составления протокола об административном правонарушении.
10. Определите особенности применения уголовной ответственности за нарушения, связанные с налогообложением.

## РАЗДЕЛ II. КОРПОРАТИВНЫЙ НАЛОГОВЫЙ МЕНЕДЖМЕНТ

---

### ТЕМА 7. ОСНОВЫ КОРПОРАТИВНОГО НАЛОГОВОГО МЕНЕДЖМЕНТА

---

#### 7.1. Понятие и сущность корпоративного налогового менеджмента

Налоги являются неизбежным спутником функционирования любого предприятия, оказывающим существенное влияние на финансовые результаты его деятельности. Поскольку в современных условиях исчисление и уплата налогов представляют собой довольно сложную и ответственную процедуру, помимо трат на налоги собственники предприятия вынуждены также расходовать значительные средства и на организацию налогового учета на предприятии.

Ввиду обязательного характера налоговых платежей полностью отказаться от налоговых расходов предприятие не в состоянии, однако оптимизировать их сумму в соответствии с целевыми установками предприятия возможно.

Оптимизация налоговых расходов может осуществляться посредством использования на предприятии рациональной системы организации налогового учета, которая предполагает внедрение на предприятии:

- ✦ эффективной налоговой политики;
- ✦ рациональной организации документооборота, связанного с процессом исчисления налоговых платежей;
- ✦ корректной системы ведения налогового учета, обеспечивающей: правильное и своевременное заполнение регистров налогового учета; корректное заполнение и своевременное представление документов налоговой отчетности;

правильное исчисление, своевременную уплату и оптимизацию налоговых платежей предприятия в соответствии с нормами действующего законодательства.

Рациональная организация налогового учета позволяет сократить расходы предприятия, связанные с налогообложением, по нескольким направлениям, в частности за счет:

- ✦ сокращения суммы налоговых платежей предприятия;
- ✦ избежания расходов на уплату финансовых санкций, связанных с некорректным ведением налогового учета на предприятии;
- ✦ получения дополнительной прибыли благодаря увеличению оборачиваемости капитала за счет недопущения сумм налоговых переплат;
- ✦ экономии расходов на организацию и ведение налогового учета.

Влияние некоторых из приведенных факторов на расходы предприятия, связанные с налогообложением, можно продемонстрировать на следующих примерах:

*1. Документооборот.* Как известно, налоговый кредит по НДС предприятия подтверждается налоговыми накладными. Таким образом, несвоевременное поступление налоговых накладных из отдела снабжения в бухгалтерию предприятия может привести к тому, что предприятие с опозданием отразит в налоговом учете сумму налогового кредита, и в результате уплатит сумму НДС текущего налогового периода в повышенном размере.

*2. Регистры налогового учета.* Некорректное заполнение Регистра налоговых накладных может вызвать искажение сумм в отчетности по НДС, и в результате повлечь начисление штрафных санкций.

*3. Документы налоговой отчетности.* Несвоевременная подача или некорректное заполнение документов налоговой отчетности влечет за собой применение финансовых санкций (дополнительные расходы предприятия).

*4. Уплата налоговых платежей.* Несвоевременная или неполная уплата налоговых платежей также приводит к начислению финансовых санкций на предприятие, а уплата излишней суммы нало-

говых платежей – к преждевременному отвлечению его оборотных средств.

Таким образом, рациональная система налогового учета способствует сокращению расходов предприятия и, как следствие, повышению его финансовой устойчивости.

Организацией эффективной системы налогового учета на предприятии занимается корпоративный налоговый менеджмент, который входит в систему корпоративного менеджмента.

Анализ работ зарубежных и отечественных специалистов в области налогового менеджмента показал, что на данный момент не выработано единого подхода к определению основных понятий корпоративного налогового менеджмента, составу и содержанию его функций, формам налоговой политики на предприятии и т. д. Поэтому дальнейшее изложение материала базируется на авторском подходе к данной проблематике.

Большинство ученых подразумевают под корпоративным налоговым менеджментом процесс управления налогообложением предприятия с целью оптимизации его налоговых платежей [230, 269].

Встречается также определение корпоративного налогового менеджмента как процесса управления налогами предприятий – налогоплательщиков, который регулирует их финансовые отношения с государством в процессе перераспределения доходов хозяйствующих субъектов и формирования доходов бюджета [231].

Однако необходимо учесть, что налогообложение представляет собой законодательно установленный порядок взимания налогов и управлять этим процессом, равно как и налогами на уровне предприятия, невозможно, в связи с чем, по нашему мнению, более уместно использовать в данном определении термин «налоговый учет предприятия».

При этом представляется корректным использовать понятие налогового учета предприятия применительно к любым формам реализации налоговой политики предприятия, в частности политики расчета текущих налоговых платежей, бюджетирования налогов, налогового планирования. То есть к налоговому учету следует отнести процессы расчета налоговых платежей на текущий период, бюджетирования налогов и налогового планирования.

Необходимо также учесть, что наибольшая эффективность результатов корпоративного налогового менеджмента достигается при управлении не процессом, а системой налогового учета предприятия, основу которой составляет организационная структура, обеспечивающая ведение налогового учета на предприятии.

В **систему налогового учета** целесообразно включить персонал предприятия, занимающийся ведением налогового учета на предприятии, ресурсное обеспечение, непосредственно процесс осуществления налогового учета и его результаты – суммы налоговых платежей, подлежащие уплате в бюджет и государственные целевые фонды (рис. 7.1).



**Рис. 7.1. Система налогового учета предприятия**

В *подсистему материального обеспечения* налогового учета включается обеспечение процесса ведения налогового учета:

- 1) средствами и предметами труда:
  - ✦ офисным оборудованием, связанным с процессом ведения налогового учета (компьютеры, мебель, программное обеспечение и т. д.);
  - ✦ бланками первичного налогового учета, финансовой и налоговой отчетности;
  - ✦ канцелярскими принадлежностями, необходимыми для ведения налогового учета и т. д.;
- 2) финансовыми ресурсами для целей уплаты налоговых платежей, а также оплаты:
  - ✦ заработной платы персонала по ведению налогового учета предприятия;

- ✦ охраны труда и повышения квалификации персонала по ведению налогового учета предприятия;
- ✦ прочих накладных расходов, связанных с ведением налогового учета (например, аренды и коммунальных услуг офиса налогового подразделения и т. п.).

К *информационному обеспечению* относится обеспечение налогового учета информацией из:

- ✦ внешних источников (информационные справочники, специальная литература по ведению налогового учета на предприятии, специализированные консультации, семинары);
- ✦ внутренних источников (должностные инструкции, график документооборота, информация о формах договорных отношений предприятия, поставщиках, покупателях, объемах реализации и производства продукции и т. п.).

Посредством использования ресурсного обеспечения налогового учета персонал реализует мероприятия по ведению налогового учета предприятия – осуществляет *процесс налогового учета*, который включает:

- ✦ заполнение первичных документов налогового (бухгалтерского) учета, регистров налогового учета;
- ✦ составление налоговой отчетности (налоговых деклараций и расчетов);
- ✦ исчисление и уплату налоговых платежей;
- ✦ составление налоговых планов (бюджетов налогов) на будущие периоды;
- ✦ практическую реализацию и мониторинг налоговых планов (бюджетов налогов) и т. д.

Итоговым результатом процесса налогового учета являются суммы налоговых платежей, подлежащие перечислению в бюджет и государственные целевые фонды в текущем или будущих периодах.

Таким образом, система налогового учета включает в себя все мероприятия по обеспечению и осуществлению процесса налогового учета на предприятии.

Исходя из вышесказанного, **корпоративный налоговый менеджмент** можно определить как *совокупность принципов, ме-*

*тодов, средств и форм управления системой налогового учета предприятия* [228].

Корпоративный налоговый менеджмент наряду с индивидуальным налоговым менеджментом входит в систему налогового менеджмента на микроуровне.

Основное различие между этими видами налогового менеджмента проявляется в субъектном составе: субъектами корпоративного налогового менеджмента выступают юридические лица, индивидуального налогового менеджмента – физические лица.

Поскольку по нормам Хозяйственного и Гражданского Кодексов Украины к юридическим лицам относятся предприятия и учреждения, субъектами корпоративного налогового менеджмента являются предприятия и учреждения.

В то же время, принимая во внимание единство подходов к управлению налогами, сборами и взносами на предприятии, учреждении и организации с целью упрощения в дальнейшем в отношении корпоративного налогового менеджмента применяется термин «предприятие» (включающий в себя предприятия, учреждения и организации), а под налоговыми платежами понимаются не только налоги и сборы, но также и взносы на социальное страхование.

**Объектом** корпоративного налогового менеджмента является система налогового учета предприятия.

**Предметом** корпоративного налогового менеджмента выступает организационное и методическое обеспечение системы налогового учета предприятия.

Реализует мероприятия корпоративного налогового менеджмента налоговый менеджер, основной функцией которого является управление системой налогового учета на предприятии с целью максимизации чистой прибыли за счет сокращения налоговых расходов (рис. 7.2).

Следует отметить, что в отечественных условиях на практике мероприятиями корпоративного налогового менеджмента на предприятии, как правило, занимаются финансовый директор и главный бухгалтер, а не налоговый менеджер.



**Рис. 7.2. Схема осуществления мероприятий корпоративного налогового менеджмента**

При этом функции финансового директора иногда сводятся к подбору и контролю действий главного бухгалтера, который в дальнейшем организует процесс налогового учета на предприятии.

Такой подход к организации налогового учета приемлем не для всех предприятий, поскольку в ряде случаев он не позволяет в полной мере реализовать все преимущества корпоративного налогового менеджмента.

Обусловлено это, прежде всего, квалификационными характеристиками налогового менеджера, которые предусматривают владение знаниями и навыками по планированию, организации, контролю, координации и регулированию системы налогового учета на предприятии, для осуществления которых налоговый менеджер должен досконально разбираться в вопросах налогового учета на предприятии, менеджмента персонала, финансового менеджмента и располагать достаточным количеством времени.

На малых предприятиях, руководство которых не имеет намерений использовать политику бюджетирования или налогового планирования, функции налогового менеджера могут быть распределены между финансовым директором и главным бухгалтером. Однако на средних и крупных предприятиях со значительными суммами налоговых платежей при внедрении политики бюджетирования налогов или налогового планирования ведение налогового учета значительно усложняется. Конечно, и в этом случае функции управления налоговым учетом может выполнять главный бухгалтер, однако следует учесть, что основной его задачей в условиях сложного и динамичного законодательства является обеспечение соответствия налогового учета на предприятии требованиям действующего законодательства. Реализация этой задачи в современных

условиях занимает значительную часть рабочего времени, так как для грамотного ведения налогового учета необходимо постоянно осуществлять мониторинг часто изменяющегося законодательства и, иногда, «задним числом» подстраивать под него результаты ранее произведенных налоговых расчетов. Поэтому главный бухгалтер может не располагать достаточным временем и квалификацией для разработки, организации и контроля мероприятий по оптимизации налоговых расходов предприятия. Учитывая же то, что основной обязанностью финансового директора выступает общее руководство движением финансовых потоков на предприятии, для полноценного внедрения корпоративного налогового менеджмента функции налогового менеджера целесообразно делегировать специально подготовленному специалисту.

## 7.2. Налоговая политика предприятия

Состав мероприятий корпоративного налогового менеджмента находится в непосредственной зависимости от формы используемой налоговой политики.

**Налоговую политику на микроуровне** можно определить как *систему проводимых предприятием в области налогового учета мероприятий, выражающую варианты (сценарии) его поведения во взаимоотношениях с государством по вопросам исчисления и уплаты налоговых платежей* [228].

В условиях сложного и нестабильного законодательства руководство предприятия может выбрать несколько вариантов (сценариев) поведения в налоговых взаимоотношениях с государством:

**1. «Осторожный»:** руководство предприятия предпочитает не вступать в конфликт с контролирующими органами по вопросам их оценки правомерности ведения налогового учета. Действия предприятия выражаются в согласии с любимыми, в том числе и не вполне соответствующими законодательству, фискальными позициями контролирующих органов в отношении корректности ведения налогового учета; по результатам налоговых проверок без обжалования уплачиваются все финансовые санкции.

2. **«Взвешенный»:** руководство предприятия считает возможным вступить в конфликт с контролирующими органами в отношении оценки правомерности ведения налогового учета только в случае уверенности в положительном исходе ситуации. Налоговый учет основывается на соблюдении установленных законодательством нормативно-правовых актов и проанализированных разъяснений контролирующих органов, которые в определенной мере соответствуют нормам налогового законодательства, по результатам проверок контролирующих органов обжалуются только не соответствующие законодательству (по мнению предприятия) значительные суммы финансовых санкций.

3. **«Рисковый»:** руководство предприятия готово вступить в конфликт с контролирующими органами по оценке правомерности налогового учета независимо от уверенности в благоприятном исходе конфликтной ситуации. Предприятие ориентируется в вопросах ведения налогового учета только на установленные законодательством нормативные акты, игнорирует не соответствующие в какой-либо мере законам разъяснения контролирующих органов, обжалует не согласующиеся в какой-либо мере с законодательством результаты проверок контролирующих органов.

Варианты (сценарии) поведения предприятия во взаимоотношениях с государством по налоговым вопросам оказывает влияние на выбор системы проводимых в области налогового учета мероприятий (налоговую политику предприятия). Можно выделить следующие формы реализации налоговой политики: расчет текущих налоговых платежей, бюджетирование налогов, налоговое планирование [227].

**Расчет текущих налоговых платежей** – это *система мероприятий, направленная на исчисление фактической суммы налоговых платежей, подлежащих уплате предприятием в текущем отчетном периоде.*

Расчет текущих налоговых платежей выступает первоначальной, обязательной формой реализации налоговой политики предприятия, без которой невозможно дальнейшее функционирование предприятия, так как неуплата текущих налоговых платежей приводит в результате к ликвидации предприятия.

Вместе с тем расчет текущих налоговых платежей может являться как единственной формой, так и применяться наряду с другими формами реализации налоговой политики, в частности с бюджетированием налогов и налоговым планированием.

**Бюджетирование налогов** можно охарактеризовать как *систему мероприятий, направленную на определение плановой суммы налоговых платежей, подлежащих уплате предприятием в будущих периодах.*

Бюджетирование налогов является составной частью системы бюджетирования и предусматривает составление налогового плана на будущий период на основе показателей оперативных и финансовых бюджетов предприятия. Отличие расчета текущих налоговых платежей и бюджетирования налогов как форм реализации налоговой политики проявляется в том, что первая из них направлена на расчет фактической суммы налоговых платежей за текущий период, а вторая – на определение прогнозной суммы на будущие периоды. При этом бюджетирование налогов основывается на использовании показателей бюджетов предприятия, а расчет текущих налоговых платежей – нет.

**Налоговое планирование** можно определить как *систему мероприятий предприятия, направленную на максимальное использование возможностей действующего законодательства с целью законной оптимизации его налоговых платежей.*

Налоговое планирование является наивысшей формой реализации налоговой политики предприятия, поскольку процесс его осуществления предусматривает использование специальных методов, позволяющих оптимизировать налоговые платежи законными способами.

Налоговое планирование, так же, как и бюджетирование налогов, основывается на использовании показателей бюджетов предприятия, однако эти формы реализации налоговой политики различаются направленностью.

Целью налогового планирования выступает процесс оптимизации налоговых платежей субъекта хозяйствования, целью бюджетирования налогов – процесс планового расчета налоговых платежей, не предусматривающий их оптимизацию. В то же время

бюджетирование налогов может использоваться вместе с налоговым планированием, в отношении платежей, которые в силу объективных причин оптимизировать практически невозможно или нецелесообразно.

В графическом виде формы реализации налоговой политики могут быть представлены следующим образом (рис. 7.3).



**Рис. 7.3. Формы реализации налоговой политики предприятия**

Из рис. 7.3 видно, что расчет текущих налоговых платежей выступает изначальной, обязательной формой реализации налоговой политики, так сказать «сердцевиной» процесса налогового учета предприятия, и используется наряду с иными формами (бюджетированием налогов и налоговым планированием).

Налоговое планирование является наиболее сложной формой реализации налоговой политики предприятия, которая может применяться вместе с бюджетированием налогов и расчетом текущих налоговых платежей.

Как уже отмечалось, варианты (сценарии) поведения предприятия в налоговых взаимоотношениях с государством оказывают влия-

яние на выбор системы мероприятий, проводимых в области налогового учета.

Так, очевидно, что в «осторожном» варианте поведения внедрение мероприятий налогового планирования маловероятно, поскольку механизм оптимизации налогообложения в ряде случаев воспринимается контролирующими органами как уклонение от уплаты налогов и требует определенных действий по отстаиванию правомерности его применения.

Во «взвешенном» варианте поведения предприятие будет, как правило, использовать только наиболее безопасные с точки зрения привлечения внимания контролирующих органов варианты оптимизации налогообложения, в «рисковом» – любые законные варианты.

Помимо вариантов (сценариев) поведения во взаимоотношениях с государственными органами на выбор формы реализации налоговой политики оказывает влияние также ряд других факторов, в частности: целевые установки руководства в отношении форм управления налогами, финансовое состояние предприятия, размер уплачиваемых налоговых платежей и т. д.

### **7.3. Функции корпоративного налогового менеджмента**

Корпоративный налоговый менеджмент как составная часть системы управления предприятием выполняет ряд функций, которые можно определить как: «направления деятельности корпоративного налогового менеджмента по управлению системой налогового учета с целью достижения максимизации прибыли предприятия».

Большинство специалистов причисляют к функциям корпоративного налогового менеджмента: налоговое планирование, налоговое регулирование, организацию, мотивацию, координацию и налоговый контроль [240, 269].

В целом с представленной классификацией можно согласиться, но с учетом необходимости внесения некоторых поправок, связанных со спецификой налоговых отношений.

Мотивация персонала является одной из главных функций менеджмента персонала, поэтому отдельно ее выделять в числе функций корпоративного налогового менеджмента не вполне кор-

ректно. Безусловно, налоговому менеджеру следует ознакомиться с основами персонального менеджмента и сотрудничать в вопросах мотивации сотрудников, осуществляющих налоговый учет с менеджером по кадрам, однако в число основных функций налогового менеджера мотивация персонала, по нашему мнению, не включается.

В виду того, что функция координации является одной из составляющих функций планирования, организации и контроля налогового учета отдельное ее выделение представляется нецелесообразным.

Кроме того, некоторые из вышеприведенных терминов нуждаются в уточнении.

Так, понятия «налоговое регулирование» и «налоговый контроль» традиционно используются для обозначения функций налогов, а не налогового учета предприятия, а термин «налоговое планирование» определяет одну из форм реализации налоговой политики предприятия, поэтому использовать их в качестве определения функций корпоративного налогового менеджмента некорректно.

Принимая же во внимание то, что объектом управления корпоративного налогового менеджмента является система налогового учета предприятия, функции должны быть направлены на управление системой налогового учета предприятия. Поэтому более точным представляется отнесение к числу функций корпоративного налогового менеджмента таких:

- 1) планирования системы налогового учета;
- 2) организации системы налогового учета;
- 3) контроля системы налогового учета;
- 4) регулирования системы налогового учета.

Заслуживает внимания точка зрения авторов учебного пособия «Основы менеджмента» [246, с. 108] по поводу того, что: «невозможно провести четкую границу между планированием, организацией, мотивацией и контролем. Практически все функции менеджмента образуют единую систему управления людьми в процессе производства».

В то же время в укрупненном виде последовательность осуществления функций корпоративного налогового менеджмента можно охарактеризовать следующим образом.

В процессе реализации функции планирования производится планирование мероприятий по организации системы налогового учета на предприятии, составлению планов, далее разработанные планы находят практическое воплощение при осуществлении функции организации системы налогового учета.

После практической реализации мероприятий система налогового учета подвергается контролю, по результатам которого может приниматься решение о необходимости ее корректировки, то есть осуществляется функция регулирования системы налогового учета.

Далее необходимые изменения в организации системы налогового учета планируются (функция планирования), реализуются на практике (функция организации), контролируются (функция контроля) и при необходимости принимается решение об уточнении некоторых параметров системы налогового учета (функция регулирования).

Таким образом, можно сделать вывод о том, что функции корпоративного налогового менеджмента осуществляются в циклической последовательности.

### ***Функция планирования системы налогового учета***

Планирование выступает первоначальной функцией корпоративного налогового менеджмента и включает в себя мероприятия по стратегическому (долгосрочному) и текущему планированию системы налогового учета.

В процессе осуществления *стратегического (долгосрочного) планирования системы налогового учета* на основе анализа внешней и внутренней информации налоговый менеджер предпринимает такие действия:

- ✦ выбор оптимальной формы налоговой политики предприятия;
- ✦ планирование кадрового состава структуры, осуществляющей налоговый учет предприятия (далее налогового подразделения);
- ✦ планирование ресурсного обеспечения налогового подразделения предприятия;

- ✦ планирование методического обеспечения налогового подразделения (должностных инструкций, графика документооборота, стандартов налогового учета предприятия и т. п.);
- ✦ планирование рациональной схемы взаимодействия налогового подразделения с остальными подразделениями предприятия в процессе ведения налогового учета предприятия.

При разработке мероприятий в процессе планирования системы налогового учета особое внимание уделяется действиям по координации:

- ✦ действий всех служб, имеющих отношение к налоговому учету предприятия;
- ✦ документооборота предприятия;
- ✦ налоговых планов (бюджетов налогов) с остальными бюджетами предприятия и т. д.

Наиболее важную часть в стратегическом планировании составляет выбор формы реализации налоговой политики предприятия. Принятие данного решения налоговый менеджер производит на основе анализа информации бизнес-планов, бюджетов, организационно-правовой формы, структуры, системы налогообложения предприятия (общая, упрощенная), целевых установок руководства и т. д.

Встречается позиция, согласно которой оптимальной формой реализации налоговой политики на предприятии всегда выступает налоговое планирование. Такой вывод в целом можно считать правильным, однако он приемлем не для всех ситуаций. Дело в том, что налоговым планированием занимаются квалифицированные специалисты, услуги которых высоко оплачиваются. И при незначительных суммах налоговых платежей (например, при применении упрощенной системы налогообложения) для предприятия может быть более выгодным уплачивать без оптимизации налоги в бюджет, чем использовать консультации дорогостоящих специалистов. Аналогичный вывод можно сделать и в отношении бюджетирования налогов, которое требует дополнительных расходов на оплату специалистов по бюджетированию.

Поэтому налоговому менеджеру необходимо систематизировать все факторы, влияющие на выбор налоговой политики, и на основе их анализа принять рациональное решение.

Так как от формы реализации налоговой политики зависит состав всех мероприятий по налоговому учету предприятия, правильный ее выбор оказывает решающее значение на эффективность результатов корпоративного налогового менеджмента.

В процессе осуществления *текущего планирования системы налогового учета* на основе анализа информации, поступающей из внешних и внутренних источников, налоговый менеджер планирует внесение необходимых изменений в существующую форму организации системы налогового учета на предприятии.

Особое место в обеспечении процесса планирования занимает информация законодательной базы и сведения, полученные в ходе осуществления мероприятий по контролю системы налогового учета.

Например, если предприятие находится на упрощенной системе налогообложения, то на процесс ведения налогового учета будут оказывать влияние следующие факторы:

- ✦ изменение установленных законодательством ограничительных критериев или условий нахождения на упрощенной системе налогообложения;
- ✦ изменение фактических или прогнозных значений показателей, ограничивающих нахождение предприятия на упрощенной системе налогообложения.

В частности, если на предприятии увеличивается установленный законодательством предельный объем выручки или численности работников, в результате чего оно не может оставаться на упрощенной системе налогообложения, налоговому менеджеру следует разработать планы мероприятий по внесению изменений в существующую систему налогового учета предприятия.

Аналогичные действия менеджеру необходимо предпринять и в случае законодательного «ужесточения» параметров нахождения на упрощенной системе налогообложения, если предприятие перестает им соответствовать.

### ***Функция организации системы налогового учета.***

В процессе осуществления функции организации системы налогового учета налоговый менеджер внедряет на предприятии разработанные плановые мероприятия. То есть организация системы налогового учета, по сути, заключается в практическом воплощении результатов планирования системы налогового учета предприятия и, в частности, предусматривает:

- ✦ создание налогового подразделения предприятия. При этом к налоговому подразделению относятся как подразделения, непосредственно осуществляющие налоговый учет предприятия (бухгалтерия, налоговая служба), так и подразделения, обеспечивающие информационную поддержку и контроль налогового учета предприятия (юридический отдел, плановая служба, отдел внутреннего аудита);
- ✦ ресурсное обеспечение налогового подразделения;
- ✦ методическое обеспечение – составление внутренних документов, регламентирующих порядок ведения налогового учета на предприятии (в частности должностных инструкций, графика внутреннего документооборота, форм первичных документов налогового учета и регистров налогового учета в случаях, когда таковые не установлены законодательством).

Внедрение этих мероприятий производится с учетом действий по координации системы налогового учета.

### ***Функция контроля системы налогового учета.***

Функция контроля заключается в сопоставлении фактических параметров системы налогового учета с установленными стандартами. Основной целью функции контроля выступает выявление существующих недостатков используемой на предприятии системы налогового учета с целью последующей разработки мероприятий по ее усовершенствованию. Посредством налогового контроля осуществляется связь между теоретическими разработками в области стандартов системы налогового учета и фактическими результатами.

*Стандарты в налоговом учете* представляют собой разработанные налоговым менеджером документы, в которых устанавлива-

ются эталонные (допустимые) параметры показателей, принимаемые за исходные при сопоставлении с фактическими параметрами. При разработке стандартов по оценке эффективности системы налогового учета менеджер определяет эталонные значения показателей для существующих условий функционирования предприятия и предельные (допустимые) размеры отклонений от них.

Перечень и эталонные (допустимые) значения зафиксированных в стандартах показателей устанавливаются в индивидуальном порядке для каждого предприятия с учетом его финансовых возможностей, структуры, мотивации руководства и т. д. Например, менеджер может принять решение об использовании в стандартах:

1) показателя величины налогового бремени (НБ), % [217]:

$$НБ = \frac{H}{ДС} \times 100, \quad (7.1)$$

где  $H$  – общая сумма налоговых платежей предприятия, грн;  
 $ДС$  – добавленная стоимость, созданная предприятием, грн.

Добавленную стоимость можно определить следующим образом:

$$ДС = ЧП + T + H, \quad (7.2)$$

где  $ЧП$  – чистая прибыль предприятия, грн;  
 $T$  – расходы на оплату труда персонала предприятия, грн;  
 $H$  – общая сумма налоговых платежей предприятия, грн.

2) коэффициента использования налоговых льгот ( $K_{нл}$ ) [219], %:

$$K_{нл} = \frac{A_{\phi}}{A_3} \times 100, \quad (7.3)$$

где  $A_{\phi}$  – сумма налоговых льгот, фактически используемых предприятием, грн;

$A_3$  – сумма налоговых льгот, установленных законодательством для видов деятельности, осуществляемых предприятием, грн.

3) коэффициента эффективности деятельности службы реализации налоговой политики предприятия ( $K_{\phi}$ ) [216]:

$$K_{\phi} = \frac{E_n}{B_c}, \quad (7.4)$$

где  $E_n$  – экономия налоговых платежей вследствие мероприятий, разработанных службой реализации налоговой политики предприятия за определенный период, грн.

$B_c$  – затраты на содержание службы за этот период, грн.

В стандартах могут быть использованы также иные показатели, позволяющие оценить эффективность функционирующей на предприятии системы налогового учета. По результатам сравнения фактических значений показателей с установленными в стандартах эталонными (допустимыми) значениями, налоговый менеджер принимает одно из решений:

- 1) не изменять существующую систему налогового учета предприятия;
- 2) внести изменения в систему налогового учета предприятия;
- 3) откорректировать эталонные (допустимые) значения показателей, установленные в стандартах.

Если по результатам проведенного контроля принимаются второе и третье решение, налоговый менеджер в дальнейшем осуществляет действия по планированию внесенных изменений в действующую систему налогового учета или корректировке эталонных (допустимых) значений показателей в стандартах, то есть осуществляется функция регулирования системы налогового учета.

В процессе контрольной функции налоговый менеджер также проводит мероприятия по анализу и контролю:

- ✦ правильности заполнения первичных документов и регистров налогового учета;
- ✦ правильности заполнения и своевременности предоставления налоговой отчетности в контролирующие органы;
- ✦ правильности расчета и своевременности уплаты налоговых платежей в бюджет;
- ✦ эффективности функционирующей системы документооборота на предприятии;
- ✦ эффективности используемой формы налоговой политики на предприятии и т. п.

Дополнительной задачей, решаемой в рамках реализации функции контроля, выступает мониторинг реакции контролирующих

органов на порядок ведения налогового учета на предприятии и принятие оперативных мер по обжалованию неправомерных решений контролирующих органов.

***Взаимосвязь функций корпоративного налогового менеджмента с формами реализации налоговой политики.***

Следует отметить, что мероприятия, реализуемые в процессе осуществления функций корпоративного налогового менеджмента, находятся в непосредственной зависимости от формы используемой налоговой политики на предприятии (рис. 7.4).

Из анализа данной схемы можно сделать вывод, что основные, «жизненно важные» для ведения налогового учета на предприятии мероприятия осуществляются в рамках реализации налоговой политики расчета текущих налоговых платежей.

В частности, в процессе организации системы налогового учета при использовании данной политики создаются основные отделы, обеспечивающие ведение налогового учета, расчет и уплату налоговых платежей за текущий период, обязательные для любого предприятия.

Таким образом, налоговая политика находится во взаимосвязи с функциями корпоративного налогового менеджмента: в процессе функции планирования налоговый менеджер выбирает налоговую политику, от которой зависит состав дальнейших мероприятий, осуществляемых в рамках реализации остальных функций налогового менеджмента (рис. 7.5).

Эту взаимосвязь можно проиллюстрировать на таком примере.

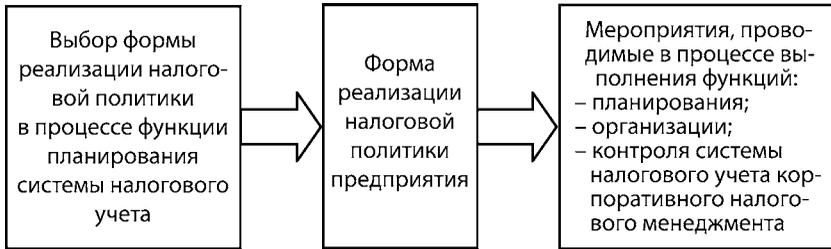
Предположим, что руководство предприятия решает проблему создания отделов, которые будут самостоятельно осуществлять все функции ведения налогового учета на предприятии (без привлечения внешних консультантов).

Тогда решение данного вопроса будет зависеть от избранной формы реализации налоговой политики таким образом:

- ✦ *расчет текущих налоговых платежей* – предприятие в вопросах ведения налогового учета может ограничиться отделами: бухгалтерии, службы внутреннего аудита, юридического отделом;



**Рис. 7.4. Влияние форм реализации налоговой политики предприятия на мероприятия корпоративного налогового менеджмента [224]**



**Рис. 7.5. Взаимосвязь функций корпоративного налогового менеджмента с формой реализации налоговой политики предприятия [224]**

- ✦ *бюджетирование налогов* – кроме вышеперечисленных отделов предприятию необходимо будет дополнительно создать плановый отдел (отдел бюджетирования), занимающийся бюджетированием налогов;
- ✦ *налоговое планирование* – предприятию необходимо дополнительно создать отдел налогового планирования, осуществляющий мероприятия по оптимизации налогообложения.

Следовательно, можно сделать вывод о том, что состав мероприятий корпоративного налогового менеджмента непосредственно зависит от избранной формы реализации налоговой политики предприятия, выбираемой на основе критерия – минимум издержек на налоговый учет при максимуме прибыли предприятия.

При этом особое значение для построения эффективной системы корпоративного налогового менеджмента имеет квалификация налогового менеджера, и, в частности, уровень его знаний в области ведения налогового учета при любых формах реализации налоговой политики предприятия.

### Контрольные вопросы к теме 7

1. Дайте определение понятию «корпоративный налоговый менеджмент» и охарактеризуйте его составляющие.
2. Охарактеризуйте налоговый учет предприятия с точки зрения системного и процессного подходов.

3. Дайте определение понятию «налоговая политика предприятия» и охарактеризуйте формы ее реализации.
4. Какие факторы влияют на выбор формы реализации налоговой политики предприятия?
5. Каковы основные функции корпоративного налогового менеджмента?
6. Охарактеризуйте механизм реализации функции планирования системы налогового учета предприятия.
7. Как реализуется на практике функция организации системы налогового учета предприятия?
8. Раскройте механизм реализации контрольной функции корпоративного налогового менеджмента.
9. Что представляют собой стандарты налогового учета предприятия и какие показатели могут быть в них заложены?
10. Охарактеризуйте взаимосвязь функций корпоративного налогового менеджмента с формами реализации налоговой политики предприятия.

## ТЕМА 8. НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ И РАСЧЕТ НАЛОГОВЫХ ПЛАТЕЖЕЙ ПРЕДПРИЯТИЯ

### 8.1. Система налогового учета

Прежде всего, следует отметить, что налоговое законодательство Украины, оперируя термином «налоговый учет» (например, в п/п. 5.2.6 Закона [19]), не раскрывает его понятия.

На наш взгляд, *налоговый учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации, обобщения хранения и передачи информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным действующим налоговым законодательством*. Как правило, налоговый учет осуществляется путем сплошного, непрерывного и документального учета хозяйственных операций, связанных с исчислением налоговой базы по конкретному налогу.

Налоговый учет имеет трехуровневую структуру:

1 – уровень первичных учетных документов;

2 – уровень налоговых регистров;

3 – уровень налоговой отчетности по конкретному налогу [266].

Формы первичных документов налогового учета (*первый уровень налогового учета*) могут быть установлены действующим налоговым законодательством (например, налоговые накладные). В случае если формы первичных документов налогового учета не установлены, вместо них на практике используются первичные учетные документы бухгалтерского учета. Кроме того, налогоплательщик может разработать первичные документы налогового учета самостоятельно (например, справки бухгалтера или налоговые расчеты, корректировки, пояснительные записки и прочее). При этом налоговые органы не имеют права потребовать от плательщика документов, не установленных законодательством, однако имеют право не признавать расходы плательщика, если они не будут подтверждены документально.

К первичным документам бухгалтерского учета предъявляется ряд требований.

Так, они должны быть составлены во время осуществления хозяйственной операции, а если это невозможно – непосредственно после ее окончания. Для контроля и удобства обработки данных на основании первичных документов могут составляться обобщающие учетные документы (например, материальный отчет).

Первичные и обобщающие учетные документы могут быть составлены на бумажных или машинных носителях и должны иметь такие обязательные реквизиты [23]:

- 1) название документа (формы);
- 2) дата и место составления;
- 3) название предприятия, от имени которого составлен документ;
- 4) содержание и объем хозяйственной операции, единица измерения хозяйственной операции;
- 5) должности лиц, ответственных за осуществление хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- 6) личная подпись или другие данные, дающие возможность идентифицировать лицо, которое принимало участие в осуществлении хозяйственной операции.

Предприятие самостоятельно определяет права работников на подписание соответствующих документов, при этом учитывается должность, занимаемая работником, и установленная законодательством форма документа.

*Второй уровень налогового учета* регламентирован только по единому налогу, налогу на добавленную стоимость и налогу с доходов физических лиц.

**Налоговые регистры** – это сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период, сгруппированные в соответствии с требованиями налогового законодательства.

Налоговые регистры предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, аналитических данных налогового учета для отражения в налоговой декларации. Регистры налогового учета ведутся в виде специальных форм на бумажных носителях или любых машинных носителях.

Формы регистров налогового учета и порядок отражения в них данных первичных и обобщающих учетных документов разрабатываются налогоплательщиком самостоятельно, за исключением установленных законодательно.

В разработанных формах регистров аналитический учет должен также детально раскрывать порядок формирования налоговой базы.

При хранении регистров налогового учета необходимо обеспечивать их защиту от несанкционированных исправлений. Исправление ошибки в регистре налогового учета должно быть обосновано и подтверждено подписью лица, внесшего исправление, с указанием даты и обоснованием внесенного исправления.

*Третьим уровнем налогового учета* является налоговая отчетность по конкретному налогу. По нашему мнению, под **налоговой отчетностью** следует понимать документы, подаваемые плательщиками в налоговые органы в сроки, установленные законодательством, в которых приводятся данные, связанные с исчислением и уплатой налога. Это определение несколько шире определения налоговой декларации (расчета), которое содержится в Законе № 2181. То есть в понятие налоговой отчетности, с нашей точки зрения, должны включать не только документы, на основании которых осуществляется начисление и/или уплата налога (сбора), но и иные отчетные документы (например, статистический отчет о льготах формы 1-ПП, налоговый расчет сумм дохода, начисленного (уплаченного) в пользу плательщиков налога, и сумм удержанного из них налога формы 1ДФ). Налоговая отчетность составляется налогоплательщиком, как правило, самостоятельно<sup>23</sup>, исходя из данных налогового учета.

В тех случаях, когда законодательством предусмотрена подача налоговой декларации по определенному налогу, то, если прямо не предусмотрено иное, плательщик обязан подавать декларацию, даже если у него в какой-то из отчетных периодов отсутствует объект об-

---

<sup>23</sup> Исключение составляет лишь годовая декларация по налогу с доходов физических лиц, заполнение которой может быть возложено на налоговый орган. Но учитывая то, что данные для ее заполнения предоставляет плательщик, можно утверждать, что эта декларация также составляется плательщиком.

ложения налогом. Например, плательщики налога на прибыль и НДС даже при отсутствии в соответствующем отчетном периоде деятельности обязаны предоставлять декларацию с прочерками. Пожалуй, единственным исключением из этого правила является сбор на развитие виноградарства, садоводства и хмелеводства, в Порядке заполнения отчета по которому прямо установлено, что если у плательщика в соответствующем месяце отсутствуют операции по продаже алкогольных напитков и пива, он может налоговый расчет не подавать.

Налоговая декларация, как правило, содержит следующие данные:

- 1) период, за который определяется налоговая база;
- 2) систему показателей, позволяющих точно рассчитать налоговую базу по конкретному налогу;
- 3) сумму налога.

Отметим, что существующий по некоторым налогам порядок налогового учета предусматривает только двухуровневую систему налогового учета (отсутствует первый или второй уровень). В этом случае отсутствующий уровень при расчете налоговой базы по этим налогам не используется.

### 8.2. Организация налогового учета на предприятии

Как правило, функции по ведению налогового учета возлагаются на бухгалтерию предприятия. Между тем, исходя из Справочника [116], в обязанности главного бухгалтера входит только перечисление налогов и сборов, да и то по согласованию с руководителем предприятия. То же относится и к бухгалтеру с дипломом специалиста. Руководитель согласно Справочнику лишь определяет направления налоговой политики. Начальник финансового отдела занимается разработкой плановых заданий по налогам. Таким образом, функции по расчету налогов в Справочнике не делегированы ни одному работнику. Исходя из этого, предприятию целесообразно предусмотреть соответствующие обязанности в своих внутренних должностных инструкциях.

Одной из основных проблем, с которыми сталкиваются предприятия в организации налогового учета, является отсутствие ин-

формационных связей между руководящим и сбытовым звеньями предприятия, с одной стороны, и между звеном, ведущим налоговый учет, с другой стороны. Достаточно часто первыми звеньями принимаются решения без учета мнения второго звена и без просчета налоговых последствий этих решений. Главный бухгалтер зачастую лишь ставится в известность о проведенных предприятием операциях. Когда же впоследствии оказывается, что какие-то операции привели к резкому увеличению суммы налогов или были запрещены, между руководством и бухгалтерией возникают конфликтные ситуации.

Безусловно, в такой ситуации о надлежащей организации налогового учета говорить нельзя.

В последнее время достаточно широкое распространение получил порядок, когда предприятие для ведения налогового учета нанимает специалистов со стороны. При этом нередко главный бухгалтер увольняется, регистрируется в качестве предпринимателя – плательщика единого налога, заключает договор со своим предприятием на оказание услуг по ведению налогового и бухгалтерского учета и оказывает эти услуги уже как сторонний специалист.

Таким образом решаются одновременно две проблемы: во-первых, предприятие экономит на налоговых начислениях на зарплату, во-вторых, главный бухгалтер пытается обезопасить себя от возможности привлечения к уголовной ответственности в случае уклонения от уплаты налогов. Однако на практике встречались ситуации, когда уголовное дело возбуждалось в отношении лица, которое вело налоговый учет на основании гражданско-правового договора. Связано это с тем, что под должностным лицом в Уголовном Кодексе понимаются не только лица, занимающие соответствующие должности, но и лица, выполняющие обязанности должностных лиц по специальному поручению. А такое поручение может содержаться и в договоре гражданско-правового характера. Поэтому к должностным лицам относят и лиц, которые при выполнении своих профессиональных обязанностей совершают юридически значимые действия, связанные с организационно-распорядительными или административно-хозяйственными функциями.

В отношении привлечения сторонних фирм для ведения налогового учета можно отметить следующее. Если эти отношения имеют эпизодический характер, то есть фирмы привлекаются периодически для составления отчетов, на руководство предприятия ложится в полном объеме ответственность за полное и своевременное представление документов для составления отчетности. Так что, если руководство не предоставит вовремя документы, отвечать придется ему. В то же время, при данной форме организации налогового учета существует опасность того, что сторонний специалист не разберется в специфике взаимоотношений предприятия с клиентами и неверно отразит в налоговом учете операции предприятия. Кроме того, в отсутствии финансового советника, которым зачастую является на предприятии бухгалтер, если его вовремя ставят в известность о совершаемых фирмой операциях, руководство предприятия, проведя соответствующую операцию, только после ее завершения может узнать о неблагоприятных налоговых последствиях, возникших в результате ее совершения, т. е. в тот момент, когда что-либо изменить уже поздно.

Также следует отметить, что специалисту из сторонней фирмы обычно присуще равнодушное отношение к финансовому состоянию фирмы, поэтому применять какие-либо схемы оптимизации он вряд ли будет, если это не оговорено в договоре. В то же время бухгалтер, являющийся работником фирмы, более заинтересован в ее финансовом процветании.

Позитивным же аспектом привлечения сторонних фирм является то, что свежий взгляд со стороны часто позволяет увидеть нестандартные решения.

Согласно п. 5 ст. 8 Закона «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» [23] предприятие самостоятельно утверждает правила документооборота и технологию обработки учетной информации.

Руководитель предприятия обязан создать необходимые условия для правильного ведения бухгалтерского учета, обеспечить неуклонное выполнение всеми подразделениями, службами и работниками, имеющими отношение к налоговому и бухгалтерскому учету, правомерных требований бухгалтера относительно соблюдения порядка оформления и представления первичных документов.

Для организации правильного документооборота руководителю и бухгалтеру необходимо координировать свои действия. Так, если бухгалтер не разработает правила документооборота на предприятии, в которых будут четко расписаны обязанности каждого работника по оформлению и представлению того или иного документа, то руководитель на себя эти обязанности также не примет. В то же время, при наличии правил документооборота, если руководитель не будет привлекать к ответственности работников, нарушающих эти правила, эффективных результатов от их внедрения не будет.

Работники, нарушающие правила документооборота, могут привлекаться к дисциплинарной ответственности. Дисциплинарное взыскание может быть наложено в виде выговора или увольнения. Увольнение по п. 3 ч. 1 ст. 40 КЗоТ может быть применено к работнику, который систематически не выполняет без уважительных причин обязанности, возложенные на него трудовым договором или правилами внутреннего распорядка (в частности, систематически нарушает правила документооборота), в случае если к нему ранее уже применялось дисциплинарное взыскание в виде выговора.

А вот привлечение работников к материальной ответственности за нарушение правил документооборота, как правило, невозможно. Исключение составляет только случаи, когда работник совершает уголовно наказуемое деяние (кража, уничтожение, подделка документов).

В то же время возможно привлечение к материальной ответственности руководителей предприятий, их заместителей, а также руководителей структурных подразделений (к каковым относится и главный бухгалтер при наличии на предприятии бухгалтерии) и их заместителей – в размере причиненного по их вине ущерба, но не более среднего месячного заработка, если ущерб нанесен неправильной постановкой учета материальных и денежных ценностей (ст. 133 КЗоТ).

Кроме того, согласно ст. 163<sup>1</sup> КоАП на руководителей и иных должностных лиц предприятий, учреждений и организаций, виновных в отсутствии налогового учета или ведении его с нарушением установленного порядка, налагается административный штраф в размере от 5 до 10 необлагаемых минимумов.

Некорректное ведение налогового учета приводит к недоплате налогов, за которую к плательщику могут быть применены финансовые санкции, меры по обеспечению погашения налогового обязательства и уголовная ответственность.

### 8.3. Первичные учетные документы

Первичные учетные документы относятся к первому уровню налогового учета предприятия. На наиболее важных из них следует остановиться подробнее.

**Налоговая накладная** – это документ, удостоверяющий право плательщика налога на добавленную стоимость на налоговый кредит. Форма налоговой накладной и порядок ее заполнения утверждены приказом ГНАУ [83].

Налоговую накладную составляет лицо, зарегистрированное в качестве плательщика налогов в налоговом органе, которому присвоен индивидуальный налоговый номер плательщика налога на добавленную стоимость. В случае заполнения ее иным лицом она считается недействительной и, соответственно, не дает права на налоговый кредит.

Если лицо, обязанное зарегистрироваться в качестве плательщика налога, не осуществило такой регистрации в течение сроков, определенных законодательством, и осуществляет облагаемые налогом операции по поставке товаров (работ, услуг) с выдачей налоговой накладной, независимо от того, вносится сумма налога в бюджет или нет, она будет считаться фиктивной, поскольку в ней будет отсутствовать такой обязательный реквизит, как налоговый номер плательщика налога – продавца, или этот реквизит будет вымышленным. Соответственно, по такой налоговой накладной покупатель не получит права на налоговый кредит.

Если филиалы и другие структурные подразделения плательщика налога самостоятельно осуществляют продажу товаров (работ, услуг) и проводят расчеты с поставщиками/потребителями, зарегистрированный плательщик налога, в состав которого входят такие филиалы, может делегировать филиалу или структурному подраз-

делению право выписки налоговых накладных. Для этого плательщик налога должен каждому филиалу и структурному подразделению присвоить отдельный код (номер, шифр), о чем в письменном виде сообщить государственному налоговому органу по месту его регистрации в качестве плательщика налога на добавленную стоимость. При составлении налоговой накладной филиалом или структурным подразделением плательщика налога порядковый номер налоговой накладной устанавливается с учетом присвоенного кода (номера, шифра) и определяется числовым значением через дробь. В числителе номера налоговой накладной проставляется порядковый номер этой накладной, а в знаменателе – код (номер, шифр).

Налоговая накладная составляется в двух экземплярах (оригинал и копия) в момент возникновения налоговых обязательств продавца, то есть на дату осуществления любого из событий, произошедшего раньше (получения денежных средств или отгрузки товаров (оформления документа, удостоверяющего факт выполнения работ (услуг)). Оригинал налоговой накладной предоставляется покупателю товаров (работ, услуг) по его требованию. Копия налоговой накладной остается у продавца товаров (работ, услуг).

В случае продажи товаров (работ, услуг) покупателю, не зарегистрированному в качестве плательщика налога, включая поставку на экспорт, продавец (плательщик налога) составляет налоговую накладную в двух экземплярах. В оригинале налоговой накладной делается пометка «Поставка неплательщику налога» или «Экспортные поставки». В строках «Индивидуальный налоговый номер покупателя» и «Номер свидетельства о регистрации плательщика налога на добавленную стоимость» делается пометка «X». Все экземпляры таких налоговых накладных хранятся у продавца.

Налоговая накладная не выписывается в следующих случаях (табл. 8.1).

Для операций, облагаемых налогом и освобожденных от обложения, составляются отдельные налоговые накладные, то есть, при одновременной продаже одному покупателю как облагаемых налогом товаров (работ, услуг), так и освобожденных от налогообложения, продавец составляет отдельные налоговые накладные.

Таблица 8.1

Условия, при которых налоговая накладная не выписывается

Форма расчета	Виды документов	Требования к документам	Максимальная сумма
Наличная	Кассовые чеки, квитанции к приходному ордеру, карточки платежных систем <sup>24</sup> , банковские и персональные чеки	Наличие: 1) общей суммы; 2) суммы НДС; 3) налогового номера поставщика	10 000 грн
	Кассовые чеки	Наличие: 1) общей суммы; 2) суммы НДС; 3) фискального номера кассового чека	200 грн
Наличная и безналичная	Транспортные билеты, счет гостиницы, счет, выставленный за услуги связи, счет, выставленный за услуги, стоимость которых определяется по показаниям приборов учета	Наличие: 1) общей суммы; 2) суммы НДС; 3) налогового номера поставщика	независимо от суммы

В случае продажи товаров (работ, услуг), освобождение от налогообложения которых предусмотрено ст. 5 Закона [18], в налоговой накладной делается пометка «Без НДС» с обязательной ссылкой на соответствующий пункт данной статьи.

В случае продажи товаров (работ, услуг), налогообложение которых предусмотрено статьей 6 Закона [18] по нулевой ставке – делается пометка «0».

Налоговая накладная должна содержать следующие обязательные реквизиты:

<sup>24</sup> Правда, это, скорее, безналичная форма расчетов, но законодательством она причислена к наличной.

- 1) порядковый номер налоговой накладной;
- 2) дату выписки налоговой накладной;
- 3) название юридического лица или фамилию, имя и отчество физического лица, зарегистрированного в качестве плательщика налога на добавленную стоимость;
- 4) налоговый номер плательщика налога (продавца и покупателя);
- 5) местонахождение юридического лица или место налогового адреса физического лица, зарегистрированного в качестве плательщика налога на добавленную стоимость;
- 6) описание (номенклатуру) товаров (работ, услуг) и их количество (объем);
- 7) полное название получателя;
- 8) цену продажи без учета налога;
- 9) ставку налога и соответствующую сумму налога в цифровом значении;
- 10) общую сумму средств, которые подлежат уплате с учетом налога.

Отсутствие хотя бы одного реквизита влечет за собой признание налоговой накладной недействительной [130].

Следует отметить, что на практике встречаются случаи излишне придирчивого отношения к заполнению указанных реквизитов. Так, например, ранее работники органов ГНС на местах причисляли к недействительным налоговые накладные, в которых было указано сокращенное наименование получателя (например, ООО «Росток», а не Общество с ограниченной ответственностью «Росток») или заполненные на русском языке. Однако ГНАУ в своих письмах [160, 165] указала на недопустимость таких перегибов.

Однако есть случаи, когда предприятия реально не могут заполнить такой показатель, как количество (объем), поскольку предоставляют услуги, имеющие исключительно денежную форму измерения. В таких ситуациях ГНАУ разрешила в соответствующей графе налоговой накладной указывать слова «услуга/проценты и т. п.» [160].

Нередко предприятия получают предоплату от покупателя за товар в ассортименте без его конкретизации<sup>25</sup>. И в этих случаях некоторые бухгалтеры совершают ошибку, записывая в графу «Номенклатура поставки товаров» слово «предоплата». Такие налоговые накладные являются недействительными, поскольку плательщик поставляет покупателю не предоплату. Номенклатура поставки является существенным условием договора купли-продажи или поставки, поэтому, если стороны не договорились о номенклатуре, то соответствующий договор считается незаключенным. С юридической точки зрения деньги, поступившие продавцу в результате этой предоплаты, являются средствами, полученными без достаточных оснований и подлежат возврату покупателю.

Однако на практике из этой ситуации выходят несколько иначе. Продавец сначала выписывает налоговую накладную на абстрактный ассортимент<sup>26</sup>. Затем, когда покупатель получает соответствующий товар, первая налоговая накладная уничтожается, а вместо нее составляется новая налоговая накладная с таким же номером, датой и суммой, но уже с другим ассортиментом, что действующим нормативным актам не соответствует.

Если продавцом получена частичная предоплата за неделимый товар (например, оплачено 300 000 грн за самолет, который стоит 900 000 грн), в графе «Количество» проставляется дробное число – 0,3333333 шт.

В случае осуществления частичной поставки товара (работ, услуг), в которой поставленная часть товара (работы, услуги) не содержит обособленной стоимости (например, отгружены 3 стула из мебельного гарнитура), одновременно выписываются налоговая накладная на полную стоимость товара, работ или услуг (мебельного гарнитура) и приложение к налоговой накладной, в котором указывается номенклатура поставленного товара, работы или услуги (3 стула).

---

<sup>25</sup> Обычно такие ситуации имеют место, когда договорные отношения существуют в устной форме или основываются на предварительных договорах.

<sup>26</sup> Выписывать налоговую накладную приходится потому, что покупатель желает получить налоговый кредит, уже заплатив предоплату, не дожидаясь поставки товара.

В случае отказа со стороны поставщика товаров (услуг) предоставить налоговую накладную или при нарушении им порядка ее заполнения покупатель имеет право приложить к налоговой декларации за отчетный налоговый период заявление с жалобой на такого поставщика, которая является основанием для включения сумм такого налога в состав налогового кредита. К заявлению прилагаются копии товарных чеков или других расчетных документов, подтверждающие факт уплаты налога вследствие приобретения таких товаров (услуг).

Получение такой жалобы является основанием для проведения внеплановой выездной проверки поставщика для выяснения достоверности и полноты начисления им обязательств по этому налогу по гражданско-правовой операции.

При этом следует иметь в виду, что если продавец порядка выписки налоговой накладной не нарушал, а просто не мог ее оформить вследствие объективных причин: например, на момент возникновения первого события продавец еще не являлся плательщиком налога, то заявление права на налоговый кредит не дает. Хотя на практике бывали случаи, когда на основании подобных заявлений недобросовестные покупатели получали право на налоговый кредит, в то время как продавец НДС в бюджет не уплачивал. Для исключения таких ситуаций была введена норма о внеплановой проверке поставщика при наличии такого заявления.

Налоговая накладная должна быть заверена печатью продавца. Это требование впервые появилось в Указе Президента [55], после чего ГНАУ внесла его в порядок заполнения налоговой накладной [83]. Указ утратил силу с 31.03.2005 г. в соответствии с Законом [48], и хотя в настоящее время правовые основания требовать предоставления печати на налоговой накладной отсутствуют, ГНАУ не исключила эту норму из своего порядка [83]. И пока это не сделано, плательщики считают, что более безопасно печати на налоговых накладных ставить.

Исходя из этого, если предприниматель – физическое лицо является плательщиком НДС и желает выдавать своим покупателям налоговые накладные, ему необходимо изготовить печать, даже несмотря на то, что предприниматели – физические лица имеют право осуществлять деятельность и без печати.

Следует отметить, что по мнению ГНАУ налоговые накладные не могут заверяться печатями иными, нежели основная печать предприятия и простая круглая печать «Для налоговой накладной» [139]. Однако Указ Президента [55] и порядок заполнения налоговых накладных [83] устанавливают только то, что налоговая накладная должна заверяться печатью, но не содержат каких-либо ограничений в использовании отдельных видов печатей. Поэтому на практике плательщикам удается через суды доказывать, что налоговые накладные, заверенные иными печатями, считаются действительными.

Согласно п. 7.5 Закона [18] в общем случае датой возникновения права плательщика налога на налоговый кредит считается дата осуществления первого из событий:

- ✦ либо дата списания денежных средств с банковского счета плательщика налога в оплату товаров (работ, услуг);
- ✦ либо дата получения налоговой накладной, удостоверяющей факт приобретения плательщиком налогов товаров (работ, услуг).

Таким образом, дата получения налоговой накладной в отсутствии предоплаты является основанием для включения сумм НДС в состав налогового кредита. Однако нормативными актами не определено, что следует считать датой получения налоговой накладной, и в форме налоговой накладной отсутствует соответствующая строка для ее отражения. На практике датой получения налоговой накладной считается день поступления налоговой накладной в бухгалтерию предприятия. При этом если месяц поступления налоговой накладной и месяц ее выписки не совпадают, то в бухгалтерии на налоговой накладной делается соответствующая надпись: «Поступила в бухгалтерию такого-то числа».

Дата получения налоговой накладной оказывает влияние на налоговый кредит и при наличии предоплаты.

Так, согласно п. 7.4.5 Закона «Об НДС» не подлежат включению в состав налогового кредита суммы уплаченного (начисленного) налога в связи с приобретением товаров (услуг), не подтвержденные налоговыми накладными. В случае если на момент проверки плательщика налога органом государственной налоговой службы суммы налога, предварительно включенные в состав налогового кредита,

остаются не подтвержденными налоговыми накладными, плательщик налога несет ответственность в виде финансовых санкций.

То есть п/п. 7.4.5 Закона Об НДС разрешает предварительно включать в налоговый кредит суммы НДС, при условии их подтверждения налоговыми накладными на момент проверки. Этим порядком воспользовались некоторые плательщики для оптимизации своих платежей. Так, например, если одно предприятие осуществляло другому предоплату 31 января, то есть деньги у предприятия-покупателя списывались со счета 31 января, а предприятию-продавцу они поступали уже 1 февраля, у предприятия-покупателя право на налоговый кредит возникало в январе, а у предприятия-продавца налоговые обязательства возникали по дате поступления денег – в феврале. В связи с этим органы налоговой службы, делая упор на первом предложении п/п. 7.4.5 Закона «Об НДС» и игнорируя второе, стали говорить, что предприятие не имеет права ставить НДС в налоговый кредит до получения налоговой накладной. А поскольку продавец не может выписать налоговую накладную ранее возникновения у него налоговых обязательств, то есть в нашем примере – ранее 1 февраля, то получилось, что и покупатель не может отразить налоговый кредит ранее даты ее выписки.

Следует отметить, что такая интерпретация ограничивает применение первого события, так как получается, что в любом случае право на налоговый кредит у покупателя возникает не ранее даты получения налоговой накладной.

Следующей группой первичных документов являются *документы, связанные с движением товарно-материальных ценностей*.

После распада Советского Союза Постановлением [57] было установлено, что до принятия соответствующих актов законодательства Украины на территории республики применяются акты законодательства СССР по вопросам, которые не урегулированы законодательством Украины, при условии, что они не противоречат Конституции и законам Украины.

Таким образом, Украина вступила в независимость со старыми советскими документами, устанавливающими, в т. ч. и форму **накладной на отпуск ТМЦ**. Однако резкий рост малых предприятий негосударственной формы собственности, развитие компьютерной

техники и затрудненность доступа к старым советским документам привели к тому, что на практике получили распространение самодельные формы накладных.

При этом некоторые предприятия, используя объективную невозможность налоговых органов охватить встречными проверками все их хозяйственные связи, использовали поддельные накладные в своей деятельности с целью уклонения от уплаты налогов. Достаточно массовый характер приобрела практика обмена пустыми накладными с проставленными печатями и подписями между контрагентами.

В этот процесс решил вмешаться Госкомстат Украины, который 27.07.1998 г. утвердил приказ № 263, введивший с 01.03.1999 г. типовую форму первичного учета № М-20 «Накладная на отпуск товарно-материальных ценностей» как бланка формы строгой отчетности. Форма строгой отчетности требует изготовления бланков только на государственных специализированных предприятиях, причем такие бланки должны быть изготовлены на специальной бумаге и пронумерованы типографским способом. При этом ведется книга их использования, и даже испорченные бланки прикладываются к акту о списании этих бланков. Таким образом, была сделана попытка поставить преграду массовой подделке накладных.

Однако затем срок использования старых бланков накладной был передвинут до 01.06.1999 г., а 31.03.1999 г. появилось решение Госкомпредпринимательства [198], в котором он потребовал отмены этого приказа как препятствующего развитию предпринимательской деятельности, в связи с тем, что новая форма бланка накладной приводила к его удорожанию. Госкомстат не прореагировал на решение Госкомпредпринимательства, в результате чего 02.06.1999 г. действие приказа № 263 было приостановлено, а 15.12.2003 г. Госкомстат отменил этот приказ. Поэтому предприятия продолжают использовать самодельные бланки накладных.

В настоящее время существует также **накладная-требование** (форма № М-11), утвержденная приказом [117], которая также может использоваться при отпуске ТМЦ сторонним предприятиям.

При перевозке грузов *автотранспортом* вместо накладной на отпуск материалов оформляется **товарно-транспортная накладная**, с формой которой тоже существуют определенные сложности.

Так 29.12.1995 г. приказом [118] была утверждена товарно-транспортная накладная формы № 1-ТН, а 07.08.1996 г.– Инструкция [119], которой данная форма была отнесена к бланкам строгой отчетности. Однако в дело опять вмешался Госкомпредпринимательства, и с 07.03.2000 г. действие Инструкции было приостановлено. Таким образом, на практике должен применяться бланк формы № 1-ТН, но не в виде бланка строгой отчетности. При этом Инструкция, определяющая порядок его заполнения, в настоящее время отсутствует.

Отпуск товарно-материальных ценностей на сторону на крупных предприятиях оформляется отделом снабжения, а на мелких – бухгалтерией на основании договоров, нарядов и других соответствующих документов и письменного разрешения руководителя предприятия или уполномоченных лиц. Между тем на практике вместо письменного разрешения иногда дается устное указание.

При отпуске материалов на сторону, а также подразделениям своего предприятия, расположенным вне территории предприятия, соответствующий отдел (сбыта, снабжения или др.) обеспечивает получателя ценностей **пропуском**, дающим право на вывоз или вынос с территории предприятия отпущенных материальных ценностей. Может быть установлен порядок, при котором пропуском является экземпляр расходного документа. Порядок оформления пропусков, возврата их в бухгалтерию, проверки и контроля в бухгалтерии устанавливается негосударственными предприятиями самостоятельно.

Следует отметить, что отсутствие утвержденных форм накладных и письменных указаний руководства на отпуск ТМЦ не способствует определенности и стабильности ситуации. Например, руководитель предприятия может отказаться от того, что он давал указание на отпуск ТМЦ, если используется самодельная форма накладной, на которой не предусмотрена его подпись. И главный бухгалтер может избежать ответственности за неотражение отгрузки товаров в налоговом учете, если на накладной не стоит его подпись.

Наличие обыкновенной накладной на существенный объем груза вместо товарно-транспортной является сигналом для проверяющих органов, так как очевидно, что его невозможно было пере-

везти без использования автомобилей. И на встречной проверке можно поднять вопрос о том, каким образом был доставлен товар от одной стороны другой.

Применяются также и специализированные накладные с установленными формами, например, на хлеб или на спирт.

Дата выписки накладной, как правило, является определяющей датой для налоговых обязательств по налогам, связанным с реализацией товаров.

Отпуск на сторону ценностей и пропуск оформляются при предъявлении получателем материалов **доверенности на получение товарно-материальных ценностей**, заполненной в установленном порядке.

Форма доверенности № М-2 на получение товарно-материальных ценностей утверждена приказом [121] и является бланком строгой отчетности. В доверенности указывается, что предприятие доверяет физическому лицу с определенными паспортными данными получить от поставщика товарно-материальные ценности в определенном количестве.

Доверенность является подтверждением для предприятия, отпускающего ТМЦ, что лицо-получатель является представителем покупателя и, если впоследствии товар не будет доставлен, то будет считаться, что продавец надлежащим образом исполнил свою обязанность по его передаче. Если же продавец отпустил товар без доверенности, покупатель может потребовать от продавца дополнительного получения товара. И в этом случае продавец не сможет подтвердить факт отгрузки товара покупателю.

Однако для ситуации оплаты ТМЦ работником наличными средствами Министерство финансов разрешило отпуск ценностей без получения доверенности [191].

Доверенность на получение ценностей выдается только лицам, работающим на данном предприятии. Лицам, которые не работают на данном предприятии, доверенность может быть выдана с разрешения руководителя предприятия, если предприятие, где работает данное лицо, выдало ему доверенность на получение тех же ценностей и такого же количества от этого предприятия.

Инструкция о порядке регистрации выданных, возвращенных и использованных доверенностей на получение ценностей, не распространяется на частных предпринимателей. Поэтому если частные предприниматели лично получают ТМЦ от предприятия, то им достаточно предъявить паспорт и Свидетельство о государственной регистрации. Если же они поручают получить ТМЦ другому лицу, то могут выдать доверенность либо в соответствии с нормами Гражданского Кодекса с указанием в ней данных своего Свидетельства о госрегистрации, либо по форме № М-2, которую следует заверить печатью, имеющейся в наличии не у каждого предпринимателя.

За отпуск товара без доверенности, по мнению Минфина, может быть наложен административный штраф на должностных лиц предприятия-продавца по ст. 164<sup>2</sup> Кодекса об административных правонарушениях как за нарушение правил бухучета<sup>27</sup>.

При оприходовании ТМЦ, поступивших на предприятие, должен выписываться **приходный ордер** формы М-4, утвержденный приказом [117]. Этот ордер составляется в одном экземпляре материально-ответственным лицом при поступлении ТМЦ на склад. Однако большинство предприятий этого не делает, в связи с чем могут возникать проблемы с проверяющими относительно даты возникновения валовых расходов, если оприходование ТМЦ происходит ранее их оплаты, поскольку дату оприходования в таких случаях предприятие подтвердить не может. В то же время один лишь ордер без наличия расходной накладной продавца не может служить основанием для включения соответствующей суммы полученных ТМЦ в валовые затраты предприятия, поскольку по своей форме он составляется на основании сопровождающего документа.

Существует также ряд первичных документов, используемых в налоговом учете: **приходные и расходные кассовые ордера**, сопровождающие получение и выдачу денег из кассы, **расчетные чеки**, свидетельствующие о получении денежных средств через регистратор расчетных операций (электронный контрольно-кассовый аппарат),

---

<sup>27</sup> Протокол по этому админправонарушению могут составить только органы контрольно-ревизионной службы, которые в основном проверяют только предприятия, получающие денежные средства из бюджетов.

**товарные чеки**, подтверждающие факт продажи товара или предоставления услуг, **расчетные ведомости**, подтверждающие факт начисления работникам зарплаты, **выписки по текущим счетам**, выдаваемые банком, свидетельствующие о дате списания и поступления денежных средств на текущие счета предприятия и другие.

Первичные документы оказывают влияние на начисление налогов и сборов, среди которых ведущее место занимает налог на прибыль. Так, согласно п/п. 5.3.9 Закона [19] не включаются в состав валовых расходов любые затраты, не подтвержденные соответствующими расчетными, платежными и другими документами, обязательность ведения и хранения которых предусмотрена правилами ведения налогового учета. Но поскольку правила ведения налогового учета в нормативных документах не определены, – говорить об обязательности ведения и хранения документов можно лишь теоретически.

В случае потери, уничтожения или повреждения первичных документов плательщик налога имеет право письменно заявить об этом в налоговый орган и осуществить мероприятия, необходимые для их восстановления. Письменное заявление должно быть направлено до или вместе с представлением расчета налоговых обязательств отчетного периода. Если плательщик налога не подаст в этот срок письменное заявление и не восстановит указанные документы до окончания налогового периода, следующего за отчетным, неподтвержденные соответствующими документами расходы будут исключены из состава валовых расходов и на сумму недоплаченного налога будет начислена пеня в размере учетной ставки НБУ, увеличенной в 1,2 раза.

Если плательщик налога восстановит эти документы в последующих периодах, подтвержденные расходы (с учетом уплаченной пени) включатся в валовые расходы налогового периода их восстановления.

В то же время, суммы затрат, не отнесенные в состав валовых расходов предыдущих налоговых периодов в связи с потерей, уничтожением или повреждением документов, установленных правилами налогового учета, и подтвержденные такими документами в отчетном налоговом периоде, можно включать в валовые затраты отчетного периода.

Например, по так называемым неотфактурованным поставкам (оприходование ТМЦ без сопровождающих документов) Закон [19] позволяет отнести их стоимость в валовые расходы, но с тем условием, чтобы в следующем периоде документы были представлены, в противном случае придется доплачивать налог на прибыль с пеней.

#### **8.4. Налоговые регистры**

**Реестр полученных и выданных налоговых накладных** по выбору плательщика может вестись в документальном или электронном виде. В реестре, в частности, указываются:

- 1) порядковый номер налоговой накладной;
- 2) дата ее выписки (получения);
- 3) общая сумма;
- 4) сумма начисленного налога;

5) регистрационный номер плательщика налога – продавца, который предоставил налоговую накладную такому плательщику налога.

Однако наличие или отсутствие налоговой накладной в реестре не создает каких-либо последствий для предприятия. Так, например, для отнесения суммы НДС в состав налогового кредита не имеет значения, отражена ли соответствующая налоговая накладная в реестре. Если имеется оригинал налоговой накладной, то плательщик имеет право на налоговый кредит даже в том случае, когда она не была отражена в реестре.

Реестр ведется в документальном или электронном виде по выбору налогоплательщика и хранится в течение срока давности, установленного законом.

При проведении плановой или внеплановой выездной документальной проверки налогоплательщик обязан обеспечить доступ налоговому инспектору к реестру налоговых накладных и в случае ведения его в электронном виде – предоставить носитель электронной информации за собственный счет.

Реестр является основанием для отражения сводных результатов учета НДС в налоговых декларациях по налогу на добавленную стоимость.

В разделе I реестра отражаются полученные налоговые накладные, расчеты корректировки количественных и стоимостных показателей (приложение № 2 к налоговой накладной), грузовые таможенные декларации и другие аналогичные документы.

В разделе II реестра учитываются выданные налоговые накладные, а также налоговые накладные, которые хранятся у продавца.

Специальные регистры налогового учета предусмотрены для плательщиков единого налога.

Субъекты малого предпринимательства – юридические лица, применяющие упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, обязаны вести **Книгу учета доходов и расходов субъекта малого предпринимательства** – юридического лица, в которой в хронологической последовательности на основании первичных документов осуществляются записи об операциях, осуществляемых в отчетном (налоговом) периоде.

В графе 3 «Сумма выручки от реализации продукции (товаров, работ, услуг)» Книги отражается сумма доходов, полученных от производства и продажи продукции (товаров, работ, услуг), в графе 4 «Сумма выручки от реализации основных фондов» – разница между суммой, полученной от реализации основных фондов, и их остаточной стоимостью на момент продажи, в графе 5 «Внереализационные доходы и выручка от другой реализации» – суммы, фактически полученные субъектом предпринимательской деятельности на расчетный (текущий) счет и в кассу от других операций (финансовый результат от продажи ценных бумаг, малоценных быстроизнашивающихся предметов, материалов, топлива, арендная плата, проценты, денежные средства, полученные в виде безвозвратной финансовой помощи, кредиторская задолженность, в отношении которой истек срок исковой давности, а также дивиденды, если они не были обложены налогом у источника выплаты в соответствии с Законом Украины «О налогообложении прибыли предприятий»).

Из-за того, что в графу 5 Книги были включены внереализационные доходы, работники налоговых инспекций стали требовать уплаты единого налога и с этих сумм, хотя согласно Указу Президента «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности субъектов малого предпринимательства» объектом обложения единым

налогом у юридических лиц – плательщиков единого налога является только выручка от продажи продукции (товаров, работ, услуг).

В графе 6 «Общая сумма выручки и внереализационных доходов» Книги показываются все поступления, полученные на текущий счет и в кассу субъектом малого предпринимательства от продажи продукции (товаров, работ, услуг), имущества, включая основные фонды, реализованные в отчетном (налоговом) периоде, внереализационные доходы и выручка от другой реализации.

В графах 3, 4, 5, 6 не включаются в состав выручки (дохода) суммы акцизного сбора.

В графе 7 «Общая сумма расходов, осуществленных в связи с ведением хозяйственной деятельности» Книги отражается фактическая сумма расходов, понесенных с текущего счета и из кассы предприятия, в связи с продажей продукции (товаров, работ, услуг), осуществлением финансовых операций, а также в связи с другой деятельностью.

Форма **Книги учета доходов и расходов частных предпринимателей** утверждена Инструкцией [79].

Книга содержит 7 граф: «период учета», «количество изготовленной продукции, предоставленных услуг», «количество проданной продукции (предоставленных услуг)», «цена продажи продукции (услуг)», «расходы на производство продукции», «сумма выручки (дохода)», «чистый доход».

Форма книги является факультативной, то есть при необходимости по согласованию с местной налоговой инспекцией плательщик может ее изменить. На практике форма, утвержденная Инструкцией, применяется редко и Порядок ведения этой книги установлен не нормативным документом, а письмом ГНАУ [138]. В связи с этим он носит только рекомендательный характер и за его нарушение частный предприниматель наказан быть не может.

Частные предприниматели – плательщики единого налога ведут Книгу учета доходов и расходов по той же форме, которая предусмотрена для частных предпринимателей – плательщиков налога с доходов физических лиц, но особенность состоит в том, что плательщики единого налога заполняют не все графы Книги, а только 4 графы: «период учета», «расходы на производство продукции»,

«сумма выручки (дохода)», «чистый доход». Хотя последняя графа в налоговой отчетности вообще не используется.

Формы регистров по иным налогам законодательно не определены, поэтому предприятие имеет право самостоятельно их разрабатывать. Так, некоторые бухгалтера ведут книги валовых доходов и валовых расходов, в которых группируются операции, влияющие на сумму налога на прибыль.

### 8.5. Налоговая отчетность

Основным документом налоговой отчетности является налоговая декларация (к которой Законом № 2181 приравнены и другие отчетные формы (расчеты, отчеты и т. п.), на основании которых осуществляется определение размера налоговых обязательств.

Специфика заполнения налоговой отчетности определяется видом налога, по которому она заполняется, однако существуют и **общие требования к декларациям.**

В декларации указываются все предусмотренные в ней показатели. Если какая-либо строка декларации не заполняется из-за отсутствия операции (суммы), то в ней ставится прочерк.

Данные, приведенные в декларации, должны подтверждаться первичными документами учета и отвечать налоговому учету (отчетности).

Достоверность данных подтверждается подписями руководителя и главного бухгалтера и печатью предприятия.

Декларация заполняется таким образом, чтобы обеспечивать свободное чтение текста (цифр) и сохранение этих записей в течение установленного срока сохранения отчетности (печатным способом, чернильными или шариковыми ручками в синем или черном цвете). Заполнение карандашом не допускается.

В декларации не должно быть подчисток, помарок, исправлений, дописок и зачеркиваний (кроме предусмотренных формой декларации). В декларации не должен содержаться текст или цифры, которые невозможно прочитать в результате повреждения листов, их потертости, заливки чернилами или другой жидкостью.

Порядок заполнения **декларации по налогу на добавленную стоимость** утвержден приказом ГНАУ [84].

Отчетный (налоговый) период предоставления декларации составляет один календарный месяц или один календарный квартал.

Квартальный календарный отчетный (налоговый) период может устанавливаться для плательщиков, имеющих объем налогооблагаемых операций за последние 12 месяцев в сумме, не превышающей 300 000 грн (без учета НДС). Если плательщик желает перейти с месячного периода на кварталный, то он должен подать заявление об этом вместе с декларацией по итогам последнего налогового периода календарного года. При этом кварталный налоговый период начинает применяться с первого налогового периода следующего календарного года.

Если объем налогооблагаемых операций за последние 12 месяцев превысит 300 000 грн (без учета НДС), плательщик обязан перейти на месячный налоговый период начиная с месяца, на который приходится такое превышение.

Декларация подается плательщиком независимо от того, возникло в отчетном периоде у плательщика налоговое обязательство или нет.

Налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налогового обязательства, которую указывает в декларации. Данные, приведенные в декларации, должны соответствовать данным бухгалтерского учета плательщика. Достоверность данных декларации подтверждается: подписью плательщика, если плательщик – физическое лицо, в других случаях – подписями ответственных должностных лиц (руководителя, главного бухгалтера) и печатью, а в случае представления декларации в электронной форме – электронной подписью лиц (которые подписывают декларацию), зарегистрированной в порядке, определенном законодательством.

В декларацию вносятся данные налогового учета плательщика отдельно за каждый отчетный период, без нарастающего итога.

Декларация заполняется в гривнях, без копеек, с соответствующим округлением по общеустановленным правилам и состоит из вступительной части и четырех разделов. Плательщик заполняет три раздела в декларации, а четвертый заполняется работниками налоговых органов.

Во вступительной части указываются данные о типе декларации, использовании плательщиком специального режима налогообложения, отчетном периоде, наименовании плательщика, его коде, местонахождении и др.

В первом разделе – «Налоговые обязательства» – отражаются объемы оставок, облагаемые по ставке НДС 20% и освобожденные от налогообложения или не являющиеся объектом налогообложения. Также показываются объемы ввезенных в отчетном периоде на таможенную территорию Украины товаров, по которым уплата ввозного НДС была отсрочена путем оформления векселя, сумма услуг, полученных от нерезидентов на таможенной территории Украины. В этом разделе определяется сумма налоговых обязательств плательщика налога за отчетный период.

Во втором разделе – «Налоговый кредит» – показываются объемы приобретенных с налогом на добавленную стоимость или без налога на добавленную стоимость на таможенной территории Украины или ввезенных (пересланных) из-за границы товаров, основных фондов и нематериальных активов. В этом разделе определяется сумма налогового кредита плательщика налога за отчетный период.

В третьем разделе – «Расчеты с бюджетом за отчетный период налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость» – подсчитывается разность между налоговыми обязательствами и налоговым кредитом, а также определяются направления возмещения, если сумма налогового кредита больше, чем сумма налоговых обязательств (денежными средствами на текущий счет, в счет будущих платежей по налогу на добавленную стоимость, в счет иных налогов, зачисляемых Государственный бюджет).

Четвертый раздел заполняют работники налоговых органов. В нем указываются данные о результатах камеральной (документальной выездной) проверки декларации и внесении информации декларации в электронную базу данных.

Порядок заполнения **декларации по налогу на прибыль предприятий** установлен приказом ГНАУ № 143 от 29.03.2003 г.

Декларация по налогу на прибыль предоставляется в течение 40 календарных дней, следующих за последним календарным днем

отчетного (налого-вого) периода. Отчетными налоговыми периодами являются 1 квартал, 1 полугодие, 3 квартала и год.

Кроме того, в 2003 г. представлялись декларации за январь и 11 месяцев, а в 2004 – 2006 гг. предусмотрено представление декларации за 11 месяцев. Эти декларации представляются в течение 20 календарных дней, следующих за последним календарным днем января и 11 месяцев. Учитывая тенденцию в подаче деклараций за 11 месяцев, нельзя исключить осуществление такой практики и в будущем.

Декларация по налогу на прибыль предприятия и приложения к ней подаются плательщиком независимо от того, возникло в отчетном периоде у плательщика налоговое обязательство или нет. До 01.01.2006 г. декларация заполнялась в тысячах гривен с одним десятичным знаком, после этой даты – в гривнях без копеек. Налог на прибыль за квартал, полугодие, три квартала и год рассчитывается нарастающим итогом с начала отчетного календарного года.

Декларация состоит из заглавной, двух основных частей и одиннадцати приложений, из которых семь (К1 – К7) подаются ежеквартально, в том числе за год, а три (Р1 – Р3) подаются исключительно за год.

Предприятия, основной деятельностью которых является производство сельскохозяйственной продукции, подают декларацию по итогам налогового (отчетного) года в течение 60 календарных дней, следующих за последним календарным днем года.

В первой основной части декларации отражается сумма валового дохода, валовых расходов и амортизационных отчислений. Путем вычитания из валового дохода валовых расходов и амортизационных отчислений определяется сумма объекта налогообложения. Затем определяется начисленная сумма налога, которая уменьшается на сумму различных вычетов (стоимость торговых патентов, приобретенных в отчетном периоде, сумму уплаченных авансовых взносов при выплате дивидендов и пр.). Начисленный налог на прибыль, уменьшенный на сумму различных вычетов, является налоговым обязательством отчетного периода. После уменьшения налогового обязательства отчетного периода на сумму начисленного налога за предыдущий налоговый период (например, на сумму на-

численного налога за полугодие при представлении декларации за 3 квартала) и на сумму излишне уплаченного налога прошлых налоговых периодов (переплаты), которую плательщик пожелал направить в счет будущих платежей по налогу на прибыль, определяется сумма налога к уплате.

Во второй основной части декларации отражаются дополнительные показатели: суммы налогов, удерживаемых с нерезидентов, с фрахта, авансовые взносы, начисленные на сумму дивидендов, сумма штрафа, самостоятельно начисленного в связи с исправлением ошибок и др.

Следует обратить внимание на некоторые особенности декларации по налогу на прибыль. Например, программа по учету показателей декларации в органах ГНС построена таким образом, что к начислению на лицевом счете проводится сумма налога к уплате, отражаемая по стр. 17 декларации, которая уже уменьшена на сумму излишне уплаченного налога прошлых налоговых периодов, направляемого плательщиком в счет будущих платежей (переплаты). В то же время сумма переплаты отдельно учитывается на лицевом счете в ГНИ и дополнительно уменьшает сумму, начисленную по декларации. Таким образом, получается, что переплата учитывается в уменьшение начисленной суммы дважды. Чтобы этого не произошло, плательщики вынуждены отказаться от заполнения стр. 16 декларации, по которой показываются суммы этих переплат.

Порядок представления **расчета акцизного сбора** утвержден приказом ГНАУ № 111 от 19.03.2001 г.

Плательщики акцизного сбора самостоятельно исчисляют сумму налогового обязательства, которую указывают в расчете акцизного сбора.

Плательщики акцизного сбора не позднее 20 числа месяца, следующего за отчетным, подают в орган государственной налоговой службы по месту регистрации расчет.

Существует две формы расчета: одна для субъектов предпринимательской деятельности, получающих спирт этиловый неденатурированный, предназначенный для переработки на другую подакцизную продукцию, которые обязаны выдать органам государственной налоговой службы налоговый вексель, а другая – для всех остальных плательщиков акцизного сбора.

Расчет, предоставляемый плательщиками, не выдающими векселя, состоит из двух разделов.

В первом разделе «Исчисление акцизного сбора» содержится 15 граф, в которых указывается код товара, название товара, объем реализации (передачи) товара, ставки акцизного сбора и сумма налогового обязательства. Во втором разделе «Результаты перерасчета акцизного сбора» указывается сумма, уплаченная ежедневными платежами, сумма, подлежащая доплате плательщиком или возврату плательщику.

К расчету также прилагается расшифровка оборотов, не подлежащих обложению в отношении товаров, на которые устанавливаются максимальные розничные цены, прилагается расшифровка оборотов по продаже, исчисленных по максимальной розничной цене на подакцизные товары (продукцию), установленной производителем или импортером таких товаров.

## 8.6. Хранение документов

Сроки хранения документов определены в Перечне [78], который распространяется не только на предприятия, но и на физических лиц – субъектов предпринимательской деятельности.

Сроки хранения различных видов документов, кроме Перечня типовых документов, определяются также отдельными Перечнями, распространяющимися на некоторые учреждения. Кроме того, на территории Украины действуют (в части, не противоречащей законодательству Украины) около 150-ти ведомственных (отраслевых) перечней документов, утвержденных министерствами и другими центральными органами исполнительной власти бывшего Союза ССР, например Министерства путей сообщения СССР (М., 1987), Государственного комитета СССР по телевидению и радиовещанию (М., 1990) и др.

Для основной части первичных документов установлен срок хранения в *три года* при условии проведения проверки налоговыми органами за период, к которому относятся документы. Если проверка не была проведена, то этот срок увеличивается до окончания проверки. Документы, связанные с заработной платой работников

(лицевые счета или ведомости по зарплате), подлежат хранению до достижения работником возраста 75 лет.

Документы делятся на две категории: направляемые и ненаправляемые в Национальный архивный фонд. В Национальный архивный фонд попадают документы, имеющие научную историко-культурную ценность, к которым документы большинства предприятий не относятся. Однако если предприятие собирается уничтожить документы, срок хранения которых истек, им создается экспертная комиссия из числа работников предприятия и работника местного архива, которая определяет, подлежат документы передаче в Национальный архивный фонд или нет<sup>28</sup>. Но поскольку на большинстве предприятий таких документов нет, как правило, они не приглашают работников архива для принятия соответствующего решения. Опись документов, подлежащих уничтожению, должна быть согласована с экспертно-проверочной комиссией при архиве.

Если документы не подлежат передаче в Национальный архивный фонд и сроки хранения их истекли, то их можно уничтожить.

Документы подлежат сдаче организациям, занимающимся заготовкой вторичного сырья, и их передача оформляется соответствующими накладными. При незначительном объеме документов, выделенных к уничтожению, они могут быть сожжены, о чем в акте делается соответствующая отметка.

Следует отметить, что умышленное уничтожение документов, совершенное по корыстным мотивам или вследствие иных личных интересов, наказывается штрафом до 50 необлагаемых минимумов или ограничением свободы до 3 лет в соответствии со ст. 357 Уголовного кодекса.

Если предприятие правомерно уничтожило документы с истекшим сроком хранения, налоговые органы не могут заявить о том, что валовые затраты предприятия соответствующего периода являются неподтвержденными.

Согласно пункту 6.10 Положения [122] в случае пропажи или уничтожения первичных документов, учетных регистров и отчетов руководитель предприятия, учреждения письменно уведомляет об

---

<sup>28</sup> Предприниматели-физлица экспертные комиссии не создают.

этом правоохранительные органы и приказом назначает комиссию для установления перечня отсутствующих документов и расследования причин их пропажи или уничтожения.

Для участия в работе комиссии приглашаются представители следственных органов, охраны и государственного пожарного надзора.

Результаты работы комиссии оформляются актом, который утверждается руководителем предприятия, учреждения. Копия акта направляется органу, в сфере управления которого находится предприятие, учреждение, а также государственной налоговой инспекции – предприятиями и местному финансовому органу – учреждениями в 10-дневный срок.

### **Контрольные вопросы к теме 8**

1. Дайте определение термину «налоговый учет» и раскройте его содержание.

2. Охарактеризуйте возможные варианты организации налогового учета на предприятии. В чем состоят преимущества и недостатки каждого из них?

3. Охарактеризуйте особенности заполнения обязательных реквизитов налоговых накладных.

4. Какие формы первичных документов, связанных с движением ТМЦ, применяются в налоговом учете?

5. Опишите порядок оформления и применения доверенностей на получение товарно-материальных ценностей.

6. Раскройте на примере налога на прибыль предприятий механизм влияния оформления первичных документов на размер налоговых обязательств.

7. Охарактеризуйте особенности ведения регистров налогового учета по НДС, единому налогу и регистров, ведение которых обязательно для граждан-предпринимателей.

8. Сформулируйте общие требования к составлению и заполнению налоговых деклараций.

9. Опишите основные различия в порядке составления и представления деклараций по НДС и по налогу на прибыль предприятий.

10. Каковы общие правила хранения документов налогового учета и налоговой отчетности предприятий?

## ТЕМА 9. БЮДЖЕТИРОВАНИЕ НАЛОГОВ

---

### 9.1. Место и роль бюджетирования налогов в системе бюджетирования предприятия

Бюджетирование налогов представляет собой одновременно систему и процесс. Процесс бюджетирования налогов направлен на плановый расчет налоговых платежей, подлежащих уплате предприятием в будущих периодах на основе показателей бюджетов предприятия.

Бюджет – это план будущих операций, выраженных в количественных (преимущественно в денежном измерении) показателях [208].

Таким образом, **бюджет налогов** можно определить как ***выраженный в денежном измерении план налоговых платежей предприятия на будущие периоды.***

Бюджетирование налогов позволяет спрогнозировать будущий отток денежных средств в виде налоговых платежей предприятия и предпринять действия для минимизации негативного влияния этих расходов на его финансовую устойчивость. Например, при ограниченном количестве собственных средств предприятие может заблаговременно взять кредит в банке для покрытия расходов на уплату плановой суммы налоговых платежей и тем самым избежать дополнительного оттока денежных средств в виде штрафных санкций за несвоевременную уплату налогов.

Поскольку процесс бюджетирования налогов выступает составной частью общей системы бюджетирования предприятия, необходимо рассмотреть его место и роль в данной системе.

Бюджетирование является одним из направлений управленческого учета на предприятии и предполагает составление ряда взаимосвязанных и взаимозависимых бюджетов предприятия.

В литературе встречаются различные подходы к классификации бюджетов. В частности, авторы учебника «Финансовый менеджмент» под редакцией А. Поддерегина разделяют бюджеты на четыре основные группы [263, с. 452]:

- ✦ основные бюджеты (бюджет доходов и расходов, бюджет движения денежных средств, расчетный бухгалтерский баланс);
- ✦ операционные бюджеты (бюджет продаж, бюджет прямых материальных расходов, бюджет административных расходов);
- ✦ вспомогательные бюджеты (бюджеты налогов, план капитальных (первоначальных) расходов, кредитный план и др.);
- ✦ специальные бюджеты (бюджеты распределения прибыли, бюджеты отдельных проектов и программ).

С. Голов выделяет две группы бюджетов, включаемых в генеральный (сводный) бюджет: операционные бюджеты (бюджет продаж, бюджет производства, бюджет прямых материальных расходов, бюджет прямых расходов на оплату труда, бюджет производственных накладных расходов, бюджет себестоимости готовой продукции, бюджет себестоимости реализованной продукции, бюджет расходов на сбыт, бюджет административных расходов, бюджетный отчет о прибыли) и финансовые бюджеты (бюджет капитальных инвестиций, бюджет денежных средств, бюджетный баланс) [208]. Эти бюджеты С. Голов определяет следующим образом:

*Генеральный (сводный) бюджет* – совокупность бюджетов, обобщающих будущие операции всех подразделений предприятия.

*Операционные бюджеты* – совокупность бюджетов расходов и доходов, которые обеспечивают составление бюджетного отчета о прибыли.

*Финансовые бюджеты* – совокупность бюджетов, отражающих запланированные денежные потоки и финансовое состояние предприятия.

Авторы книги «7 нот менеджмента» также классифицируют бюджеты на операционные и финансовые, но в отличие от позиции С. Голова включают в состав операционных бюджеты: бизнес-направлений, подразделений, центров финансового учета, бизнес-процессов, проектов, в состав финансовых (сводных) – бюджеты доходов и расходов (прибылей и убытков), движения денежных средств (кассовый бюджет); по балансовому листу (прогнозный баланс) [274].

Можно заметить, что основные бюджеты в вышеприведенных классификациях корреспондируют финансовым бюджетам. При этом, в отличие от подхода С. Голова, авторы книги «7 нот менеджмента» включают в состав финансовых бюджетов также бюджет доходов и расходов (прибылей и убытков).

Рассмотренные подходы отражают различные направления бюджетирования предприятия и поэтому каждый из них можно считать в определенной мере правомерным. В то же время более предпочтительным представляется подход с разделением всех бюджетов на финансовые и операционные:

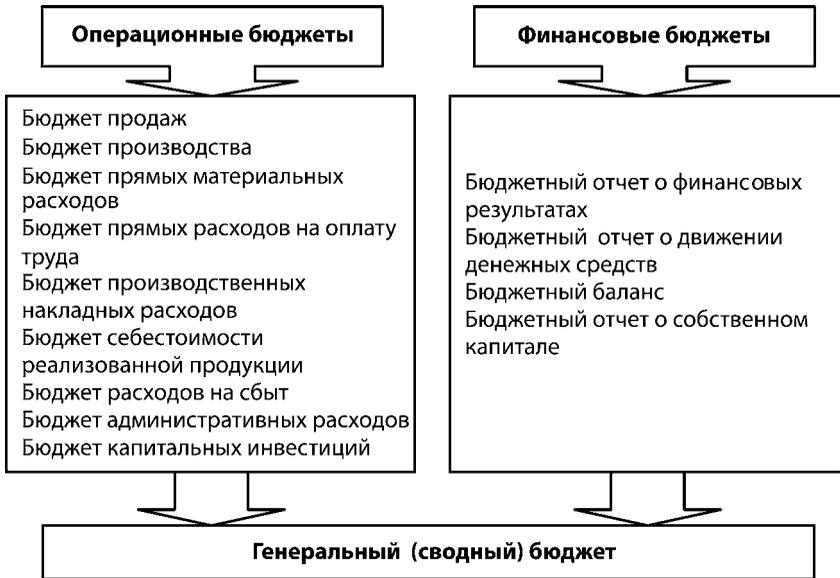
**Операционные бюджеты** – совокупность бюджетов предприятия, на основании которых составляются финансовые бюджеты предприятия.

**Финансовые бюджеты** – совокупность бюджетов предприятия, в которых представлены итоговые (отчетные) данные о денежных потоках и финансовом состоянии предприятия.

При этом с целью уточнения методики составления и функциональной направленности финансовые бюджеты имеет смысл отнести к отчетам. Следует также отметить, что теоретические основы бюджетирования были разработаны зарубежными специалистами, в частности: Ч. Т. Хорнгреном, Дж. Фостером [267], Б. Нидлзом, Х. Андерсоном, Д. Колдуэллом [242] и др. с учетом традиций западной системы учета. В связи с этим приведенные в работах данных специалистов формы бюджетной отчетности подстроены под зарубежные требования их составления.

В то же время в процессе осуществления бюджетирования на отечественных предприятиях удобнее использовать формы отчетности, применяемые в украинской системе бухгалтерского учета. Поэтому в Украине за основу итоговых форм бюджетной отчетности целесообразно принять типовые формы финансовой отчетности, установленные соответствующими Положениями (Стандартами) бухгалтерского учета: Баланс (ф. 1), Отчет о финансовых результатах (ф. 2), Отчет о движении денежных средств (ф. 3), Отчет о собственном капитале (ф. 4).

С учетом вышесказанного классификацию бюджетов предприятия можно представить следующим образом (*рис. 9.1*).



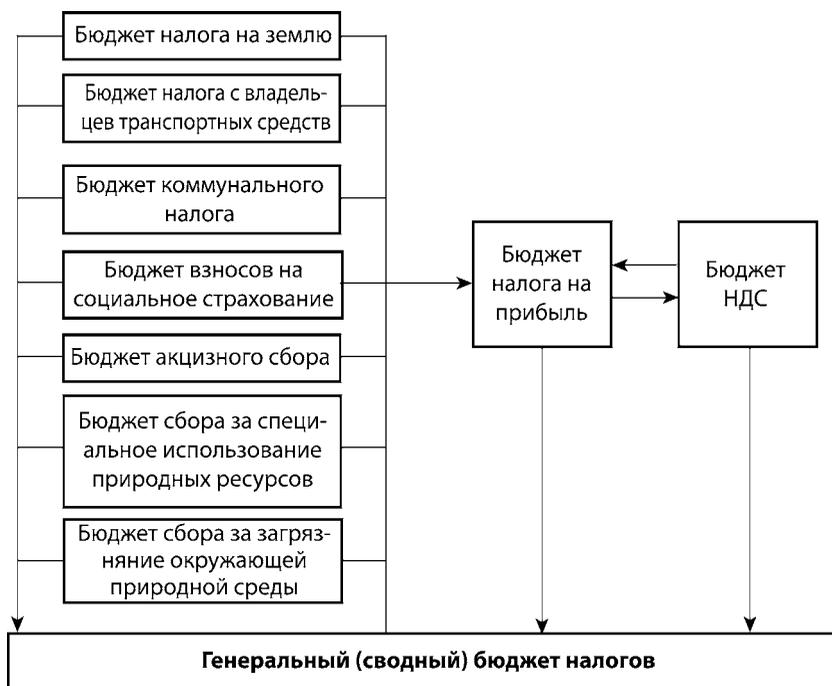
**Рис. 9.1. Классификация бюджетов предприятия**

**Бюджет налогов**, как правило, составляется специалистами по налогообложению отдела бюджетирования (планового отдела) предприятия при непосредственном взаимодействии со всеми подразделениями предприятия на основании показателей операционных бюджетов предприятия.

Система бюджетирования налогов предприятия состоит из бюджетов отдельных налогов, уплачиваемых предприятием, и генерального (сводного) бюджета налогов, в котором отражаются плановые показатели всех налоговых платежей предприятия.

При этом у предприятий, находящихся на общей системе налогообложения, бюджет налога на прибыль основывается на показателях бюджетов налогов, включаемых в валовые расходы предприятия и НДС <sup>29</sup>, а бюджет НДС – на данных бюджета налога на прибыль (рис. 9.2).

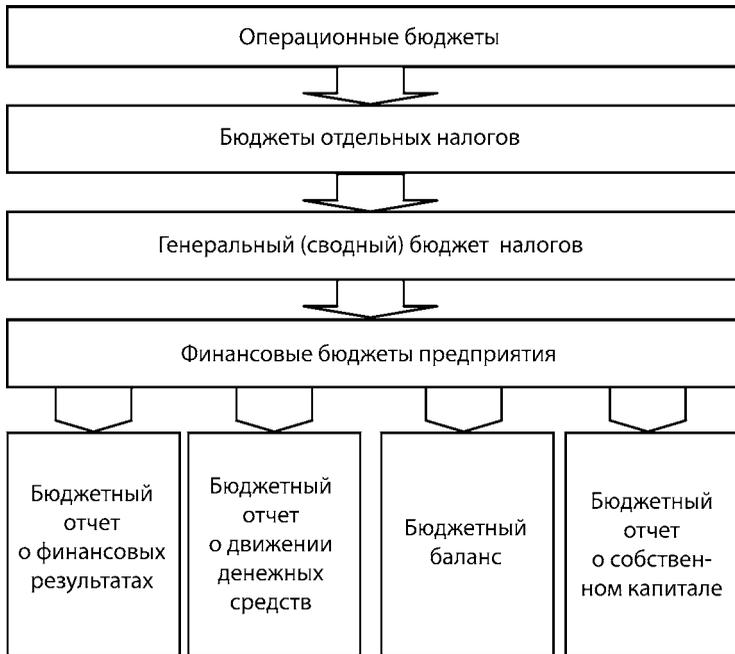
<sup>29</sup> Из бюджета НДС при составлении бюджета налога на прибыль используется информация об облагаемых и не облагаемых НДС операциях.



**Рис. 9.2. Пример системы бюджетов налогов предприятия, находящегося на общей системе налогообложения**

Примерная система бюджетов предприятия, которое использует упрощенную систему налогообложения (единый налог), может включать в себя бюджеты: единого налога; взносов в Фонды социального страхования; налога с владельцев транспортных средств; налога на добавленную стоимость (для плательщиков НДС); взносов, начисленных на сумму дивидендов; сбора за загрязнение окружающей природной среды.

На основе бюджетов отдельных налогов составляется генеральный (сводный) бюджет налогов, данные которого включаются в бюджет административных расходов и используются при составлении финансовых бюджетов предприятия (рис. 9.3).



**Рис. 9.3. Взаимосвязь бюджетов налогов с операционными и финансовыми бюджетами предприятия**

Результатом бюджетирования налогов выступает также **налоговый платежный календарь**, в котором указываются суммы плановых налоговых платежей с предельными сроками их уплаты.

После получения фактических данных о налоговых платежах предприятия за отчетный период анализируются отклонения прогнозных показателей бюджетов налогов от фактических, которые могут быть обусловлены действием внутренних и внешних факторов.

К внутренним факторам можно отнести изменение прогнозных данных, на основании которых составлялись бюджеты налогов, налоговой политики предприятия (например, внедрение на предприятии мероприятий налогового планирования), что влечет за собой изменение прогнозных данных бюджетов налогов. К внешним факторам, прежде всего, следует причислить изменение порядка

налогообложения в анализируемом периоде, что также влияет на отклонение показателей бюджетов налогов.

Результаты выявленных отклонений внимательно анализируются и учитываются при составлении бюджетов налогов на будущие периоды.

### 9.2. Принципы бюджетирования налогов

Бюджетирование налогов, как и бюджетирование в целом, основывается на определенных принципах, единый подход к определению которых на данный момент пока еще не выработан.

Наиболее удачным представляется определение принципов бюджетирования налогов на основе принципов внутрифирменного планирования, выделенных А. Файолем и Р. Акоффом [201].

Схематично принципы бюджетирования налогов можно представить таким образом (рис. 9.4).



Рис. 9.4. Принципы бюджетирования налогов

Рассмотрим данные принципы более подробно.

**Принцип системности** предполагает, что бюджетирование налогов должно носить системный характер.

Это означает, что, во-первых, бюджеты налогов должны быть взаимосвязаны и скоординированы со всеми бюджетами предприятия (бюджетом производства, продаж, расходов на сбыт и т. д.), во-вторых, бюджеты налогов отдельных подразделений предприятия следует связать и скоординировать с генеральным (сводным) бюджетом налогов предприятия.

**Принцип участия** означает, что в разработке бюджетов налогов должны принимать участие все сотрудники предприятия, которых касаются мероприятия бюджетирования налогов.

**Принцип непрерывности** заключается в том, что процесс бюджетирования налогов должен осуществляться непрерывно, при этом ранее разработанные бюджеты налогов необходимо постоянно анализировать и корректировать под изменения законодательства.

**Принцип гибкости** состоит в том, что бюджеты налогов следует составлять таким образом, чтобы впоследствии их возможно было подкорректировать под непредвиденно изменившиеся обстоятельства (например, под изменения законодательства).

**Принцип точности** означает, что бюджеты налогов должны быть точны, конкретизированы и детализированы в той степени, в которой позволяют действовать внешние и внутренние факторы (условия).

Следует заметить, что вышеуказанные принципы должны учитываться при разработке любых мероприятий по бюджетированию налогов.

### 9.3. Особенности бюджетирования отдельных налогов

Бюджетирование налогов имеет ряд отличительных особенностей, которые выражаются, в частности, в том, что для определения сумм плановых налоговых платежей помимо стоимостных показателей операционных бюджетов предприятия необходимо располагать также данными о формах будущих договорных взаимоотношений предприятия, которые определяются руководством при содействии юридического отдела предприятия.

Таким образом, в бюджетировании налогов используется информация практически всех подразделений предприятия.

Специфика бюджетирования проявляется также в том, что в процессе ведения хозяйственной деятельности предприятия, как правило, уплачивают несколько видов налоговых платежей, расчет которых основывается на различных показателях деятельности.

Например, для определения налога с владельцев транспортных средств используются данные о составе транспортных средств,

находящихся на балансе предприятия, коммунального налога – показатели численности работников предприятия и т. д., причем при расчете некоторых налоговых платежей могут использоваться данные о суммах других налоговых платежей.

Так, в частности в расчете налога на прибыль участвуют показатели налогов, включаемых в состав валовых расходов предприятия (налога на землю, налога с владельцев транспортных средств, коммунального налога и т. д.). К тому же предприятия могут использовать как общую, так и упрощенную систему налогообложения, и, соответственно, уплачивать различные виды налоговых платежей, в результате чего форма и состав бюджетов налогов также будут отличаться.

Следует также учесть, что для расчета показателей бюджетов налоговых платежей используются данные практически всех операционных бюджетов предприятия. В частности, основой для расчета бюджетов налогов выступают показатели бюджетов: продажи, закупки материалов (товаров), прямых расходов на оплату труда, производственных накладных расходов, расходов на сбыт, административных расходов, капитальных инвестиций и др.

Кроме того, при составлении бюджетов налогов необходимо также обратить внимание на то, что большинство налогов предприятия, исчисленных за отчетный период, уплачиваются в следующем отчетном периоде. Благодаря этому данные бюджетов налогов анализируемого периода отражаются в бюджетном отчете о движении денежных средств следующего отчетного периода, то есть наблюдается своеобразный эффект «смещения».

Например, предусмотренный в бюджете на 1 квартал 2006 г. налог на прибыль подлежит уплате во 2 квартале 2006 г., что повлияет на отток денежных средств (бюджетный отчет о движении денежных средств) 2 квартала 2006 г.

В современных условиях на бюджетировании налогов сказывается также динамизм налогового законодательства, в связи с чем действующий на момент составления бюджетов налогов порядок налогообложения впоследствии необходимо пересматривать и при необходимости корректировать под изменившиеся обстоятельства, то есть приходится осуществлять постоянный мониторинг

бюджетов налогов. Эти особенности оказывают непосредственное влияние на порядок составления любых бюджетов налогов предприятия.

**Пример бюджетирования налогов.**

Для наглядности продемонстрируем порядок составления бюджетов предприятия на примере. Предположим, что предприятие, занимающееся оптовой продажей товаров, использует общую систему налогообложения и является плательщиком следующих видов налогов: налога на землю, коммунального налога, взносов на социальное страхование, налога на прибыль и НДС.

Для удобства дополним показатели операционных бюджетов предприятия данными о движении денежных средств (табл. 9.1 – 9.5).

**Таблица 9.1**

**Бюджет продаж на 1 квартал 2006 г.**

Показатель	Период								
	отгрузки				оплаты				
	январь	февраль	март	Итого	январь	февраль	март	апрель	Итого
Объем продажи, единиц	10000	20000	30000	–	–	–	–	–	–
Цена за единицу, грн	120	150	150	–	–	–	–	–	–
Доход от продажи, тыс. грн	1200	3000	4500	8700	960 <sup>30</sup>	2640	4200	900	8700

<sup>30</sup> Предположим, что по прогнозным данным 80% отгруженных товаров оплачиваются покупателями в месяце отгрузки, 20% – в месяце, следующем за месяцем отгрузки.

Таблица 9.2

## Бюджет закупки товаров на 1 квартал 2006 г.

Показатель	Период								
	получения				оплаты				
	январь	февраль	март	Итого	январь	февраль	март	апрель	Итого
Объем реализации, единиц	10000	20000	30000	-	-	-	-	-	-
Необходимый запас на конец периода, единиц	5000	6000	7000	-	-	-	-	-	-
Общая потребность, единиц	15000	26000	37000	-	-	-	-	-	-
Начальный запас, единиц	3000	4000	5000	-	-	-	-	-	-
Объем закупки товаров, единиц	12000	22000	32000	-	-	-	-	-	-
Расходы на покупку 1 единицы, грн	50	60	60	-	-	-	-	-	-
Общие расходы на приобретение товаров, тыс. грн	600	1320	1920	3840	420 <sup>31</sup>	1104	1740	576	3840

<sup>31</sup> Предположим, что по прогнозным данным 70% товаров будут оплачиваться поставщикам в месяце получения, 30% – в месяце, следующем за месяцем получения.

Таблица 9.3

Бюджет капитальных инвестиций на 1 квартал 2006 г.

Вид капитальных инвестиций	Сумма, тыс. грн	Период	
		получения	оплаты
Здание офиса	120	февраль 2006 г.	март 2006 г.
Оборудование склада	12	январь 2006 г.	декабрь 2005 г.
Программное обеспечение	6	январь 2006 г.	февраль 2006 г.
<b>Итого</b>	<b>138</b>	–	–

Таблица 9.4

Бюджет расходов на сбыт на 1 квартал 2006 г.

Вид расходов	Численность работников, чел.			Сумма расходов, грн			
	ян-варь	фев-раль	март	ян-варь	фев-раль	март	Итого
Оплата труда: менеджер по сбыту (оклад 1000 грн)	5	5	8	5000	5000	8000	18000
продавец (оклад 500 грн)	4	4	4	2000	2000	2000	6000
кладовщик (оклад 800 грн)	2	2	2	1600	1600	1600	4800
грузчик (оклад 600 грн)	3	3	3	1800	1800	1800	5400
Итого оплата труда	–	–	–	10400	10400	13400	34200
Транспортировка товаров покупателям	–	–	–	3600	4800	4800	13200
Реклама	–	–	–	10000	12000	15000	37000
<b>Итого</b>	<b>14</b>	<b>14</b>	<b>17</b>	<b>24000</b>	<b>27200</b>	<b>33200</b>	<b>84400</b>

Таблица 9.5

## Бюджет административных расходов на 1 квартал 2006 г.

Вид расходов	Численность работников, чел.			Сумма расходов, грн			
	ян-варь	фев-раль	март	ян-варь	фев-раль	март	Итого
Оплата труда: президент (оклад 5000 грн)	1	1	1	5000	5000	5000	15000
генеральный директор (оклад 3000 грн)	1	1	1	3000	3000	3000	9000
исполнительный директор (оклад 2000 грн)	1	1	1	2000	2000	2000	6000
главный бухгалтер (оклад 1000 грн)	1	1	1	1000	1000	1000	3000
бухгалтер (оклад 600 грн)	2	2	3	1200	1200	1800	4200
юрист (оклад 800 грн)	1	1	1	800	800	800	2400
работник отдела бюджетирования (оклад 800 грн)	3	3	4	2400	2400	3200	8000
Итого оплата труда	–	–	–	15400	15400	16800	47600
Подписка специализированных изданий	–	–	–	500	500	500	1500
Ремонт здания офиса	–	–	–	–	–	10000	10000
Оплата услуг связи (телефон, факс)	–	–	–	2400	2400	2400	7200
Презентации и праздники (не в рекламных целях)	–	–	–	6000	6000	6000	18000
<b>Итого</b>	<b>10</b>	<b>10</b>	<b>12</b>	<b>24300</b>	<b>24300</b>	<b>35700</b>	<b>84300</b>

На основании показателей операционных и финансовых бюджетов предприятия составим бюджет налогов на 1 квартал 2006 г.

*Бюджет налога на землю.*

Составляется на основании данных бюджета капитальных инвестиций и информации о земельных участках, находящихся в собственности предприятия на момент составления бюджета предприятия. Предположим, что по состоянию на 01.01.2006 г. в собственности предприятия находились земельные участки, суммарная денежная оценка которых составила 120 тыс. грн.

Бюджетом капитальных инвестиций предусмотрено приобретение здания офиса, что приведет к увеличению площади земельных участков.

Для составления бюджета необходимо располагать ориентировочными данными о денежной оценке земель под приобретаемым зданием офиса. Предположим, что данный показатель составил сумму 60 тыс. грн.

В результате налог на землю за 1 квартал 2006 г. будет исчисляться исходя из денежной оценки земли, имеющейся в наличии по состоянию на 01.01.2006 г., и земельных участков, приобретенных в 1 квартале 2006 г.

При составлении бюджета налога на землю следует также учесть, что ставки налога на землю могут изменяться законами о Государственном бюджете на соответствующий отчетный год. Поэтому если на момент осуществления бюджетирования ставки налога на землю на будущий год неизвестны, бюджет налога на землю можно составить на основании ставок, действующих в периоде бюджетирования с последующей корректировкой ранее рассчитанной суммы.

В 2006 г. ставка налога на землю в части земель с проведенной денежной оценкой составляет 1% от денежной оценки земли, налог подлежит уплате в течение 30 календарных дней, следующих за отчетным месяцем.

Таким образом, годовая сумма налога за участки, находящиеся в собственности предприятия по состоянию на 01.01.2006 г., составляет:  $120000 \times 1\% = 1200$  грн, месячная –  $1200 : 12 = 100$  грн.

## Тема 9. Бюджетирование налогов

Годовая сумма налога за участок, планируемый к приобретению в феврале, равна:  $60000 \times 1\% = 600$  грн, месячная –  $600 : 12 = 50$  грн. Однако в связи с тем, что земельный участок планируется приобрести в феврале 2006 г., налог на землю по нему будет начисляться с февраля 2006 г.

На основании приведенных данных составим бюджет налога на землю (табл. 9.6).

Таблица 9.6

### Бюджет налога на землю на 1 квартал 2006 г.

Показатель	Сумма налога по периодам, грн.						
	начисления				уплаты		
	ян-варь	фев-раль	март	Итого	март	ап-рель	Итого
Налог на землю по участкам, находящимся в собственности предприятия на 01.01.2006 г.	100	100	100	300	200 <sup>32</sup>	100	300
Налог на землю по участкам, приобретаемым в 1 кв. 2006 г.	–	50	50	100	50	50	100
<b>Всего</b>	<b>100</b>	<b>150</b>	<b>150</b>	<b>400</b>	<b>250</b>	<b>150</b>	<b>400</b>

Из данных табл. 9.6 следует, что уплата налога на землю в размере 250 грн произойдет в 1 квартале 2006 г., 150 грн – во 2 квартале 2006 г.

Следовательно, отток денежных средств по налогу на землю в налоговом платежном календаре отразится в размере 250 грн в 1 квартале, 150 грн – во 2 квартале 2006 г.

<sup>32</sup> Поскольку в феврале 2006 г. 28 календарных дней, предельный срок уплаты налога на землю за январь 2006 г. приходится на 2 марта 2006 г.

*Бюджет коммунального налога.*

Для расчета бюджетной суммы коммунального налога (табл. 9.7) используются данные о численности работников предприятия из бюджетов расходов на сбыт и административных расходов предприятия.

**Таблица 9.7**

**Бюджет коммунального налога на 1 квартал 2006 г.**

Показатель	Сумма налога по периодам, грн						
	начисления				уплаты		
	ян-варь	фев-раль	март	Итого	март	апрель	Итого
Коммуналь-ный налог, относящийся к сбытовому персоналу	24	24	29	77	48	29	77
Коммуналь-ный налог, относящийся к админи-стративному персоналу	17	17	20	54	34	20	54
<b>Итого</b>	<b>41</b>	<b>41</b>	<b>49</b>	<b>131</b>	<b>82</b>	<b>49</b>	<b>131</b>

Поскольку коммунальный налог относится к местным нало-гам, база налогообложения, ставки и период его уплаты устанавли-ваются местными органами самоуправления.

В нашем примере предположим, что базой обложения комму-нального налога является среднеучетная численность штатных ра-ботников предприятия, ставка – 10% от расчетного фонда оплаты труда, исчисляемого путем умножения количества работников на необлагаемый минимум доходов граждан, период уплаты – месяц.

Так как в январе-феврале численность работников не изменя-лась, сумма коммунального налога в этих периодах будет одинаковой.

1) Коммунальный налог, относящийся к сбытовому персоналу: за январь (февраль) –  $14 \times 17 \times 10\% = 23,8$  грн.

за март –  $17 \times 17 \times 10\% = 28,9$  грн.

2) Коммунальный налог, относящийся к административному персоналу:

за январь (февраль) –  $10 \times 17 \times 10\% = 17$  грн.

за март –  $12 \times 17 \times 10\% = 20,4$  грн.

Исходя из данных табл. 9.7, уплата коммунального налога в размере 82 грн отразится в налоговом платежном календаре предприятия 1 квартала, 49 грн – 2 квартала 2006 г.

*Бюджет взносов на общеобязательное государственное социальное страхование.*

Взносы на социальное страхование исчисляются от сумм фонда оплаты труда работников и включают в себя взносы в фонд социального страхования от несчастных случаев (ФССНС), фонд социального страхования на случай безработицы (ФССБ), фонд социального страхования по временной утрате нетрудоспособности (ФССВН), Пенсионный фонд (ПФ).

Для расчета бюджетной суммы взносов в соцстрах используются данные о заработной плате работников предприятия из бюджета расходов на сбыт и административных расходов предприятия.

При этом необходимо учесть, что база обложения взносов на социальное страхование ограничивается установленной законодательством максимальной величиной, с суммы превышения которой взносы не начисляются.

Работодатели (страхователи) перечисляют в Фонды два вида взносов: взносы работодателей (начисления) и застрахованных лиц-работников (удержания). Поскольку к взносам работодателей относятся только начисления, бюджетирование взносов на социальное страхование, как правило, производится только в части начислений на фонд оплаты труда.

Перед составлением бюджета взносов на социальное страхование следует ознакомиться с формами договорных отношений предприятия с физическими лицами, в виду того, что физические лица могут работать (оказывать услуги предприятию) как по трудовым, так и по гражданско-правовым договорам. В первом варианте на расходы по оплате труда будут начисляться все взносы на социальное страхование, во втором – только взносы в Пенсионный фонд.

Для целей примера допустим, что все физические лица работают по трудовым договорам, срок выплаты заработной платы (перечисления взносов) – 5-е число месяца, следующего за отчетным. Ставки взносов на социальное страхование в 2006 г. предположительно останутся на уровне 2005 г., а именно: по взносам в ФССНС – 1,36%<sup>33</sup>, ФССБ – 1,6%, ФССВН – 2,9%, ПФ – 32,3% от фонда оплаты труда, а максимальная величина дохода, с которого взимаются взносы на социальное страхование – 4100 грн. (В то же время следует отметить, что в 2006 г. эта величина, а также ставки взносов в ФССБ, ПФУ были изменены).

Так как заработная плата в январе – феврале не отличалась, размер взносов в фонды социального страхования за эти месяцы будет составлять одинаковую сумму.

1) *Сумма взносов в ФССНС:*

✦ с ФОТ сбытового персонала:

за январь (февраль) –  $10400 \times 1,36 : 100 = 141,44$  грн;

за март –  $13400 \times 1,36 : 100 = 182,24$  грн;

✦ с ФОТ административного персонала:

за январь (февраль) –  $14500^{34} \times 1,36 : 100 = 197,2$  грн;

за март –  $15900^{34} \times 1,36 : 100 = 216,24$  грн.

2) *Сумма взносов в ФССБ:*

✦ с ФОТ сбытового персонала:

за январь (февраль) –  $10400 \times 1,6 : 100 = 166,4$  грн;

за март –  $13400 \times 1,6 : 100 = 214,4$  грн;

✦ с ФОТ административного персонала:

за январь (февраль) –  $14500 \times 1,6 : 100 = 232$  грн;

за март –  $15900 \times 1,6 : 100 = 254,4$  грн.

3) *Сумма взносов в ФССВН:*

✦ с ФОТ сбытового персонала:

за январь (февраль) –  $10400 \times 2,9 : 100 = 301,6$  грн;

за март –  $13400 \times 2,9 : 100 = 388,6$  грн;

✦ с ФОТ административного персонала:

<sup>33</sup> Страховые тарифы в ФССН устанавливаются Фондом индивидуально каждому предприятию в зависимости от класса риска, в данном случае мы использовали ставку для оптовой торговли непродовольственными товарами.

<sup>34</sup> Взносы с заработной платы президента взимаются с суммы 4100 грн.

## Тема 9. Бюджетирование налогов

за январь (февраль) –  $14500 \times 2,9 : 100 = 420,5$  грн;

за март –  $15900 \times 2,9 : 100 = 461,1$  грн.

4) Сумма взносов в ПФ:

✦ с ФОТ сбытового персонала:

за январь (февраль) –  $10400 \times 32,3 : 100 = 3359,2$  грн;

за март –  $13400 \times 32,3 : 100 = 4328,2$  грн;

✦ с ФОТ административного персонала:

за январь (февраль) –  $14500 \times 32,3 : 100 = 4683,5$  грн;

за март –  $15900 \times 32,3 : 100 = 5135,7$  грн.

По нормам действующего законодательства большинство взносов на социальное страхование подлежит уплате в момент получения средств на оплату труда. Заработная плата, как правило, выплачивается два раза в месяц, однако порядок перечисления взносов с авансовых выплат Фонды социального страхования трактуют по-разному. В нашем примере для целей упрощения бюджетирования предположим, что взносы с заработной платы за отчетный месяц уплачиваются в момент получения средств за вторую половину месяца (5-е числа месяца, следующего за отчетным). Результаты расчета бюджета взносов на социальное страхование приведены в *табл. 9.8*.

**Таблица 9.8**

### Бюджет взносов на социальное страхование на 1 квартал 2006 г.

Показатель	Сумма взносов по периодам, грн							
	начисления				уплаты			
	ян-варь	фев-раль	март	Итого	фев-раль	март	ап-рель	Итого
1	2	3	4	5	6	7	8	9
<i>Взносы, относящиеся к сбытовому персоналу:</i>								
ФССНС	141	141	182	464	141	141	182	464
ФССБ	166	166	214	546	166	166	214	546
ФССВН	302	302	389	993	302	302	389	993
ПФ	3359	3359	4328	11046	3359	3359	4328	11046
<i>Итого</i>	<i>3968</i>	<i>3968</i>	<i>5113</i>	<i>13049</i>	<i>3968</i>	<i>3968</i>	<i>5113</i>	<i>13049</i>

Окончание табл. 9.8

1	2	3	4	5	6	7	8	9
<i>Взносы, относящиеся к административному персоналу:</i>								
ФССНС	197	197	216	610	197	197	216	610
ФССБ	232	232	254	718	232	232	254	718
ФССВН	421	421	461	1303	421	421	461	1303
ПФ	4684	4684	5136	14504	4684	4684	5136	14504
<i>Итого</i>	<i>5534</i>	<i>5534</i>	<i>6067</i>	<i>17135</i>	<i>5534</i>	<i>5534</i>	<i>6067</i>	<i>17135</i>
<b>Всего</b>	<b>9502</b>	<b>9502</b>	<b>11180</b>	<b>30184</b>	<b>9502</b>	<b>9502</b>	<b>11180</b>	<b>30184</b>

Из данных табл. 9.8 следует, что отток денежных средств в части взносов на социальное страхование в сумме  $9502 + 9502 = 19\,004$  грн отразится в налоговом платежном календаре предприятия за 1 квартал 2006 г., 11 180 грн – за 2 квартал 2006 г.

*Бюджет налога на прибыль*

При составлении бюджета налога на прибыль используются данные бюджетов продаж, закупки товаров, капитальных инвестиций, расходов на сбыт, административных расходов, бюджетов налогов, включаемых в состав валовых затрат и НДС, дополнительная информация о формах договорных отношений, налоговом статусе партнеров предприятия, составе основных фондов предприятия, налоговых убытках за предыдущий период и т. п.

Предположим, что по условиям примера отношения по продаже и приобретению товаров основываются на договорах купли-продажи, при этом все партнеры являются плательщиками налога на прибыль и НДС, предприятие планирует осуществлять только облагаемые НДС операции, налоговые убытки по результатам предыдущих отчетных периодов отсутствуют, ставка налога на прибыль – 25% налогооблагаемой прибыли предприятия.

Остаточная стоимость основных фондов (ОФ) в учете по налогу на прибыль по состоянию на 01.01.2006 г. составила (табл. 9.9).

Таблица 9.9

Состав основных фондов предприятия по состоянию на 01.01.2006 г.

Наименование ОФ	Группа ОФ в налоговом учете <sup>35</sup>	Остаточная стоимость ОФ на 01.01.2006 г., тыс. грн
Здание склада	1	150
<i>Итого группа 1</i>		150
Автомобиль	2	–
Витрина	2	–
Стол канцелярский	2	–
<i>Итого группа 2</i>		300
Оборудование склада	3	–
Электрокар	3	–
<i>Итого группа 3</i>		100
Компьютер	4	–
Телефонные аппараты	4	–
<i>Итого группа 4</i>		25
<b>Всего ОФ</b>		<b>575</b>

Данные об остаточной стоимости ОФ используются для расчета налоговой амортизации за отчетный период и определения суммы ремонтных расходов, включаемых в валовые затраты предприятия.

Предельная сумма включения ремонтных расходов в валовые расходы предприятия рассчитывается по формуле:

$$P_{np} = \frac{ОФ \times H_m}{100}, \quad (9.1)$$

где  $P_{np}$  – предельная сумма расходов на ремонт, включаемая в валовые расходы предприятия, грн;

$ОФ$  – остаточная стоимость всех групп ОФ по состоянию на 1 января бюджетного года, грн;

<sup>35</sup> С целью упрощения предположим, что все ОФ были приобретены новыми после 01.01.2004 г., и амортизация на них начисляется по повышенным ставкам

$H_m$  – норматив включения ремонтных расходов в валовые расходы предприятия, %.

По условиям примера предельная сумма отнесения ремонтных расходов в валовые расходы составляет:  $575000 \times 10 : 100 = 57500$  грн., следовательно, в валовые расходы можно включить всю сумму (10 000 грн) планируемых расходов на ремонт здания офиса.

Перед составлением бюджета по налогу на прибыль также следует проанализировать все виды расходов на соответствие критериям включения их в состав валовых расходов.

По данным примера проведенный анализ на соответствие критериям валовых расходов показывает, что не включаются в валовые расходы и не отражаются в бюджете налога на прибыль затраты на презентации и праздники не в рекламных целях в сумме 18 000 грн.

При составлении бюджета налога на прибыль следует учесть сумму пересчета товарно-материальных ценностей в соответствии с п/п. 5.9 Закона «О прибыли» [19], которая определяется по результатам отчетного периода (в рассматриваемом случае квартала):  $7000 \times 60 - 3000 \times 50 = 270\,000$  грн.

Сумма амортизации ОФ за месяц рассчитывается:

$(150\,000 \times 2 : 100 + 300\,000 \times 10 : 100 + 100\,000 \times 6 : 100 + 25\,000 \times 15 : 100) : 3 = 42\,750 : 3 = 14\,250$  грн.

В валовый доход и валовые расходы включаются суммы за вычетом НДС.

Например, сумма валовых доходов за январь определяется:  $1200\,000 : 120 \times 100 = 1\,000\,000$  грн, а валовых расходов по закупке товаров:  $600\,000 : 120 \times 100 = 500\,000$  грн.

Расходы на оплату труда включают заработную плату сбытового и административного персонала, и, в частности, за январь они рассчитываются как:  $10400 + 15400 = 25\,800$  грн.

В транспортные расходы могут включаться различные виды затрат, например, аренда автомобилей, затраты на горюче-смазочные материалы (ГСМ) для автомобилей, командировочные расходы экспедитора и водителя и т. п. С целью упрощения предположим, что в нашем примере транспортные расходы состоят из затрат на

## Тема 9. Бюджетирование налогов

ГСМ для грузовых автомобилей. Тогда в валовые расходы при условии получения налоговых накладных попадет сумма без НДС, в частности, за январь –  $3600 : 120 \times 100 = 3000$  грн.

Несмотря на то, что налог на прибыль начисляется и уплачивается поквартально, для наглядности составим бюджет налога на прибыль с ежемесячной разбивкой (табл. 9.10).

Таблица 9.10

Бюджет налога на прибыль на 1 квартал 2006 г.

Показатель	Сумма налога по периодам, грн				
	начисления				уплаты
	январь	февраль	март	Итого	май
1	2	3	4	5	6
Валовые доходы: продажа товаров	1 000 000	2 500 000	3 750 000	7 250 000	–
Пересчет запасов по п. 5.9 Закона «О прибыли»	–	–	–	270 000	–
Итого валовых доходов	–	–	–	7 520 000	–
Валовые расходы: – закупка товаров	500 000	1 100 000	1 600 000	3 200 000	–
– оплата труда	25 800	25 800	30 200	81 800	–
– транспортировка товаров покупателям	3000	4000	4000	11000	–
– реклама	10 000 <sup>36</sup>	12 000	15 000	37 000	–
Подписка специали- зированных изданий	500	500	500	1500	–
Ремонт здания офиса	–	–	10 000	10 000	–
Оплата услуг связи (телефон, факс)	2000	2000	2000	6000	–
– налог на землю	100	150	150	400	–

Окончание табл. 9.10

1	2	3	4	5	6
– коммунальный налог	41	41	49	131	–
– взносы на социальное страхование	9502	9502	11180	30184	–
Итого валовых расходов	550 943	1 153 993	1 673 079	3 378 015	–
Амортизация ОФ	14 250	14 250	14 250	42 750	–
Налогооблагаемая прибыль	–	–	–	4 099 235	–
Налог на прибыль	–	–	–	1 024 809	1024809

Анализ данных бюджета налога на прибыль показывает, что налог на прибыль составляет наиболее существенную часть расходов предприятия и может привести к оттоку денежных средств во 2 квартале 2006 г. в размере 1 024 809 грн.

*Бюджет налога на добавленную стоимость*

Бюджет НДС составляется на основании данных бюджетов продаж, закупок товаров, бюджета налога на прибыль, информации о формах договорных отношений и налоговом статусе партнеров.

В частности, перед отражением в бюджете НДС налогового кредита необходимо проанализировать сведения о том, являются ли контрагенты плательщиками НДС, относятся ли затраты к хозяйственной деятельности предприятия, дату (период) наступления первого события по НДС, соответствуют ли цены на реализуемую продукцию уровню обычных цен.

Так, по условиям рассматриваемого примера не связаны с хозяйственной деятельностью расходы на презентации и праздники не в рекламных целях, по которым отсутствует право на налоговый кредит по НДС.

Не включается в налоговый кредит 1 квартала 2006 г. НДС по приобретенному оборудованию склада, потому что первое собы-

<sup>36</sup> Для упрощения предположим, что в эти расходы не включались суммы НДС.

## Тема 9. Бюджетирование налогов

тие – оплата склада – произошло в 4 квартале 2005 г., и, соответственно в этом периоде возникло право на налоговый кредит по НДС.

Поскольку предприятия могут уплачивать НДС ежемесячно или поквартально, бюджет НДС может составляться с ежемесячной или поквартальной разбивкой.

В нашем примере предположим, что предприятие имеет месячный базовый налоговый период по НДС и цены на реализуемые товары соответствуют обычным (табл. 9.11).

Таблица 9.11

### Бюджет НДС на 1 квартал 2006 г.

Показатель	Сумма налога по периодам, грн						
	начисления				уплаты		
	январь	февраль	март	Итого	март	апрель	Итого
1	2	3	4	5	6	7	8
Налоговое обязательство	200 000 <sup>37</sup>	500 000	750 000	1 450 000	–	–	–
Налоговый кредит:	–	–	–	–	–	–	–
закупка товаров	100 000	220 000	320 000	640 000	–	–	–
транспортировка товаров покупателям	600	800	800	2200	–	–	–
оплата услуг связи (телефон, факс)	400	400	400	1200	–	–	–
приобретение ОФ: здание офиса	–	20 000	–	20 000	–	–	–

Окончание табл. 9.11

1	2	3	4	5	6	7	8
программное обеспечение	1000	-	-	1000	-	-	-
Итого налоговый кредит	102 000	241 200	321 200	664 400	-	-	-
Итоговое налоговое обязательство по НДС	98 000	258 800	428 800	785 600	356 800 <sup>38</sup>	428 800	785 600

Из данных табл. 9.11 следует, что по сумме расходов предприятия НДС занимает второе место после налога на прибыль (785 600 грн) и может повлечь отток денежных средств в 1 квартале 2006 г. в размере 356 800 грн, во 2 квартале – в сумме 428 800 грн.

*Генеральный (сводный) бюджет налогов.*

На основании вышеизложенных данных составим Генеральный (сводный) бюджет налогов и налоговый платежный календарь на 1 квартал 2006 г. (табл. 9.12 – 9.13).

Из данных Генерального (сводного) бюджета налогов и налогового платежного календаря можно увидеть, что бюджетная сумма налоговых платежей превышает бюджетные расходы на капитальные инвестиции, расходы на сбыт и административные расходы предприятия.

Так, в рассматриваемом примере налоговые расходы предприятия за 1 квартал приведут к снижению балансовой прибыли предприятия в размере 1 841 124 грн и существенно повлияют на финансовую устойчивость предприятия. С целью снижения этого негативного влияния предприятию целесообразно внедрить на предприятии политику налогового планирования.

<sup>37</sup>  $1\ 200\ 000 : 120 \times 20 = 200\ 000$  грн.

<sup>38</sup> Поскольку в феврале 2006 г. 28 календарных дней, предельный срок уплаты НДС за январь 2006 г. приходится на 2 марта 2006 г.

Таблица 9.12

## Генеральный (сводный) бюджет налогов на 1 квартал 2006 г.

Показатель	Сумма налога по периодам, грн											
	начисления						уплаты					
	январь	февраль	март	Итого	февраль	март	апрель	май	Итого			
Налог на землю	100	150	150	400	-	250	150	-	400			
Коммунальный налог	41	41	49	131	-	82	49	-	131			
Взносы в ФССНС	338 <sup>39</sup>	338	398	1074	338	338	398	-	1074			
Взносы в ФССБ	398	398	468	1264	398	398	468	-	1264			
Взносы в ФССВН	723	723	850	2296	723	723	850	-	2296			
Взносы в ПФ	8043	8043	9464	25 550	8043	8043	9464	-	25 550			
Налог на прибыль	-	-	-	1 024 809	-	-	-	1 024 809	1 024 809			
НДС	98 000	258 800	428 800	785 600	-	356 800	428 800	-	785 600			
Всего налогов	107 643	268 493	440 170	1 841 124	9502	366 634	440 179	1 024 809	1 841 124			

<sup>39</sup> 141 + 197 = 338 грн.

Таблица 9.13

Налоговый платежный календарь предприятия на 1 квартал 2006 г.

Вид налогового платежа	Период						Итого*
	январь		февраль		март		
	дата	сумма	дата	сумма	дата	сумма	
Налог на землю	30.01.06	*40	–	–	02.03.06 30.03.06	100 150	250
Коммунальный налог	30.01.06	**	–	–	02.03.06 30.03.06	41 41	82
Взносы в ФССНС	05.01.06	**	05.02.06	338	05.03.06	338	676
Взносы в ФССБ	05.01.06	**	05.02.06	398	05.03.06	398	796
Взносы в ФССВН	05.01.06	**	05.02.06	723	05.03.06	723	1446
Взносы в ПФ	05.01.06	**	05.02.06	8043	05.03.06	8043	16086
Налог на прибыль	–	–	20.02.06	**	–	–	–
НДС	30.01.06	**	–	–	02.03.06 30.03.06	98 000 258 800	356 800
<b>Всего налогов*</b>	–	–	–	<b>9502</b>	–	<b>366 634</b>	<b>376 136</b>

Таким образом, бюджетирование налогов позволяет проанализировать влияние налоговых расходов на прогнозные финансовые результаты предприятия и сделать вывод о необходимости использования на предприятии мероприятий по налоговому планированию.

\* Поскольку в рассматриваемом примере с целью упрощения не приводятся показатели бюджета налогов за 4 квартал 2005 г., в данной графе отражаются лишь показатели за 1 квартал 2006 г.

<sup>40</sup> Данные бюджета налогов на 4 квартал 2005 г.

**Контрольные вопросы к теме 9**

1. Дайте определение понятию «бюджетирование» и охарактеризуйте виды бюджетов, разрабатываемые на предприятии.
2. Охарактеризуйте взаимосвязь бюджетов налогов с операционными и финансовыми бюджетами предприятия.
3. Сформулируйте принципы бюджетирования налогов.
4. Какие из операционных бюджетов предприятия используются при разработке бюджета налога на прибыль предприятия?
5. Охарактеризуйте особенности составления бюджета НДС и его взаимосвязь с бюджетом налога на прибыль предприятий.
6. Опишите внутренние взаимосвязи системы бюджетирования налогов на предприятии.
7. Что представляет собой Генеральный (сводный) бюджет налогов и как он составляется?
8. Дайте определение понятию «эффект смещения» в бюджетировании налогов.
9. Что такое «налоговый платежный календарь» и как он связан с процессом бюджетирования налогов?

ТЕМА 10. НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ  
НА ПРЕДПРИЯТИИ

10.1. Понятие и сущность налогового планирования

Высокий уровень налоговой нагрузки вынуждает предприятия использовать в своей деятельности мероприятия по оптимизации налоговых последствий осуществления хозяйственной деятельности. При этом могут использоваться как законные, так и незаконные способы.

К законным способам относится налоговое планирование, к незаконным – уклонение от уплаты налогов (рис. 10.1).



Рис. 10.1. Способы уменьшения налоговых платежей предприятия

Следует отметить, что контролирующие органы на практике зачастую причисляют мероприятия по законному снижению налоговых платежей (налоговому планированию) к уклонению от уплаты налогов. Такой подход некорректен, поскольку понятия налогового планирования и уклонения от уплаты налогов четко разграничиваются по критерию законности, а именно: мероприятия, совершаемые

## Тема 10. Налоговое планирование на предприятии

в рамках действующего законодательства, относятся к налоговому планированию, не отвечающие ему в какой-либо мере – к уклонению от уплаты налогов. Некоторые способы уклонения от уплаты налогов представлены на *рис. 10.2*.



Рис. 10.2. Способы уклонения от уплаты налогов

В зависимости от обстоятельств совершения действия по уклонению от уплаты налогов преследуются в административном или уголовном порядке, а соответствующие закону мероприятия по налоговому планированию – нет.

Возможности осуществления налогового планирования на предприятии обуславливаются действующим законодательством, что подтверждают и зарубежные специалисты. Так, например, французский ученый Л. М. Козьян высказывает мысль, что: «...налогообложение очень часто предстает как тонкая игра опций (различных вариантов поведения). Эти варианты предусматриваются самим законодателем, который никогда не указывает, что при выборе между двумя возможными решениями налогоплательщик должен остановиться на самом затратном с точки зрения налогов»<sup>41</sup> [207]. А его соотечественник М. Бувье придерживается следующего мнения: «очевидно, нельзя ставить в упрек налогоплательщику, что он (налогоплательщик) останавливается на самом благоприятном для него варианте поведения, если он при этом остается в рамках закона. Дело обстоит иначе, если он прибегает к сделкам сомнительного характера, или когда проводимые им операции не отвечают интересам предприятия»<sup>42</sup> [207].

Налоговое планирование, так же, как и бюджетирование налогов, основывается на показателях операционных бюджетов предприятия и заканчивается составлением бюджетов налогов (налоговых планов) и налогового платежного календаря предприятия. Однако различие между данными формами реализации налоговой политики проявляется в том, что в процессе бюджетирования налогов на основе показателей бюджетов предприятия осуществляется одновариантный расчет налоговых платежей, а в налоговом планировании показатели бюджетов используются для моделирования альтерна-

<sup>41</sup> Cozian M. Les grands principes de la fiscalite des entreprises. 4-e ed. Paris: Litec, 1999. Цит. по: Винницкий Д. В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики.– СПб.: Издательство «Юридический центр Пресс», 2003.– С. 210.

<sup>42</sup> Bouvier M. Introduction au droit fiscal general et a la theorie de l'impôt. 3-e ed. Paris: L. G. D. J., 2000. P. 50 – 51. Цит. по: Винницкий Д. В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики.– СПб.: Издательство «Юридический центр Пресс», 2003.– С. 210 – 211.

## Тема 10. Налоговое планирование на предприятии

тивных вариантов налогообложения, из которых в дальнейшем выбирается вариант с оптимальными показателями.

Налоговое планирование отличается от бюджетирования налогов также тем, что вследствие осуществления мероприятий налогового планирования, как правило, изменяются показатели большинства операционных и финансовых бюджетов предприятия, а результаты бюджетирования налогов влияют лишь на финансовые бюджеты предприятия (рис. 10.3).



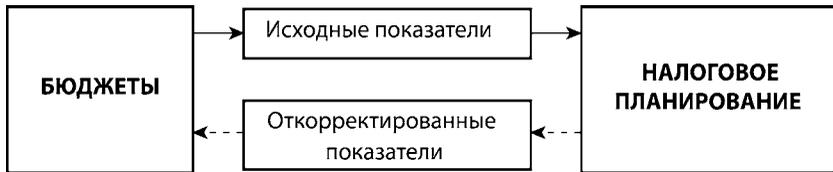
Рис. 10.3. Логическая последовательность осуществления процесса бюджетирования налогов и налогового планирования

Таким образом, взаимосвязь налогового планирования с системой бюджетов предприятия осуществляется по двум направлениям [226]:

1. В процессе первичной связи показатели операционных бюджетов выступают базой для расчета налоговых платежей по альтернативным вариантам налогообложения, на основании анализа которых выбирается рациональный способ осуществления хозяйственной деятельности предприятия.

Например, показатели бюджетов производства, продаж, расходов на сбыт, административных расходов, капитальных инвестиций, денежных средств являются исходными данными для определения вариантов оптимизации платежей по налогу на прибыль.

2. В процессе вторичной (обратной) связи показатели операционных и финансовых бюджетов корректируются под итоговые результаты осуществления мероприятий налогового планирования (рис. 10.4).



- > — первичная связь бюджетов с налоговым планированием;
- - - -> — вторичная (обратная) связь бюджетов с налоговым планированием

**Рис. 10.4. Схема системной связи бюджетов с налоговым планированием**

Данную взаимосвязь можно проиллюстрировать на следующем примере.

Предположим, что по исходным данным бюджета расходов на сбыт заработная плата маркетолога составила 2000 грн в месяц, а начисления на социальное страхование с его заработной платы – 760 грн. Вышеуказанные показатели принимаются за базу для осуществления мероприятий налогового планирования, то есть осуществляется первичная связь.

В процессе налогового планирования выяснилось, что предприятие может избежать оттока денежных средств в виде налого-

вых платежей ( $760 - 760 \cdot 0,25 = 570$  грн), если вместо постоянного работника услуги по маркетинговому исследованию ему будет оказывать частный предприниматель, находящийся на упрощенной системе налогообложения.

Если руководство предприятия примет решение об изменении существующей формы взаимоотношений, то рассматриваемый показатель бюджета расходов на сбыт снизится на 570 грн – следовательно, будет осуществлена вторичная (обратная) связь.

### 10.2. Принципы налогового планирования

Согласно определению из Большого толкового словаря русского языка принципом считается: «основное, исходное положение какой-либо теории, учения, науки и т. п.» [204].

Применительно к теории налогового планирования это определение можно интерпретировать как: «основное, исходное положение теории налогового планирования», то есть к принципам налогового планирования должны относиться положения, определяющие сущность, суть процесса налогового планирования, его основу. Поэтому особенно важно обозначить принципы налогового планирования, на соблюдении которых должны основываться действия по законной оптимизации налоговых платежей предприятия.

Необходимо отметить, что на данный момент в финансовой науке не сложилось единой позиции в отношении классификации принципов налогового планирования, и специалисты трактуют их по-разному, однако сходство мнений проявляется в том, что основным принципом налогового планирования выступает принцип законности. Принимая во внимание разносторонность и многочисленность принципов налогового планирования, для облегчения восприятия целесообразно их классифицировать на общие и специальные.

К **общим принципам** можно отнести принципы, присущие любому виду планирования (бюджетирования) предприятия, и в том числе налоговому планированию как подсистеме внутрифирменного планирования предприятия.

К **специальным принципам** имеет смысл причислить принципы, определяющие специфику процесса налогового планирова-

ния, то есть его отличительные признаки в системе внутрифирменного планирования предприятия (рис. 10.5).



**Рис. 10.5. Классификация принципов налогового планирования**

Общие принципы налогового планирования аналогичны принципам бюджетирования налогов. Специальные принципы налогового планирования можно определить следующим образом.

**Принцип законности** устанавливает, что налоговое планирование необходимо осуществлять в строгом соответствии с действующим законодательством.

При этом проведение мероприятий налогового планирования следует разрабатывать с учетом наличия в гражданском законода-

тельстве понятий фиктивной и притворной сделки, которые могут быть впоследствии признаны судом недействительными.

К *фиктивной сделке* по нормам ст. 234 Гражданского кодекса Украины (ГКУ) [6] относится сделка, осуществляемая без намерения образования правовых последствий, обусловленных данной сделкой.

*Притворной сделкой* согласно ст. 235 ГКУ считается сделка, осуществляемая сторонами для сокрытия другой сделки, которую стороны заключили на самом деле.

Иными словами, фиктивная сделка фактически не совершается, а притворная сделка прикрывает собой другую сделку, которую стороны совершают в действительности.

Например, к фиктивной сделке можно отнести договор на оказание услуг по маркетинговому исследованию предприятия, если фактически данный договор заключался лишь с целью минимизации налоговых платежей предприятия, а маркетинговые исследования в действительности не проводились. Примером притворной сделки может послужить договор ответственного хранения имущества, если на самом деле предприятие-хранитель имело намерение не хранить, а приобрести данное имущество в собственность.

Исходя из вышесказанного, можно сделать вывод, что при проведении налогового планирования требованиям законодательства должно отвечать как документальное оформление сделок, так и их фактическая направленность (сущность).

**Принцип комплексности** состоит в том, что налоговое планирование всех налоговых платежей необходимо осуществлять в комплексе, с учетом их взаимного влияния.

Например, при плановом снижении налога на землю следует учитывать фактор одновременного повышения налога на прибыль. При этом в налоговом планировании необходимо принимать во внимание все отрасли права (трудовое, гражданское и т. п.), имеющие непосредственное отношение к схемам оптимизации.

**Принцип оптимального соотношения риска и выгод** устанавливает, что экономический эффект от оптимизационных мероприятий должен превышать возможные убытки от их внедрения с учетом рисков.

**Принцип перспективности** предполагает, что при разработке налогового плана следует учитывать будущие возможные изменения законодательства.

**Принцип альтернативности** заключается в том, что подбор и разработку схем оптимизации налоговых платежей необходимо осуществлять на альтернативной основе, по разным вариантам оформления хозяйственной операции.

**Принцип натуральности** устанавливает, что документальное и базовое обеспечение схем оптимизации должно выглядеть естественно, без элементов абсурда и не вызывать обоснованных подозрений со стороны контролирующих органов. Рассматривая конкретную схему оптимизации налогообложения, в частности, следует проанализировать, располагает ли предприятие достаточной ресурсной базой для совершения таких операций.

### 10.3. Критерии оптимальности в налоговом планировании

Критерии оптимальности в налоговом планировании занимают особое место, поскольку на их основе осуществляется выбор наиболее целесообразного варианта налогообложения (проекта налогового планирования).

**Проект налогового планирования** представляет собой *модель альтернативного варианта налогообложения, которая включает: описание схемы налогового планирования (налоговой схемы); пространственно-геометрическое расположение совокупности элементов налоговой схемы и связей между ними (топологию налоговой схемы); состав ресурсов, необходимых для практической реализации схемы; ограничения и риски налоговой схемы, а также математическую модель расчета экономического эффекта от ее использования.*

Исследованием критериев оптимальности в налоговом планировании занимались многие отечественные и зарубежные ученые [219, 229, 240], однако на данный момент не выработан единый подход к их определению.

В частности, в литературе выделяют следующие критерии оптимальности в налоговом планировании:

## Тема 10. Налоговое планирование на предприятии

- ✦ минимум налоговых платежей в течение налогового периода;
- ✦ минимум налоговых платежей за весь период функционирования предприятия (проектный подход);
- ✦ обеспечение равномерности формирования налоговых обязательств в соответствии с имеющимися финансовыми ресурсами (подход, исходя из финансовых потоков) при обеспечении запланированного уровня прибыли;
- ✦ максимум финансового результата при ограничении максимальной суммы уплачиваемых налогов или максимально допустимого приращения налоговых платежей на единицу прироста финансового результата [219].

На практике могут использоваться любые из перечисленных критериев, поскольку критерии оптимальности зависят от целевых установок руководства предприятия. В то же время, по нашему мнению, можно выделить такие основные критерии оптимальности в налоговом планировании (рис. 10.6).



**Рис. 10.6. Критерии оптимальности в налоговом планировании**

Из представленных на рис. 10.6 критериев оптимальности показатель прибыльности проекта налогового планирования ( $\Pi_p$ ) должен стремиться к максимальному значению  $f(\Pi_p) \rightarrow \max$ ; показатель количества ограничений проекта налогового планирования ( $O$ ) – к минимальному значению  $f(O) \rightarrow \min$ , показатель рисков проекта налогового планирования ( $P$ ) – к минимальному значению  $f(P) \rightarrow \min$ .

Рассмотрим данные критерии подробнее.

**Показатель прибыльности** проекта налогового планирования ( $\Pi_p$ , %) можно рассчитать по формуле:

$$\Pi_p = \frac{A - P}{P} = \frac{ЧП}{P} \times 100, \quad (10.1)$$

где  $A$  – доход по проекту налогового планирования, грн;

$P$  – расходы по проекту налогового планирования, грн;

$ЧП$  – чистая прибыль по проекту налогового планирования, грн.

Расчет показателя прибыли по проекту налогового планирования необходимо осуществлять с учетом временного фактора (с использованием механизма дисконтирования), поскольку такой порядок более точно выражает реальную прибыль предприятия. Например, если рассматриваются два альтернативных варианта налогообложения с различным сроком фактического получения денежных средств (дохода), то для предприятия может быть более выгодно осуществить за один и тот же срок несколько операций с меньшей суммой прибыли, чем одну операцию с большей суммой прибыли. Эффект в данном случае будет достигаться за счет получения дополнительной прибыли от увеличения оборачиваемости денежных средств.

**Ограничения в налоговом планировании** представляют собой *условия, устанавливающие границы реализации проекта налогового планирования*. Ограничения могут иметь различный характер, в частности, можно выделить временные, ресурсные, технические и психологические (рис. 10.7).



**Рис. 10.7. Ограничения в налоговом планировании**

**Временные ограничения** обусловлены тем, что реализация проекта налогового планирования занимает определенный промежуток времени, поэтому мероприятия по оптимизации, рассчитанные на длительный период времени, могут не подойти для краткосрочной оптимизации налоговых платежей и наоборот.

Поэтому при разработке критериев оптимизации необходимо установить эталонные и допустимые значения временных категорий для реализации краткосрочных, среднесрочных и долгосрочных мероприятий налогового планирования, и учитывать их при анализе соответствующих вариантов оптимизации.

**Ресурсные ограничения** связаны с тем, что каждый проект требует определенных затрат материальных, трудовых и других ресурсов, которыми предприятие может располагать в ограниченном количестве. В связи с этим в налоговом планировании необходимо учитывать фактор обеспеченности ресурсами и установить параметры эталонных и допустимых ресурсных затрат по проекту.

**Организационные ограничения** обуславливаются организационными характеристиками реализации проекта налогового планирования. Они могут носить различную направленность. Например, организационные ограничения по территориальному признаку могут быть связаны с невозможностью расположения предприятия в оффшорной зоне, по конструктивному признаку – отказом партнера от изменения форм договорных отношений и т. д.

**Психологические ограничения** связаны с особенностями личностного отношения должностных лиц-исполнителей к разработке и реализации конкретного проекта налогового планирования. Ввиду негативного отношения фискальных органов к мероприятиям налогового планирования у должностных лиц предприятия может наблюдаться психологическое невосприятие проектов налогового планирования, которые с их точки зрения могут вызвать негативную реакцию контролирующих органов. При этом субъективное опасение работников может быть неадекватно уровню риска, однако такая реакция будет препятствовать реализации разработанного проекта.

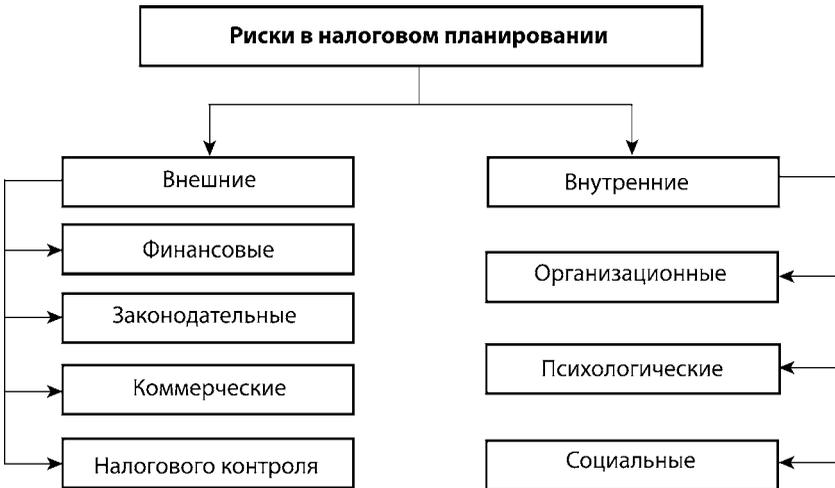
Особое место среди критериев оптимальности в налоговом планировании занимают критерии рисков.

В литературе по налоговому планированию преимущественно встречается один вид рисков – налоговый риск, при этом авторы его определяют по-разному [203, 262].

По нашему мнению, следует различать понятия риска в налоговом планировании и налогового риска.

**Риск в налоговом планировании** можно определить как *возможность наступления событий с отрицательными последствиями в результате принятия решений по налоговому планированию*, а **налоговый риск** – как *финансовый риск, связанный с возможностью наступления событий с отрицательными последствиями в части исчисления и уплаты налоговых платежей*.

В литературе встречаются различные подходы к классификации рисков [203, 264, 270, 272], но наиболее приемлемым представляется разделение рисков на внешние и внутренние. На основе данного подхода риски в налоговом планировании можно классифицировать следующим образом (рис. 10.8).



**Рис. 10.8. Классификация рисков в налоговом планировании**

К **финансовым рискам** в налоговом планировании можно отнести совокупность видов рисков, связанных с возможностью на-

ступления событий, приводящих к потере финансовых ресурсов предприятия. При этом в налоговом планировании следует учитывать не только финансовые риски, обусловленные потерей денежных средств в виде налогов или финансовых санкций (налоговые риски), но и любые другие финансовые риски, в частности инвестиционный, инфляционный, процентный, валютный, депозитный, кредитный и другие виды рисков.

**Законодательные риски** обусловлены возможностью изменений законодательных и нормативных актов, регулирующих условия налогообложения операций (например, изменения условий предоставления налоговых льгот, видов налогов, ставок налогов и т. д.).

**Коммерческие риски** в налоговом планировании связаны с возможностью возникновения конфликтных ситуаций с контрагентами в результате переложения на них дополнительных налоговых обязательств без согласования.

**Риски налогового контроля** можно определить как риски, связанные с возможностью привлечения к ответственности предприятие или его должностных лиц, не имеющей характер финансовых санкций. К таким санкциям, в частности, можно отнести административные санкции, уголовную ответственность, административный арест активов предприятия и т. д.

Кроме того, к рискам налогового контроля можно отнести риск, связанный с возможностью увеличения количества проверочных мероприятий контролирующих органов, что приводит к дополнительным помехам в работе предприятия.

**Организационные риски** в налоговом планировании обусловлены возможными сложностями организационного воплощения проекта налоговой оптимизации. Например, при избрании варианта оптимизации с образованием структуры-сателлита могут возникнуть сложности с поиском учредителей сателлита и т. п.

**Психологические риски** – это риски, обусловленные психологическим отношением лиц к мероприятиям налогового планирования. В частности, у лиц, задействованных в мероприятиях налогового планирования, может наблюдаться неадекватное восприятие сути проводимых мероприятий. Так, в некоторых вариантах налогового планирования оптимизация налоговых платежей достигается

за счет изменения первоначальной формы взаимоотношений, но задействованные в них лица могут не вникнуть в суть изменений и при проверке подтвердить наличие первоначальной формы операций. В результате новая форма сделки может быть признана фиктивной или притворной с соответствующими негативными последствиями для предприятия.

**Социальные риски** в налоговом планировании связаны с возможностью возникновения конфликтных ситуаций с работниками предприятия в результате проведения мероприятий налогового планирования. Например, изменение структуры заработной платы для целей оптимизации взносов в Пенсионный фонд приводит к сокращению суммы взносов в Пенсионный фонд, перечисляемой за работников. В результате работники теряют в будущем определенную часть пенсии, что может вызвать негативную реакцию с их стороны.

Поскольку вышеперечисленные факторы оказывают существенное влияние на результаты налогового планирования, их следует учитывать при проведении оптимизационных мероприятий.

#### 10.4. Методы налогового планирования

Специфика налогового планирования заключается в том, что, с одной стороны, оно выступает как одна из составляющих внутрифирменного планирования, а с другой – имеет специальный предмет – налоговые платежи.

Исходя из этого методы налогового планирования целесообразно разделить на общие и специальные.

К **общим методам** можно отнести методы, характерные для внутрифирменного планирования предприятия в целом и налогового планирования как составной его части, к **специальным** – методы, используемые исключительно в налоговом планировании предприятия при разработке проектов налогового планирования (рис. 10.9).

Приведем краткую характеристику общих методов налогового планирования.

**Расчетно-аналитический метод** заключается в корректировке плановых показателей под прогнозные изменения внутренних и внешних факторов.



**Рис. 10.9. Классификация методов налогового планирования**

В налоговом планировании используется при расчете налогового бремени предприятия, определении сумм налоговых платежей в проектах налогового планирования путем корректировки исходных показателей проекта под прогнозные изменения налогового законодательства (например, отмену льгот, повышение или снижение ставок налогообложения и т. п.).

**Нормативный метод** в налоговом планировании используется на стадии расчета налогового бремени предприятия, налоговых платежей в проектах налогового планирования и позволяет определить суммы налоговых платежей на основании действующих ставок и баз налогообложения.

Расчет в нормативном методе осуществляется по формуле

$$C = OB \times CH, \quad (10.2)$$

где  $C$  – сумма налога, грн;  
 $ОБ$  – облагаемая налогом база, грн;  
 $СТ$  – ставка налога.

**Метод микробалансов** заключается в создании бухгалтерской модели хозяйственно-финансовой ситуации путем составления бухгалтерских проводок и определения на их основе проекта налогового планирования с оптимальными показателями.

Осуществляется этот метод в следующем порядке.

1. Выделяется группа хозяйственных операций, имеющих непосредственное отношение к рассматриваемому проекту налогового планирования.

2. По выбранным хозяйственным операциям составляются бухгалтерские проводки.

3. На основании бухгалтерских проводок рассчитывается микробаланс и определяется итоговая сумма прибыли.

4. Сравниваются альтернативные проекты налогового планирования и выбирается проект с оптимальными показателями.

Этот метод используется на заключительной стадии налогового планирования, когда известна сумма налоговых платежей по каждому проекту.

**Метод графоаналитических зависимостей** основывается на построении графической или аналитической зависимости финансового результата предприятия от одного или нескольких важнейших параметров баланса и выборе на основе данных зависимостей проекта налогового планирования с оптимальными показателями. Последовательность действий в нем можно выразить следующим образом.

1. Выделяется блок хозяйственных операций, в котором участвует задействованный параметр.

2. С помощью ряда последовательных расчетов микробалансов или математических формул определяется зависимость финансового результата от исследуемого параметра.

3. Составляется графическое изображение данных зависимостей.

4. Выбирается проект налогового планирования с оптимальными показателями.

Метод графоаналитических зависимостей используется на стадии выделения основных факторов, влияющих на налоговое бремя предприятия и выбора проекта налогового планирования с оптимальными показателями.

Применение **матрично-балансового метода** основывается на том, что баланс предприятия записывается в виде матрицы, затем последовательно подбираются и записываются в матрицу показатели хозяйственных операций по альтернативным проектам налогового планирования и выбирается проект с оптимальными показателями. Применяется на стадии выбора проекта налогового планирования с оптимальными показателями.

**Статистические методы** имеют широкий спектр применения в налоговом планировании. В частности, на основе использования различных методов статистического анализа (факторного, корреляционно-регрессионного анализа и т. д.) выделяются основные факторы, влияющие на величину налогового бремени предприятия, на основе которых проецируются направления оптимизации налоговых платежей предприятия. Статистические методы применяются также при определении эффективности мероприятий налогового планирования, в частности, при проведении анализа динамики налоговых платежей, расчете показателей выполнения бюджета налогов и т. п.

**Методы экономико-математического моделирования** основываются на математическом построении и описании модели исследуемого объекта, которым в налоговом планировании выступают альтернативные варианты налогообложения.

В соответствии с данными методами строится экономико-математическая модель расчета суммы прибыли или расходов с учетом влияния налоговых платежей по альтернативным вариантам налогообложения и выбирается вариант с оптимальными показателями. Применяется на этапе определения налогового бремени предприятия, расчета налоговых платежей по проектам налогового планирования и выбора проекта налогового планирования с оптимальными показателями.

**Специальные методы налогового планирования** используются на стадии подбора альтернативных вариантов налогообложения (разработки проектов налогового планирования) и заключаются в следующем.

**Метод замены отношений** состоит в замене операции, предусматривающей обременительное налогообложение на операцию с аналогичной целью, но с более льготным порядком налогообложения. Например, операция дарения физическому лицу материальных ценностей с целью оптимизации налога с доходов физических лиц заменяется на операцию оказания благотворительной помощи и т. п.

**Метод разделения отношений** базируется на методе замены отношений. Различие между данными методами состоит в том, что в методе разделения отношений заменяется либо часть хозяйственной операции, вместо операции в целом, либо одна хозяйственная операция разделяется на несколько частей.

Используется метод разделения отношений в ситуациях, когда метод замены отношений не позволяет достигнуть желаемого эффекта оптимизации налоговых платежей. Например, с целью оптимизации взносов в Пенсионный фонд договор подряда с физическим лицом на изготовление продукции из материалов подрячика заменяется на два договора: договор подряда с физическим лицом по изготовлению продукции из материалов заказчика и договор купли-продажи у него материалов, используемых для изготовления данной продукции.

**Метод отсрочки налогового платежа** позволяет перенести момент возникновения объекта налогообложения на последующие налоговые периоды.

Например, отсрочка налоговых платежей по налогу на прибыль и налогу на добавленную стоимость достигается путем перечисления в последние дни отчетного периода предварительной оплаты за товарно-материальные ценности поставщикам – плательщикам данных налогов.

**Метод делегирования налогов структуре-сателлиту** заключается в передаче уплаты налоговых платежей специально созданным структурам, деятельность которых направлена на уменьшение фискального налогового давления на основное предприятие.

Иллюстрацией данного метода может послужить операция продажи предприятием – плательщиком налога на прибыль товаров с низкой наценкой специально созданному частному предпринимателю, находящемуся на уплате единого налога (структуре-

сателлиту) с последующей продажей их по реальной цене с прибылью. В результате за счет уплаты частным предпринимателем фиксированной суммы единого налога предприятие – плательщик налога на прибыль оптимизирует платежи по уплате налога прибыль.

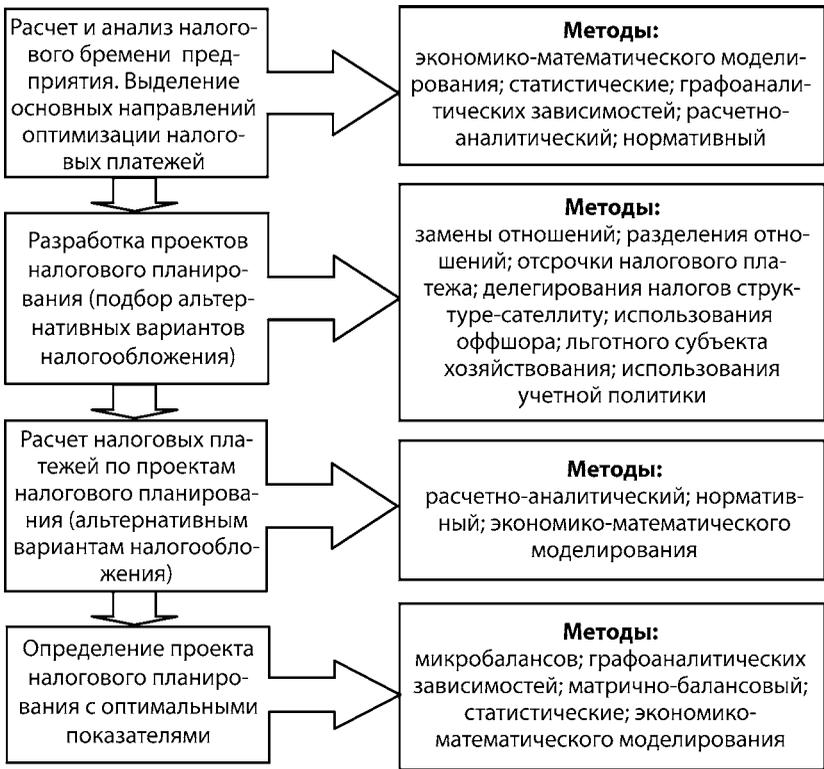
Под **методом использования оффшора** понимается совокупность методов, использующих в своей основе перенос объекта налогообложения под юрисдикцию более мягкого режима налогообложения.

**Метод использования учетной политики** заключается в разработке варианта учетной политики, направленного на оптимизацию налоговых платежей предприятия. И хотя на данный момент в украинском законодательстве прямая связь между налоговым и бухгалтерским учетом отсутствует, в ряде случаев бухгалтерский учет косвенно влияет на показатели налогового учета предприятия.

Например, в операции реализации основных фондов предприятия, использующего упрощенную систему налогообложения, опосредованная связь между налоговым и бухгалтерским учетом проявляется в том, что объект обложения единым налогом (выручка) зависит от остаточной стоимости основного фонда, определяемой по данным бухгалтерского учета. Эта взаимосвязь может в рассматриваемом случае служить основой для оптимизации единого налога методом использования учетной политики, суть которого состоит в том, что в бухгалтерском учете выбирается вариант расчета амортизации с наибольшей остаточной стоимостью основных фондов на момент продажи, в результате чего уменьшается сумма единого налога.

**Метод льготного субъекта хозяйствования** состоит в сокращении объекта налогообложения предприятия путем выбора специальной организационно-правовой основы субъекта хозяйствования с льготным режимом налогообложения. При этом к данному методу относится выбор организационно-правовой формы субъекта хозяйствования, непосредственно пользующегося льготами (например, предприятия инвалидов) или имеющего более низкий уровень налогообложения (например, юридического или физического лица, находящегося на упрощенной системе налогообложения).

В укрупненном виде последовательность использования общих и специальных методов представлена на *рис. 10.10*.



**Рис. 10.10. Последовательность использования методов налогового планирования**

Анализ рис. 10.10 показывает, что на начальной стадии налогового планирования по исходным данным общими методами рассчитывается налоговое бремя предприятия, выделяются основные факторы, оказывающее на него наиболее существенное влияние, и разрабатываются направления оптимизации налоговых платежей предприятия.

Затем с помощью специальных методов налогового планирования (замены отношений, разделения отношений, отсрочки налогового платежа, делегирования налогов структуре-сателлиту,

использования оффшора, льготного субъекта хозяйствования, использования учетной политики) разрабатываются проекты налогового планирования.

Далее с помощью нормативного, расчетно-аналитического метода и метода экономико-математического моделирования рассчитываются налоговые платежи по разработанным проектам налогового планирования, определяется эффективность каждого из проектов методами микробалансов, графоаналитических зависимостей, матрично-балансовым, статистическими или экономико-математического моделирования и выбирается проект с оптимальными показателями.

### 10.5. Виды и этапы налогового планирования

В теории налогообложения выделяют различные виды налогового планирования, классифицируемые по ряду критериев.

На основании существующих подходов можно выделить следующие критерии классификации видов налогового планирования на микроуровне (*рис. 10.11*) [225].

К **внутригосударственному** относится налоговое планирование, осуществляемое в рамках одного государства, к межгосударственному – налоговое планирование, распространяемое на внешнеэкономические операции субъекта налогового планирования.

К **корпоративному** причисляют налоговое планирование, которое осуществляется субъектами предпринимательской деятельности с корпоративной структурой, к **индивидуальному** – не имеющими корпоративной структуры.

При этом для целей данной классификации в корпоративную структуру включаются все структуры, принимающие непосредственное участие в налоговом планировании, независимо от наличия документально оформленной организационной подчиненности. Например, корпоративной структурой считается предприятие и используемый для оптимизации его налоговых платежей частный предприниматель – плательщик единого налога.



Рис. 10.11. Классификация видов налогового планирования субъектов хозяйствования на микроуровне

К *текущему* относится налоговое планирование, реализуемое в процессе текущей деятельности предприятия из расчета на относительно короткий промежуток времени (до 1 года), как правило, на один или нескольких налоговых периодов.

*Стратегическим* называется налоговое планирование, основанное на реализации стратегических целей деятельности субъекта налогового планирования из расчета на длительный период функционирования субъекта налогового планирования (1 – 3 года).

Эти виды налогового планирования основываются на единых принципах, инструментарии и методике реализации, однако различаются по составу используемых специальных методов налогового планирования на стадии моделирования альтернативных вариантов налогообложения (разработки проектов налогового планирования).

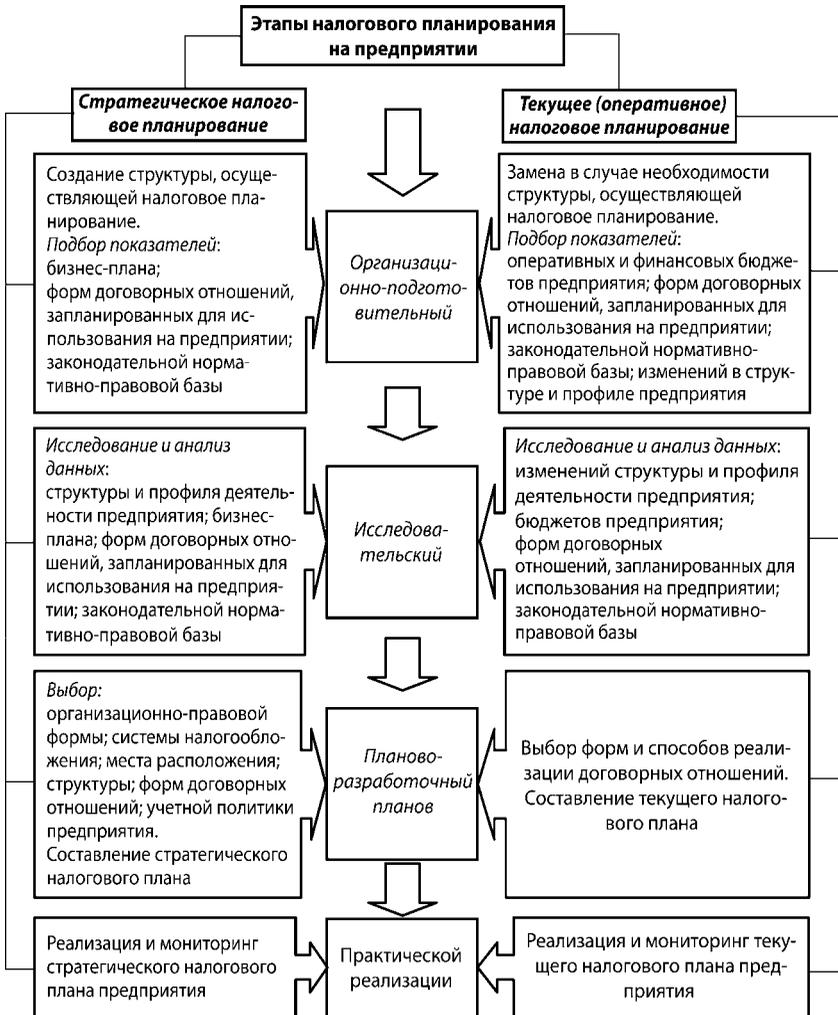
Поскольку процесс налогового планирования осуществляется в определенной логической последовательности, возможно выделить его основные этапы (*рис. 10.12*).

Анализ содержания представленных этапов показывает, что логическая последовательность процесса налогового планирования в стратегическом и текущем налоговом планировании реализуется посредством ряда одинаковых этапов: организационно-подготовительного, исследовательского, планово-разработочного, практической реализации.

Однако по причине расхождения целевых установок стратегического и текущего налогового планирования (целью первого выступает определение глобальных, стратегических направлений оптимизации налоговых платежей, а второе направлено на оптимизацию налоговых платежей в процессе текущей деятельности предприятия) содержание этапов этих видов налогового планирования несколько различается.

В частности, на *организационно-подготовительном* этапе в стратегическом налоговом планировании создается структура по налоговому планированию на предприятии, которой по усмотрению собственников предприятия могут выступать сторонние консалтинговые фирмы или собственное подразделение предприятия, а в текущем налоговом планировании при необходимости такая структура заменяется. Отличия по содержанию мероприятий на данном этапе проявляются также в том, что для подбора информации на исследовательском этапе в стратегическом налоговом планировании используются в основном показатели стратегического бизнес-плана, в текущем – оперативных и финансовых бюджетов предприятия.

На *планово-разработочном* этапе отличие между стратегическим и текущим налоговым планированием заключается в том, что в первом из них выбирается организационно-правовая форма, структура, место расположения, система налогообложения и учетная политика предприятия, которые в дальнейшем выступают основой для разработки мероприятий текущего налогового планирования.



**Рис. 10.12. Этапы налогового планирования на предприятии**

Для наглядности рассмотрим последовательность проведения мероприятий текущего (оперативного) налогового планирования на примере, приведенном в разделе «Бюджетирование налогов».

## Тема 10. Налоговое планирование на предприятии

Начнем с организационно-подготовительного этапа налогового планирования, в котором осуществляется подбор показателей операционных бюджетов предприятия (то есть реализуется первичная связь бюджетов с налоговым планированием).

В рассматриваемом случае из данных генерального бюджета налогов предприятия следует, что рассчитанная на основе показателей операционных бюджетов предприятия общая сумма налоговых платежей на 1 квартал 2006 г. составляет 1 841 124 грн.

Далее переходим к исследовательскому этапу налогового планирования, в котором на основании данных бюджетов предприятия на 1 квартал 2006 г. проанализируем налоговое бремя предприятия.

Следует отметить, что в настоящее время применяются различные методики расчета налогового бремени предприятия, но, по нашему мнению, наиболее приемлема для использования в налоговом планировании методика расчета налогового бремени на основе показателя добавленной стоимости, в которой совокупное налоговое бремя предприятия рассчитывается по формуле (7.1).

Для упрощения предположим, что в рассматриваемом примере себестоимость реализованных товаров определяется по ценам последних закупок товаров в 1 квартале 2006 г., а амортизация ОФ в бухгалтерском и налоговом учете совпадает.

Тогда чистая прибыль предприятия составит:

$$\begin{aligned} \text{ЧП} = & 8\,700\,000 : 1,2 - [(54\,000 \times 60 + 6000 \times 50) : 1,2 + 84\,400 + \\ & + 84\,300 - 3400^{43} + 42\,750 + 1\,055\,524^{44}] = 3\,036\,426 \text{ грн.} \end{aligned}$$

Добавленная стоимость предприятия за 1 квартал 2006 г. будет равна (7.2):

$$\text{ДС} = 3\,036\,426 + 81\,800 + 1\,841\,124 = 4\,959\,350 \text{ грн.}$$

А величина совокупного налогового бремени предприятия составит:

$$\text{НБ} = (1\,841\,124 : 4\,959\,350) \times 100 = 37,12\%.$$

Как видим, совокупное налоговое бремя занимает значительную часть в добавленной стоимости предприятия, в связи с чем воз-

---

<sup>43</sup> Сумма НДС в части транспортировки товаров покупателям и оплат услуг связи.

<sup>44</sup> Общая сумма налоговых платежей за 1 квартал 2006 г. за исключением НДС.

никает необходимость в использовании на предприятии политики налогового планирования.

С целью выделения основных направлений оптимизации налоговых платежей проанализируем структуру налоговых платежей и степень их индивидуального влияния на величину налогового бремени предприятия (табл. 10.1).

Таблица 10.1

**Анализ структуры налоговых платежей предприятия  
и налогового бремени на 1 квартал 2006 г.**

Вид налогового платежа	Сумма, грн	Доля, %	Налоговое бремя, %
Налог на землю	400	0,02	0,01
Коммунальный налог	131	0,01	–
Взносы с зарплаты, в т. ч.:	30 184	1,73	0,65
– взносы в ФССНС	1074	0,06	0,02
– взносы в ФССБ	1264	0,07	0,02
– взносы в ФССВН	2296	0,12	0,05
– взносы в ПФ	25 550	1,39	0,52
Налог на прибыль	1 024 809	55,66	20,66
НДС	785 600	42,67	15,84
<b>Всего</b>	<b>1 841 124</b>	<b>100,00</b>	<b>37,12</b>

Анализ данных табл. 10.1 показывает, что наибольшая доля налоговых платежей предприятия приходится на налог на прибыль (55,66%) и НДС (42,67%), они же составляют и наибольшую величину налогового бремени предприятия (налог на прибыль – 20,66%, НДС – 15,89%). Третье место по размеру налогового бремени и доле в общей сумме налоговых платежей занимают взносы с заработной платы работников (соответственно, 0,61% и 1,64%). И незначительное влияние на величину совокупного налогового бремени оказывают налог на землю и коммунальный налог (0,01%).

На основе проведенного анализа можно сделать вывод, что в рассматриваемом случае основными направлениями налогового

планирования будет выступать оптимизация налога на прибыль и НДС, дополнительными – взносов с заработной платы работников.

Для наглядности продемонстрируем порядок осуществления мероприятий налогового планирования на примере оптимизации налога на прибыль.

Исходя из условий поставленной задачи с целью разработки проектов налогового планирования проанализируем действующую нормативно-правовую базу, сосредоточив внимание на нюансах использования упрощенной системы налогообложения.

После этого приступаем к планово-разработочному этапу налогового планирования, в котором разработаем проекты налогового планирования и выберем проект с оптимальными показателями.

Следует заметить, что на данном этапе налогового планирования особое значение имеет творческий подход к разработке возможных вариантов оптимизации налоговых платежей (проектов налогового планирования), который зависит от опыта и профессиональных навыков специалиста по налоговому планированию.

В рассматриваемом примере с целью упрощения ограничимся только двумя проектами налогового планирования с использованием метода делегирования налогов структуре-сателлиту, в действительности же их может быть разработано большее количество.

Предположим, что все покупатели претендуют в части приобретенных товаров на налоговый кредит по НДС, поэтому товары должны реализовываться плательщиком НДС (неустранимое организационное ограничение).

Исходя из данных условий рассмотрим два проекта, в которых структурой-сателлитом будет выступать предприятие, использующее упрощенную систему налогообложения с уплатой 6% единого налога и НДС.

Различие между данными проектами будет состоять в том, что в первом из них товары будут отгружаться структуре-сателлиту по договору купли-продажи, а во втором – по договору комиссии на продажу, в котором структура-сателлит будет выступать комиссионером.

Предположим, что предприятие решило делегировать структуре-сателлиту 3281000 грн без НДС или  $3\ 281\ 000 \times 1,2 = 3\ 937\ 200$

грн с НДС налогооблагаемой прибыли предприятия за 1 квартал 2006 г.

Предприятие может принять решение и о другой величине делегируемой прибыли, но в любом случае выбор должен производиться с учетом принципа оптимального соотношения риска и выгод.

При заданных условиях в 1-м проекте общая сумма реализуемого предприятием структуре-сателлиту товара составит:  $8\,700\,000 - 3\,937\,200 = 4\,762\,800$  грн, структура-сателлит, соответственно, продаст товары покупателям за  $8\,700\,000$  грн и ее прибыль будет равна:  $(8\,700\,000 - 4\,762\,800) : 1,2 = 3\,281\,000$  грн.

Во 2-м проекте прибыль ( $3\,281\,000$  грн без НДС или  $3\,937\,200$  грн с НДС) будет передаваться структуре-сателлиту в виде комиссионного вознаграждения.

При этом необходимо учесть, что на данный момент Указом Президента от 03.07.1998 г. № 727/98 «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности субъектов малого предпринимательства» [53] установлены ограничения по объему выручки и численности работников для перехода на упрощенную систему налогообложения.

В частности, плательщиками единого налога могут быть юридические лица – СПД с объемом выручки от реализации продукции (товаров, работ, услуг) за год не более 1млн грн.

В то же время по договору комиссии выручкой от продажи товаров (работ, услуг) выступает комиссионное вознаграждение комиссионера, которое учитывается в расчете вышеуказанных предельных сумм.

Таким образом в 1-м проекте для делегирования структуре-сателлиту дохода в сумме 8700 тыс. грн необходимо использовать несколько предприятий на едином налоге, минимальное количество которых (при отсутствии осуществления ими прочей деятельности) должно составлять:  $8\,700\,000 : 1\,000\,000 = 8,7 \approx 9$  ед. Во 2-м проекте для делегирования дохода в сумме 3 937 200 грн необходимо использовать юридических лиц – СПД  $3\,937\,200 : 1\,000\,000 = 3,9 \approx 4$  ед.

Следует также заметить, что в методе делегирования налогов предприятию-сателлиту совокупная величина налоговых платежей состоит из налогов, уплачиваемых основной структурой и сателли-

## Тема 10. Налоговое планирование на предприятии

том. Однако в виду того, что в рассматриваемых вариантах будет изменяться лишь сумма налога на прибыль и единого налога, анализ налоговых платежей для целей налогового планирования сосредоточим только на этих налоговых платежах. Сумму анализируемых налоговых платежей (*Нал*) по условиям примера можно рассчитать по формуле:

$$Нал = НП + ЕН, \quad (10.3)$$

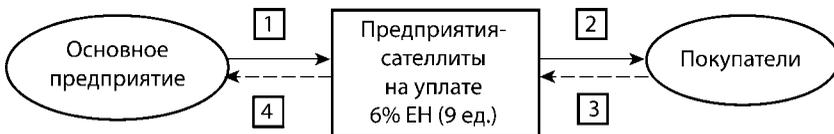
где *НП* – сумма налога на прибыль, уплачиваемого основной структурой, грн;

*ЕН* – сумма единого налога, уплачиваемого структурой-спутником, грн.

Ввиду того, что из показателей, используемых при определении налога на прибыль, в рассматриваемом примере будет изменяться лишь сумма валового дохода, остальные показатели возьмем из исходных данных бюджетов налогов предприятия.

Разработанные проекты налогового планирования можно представить в следующей форме (рис. 10.13 – 10.14).

### Проект налогового планирования № 1



- 1 – отгрузка товара по договору купли-продажи в сумме 4 762 800 грн с НДС предприятиям-спутникам основным предприятием;
- 2 – отгрузка товара по договору купли-продажи в сумме 8 700 000 грн с НДС покупателям предприятиями-спутниками;
- 3 – получение оплаты от покупателей предприятиями-спутниками в сумме 8 700 000 грн с НДС;
- 4 – получение оплаты от предприятий-спутников основным предприятием в сумме 4 762 800 грн с НДС.

Рис. 10.13. Топология налоговой схемы № 1

В проекте № 1 основное предприятие реализует товар в сумме 4 762 800 грн с НДС предприятиям-сателлитам, находящимся на упрощенной системе налогообложения с уплатой единого налога по ставке 6% в количестве 9 ед. Соответственно, сумма реализации товара одному сателлиту составляет:

$$4\,762\,800 : 9 = 529\,200 \text{ грн с НДС.}$$

Предприятия-сателлиты в дальнейшем реализуют полученный товар покупателям по договорам купли-продажи с наценкой (8 700 000 – 4 762 800 = 3 937 200 грн с НДС, в расчете на 1-го сателлита:  $3\,937\,200 : 9 = 437\,467$  грн, без НДС – 3 281 000 грн, на 1-го сателлита:  $3\,281\,000 : 9 = 364\,555$  грн). В результате наценка «оседает» на структуре-сателлите и облагается вместо налога на прибыль 6% единым налогом.

*Состав ресурсов, необходимых для практической реализации схемы.*

Предположим, что в состав ресурсов, необходимых для практической реализации схемы, включаются только расходы в денежной форме на:

- ✦ государственную регистрацию структур-сателлитов ( $500 \times 9 = 4500$  грн);
- ✦ поиск и материальное поощрение учредителей структур-сателлитов ( $1000 \times 9 = 9000$  грн);
- ✦ ведение документации структур-сателлитов (зарплата директора и бухгалтера и т. д.:  $2000 \times 9 = 18\,000$  грн).

*Ограничения проекта* – отсутствуют.

***Риски проекта.***

*Организационные* – возможность ненахождения учредителей для регистрации структуры-сателлита. По экспертным оценкам, вероятность возникновения данного риска оценивается как 0,1, убытки при этом будут отсутствовать.

*Законодательные* – возможность изменения законодательных актов, регулирующих налогообложение юридических лиц – плательщиков единого налога.

Эти риски обусловлены двумя факторами.

*Первый фактор:* возможность отмены упрощенной системы налогообложения. По экспертным оценкам, его значение 0,1; убытки – расходы на регистрацию сателлитов – 31 500 грн.

*Второй фактор:* изменение законодательных актов, регулирующих порядок применения упрощенной системы налогообложения, в частности ставки единого налога и предельных ограничений. Вероятность возникновения данного фактора, по экспертным оценкам, определяется как 0,01; убытки 31 500 грн.

*Математическая модель расчета экономического эффекта проекта.*

Экономический эффект от оптимизации налога на прибыль ( $\mathcal{E}_1$ ) по проекту может быть рассчитан по формуле:

$$\mathcal{E}_1 = H \times 0,25 - P \times 0,06, \quad (10.4)$$

где  $H$  – сумма наценки (прибыли), передаваемой структуре-сателлиту, без НДС, грн;

$P$  – сумма реализации товара структурой-сателлитом с НДС, грн.

По данным примера получаем:

$$\begin{aligned} \mathcal{E}_1 &= 3\,281\,000 \times 0,25 - 8\,700\,000 \times 0,06 = 820\,250 - 522\,000 = \\ &= 298\,250 \text{ грн.} \end{aligned}$$

Экономический эффект от реализации проекта № 1 ( $\mathcal{E}\Phi$ ) можно определить по формуле:

$$\mathcal{E}\Phi = \mathcal{E}_1 - \Delta P, \quad (10.5)$$

где  $\Delta P$  – дополнительные расходы, связанные с реализацией проекта, грн.

По данным примера экономический эффект от реализации проекта № 1 составит:

$$\mathcal{E}\Phi_1 = 298\,250 - (4500 + 9000 + 18\,000) = 266\,750 \text{ грн.}$$

В проекте № 2 основное предприятие реализует товар по реальной продажной стоимости в сумме 8 700 000 грн с НДС покупателям через сателлитов-комиссионеров. За оказанные услуги комиссионеры выставляют счета на сумму передаваемой наценки (3 937 200 грн с НДС или 3 281 000 грн без НДС), которую комиссионер включает в состав валовых расходов.

В результате, как и в проекте № 1, наценка «оседает» на структуре-сателлите и облагается вместо налога на прибыль 6% единым налогом.

*Проект налогового планирования № 2*



- 1 – отгрузка товара по договору комиссии в сумме 8 700 000 грн с НДС комитентом комиссионерам;
- 2 – отгрузка товара по договору комиссии в сумме 8 700 000 грн с НДС комиссионерами покупателям;
- 3 – получение оплаты от покупателей комиссионерами в сумме 8 700 000 грн с НДС;
- 4 – получение оплаты от комиссионеров комитентом в сумме 8 700 000 грн с НДС;
- 5 – выставление счетов за оказанные комиссионные услуги комиссионерами комитенту на сумму 3 937 200 грн с НДС;
- 6 – оплата счетов за оказанные комиссионные услуги комиссионерам комитентом на сумму 3 937 200 грн с НДС.

**Рис. 10.14. Топология налоговой схемы № 2**

*Состав ресурсов, необходимых для практической реализации схемы.*

Предположим, что в состав ресурсов включаются расходы, аналогичные проекту № 1, в частности на:

- ✦ государственную регистрацию структур-сателлитов ( $500 \times 4 = 2000$  грн);
- ✦ поиск и материальное поощрение учредителей структур-сателлитов ( $1000 \times 4 = 4000$  грн);
- ✦ ведение документации структур-сателлитов (зарплата директора, бухгалтера и т. д.:  $2000 \times 4 = 8000$  грн).

*Ограничения проекта* – отсутствуют.

*Риски проекта.*

Аналогичны проекту № 1. Разница состоит лишь в том, что в случае возникновения рисков убытки составят сумму 14 000 грн.

## Тема 10. Налоговое планирование на предприятии

*Математическая модель расчета экономического эффекта проекта.*

Экономический эффект от оптимизации налога на прибыль в данном проекте ( $\mathcal{E}_2$ ) определяется по формуле:

$$\mathcal{E}_2 = KB \times \left( \frac{0,25}{1,2} - 0,06 \right) = 0,1483 \times KB, \quad (10.6)$$

где  $KB$  – сумма комиссионного вознаграждения с НДС, грн.

По данным примера получаем:

$$\mathcal{E}_2 = 0,1483 \times 3\,937\,200 = 584\,018 \text{ грн.}$$

Экономический эффект от реализации проекта № 2 ( $\mathcal{E}\Phi_2$ ):

$$\mathcal{E}\Phi_2 = 584\,018 - (2000 + 4000 + 8000) = 570\,018 \text{ грн.}$$

Далее проанализируем проекты № 1, 2 на соответствие критериям оптимальности и выберем проект с оптимальными показателями.

Показатель прибыльности проекта налогового планирования рассчитывается по формуле (10.1).

С целью упрощения примем, что в данном примере сумма прибыли по проекту налогового планирования определяется в размере показателя экономического эффекта от реализации проекта ( $\mathcal{E}\Phi$ ), а сумма расходов определяется составом ресурсов, необходимых для практической реализации схемы (см. раздел ресурсное обеспечение проекта № 1 и № 2).

*Проект № 1:*

$$ПР = \frac{266\,750}{4500 + 9000 + 18\,000} \times 100 = 847.$$

*Проект № 2:*

$$ПР = \frac{570\,018}{2000 + 4000 + 8000} \times 100 = 4072.$$

Поскольку риски и ограничения в данных проектах в целом составляют одинаковое значение, их сравнительным анализом можно пренебречь.

Итак, анализ проектов № 1 и 2 показывает, что в большей степени критериям оптимальности соответствует проект № 2, в кото-

ром показатель прибыльности выше на  $4072 - 847 = 3225\%$ , поэтому предпочтение следует отдать ему.

В случае принятия решения о практическом внедрении проекта № 2 необходимо откорректировать показатели следующих бюджетов на 1 квартал 2006 г.:

- ✦ бюджета расходов на сбыт (добавить статью «Выплата комиссионного вознаграждения» в сумме 3 937 200 грн с НДС);
- ✦ бюджета налога на прибыль (включить в валовые расходы статью «Выплата комиссионного вознаграждения» в сумме 3 281 000 грн без НДС);
- ✦ бюджета НДС (добавить в налоговый кредит статью «Выплата комиссионного вознаграждения» в сумме 3 281 000 грн без НДС, НДС – 656 200 грн);
- ✦ генерального (сводного) бюджета налогов и налогового платежного календаря, в котором статья налог на прибыль составит сумму 204 559 грн, статья НДС – 129 400 грн.

Кроме этого, необходимо будет составить бюджеты для каждого предприятия-сателлита. Таким образом, мероприятия налогового планирования повлияют на показатели бюджетов предприятия (осуществится вторичная (обратная) связь).

На этапе практической реализации производится мониторинг исполнения бюджетов налогов (налоговых планов) предприятия и в случае изменения внешних (внутренних) факторов вносятся оперативные коррективы в разработанные проекты налогового планирования.

В целом же, приведенный пример наглядно демонстрирует, что мероприятия по налоговому планированию позволяют законным способом сократить налоговые платежи предприятия и тем самым повысить его финансовую устойчивость.

**Контрольные вопросы к теме 10**

1. Дайте определение термина «налоговое планирование предприятия» и поясните его отличия от уклонения от уплаты налогов.
2. Опишите систему принципов налогового планирования на предприятии.
3. Какие критерии оптимизации используются в налоговом планировании?
4. Опишите систему ограничений налогового планирования.
5. Какие виды рисков связаны с налоговым планированием?
6. Дайте характеристику общих методов налогового планирования.
7. Перечислите и охарактеризуйте виды налогового планирования на микроуровне.
8. В чем заключаются различия между стратегическим и текущим налоговым планированием на предприятии?
9. Перечислите основные этапы налогового планирования.

СПИСОК СОКРАЩЕНИЙ И УСЛОВНЫХ ОБОЗНАЧЕНИЙ

БТИ	Бюро технической инвентаризации
ВВП	Внутренний валовой продукт
ВТО	Всемирная торговая организация
ГК	Гражданский кодекс Украины
ГНАУ	Государственная налоговая администрация Украины
ГНИ	Государственная налоговая инспекция
ГНС	Государственная налоговая служба
ГТД	Грузовая таможенная декларация
ЕГРПОУ	Единый государственный реестр предприятий и организаций Украины
ЕН	Единый налог
КЗоТ	Кодекс Законов о труде Украины
КМУ	Кабинет Министров Украины
КРУ	Контрольно-ревизионное управление
КоАП	Кодекс об административных правонарушениях
НБУ	Национальный банк Украины
НДС	Налог на добавленную стоимость
НДФЛ	Налог с доходов физических лиц
НИОКР	Научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы
НМА	Нематериальные активы
НМДГ	Необлагаемый минимум доходов граждан
ОФ	Основные фонды
ПФУ	Пенсионный фонд Украины
РРО	Регистратор расчетных операций
СПД	Субъект предпринимательской деятельности
СЭЗ	Специальная (свободная) экономическая зона
ТМЦ	Товарно-материальные ценности
ТПП	Торгово-промышленная палата
ТПР	Территория приоритетного развития
УК	Уголовный Кодекс
ФОТ	Фонд оплаты труда
ХК	Хозяйственный кодекс Украины

## ЛИТЕРАТУРА

---

1. Конституція України // Відомості Верховної Ради України.– 1996.– № 30.– Ст. 141.
2. Господарський кодекс України.– Х.: ТОВ «Одісей», 2003.– 248 с.
3. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 р. № 8073-Х.– Х.: ТОВ «Одісей», 2001.– 272 с.
4. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 р. № 2341-III.– Х.: ТОВ «Одісей», 2001.– 240 с.
5. Митний кодекс України від 11.07.2002. № 92-IV // Відомості Верховної Ради України.– 2002.– № 38-39.– Ст. 288.
6. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р.– Х.: ТОВ «Одісей», 2003.– 408 с.
7. Закон України «Основи законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 14.01.1998 р. № 16/98 -ВР // Відомості Верховної Ради України.– 1998.– № 23.– Ст. 121.
8. Закон України «Про державну податкову службу в Україні» від 04.12.1990 р. № 509-XII // Основи податкового законодавства. Збірка основних законодавчих актів.– Х.: ВД «ІНЖЕК», 2005.– 312 с.
9. Закон України «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів» від 11.12.1991 р. № 1963-XII // Відомості Верховної Ради України.– 1992.– № 11.– Ст. 150.
10. Закон України «Про банкрутство» від 14.05.1992 р. № 2343-XII // Відомості Верховної Ради України.– 1992.– № 31.– Ст. 440.
11. Закон України «Про плату за землю» від 03.07.1992 р. № 2535-XII // Відомості Верховної Ради України.– 1992.– № 38.– Ст. 560.
12. Закон України «Про нотаріат» від 02.09.1993 р. № 3425-XII // Відомості Верховної Ради України.– 1993.– № 39.– Ст. 383.
13. Закон України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» від 06.07.1995 р. № 265/95-ВР // Відомості Верховної Ради України.– 1995.– № 28.– Ст. 205.

14. Закон України «Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби» від 15.09.1995 р. № 329/95-ВР // Відомості Верховної Ради України.– 1995.– № 40.– Ст. 297.

15. Закон України «Про державне регулювання виробництва і торгівлі спиртом етиловим, коньячним і плодовим, алкогольними напоями та тютюновими виробами» від 19.12.1995 р. № 481/95-ВР // Відомості Верховної Ради України.– 1995.– № 46.– Ст. 345.

16. Закон України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності» від 23.03.1996 р. № 98/96-ВР // Відомості Верховної Ради України.– 1996.– № 20.– Ст. 82.

17. Закон України «Про систему оподаткування» (в редакції Закону України від 18 лютого 1997 року № 77/97-ВР зі змінами і доповненнями) / В кн.: Основи податкового законодавства. Збірка основних законодавчих актів.– Х: ВД «ІНЖЕК», 2005.– С. 5 – 14.

18. Закон України «Про податок на додану вартість» від 3 квітня 1997 р. № 168/97 (зі змінами і доповненнями) / В кн.: Основи податкового законодавства. Збірка основних законодавчих актів.– Х: ВД «ІНЖЕК», 2005.– С. 174 – 218.

19. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» (в редакції Закону України від 22 травня 1997 року № 283/97-ВР зі змінами і доповненнями) / В кн.: Основи податкового законодавства. Збірка основних законодавчих актів.– Х: ВД «ІНЖЕК», 2005.– С. 94 – 174.

20. Закон України «Про якість та безпеку харчових продуктів і продовольчої сировини» від 23.12.1997 р. № 771/97-ВР // Відомості Верховної Ради України.– 1998.– № 19.– Ст. 98.

21. Закон України «Про державну виконавчу службу» від 24.03.1998 р. № 202/98-ВР // Відомості Верховної Ради України.– 1998.– № 36-37.– Ст. 243.

22. Закон України «Про фіксований сільськогосподарський податок» від 17.12.1998 р. № 320-ХІУ // Офіційний вісник України.– 1998.– № 52.– Ст. 1916.

23. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-ХІУ // Офіційний вісник України.– 1999.– № 33.– Ст. 1706.

24. Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності» від 23.09.1999 р. № 1105-ХІУ // Офіційний вісник України.– 1999.– № 42.– Ст. 2080.

## Литература

---

25. Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття» від 02.03.2000 р. № 1533 // Офіційний вісник України.– 2000.– № 13.– Ст. 505.

26. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про охорону прав на винаходи і корисні моделі» від 01.06.2000 р. № 1771-III // Відомості Верховної Ради України.– 2000.– № 37.– Ст. 307.

27. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» від 21.12.2000 р. № 2156-III // Відомості Верховної Ради України.– 2001.– № 7.– Ст. 34.

28. Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 р. № 2181-III // Основи податкового законодавства. Збірка основних законодавчих актів.– Х.: ВД «ІНЖЕК», 2005.– 312 с.

29. Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням» від 18.01.2001 р. № 2240 // Офіційний вісник України.– 2001.– № 8.– Ст. 310.

30. Закон України «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні» від 05.04.2001 р. № 2346-III // Офіційний вісник України.– 2001.– № 20.– Ст. 828.

31. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про авторське право і суміжні права» від 11.07.2001 р. № 2627-III // Відомості Верховної Ради України.– 2001.– № 43.– Ст. 214.

32. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 24.12.2002 р. № 349-IV // Офіційний вісник України.– 2003.– № 3.– Ст. 61.

33. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 20.02.2003 р. № 550 // Офіційний вісник України.– 2003.– № 12.– Ст. 519.

34. Закон України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» від 15.05.2003 р. № 755-IV // Офіційний вісник України.– 2003.– № 25.– Ст. 1172.

35. Закон України «Про електронний цифровий підпис» від 22.05.2003 р. № 852-IV // Офіційний вісник України.– 2003.– № 25.– Ст. 1175.

36. Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22.05.2003 р. № 889-IV / В кн.: Основи податкового законодавства. Збірка основних законодавчих актів.– Х: ВД «ІНЖЕК», 2005.– С. 227 – 278.

37. Закон України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 09.07.2003 р. № 1058 // Офіційний вісник України.– 2003.– № 33.– Ст. 1770.

38. Закон України «Про гастрольні заходи в Україні» від 10.07.2003 р. № 1115-IV // Відомості Верховної Ради України.– 2004.– № 7.– Ст. 56.

39. Закон України «Про забезпечення вимог кредиторів та реєстрацію обтяжень» від 18.11.2003 р. № 1255-IV // Відомості Верховної Ради України.– 2004.– № 11.– Ст. 140.

40. Закон України «Про Державний бюджет України на 2004 рік» від 27.11.2003 р. № 1344-IV // Відомості Верховної Ради України.– 2004.– № 17-18.– Ст. 250.

41. Закон України «Про затвердження прожиткового мінімуму на 2004 рік» від 11.05.2004 р. № 1704-IV // Відомості Верховної Ради України.– 2004.– № 35.– Ст. 413.

42. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет України на 2004 рік» від 17.06.2004 р. № 1801-IV // Відомості Верховної Ради України.– 2004.– № 43-44.– Ст. 493.

43. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 22.06.2004 р. № 1830-IV // Офіційний вісник України.– 2005.– № 2.– Ст. 53.

44. Закон України «Про міжнародні договори України» від 29.06.2004 р. № 1906-IV // Відомості Верховної Ради України.– 2004.– № 50.– Ст. 540.

45. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 01.07.2004 р. № 1957-IV // Відомості Верховної Ради України.– 2004.– № 52.– Ст. 563.

46. Закон України «Про Державний бюджет України на 2005 рік» від 23.12.2004 р. № 2285-IV // Офіційний вісник України.– 2004.– № 52.– Ст. 3431.

47. Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України (щодо посилення правового захисту громадян та запровадження механізмів реалізації конституційних прав громадян на підприємницьку діяльність, особисту недоторканність, безпеку, повагу до гідності особи, правову допомогу, захист)» від 12.01.2005 р. № 2322-IV // Офіційний вісник України.– 2005.– № 6.– Ст. 340.

48. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет України на 2005 рік» та деяких інших законодавчих актів України від 25.03.2005 р. № 2505-IV // Офіційний вісник України.– 2005.– № 13.– Ст. 662.

49. Декрет КМУ «Про прибутковий податок з громадян» від 26.12.1992 р. № 13-92 // Відомості Верховної Ради України.– 1993.– № 10.– Ст. 77.

50. Декрет КМУ «Про місцеві податки і збори» від 20.05.1993 р. № 56-93 // Відомості Верховної Ради України.– 1993.– № 30.– Ст. 336.

51. Декрет КМУ «Про акцизний збір» від 26.12.1999 р. № 18-92 // Відомості Верховної Ради України.– 1993.– № 10.– Ст. 82.

52. Указ Президента України «Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки» від 12.06.1995 р. № 436/95 // Голос України.– 1995.– № 108.

53. Указ Президента України «Про внесення змін до Указу Президента України від 3 липня 1998 року № 727 «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» // В кн.: Основи податкового законодавства. Збірка основних законодавчих актів.– Х: ВД «ІНЖЕК», 2005.– С. 283 – 288.

54. Указ Президента України «Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності» від 23.07.1998 р. № 817/98 // Офіційний вісник України.– 1998.– № 30.– Ст. 1119.

55. Указ Президента України «Про деякі зміни в оподаткуванні» від 07.08.1998 г. № 857/98 // Офіційний вісник України.– 1998.– № 32.– Ст. 1202.

56. Указ Президента України «Про Положення про Пенсійний фонд України» від 01.03.2001 р. № 121/2001 // Офіційний вісник України.– 2001.– № 9.– Ст. 350.

57. Постанова Верховної Ради України «Про порядок тимчасової дії на території України окремих актів законодавства Союзу РСР» від 12.09.1991 р. № 1545 // Відомості Верховної Ради України.– 1991.– № 46.– Ст. 621.

58. Постанова Верховного Суду України від 23.12.2003 р. № 44 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua).

59. Постанова Вищого арбітражного суду України від 27.06.2001 р. № 04-1/19-10/727429 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua).

60. Постанова Вищого господарського суду України від 24.06.2004 р. по справі № 11/416 // Бухгалтер.– 2005.– № 17.– С. 6.

61. Постанова Вищого господарського суду України від 06.04.2005 р. по справі № 25/340 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua).

62. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей» від 22.01.1996 р. № 116 // Зібрання постанов Уряду України.– 1996.– № 6.– Ст. 193.

63. Постанова Кабінету Міністрів України «Про норми відшкодування витрат на відрядження в межах України та за кордон» від 23.04.1999 р. № 663 // Офіційний вісник України.– 1999.– № 17.– Ст. 720.

64. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку документів, які є підставою для звільнення активів платника податків з-під податкової застави та її виключення з державних реєстрів застав рухомого чи нерухомого майна» від 29.11.2001 р. № 1608 // Офіційний вісник України.– 2001.– № 49.– Ст. 2195.

65. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку сплати підприємствами (об'єднаннями), установами і організаціями штрафних санкцій до відділень Фонду соціального захисту інвалідів, акумуляції, обліку та використання цих коштів» від 28.12.2001 р. № 1767 // Офіційний вісник України.– 2001.– № 52.– Ст. 2375.

66. Постанова Кабінету Міністрів України «Про додаткові заходи по проведенню експерименту з підвищення ефективності роботи державних цільових фондів» від 15.02.2002 р. № 146 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua).

67. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку стягнення коштів та продажу інших активів платника податків, які перебувають у податковій заставі» від 15.04.2002 р. № 538 // Офіційний вісник України.– 2002.– № 16.– Ст. 871.

68. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Методики визначення сум податкових зобов'язань за непрямыми методами» від 27.05.2002 р. № 697 // Офіційний вісник України.– 2002.– № 22.– Ст. 1066.

69. Постанова Кабінету міністрів України «Про затвердження Методики оцінки майна» від 10.12.2003 р. № 1891 // Офіційний вісник України.– 2003.– № 51.– Ст. 2669.

70. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку координації проведення планових виїзних перевірок органами виконавчої влади, уповноваженими здійснювати контроль за нарахуванням і сплатою податків та зборів (обов'язкових платежів)» від 21.07.2005 р. № 619 // Офіційний вісник України.– 2005.– № 30.– Ст. 1803.

71. Постанова Пленуму Верховного Суду України «Про практику розгляду судами трудових спорів» від 06.11.1992 р. № 9 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua).

72. Постанова Пленуму Верховного Суду України «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів» від 08.10.2004 р. № 15 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua).

73. Постанова Пленуму Вищого господарського суду України «Про заходи щодо забезпечення однакового і правильного застосування законодавства про податки» від 25.07.2002 р. № 1056 // Бухгалтер.– 2003.– № 15.– С. 5т – 6т.

74. Постанова Правління Національного банку України «Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні» від 15.12.2004 р. № 637 // Офіційний вісник України.– 2005.– № 3.– Ст. 155.

75. Постанова Правління Національного банку України «Про затвердження Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті» від 21.01.2004 р. № 22 // Офіційний вісник України.– 2004.– № 13.– Ст. 908.

76. Постанова Правління Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України «Про затвердження Порядку надсилання органам державної податкової служби подання про здійснення заходів щодо погашення страховальником не внесених в установлений строк страхових внесків на соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання (недоїмки), штрафних (фінансових) санкцій та пені, нарахованої на недоїмку, та інформації про скасування або зміну суми недоїмки, штрафних (фінансових) санкцій та пені за рішенням суду (господарського суду) від робочих органів виконавчої дирекції Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України» від 29.07.2004 р. № 60 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua).

77. Постанова Правління Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності «Про затвердження Інструкції про порядок надходження, обліку та витрачання коштів Фонду» від 26.06.2001 р. № 16 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua).

78. Наказ Головного архівного управління при Кабінеті Міністрів України «Про затвердження Переліку типових документів» від 20.07.1998 р. № 41 // Офіційний вісник України.– 1998.– № 38.– Ст. 1414.

79. Наказ Головної державної податкової інспекції України «Про затвердження Інструкції «Про прибутковий податок з громадян» від 21.04.1993 р. № 12 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua).

80. Наказ Головної державної податкової інспекції України «Про затвердження Інструкції про порядок ведення державними податковими інспекціями оперативного-бухгалтерського обліку податків і неподаткових платежів» від 12.05.1994 р. № 37 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua).

81. Наказ Державного комітету України з питань розвитку підприємництва від 10 серпня 1998 року № 18 «Про затвердження форми та Порядку ведення Журналу відвідання суб'єктів підприємницької діяльності контролюючими органами (Журнал реєстрації перевірок)» від 10.08.1998 р. № 18 // Офіційний вісник України.– 1998.– № 40.– Ст. 1501.

82. Наказ Державного комітету України по стандартизації, метрології та сертифікації «Щодо затвердження Державного класифікатора України «Класифікація основних фондів» від 19.08.1997 р. № 507 // Бухгалтер.– 2002.– № 21.– С. 22т – 29т.

83. Наказ Державної податкової адміністрації України «Про затвердження форми податкової накладної та порядку її заповнення» від 30.05.1997 р. № 165 // Офіційний вісник України.– 1997.– Ст. 66.

84. Наказ Державної податкової адміністрації України «Про затвердження форми податкової декларації та Порядку її заповнення і подання» від 30.05.1997 р. № 166 // Офіційний вісник України.– 1997.– Ст. 390.

85. Наказ Державної податкової адміністрації України «Про затвердження Інструкції про порядок обліку платників податків» від 19.02.1998 р. № 80 // Офіційний вісник України.– 1998.– № 11.– Ст. 431.

86. Наказ Державної податкової адміністрації України «Про внесення змін до Положення про порядок подання та розгляду скарг платників податків державними податковими адміністраціями» від 03.03.1998 р. № 93 // Офіційний вісник України.– 1998.– № 11.– Ст. 430.

87. Наказ Державної податкової адміністрації України «Порядок використання податковими органами прав, передбачених пунктом 14 статті 11 Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про державну податкову службу в Україні» від 27.03.1998 р. № 147 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua).

88. Наказ Державної податкової адміністрації України «Про затвердження податкового роз'яснення» від 21.12.2000 р. № 271 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua).

## Литература

---

89. Наказ Державної податкової адміністрації України «Про затвердження Порядку списання безнадійного податкового боргу платників податків» від 14.03.2001 р. № 103 // Офіційний вісник України.– 2002.– № 3.– Ст. 103.

90. Наказ Державної податкової адміністрації України «Про затвердження Інструкції про порядок застосування та стягнення сум штрафних (фінансових) санкцій органами державної податкової служби» від 17.03.2001 р. № 110 // Офіційний вісник України.– 2001.– № 13.– Ст. 578.

91. Наказ Державної податкової адміністрації України «Про затвердження Порядку направлення органами державної податкової служби України податкових повідомлень платникам податків» від 21.06.2001 р. № 253 // Офіційний вісник України.– 2001.– № 28.– Ст. 1276.

92. Наказ Державної податкової адміністрації України «Про затвердження Порядку застосування податкової застави органами державної податкової служби» від 28.08.2001 р. № 338 // Офіційний вісник України.– 2001.– № 40.– Ст. 1816.

93. Наказ Державної податкової адміністрації України «Про затвердження Порядку розстрочення та відстрочення податкових зобов'язань платників податків» від 18.09.2001 р. № 378 // Офіційний вісник України.– 2001.– № 44.– Ст. 1997.

94. Наказ Державної податкової адміністрації України «Про затвердження Порядку застосування адміністративного арешту активів платників податків» від 25.09.2001 р. № 386 // Офіційний вісник України.– 2001.– № 41.– Ст. 1873.

95. Наказ Державної податкової адміністрації України «Методичні рекомендації визначення сум податкових зобов'язань за непрямими методами» від 05.07.2002 р. № 312 // Бухгалтер.– 2002.– № 30, ч. 2 – 31.– С. 6 – 37.

96. Наказ Державної податкової адміністрації України «Про затвердження податкового роз'яснення щодо граничного строку сплати податкового зобов'язання у разі, коли день подання податкової декларації припадає на вихідний або святковий день» від 16.07.2002 р. № 338 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua).

97. Наказ Державної податкової адміністрації України «Про затвердження податкового роз'яснення щодо відповідальності за порушення граничних термінів сплати узгодженого податкового зобов'язань»

ня з податку на прибуток підприємств і податку на додану вартість» від 17.07.2002 р. № 343 // Бухгалтер.– 2002.– № 28.– С. 18.

98. Наказ Державної податкової адміністрації України «Про затвердження податкового роз'яснення щодо порядку застосування нульової ставки податку на додану вартість по операціях з вивезення (експортування) товарів за межі митної території України» від 05.09.2002 р. № 418 // Бухгалтер.– 2002.– № 34.– С. 6 – 7.

99. Наказ Державної податкової адміністрації України «Методичні рекомендації щодо організації кабінетного аудита (для юридичних осіб)» від 25.11.2002 р. № 567 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua).

100. Наказ Державної податкової адміністрації України «Про затвердження форми декларації з податку на прибуток підприємства та Порядку її складання» від 29.03.2003 р. № 143 // Офіційний вісник України.– 2003.– № 15.– Ст. 680.

101. Наказ Державної податкової адміністрації України «Про затвердження узагальнюючого податкового роз'яснення положень пункту 15.3 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» в частині визначення терміну «надміру сплачені податки, збори (обов'язкові платежі)» та граничних строків їх повернення» від 25.04.2003 р. № 197 // Бухгалтер.– 2003.– № 17.– С. 11.

102. Наказ Державної податкової адміністрації України «Про затвердження Інструкції про порядок нарахування та погашення пені за платежами, що контролюються органами державної податкової служби» від 11.06.2003 р. № 290 // Офіційний вісник України.– 2003.– № 27.– Ст. 1347.

103. Наказ Державної податкової адміністрації України «Про затвердження форми податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку (ф. № 1ДФ) та Порядку заповнення та подання податковими агентами податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку» від 29.09.2003 р. № 451 // Офіційний вісник України.– 2003.– № 44.– Ст. 2319.

104. Наказ Державної податкової адміністрації України «Про внесення змін до Порядку списання безнадійного податкового боргу платників податків» від 20.01.2004 р. № 36 // Офіційний вісник України.– 2004.– № 4.– Ст. 179.

105. Наказ Державної податкової адміністрації України «Про затвердження методичних рекомендацій з формування інтегрованого образу клієнта – великого платника податків» від 05.02.2004 р. № 76 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua).

106. Наказ Державної податкової адміністрації України «Про затвердження Податкового роз'яснення щодо порядку сплати (перерахування) податку з доходів фізичних осіб до бюджету» від 22.04.2004 р. № 232 // Бухгалтер.– 2004.– № 17.– С. 6-9.

107. Наказ Державної податкової адміністрації України «Порядок адміністрування податкових векселів, виданих платниками податку на додану вартість при ввозі (пересиланні) товарів і предметів на митну територію України» від 02.08.2004 р. № 444 // Бухгалтер.– 2004.– № 33.– С. 17 - 26.

108. Наказ Державної податкової адміністрації України «Методичні рекомендації щодо попереднього розгляду декларацій з ПДВ» від 03.09.2004 р. № 515 // Бухгалтер.– 2004.– №38.– С. 5 – 26.

109. Наказ Державної податкової адміністрації України «Про затвердження Порядку проведення органами державної податкової служби реструктуризації (відстрочки) сплати сум фіксованого сільськогосподарського податку у випадку виникнення форс-мажорних обставин» від 28.09.2004 р. № 562 // Офіційний вісник України.– 2004.– № 41.– Ст. 2749.

110. Наказ Державної податкової адміністрації України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо розподілу платників податків за категоріями уваги та їх супроводження органами державної податкової служби» від 23.02.2005 р. № 78 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua).

111. Наказ Державної податкової адміністрації України «Про затвердження податкового роз'яснення» від 16.06.2005 р. № 216 // Бухгалтер.– 2005.– № 26.– С. 50-52.

112. Наказ Державної податкової адміністрації України «Порядок ведення реєстру отриманих та виданих податкових накладних» від 30.06.2005 р. № 244 // Офіційний вісник України.– 2005.– № 29.– Ст. 1727.

113. Наказ Державної податкової адміністрації України «Про затвердження Порядку оформлення результатів невиїзних документальних, виїзних планових і позапланових перевірок за питаннями дотримання податкового, валютного та іншого законодавства» від 10.08.2005 р. № 327 // Бухгалтер.– 2005.– № 35.– С. 6-14.

114. Наказ Державної податкової адміністрації України «Методичні рекомендації щодо взаємодії між підрозділами органів державної податкової служби України при організації і проведенні перевірок достовірності нарахування бюджетного відшкодування податку на додану вартість» від 18.08.2005 р. № 350 // Бухгалтер.– 2005.– №35.– С. 16 – 21.

115. Наказ Державної податкової адміністрації України «Про затвердження методичних рекомендацій з порядку складання плана-графіка перевірок суб'єктів господарювання і взаємодії між структурними підрозділами при їх проведенні» від 11.10.2005 р. № 441 // Вісник податкової служби України.– 2005.– № 39.– С. 16-39.

116. Наказ Міністерства праці та соціальної політики України «Про затвердження Випуску 1 «Професії працівників, що є загальними для всіх видів економічної діяльності» Довідника кваліфікаційних характеристик професій працівників» від 29.12.2004 р. № 336 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua).

117. Наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів» від 21.06.1996 р. № 193 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua).

118. Наказ Міністерства транспорту України та Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку роботи вантажного автомобіля» від 29.12.1995 р. № 488/346 // Бухгалтер.– 2002.– № 6.– С. 21т – 25т.

119. Наказ Міністерства транспорту України та Міністерства статистики України «Про затвердження Інструкції про порядок виготовлення, зберігання, застосування єдиної первинної транспортної документації для перевезення вантажів автомобільним транспортом та обліку транспортної роботи» від 07.08.1996 р. № 228/253 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua).

120. Наказ Міністерства фінансів України «Про Інструкцію по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків» від 11.08.1994 р. № 69 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua).

121. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження інструкції про порядок реєстрації виданих, повернутих і використаних довіреностей на одержання матеріальних цінностей» від 16.05.1996 р. № 99 // Офіційний вісник України.– 1997.– Ст. 212.

122. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» від 24.05.1995 р. № 88 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua).

123. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон» від 13.03.1998 р. № 59 // Офіційний вісник України.– 1998.– № 13.– Ст. 515.

## Литература

---

124. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку» від 20.10.1999 р. // Офіційний вісник України.– 1999.– № 44.– Ст. 2207.

125. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» від 22.11.2004 р №. 732 // Офіційний вісник України.– 2004.– № 50.– Ст. 3301.

126. Наказ Міністерства юстиції України «Про затвердження Інструкції про порядок вчинення нотаріальних дій нотаріусами України» від 03.03.2004 р. № 20/5 // Офіційний вісник України.– 2004.– № 10.– Ст. 639.

127. Методичні рекомендації щодо виправлення платниками помилок, самостійно виявлених ними в податковій декларації з податку на додану вартість, затверджені Державною податковою адміністрацією України від 19.12.2003 р. № // Бухгалтер.– 2004.– № 4.– С. 28 – 34.

128. Порядок подачі Головним контрольно-ревізійним управлінням України, Державною податковою адміністрацією України і Рахунковою палатою матеріалів перевірок і ревізій про виявлені правопорушення в органи прокуратури, внутрішніх справ, служби безпеки і податкової міліції від 10.04.2001 р. б/н // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua).

129. Лист Вищого арбітражного суду України «Про деякі питання практики застосування окремих норм діючого законодавства при вирішенні спорів» від 10.03.1998 р. № 01-8/91 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua).

130. Лист Вищого арбітражного суду України «Про деякі питання практики застосування Закону України «Про податок на додану вартість» від 14.02.2002 р. № 01-8/157 // Бухгалтер.– 2002.– № 13.– С. 14 – 18.

131. Лист Головної державної податкової інспекції України від 01.03.1996 р. № 10-214/10-1385 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua).

132. Лист Державного комітету України з питань регуляторної політики і підприємництва від 29.03.2001 р. № 3-311/2158 // Бухгалтер.– 2004.– № 16.– С. 19т.

133. Лист Державного комітету України з питань регуляторної політики і підприємництва «Щодо оперативних перевірок» від 05.06.2001 р. № 1-221/3096 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua).

134. Лист Державного комітету України з питань регуляторної політики і підприємництва від 19.11.2001 р. № 1-221/6846 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua).

135. Лист Державного комітету України з питань регуляторної політики і підприємництва від 06.06.2002 р. № 2-221/3119 // Бухгалтер.– 2002.– № 33.– С. 23.

136. Лист Державного комітету України з питань регуляторної політики і підприємництва від 12.05.2003 р. № 2844 // Бухгалтер.– 2003.– № 22.– С. 12.

137. Лист Державного комітету України з питань регуляторної політики і підприємництва від 26.05.2003 р. № 3153 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua).

138. Лист Державної податкової адміністрації України від 05.11.1997 р. № 17-0117/10-8886 // Бухгалтер.– 2000.– № 9.– С. 38.

139. Лист Державної податкової адміністрації України від 26.11.1999 р. № 6666/6/16-1220-27 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua).

140. Лист Державної податкової адміністрації України «Про податок на додану вартість» від 01.12.1999 р. № 18043/7/16-1220-16 // Бухгалтер.– 2000.– № 23.– С. 61.

141. Лист Державної податкової адміністрації України «Щодо податку на репатріацію з доходу нерезидента від продажу нерухомого майна» від 14.11.2000 р. № 7760/5/15-1116 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua).

142. Лист Державної податкової адміністрації України «Про амортизацію основних засобів, внесених до статутного фонду» від 06.03.2001 р. № 1087/6/15-1116 // Бухгалтер.– 2004.– № 39.– С. 15т – 16т.

143. Лист Державної податкової адміністрації України «Щодо строків сплати податку на додану вартість в 2001 році» від 26.03.2001 р. № 3989/7/16-1117 // Бухгалтер.– 2001.– № 10.– С. 40.

144. Лист Державної податкової адміністрації України від 18.05.2001 р. № 224/4/15-1110 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua).

145. Лист Державної податкової адміністрації України від 25.05.2001 р. № 6901/7/16-1117 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua).

146. Лист Державної податкової адміністрації України від 06.07.2001 р. № 9018/7/23-3317 // Бухгалтер.– 2001.– № 20.– С. 18 – 19.

147. Лист Державної податкової адміністрації України «Про створення філії та взяття її на податковий облік» від 20.07.2001 р. № 4816/6/29-0116 // Бухгалтер.– 2001.– № 23.– С. 10 – 11.

148. Лист Державної податкової адміністрації України від 11.10.2001 р. № 13661/7/15-1317 // Бухгалтер.– 2001.– № 29.– С. 7.

149. Лист Державної податкової адміністрації України «Щодо термінів сплати податкових зобов'язань» від 05.11.2001 р. № 921/3/15-1111 // Бухгалтер.– 2001.– № 33.– С. 6 – 7.

150. Лист Державної податкової адміністрації України від 24.12.2001 р. № 17655/7/24-1117 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua).

## Литература

---

151. Лист Державної податкової адміністрації України від 13.06.2002 р. № 9433/7/23-5317 // Бухгалтер.– 2003.– № 20.– С. 17т-19т.
152. Лист Державної податкової адміністрації України від 06.09.2002 р. № 6987/5/11-2316 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua).
153. Лист Державної податкової адміністрації України «Про плату за землю з фізичних осіб» від 24.01.2003 р. № 1266/7/17-0317 // Бухгалтер.– 2003.– № 12.– С. 22.
154. Лист Державної податкової адміністрації України «Про розгляд листа» від 14.03.2003 р. № 2232/5/23-1016 // Бухгалтер.– 2003.– № 32.– С. 26 – 27.
155. Лист Державної податкової адміністрації України від 17.03.2003 р. № 4367/7/15-2317 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua).
156. Лист Державної податкової адміністрації України від 09.04.2003 р. №5673/7/24-1117 // Бухгалтер.– 2003.– № 21.– С. 24.
157. Лист Державної податкової адміністрації України «Щодо нарахування амортизаційних відрахувань» від 21.04.2003 р. № 3859/6/15-1116 // Бухгалтер.– 2003.– № 21.– С. 13.
158. Лист Державної податкової адміністрації України від 12.06.2003 р. № 9337/7/24-1117 // Бухгалтер.– 2003.– № 32.– С. 24-25.
159. Лист Державної податкової адміністрації України «Про деякі питання оподаткування та проведення розрахунків за реалізований товар» від 27.06.2003 р. № 5768/6/15-1116 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua).
160. Лист Державної податкової адміністрації України від 15.08.2003 р. № 12846/7/15-2317-22 // Бухгалтер.– 2003.– № 39.– С. 22.
161. Лист Державної податкової адміністрації України від 15.09.2003 р. № 8063/5/23-2216 // Бухгалтер.– 2003.– № 39.– С. 23.
162. Лист Державної податкової адміністрації України від 24.10.2003 р. № 16658/7/24-1117 // Бухгалтер.– 2004.– № 29.– С. 30т – 31т.
163. Лист Державної податкової адміністрації України «Щодо списання податкового боргу юридичних та фізичних осіб, визнаного безнадійним» від 04.11.2003 р. № 17199/7/24-1117 // Бухгалтер.– 2003.– № 45.– С. 8 – 14.
164. Лист Державної податкової адміністрації України від 11.11.2003 р. № 17579/7/24-1117 // Бухгалтер.– 2003.– № 47.– С. 18-24.
165. Лист Державної податкової адміністрації України від 10.12.2003 р. № 10138/6/19-2415 // Бухгалтер.– 2003.– № 47.– С. 17.
166. Лист Державної податкової адміністрації України «Про порядок нарахування штрафу відповідно до пункту 17.2 статті 17 Закону

Україні від 21.12.2000 року № 2181» від 15.01.2004 р. № 560/7/11-1117 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua).

167. Лист Державної податкової адміністрації України від 26.01.2004 р. № 1184/7/24-1117 // Бухгалтер.– 2004.– № 14.– С. 18 – 19.

168. Лист Державної податкової адміністрації України «Щодо питань оподаткування» від 31.01.2004 р. № 1557/7/15-1117 // Бухгалтер.– 2004.– № 9.– С. 20 – 21.

169. Лист Державної податкової адміністрації України «Щодо списання безнадійного податкового боргу в результаті дії форс-мажорних обставин» від 05.02.2004 р. № 1857/7/24-1117 // Бухгалтер.– 2004.– № 10.– С. 14.

170. Лист Державної податкової адміністрації України «Про застосування фінансових санкцій за порушення законодавства, що регулює відносини у сфері виробництва та обігу спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів» від 14.04.2004 р. № 6506/7/21-0917 // Бухгалтер.– 2004.– № 20.– С. 23 – 30.

171. Лист Державної податкової адміністрації України «Щодо визначення груп основних фондів» від 16.04.2004 р. № 2914/6/15-1116 // Бухгалтер.– 2004.– № 20.– С. 17.

172. Лист Державної податкової адміністрації України «Стосовно застосування окремих норм Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 21.04.2004 р. № 3928/5/17-3116 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua).

173. Лист Державної податкової адміністрації України від 07.05.2004 р. № 8196/7/23-2217 // Бухгалтер.– 2004.– № 28.– С. 7.

174. Лист Державної податкової адміністрації України від 20.05.2004 р. № 9057/7/24-1117 // Бухгалтер.– 2004.– № 22.– С. 21.

175. Лист Державної податкової адміністрації України «Про порядок узгодження несплачених сум плати за торгові патенти» від 23.06.2004 р. № 11631/7/15-1217 // Бухгалтер.– 2004.– № 33.– С. 16.

176. Лист Державної податкової адміністрації України від 06.07.2004 р. № 4207/ч/17-3115 // Бухгалтер.– 2004.– № 29.– С. 18 – 19.

177. Лист Державної податкової адміністрації України від 30.08.2004 р. № 16564/7/24-1117 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua).

178. Лист Державної податкової адміністрації України від 24.09.2004 р. № 442/2/17-3210 // Бухгалтер.– 2004.– № 41.– С. 11 – 13.

179. Лист Державної податкової адміністрації України від 19.11.2004 р. № 519/2/10-1111/2752 // Бухгалтер.– 2004.– № 48.– С. 26 – 27.

## Литература

---

180. Лист Державної податкової адміністрації України від 26.11.2004 р. № 23243/7/24-1117 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua).
181. Лист Державної податкової адміністрації України від 17.12.2004 р. № 24757/7/24-1117 // Бухгалтер.– 2005.– № 16.– С. 26.
182. Лист Державної податкової адміністрації України від 04.01.2005 р. № 7/к/17-3115 // Бухгалтер.– 2005.– № 7.– С. 14.
183. Лист Державної податкової адміністрації України «Методичні рекомендації щодо застосування норм Закону України від 12.01.2005 р. № 2322-IV» від 18.03.2005 р. № 4876/7/10-1117/667 // Бухгалтер.– 2005.– № 16.– С. 23-25.
184. Лист Державної податкової адміністрації України від 28.04.2005 р. № 4146/х/17-1115 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua).
185. Лист Державної податкової адміністрації України «Про оренду плати за землі державної і комунальної власності» від 07.07.2005 р. № 13435/7/15-3117 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua).
186. Лист Державної податкової адміністрації України «Щодо застосування штрафних санкцій за неподання (несвоечасне подання) податковими агентами податкового розрахунку ф. № 1ДФ» від 09.08.2005 р. № 7584/6/17-3116 // Бухгалтер.– 2005.– № 35.– С. 49.
187. Лист Державного центру зайнятості «Про застосування норм Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 04.08.2003 р. № ДЦ-09-2805 // Бухгалтер.– 2004.– № 41.– С. 17т1 – 18т1.
188. Лист Комітету Верховної ради з питань фінансів та банківської діяльності від 20.03.2001 р. № 06-10/167 // Бухгалтер.– 2001.– № 30.– С. 88.
189. Лист Комітету Верховної ради з питань фінансів та банківської діяльності від 29.04.2004 р. № 06-10/10-570 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua).
190. Лист Комітету Верховної ради з питань фінансів та банківської діяльності від 10.12.2004 р. № 06-10/10-1322 // Бухгалтер.– 2004.– № 48.– С. 27 – 29.
191. Лист Міністерства фінансів України «Про використання довіреностей приватними підприємцями» від 31.10.2000 р. № 053-29151 // Бухгалтер.–2005.– № 36.– С. 10т.
192. Лист Міністерства юстиції України від 13.08.2001 р. № 21-9-5729 // Бухгалтер.– 2001.– № 28.– С. 24.
193. Лист Міністерства юстиції України від 17.12.2001 р. № 21-9-8870 // Бухгалтер.– 2002.– № 4.– С. 8 – 9.

194. Лист Національного банку України «Про виконання банками платіжних вимог податкових органів» від 13.05.2003 р. № 25-111/625-3407 // Бухгалтер.– 2003.– № 19.– С. 7.
195. Лист Національного банку України «Положення про призупинення операцій, арешту і примусовому списанні коштів в іноземних валютах і банківських металах» від 10.02.2004 р. № 25-120/194 // www.liga.kiev.ua.
196. Лист Національного банку України від 25.02.2005 р. № 12-112/310-1811 // Бухгалтер.– 2005.– № 10.– С. 8 – 10.
197. Лист Національного банку України від 01.04.2005 р. № 11-113 / 1077-3214 // www.liga.kiev.ua.
198. Рішення Державного комітету України з питань регуляторної політики і підприємництва «Про необхідність усунення порушень вимог Указу Президента України від 03.02.98 № 79/98 «Про усунення обмежень, що стримують розвиток підприємницької діяльності» Державним комітетом статистики України» від 31.03.1999 р. № 17-24/3 // www.liga.kiev.ua.
199. Рішення Конституційного Суду України від 24.03.2005 р. № 2-рп/2005 // www.liga.kiev.ua.
200. Роз'яснення Вищого арбітражного суду України «Про деякі питання практики дозволу спорів при участі органів державної податкової служби» від 12.05.1995 р. № 02-5/451 // www.liga.kiev.ua.
201. Акофф Р. Л. Планирование будущего корпорации: Пер. с англ. В. А. Бирюкова, М. М. Крейсберга.– М.: Сирин, 2002.– 256 с.
202. Андрущенко В. Л. Фискальное администрирование как наука и как искусство // Финансы Украины.– 2003.– № 6.– С. 27.
203. Бланк И. А. Управление активами.– К.: Ника-Центр, Эльга, 2002.– 720 с.
204. Большой толковый словарь русского языка / Л. И. Балахонova, Л. А. Балясникова, Н. И. Батажок, Л. Л. Буланин, Л. А. Войнова, Т. И. Гайкович, И. Л. Городецкая, Ю. Ф. Денисенко; [Под ред. к. ф. н. С. А. Кузнецова. Российская Академия наук. Институт лингвистических исследований.– СПб.: Норинт, 2001.– 1536 с.
205. Василик О. Д. Податкова системи України: Навч. посібник.– К.: ВАТ «Поліграфкнига», 2004.– 478 с.
206. Винницкий Д. В. Налоги и сборы: Понятие. Юридические признаки. Генезис.– М.: Издательство НОРМА, 2002.– 144 с.
207. Винницкий Д. В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики.– СПб.: Издательство «Юридический центр «Пресс», 2003.– 397 с.

## Литература

---

208. Голов С. Ф. Управлінський облік: Підручник.– К.: Лібра, 2003.– 704 с.
209. Гражданское право. Т. 1. Учебник / Под ред. А. П. Сергеева, Ю. К. Толстого. 3-е изд., перераб. и доп.– М.: «ПБОЮЛ А. В. Рожников», 2001.– С. 185.
210. Гражданское право. Т. 2. Учебник / Под ред. А. П. Сергеева, Ю. К. Толстого. 3-е изд., перераб. и доп.– М.: «ПБОЮЛ А. В. Рожников», 2001.– С. 447.
211. Графский М. Штраф без оснований незаконен // Юридическая практика.– 2004.– № 18.– С. 18.
212. Дадашев А. З., Лобанов А. В. Налоговое администрирование в Российской Федерации.– М.: Книжный мир, 2002.– 363 с.
213. Данілов О. Д. Податкова система та шляхи її реформування/ О. Д. Данілов, Н. П. Фліссак.– К.: Парламентське вид., 2001.– 216 с.
214. Дивере М. Экономика налоговой политики: Пер. с англ.; Под ред. М. Дивере.– М.: Информационно-издательский дом «Филинъ», 2001.– 328 с.
215. Загородний В. П. Налоги и налоговый контроль в Украине.– К.: Издательство А. С. К., 2003.– 639 с.
216. Загородній А. Г. Податки та податкове планування підприємницької діяльності: Монографія /А. Г. Загородній, А. В. Єлісеєв.– Львів, Центр Бізнес-Сервісу, 2003.– 152 с.
217. Злобина Л. А., Стажкова М. М. Оптимизация налогообложения экономического субъекта: Учебное пособие.– М.: Академический Проект, 2003.– 240 с.
218. Зябриков В. В. Налоговое планирование как способ согласования интересов фирмы и государства: Дис. ... канд. экон. наук. – СПб., 1997.– 205 с.
219. Иванов Ю. Б. Налоговое планирование: суть, отличия, методы // Бухгалтерия.– 2004.– № 40.– С. 37–40.
220. Иванов Ю. Б. Альтернативні системи оподаткування: Монографія.– Х.: ХДЕУ – Торнадо, 2003.– 517 с.
221. Ісаншина Г. Ю. Податковий менеджмент: Навч. посіб.– К.: ЦУЛ, 2003.– 260 с.
222. Караваева И. В. Налоговое регулирование рыночной экономики: Учеб. пособие для вузов.– ЮНИТИ-ДАНА, 2000.– 215 с.
223. Карп М. В. Налоговый менеджмент: Учебник для вузов.– М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001.– 477 с.

224. Карпова В. В. Взаимосвязь функций корпоративного налогового менеджмента с формами реализации налоговой политики предприятия // Вестник Национального технического университета «ХПИ». – 2004. – № 9. – С. 102 – 106.

225. Карпова В. В. Види податкового планування // Проблемы развития предприятий и новых экономических структур в современных условиях: Материалы Всеукраинской научно-методической конференции (20–21 мая 2004 г.). – Донецк: Ин-т экон. пром-ти НАН Украины, 2004. – С. 140 – 142.

226. Карпова В. В. Место налогового планирования в системе бюджетирования предприятия // Управління розвитком. – 2004. – № 1. – С. 113 – 115.

227. Карпова В. В. Налоговое планирование как форма реализации налоговой политики предприятия // Вестник Национального технического университета «ХПИ». – 2004. – № 8. – С. 109 – 114.

228. Карпова В. В. Определение терминов корпоративного налогового менеджмента и налоговой политики на уровне предприятия // Вестник Национального технического университета «ХПИ». – 2004. – № 10. – С. 28 – 32.

229. Козенкова Т. А. Влияние налогового планирования на финансовые результаты деятельности предприятия: Дис. ... канд. экон. наук. – М., 2000. – 169 с.

230. Колодяжный А. В. Налоговый менеджмент на малых предприятиях сферы услуг и пути его оптимизации: Дис. ... канд. экон. наук. – М., 2001. – 154 с.

231. Крисоватий А. І., Кізіма А. Я. Податковий менеджмент: Навч. посібник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 304 с.

232. Крисоватий А. І., О. М. Десятнюк. Податкова система: Навч. посібник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 331 с.

233. Кугаенко А. А., Белянин М. П. Теория налогообложения. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Вузовская книга, 1999. – 344 с.

234. Кустова М. В., Ногина О. А., Шевелева Н. А. Налоговое право России: Общая часть: Учебник / Отв. ред. Н. А. Шевелева. – М., 2001. – С. 216.

235. Кучеров И. И., Судаков О. Ю., Орешкин И. А. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах / Под ред. И. И. Кучерова. – М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2001. – 256 с.

## Литература

---

236. Литвиненко Я. В. Податкова політика: Навч. посіб.– К.: МАУП, 2003.– 224 с.
237. Мельник П. В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці.– Ірпінь: Академія державної податкової служби України, 2001.– 362 с.
238. Михайленко Д., Шемяткин А. Наука рассогласовывания // Бухгалтер.– 2003.– № 18.– С. 36 – 37.
239. Налоговое право: Учебник / С. Г. Пепеляев, Р. И. Ахметишин, С. В. Жестков, М. Ф. Ивлиева, Е. В. Кудряшова, А. А. Никонов, Е. В. Овчарова, В. В. Полякова, С. П. Котляренко, А. И. Сотов, В. М. Фокин, И. В. Хаменушенко, Д. А. Шубин, Д. М. Щекин; [Под ред. С. Г. Пепеляева.– М.: Юристъ, 2003.– 591 с.
240. Налоговый менеджмент: Учебник / А. Г. Поршнева, Д. Г. Черник, Б. И. Замятин, Е. А. Кирова, В. П. Морозов, Н. А. Нестерова, Ю. Д. Шмелев, И. Д. Черник; [Под ред. докт. экон. наук, проф., чл.-кор. РАН А. Г. Поршнева.– М.: ИНФРА-М, 2003.– 442 с.
241. Началов А. В. Налоговый словарь.– М. Издательско-консультационная компания «Статус-кво 97», 2004.– 400 с.
242. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета: Пер. с англ. А. В. Чмеля, Д. Н. Исламгулова; Под ред. Я. В. Соколова.– 2-е изд.–М.: Финансы и статистика, 1994.– 496 с.
243. Ногина О. А. Налоговый контроль: вопросы теории.– СПб.: Питер, 2002.– 160 с.
244. Онищенко В.А. Податковий контроль (основи організації).– К.: Ред. журн. «Вісник податкової служби України», 2002.– 432 с.
245. Організація і методика податкових перевірок: Навчальний посібник / О. П. Чернявський, В. П. Хомутенко, В. В. Немченко.– К.: Центр навчальної літератури, 2004.– 288 с.
246. Основы менеджмента: Учебное пособие / Ю. В. Соболев, В. С. Верлока, М. В. Макаренко, Н. В. Афанасьев, В. К. Мироненко, Г. Ф. Арбузов, В. Е. Духов, Н. Д. Жердев, Д. И. Ковалев, В. И. Моисеенко, М. В. Чигринова; [Под ред. В. С. Верлоки.– 2-е изд.– Х.: Издательский Дом «ИНЖЭК», 2004.– 352 с.
247. Пансков В. Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации: Учебник для вузов.– 6-е изд., доп. и перераб.– М.: Международный центр финансово-экономического развития, 2004.– 576 с.
248. Парыгина В. А. Налоговое право (конспект лекций) / В. А. Парыгина, А. А. Тедеев, А. В. Чуркин.– М.: «Приор-издат», 2004.– 176 с.

249. Парыгина В. А. Российское налоговое право. Проблемы теории и практики: Учебное пособие.– М.: Издательско-консультационная компания «Статус-Кво 97», 2005.– С. 212.
250. Петти В. Трактат о налогах и сборах. Verbum sapienti – слово мудрым. Разное о деньгах.– М.: «Ось-89».– 112 с.
251. Підлісна О. Теоретичні аспекти надання податкових пільг // Наук. вісн.: Збір. наук.праць УФЕІ.– 1999.– № 3.– С. 8.
252. Погребняк С. Косвенный дух // Бухгалтер.– 2002.– № 35.– С 30.
253. Податкове право: Навч. посіб. / М. П. Кучерявенко, Г. В. Гех, О. О. Дмитрик, Д. А. Кобильник, І. Є. Криницький, М. П. Кучерявенко, О. А. Лукашев, М. О. Перепелиця, С. Є. Федоров, В. С. Ярічевський; За ред. М. П. Кучерявенка.– К.: Юрінком Інтер, 2003.– 400 с.
254. Романовский М. В., Врублевская О. О. Налоги и налогообложение.– 4-е изд.– СПб.: Питер, 2003.– 576 с.
255. Сиренко В. Погашение задолженности по страховым взносам и списание безнадежных долгов // Вестник налоговой службы.– 2004.– № 47.– С. 28 – 30.
256. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов.– Кн. 5.– М.: Соцэкгиз, 1992.– 782 с.
257. Соколов А. А. Теория налогов.– М.: ООО «ЮрИнфоР-Пресс», 2003.– 506 с.
258. Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія і практика становлення.– К.: Знання-Пресс, 2004.– 454 с.
259. Статистичний щорічник України за 1999 рік / Держкомстат України / За ред. О. Г. Осауленка.– К.: Техніка, 2000.– 648 с.
260. Тарангул Л. Л. Оподаткування та регіональний розвиток (теорія і практика): Монографія.– Ірпінь: Академія ДПС України, 2003.– 286 с.
261. Тимченко О. М. Податковий менеджмент: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц.– К.: КНЕУ.– 2001.– 150 с.
262. Тихонов Д. Н. Основы налоговой безопасности.– М.: «Аналитика-Пресс», 2002.– 224 с.
263. Фінансовий менеджмент: Підручник / А. М. Поддєрьогін, М. Д. Білик, Л. Д. Буряк, Н. Ю. Невмержицька, Я. В. Невмержицький, О. А. Островська, О. В. Павловські, В. З. Потій, О. О. Терещенко; За ред. проф. А. М. Поддєрьогіна.– К.: КНЕУ, 2005.– 536 с.
264. Фомичев А. Н. Риск-менеджмент: Учебное пособие.– М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2004.– 292 с.

## Литература

---

265. Фокин В. М. Налоговое регулирование: Учебное пособие / Под ред. С. Г. Пепеляева.– М.: «Статут».– 2004.– 76 с. (Серия «Библиотека налогового юриста»).

266. Ходов Л. Г., Худолеев В. В. Налоги и налогообложение: Учебное пособие для студентов учреждений среднего профессионального образования.– М.: ФОРУМ: ИНФРА-М, 2002.– 304 с.

267. Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ. О. Д. Кавериной, И. В. Омановского; Под ред. Я. В. Соколова.– М.: Финансы и статистика, 2000.– 416 с.

268. Черник Д. Г. Налоги: Учеб. пособие / Д. Г. Черник, М. Ю. Алексеев, О. Н. Болабонова, Н. А. Брусиловская, В. А. Воронков, А. З. Дадашев, О. Л. Демяшова, А. В. Захарова, Е. А. Кирова, Т. В. Князева, В. П. Морозов, В. А. Нестерова, В. А. Пуртов, С. Н. Рагимов; [Под ред. Д. Г. Черник.– М.: Финансы и статистика, 2001.– 656 с.

269. Чудаков А. В. Формирование системы налогового менеджмента на промышленном предприятии: Дис. ... канд. экон. наук.– Екатеринбург, 2001.– 228 с.

270. Шапкин А. С. Экономические и финансовые риски. Оценка, управление, портфель инвестиций.– 3-е изд.– М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2004.– 544 с.

271. Экономика и право: Энциклопедический словарь Габлера: Пер. с нем. / Под общ. ред. А. П. Горкина, Н. Л. Тумановой, Н. Н. Шаповаловой и др.– М.: Большая российская энциклопедия, 1998.– 432 с.

272. Энциклопедия финансового риск-менеджмента / А. А. Лобанов, В. Е. Барбаумов, М. А. Рогов, Д. Ф. Шукин, Н. Ю. Ситиникова, П. В. Бурков, С. Н. Тихомиров, С. В. Замковой, В. К. Шпрингель, Д. Ю. Голембиовский; Под ред. А. А. Лобанова и А. В. Чугунова.– М.: Альпина Паблишер, 2003.– 786 с.

273. Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение.– М.: ИНФРА-М, 2003.– 576 с.

274. 7 нот менеджмента: Настольная книга руководителя / В. Краснова, А. Бочкарев, В. Кондратьев, А. Матвеева, А. Привалов, Н. Хорошавина.– 5-е изд., доп.– М.: ЗАО «Журнал Эксперт», ООО «Издательство ЭКСМО», 2002.– 656 с.

275. European Tax Handbook 2004 / Juhani Kesti, L.L. M. Editor.– Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2004.– 754 p.

ПРИЛОЖЕНИЕ А

Таблица А.1

Отличие между бухгалтерским учетом основных средств и налоговым учетом основных фондов

№ п/п	Критерий	Налоговый учет	Бухгалтерский учет
1	2	3	4
1	Предназначение	<b>Определение:</b> Использование в хозяйственной деятельности налогоплательщика. То есть объекты <b>социальной инфраструктуры не относятся к ОФ</b>	Использование в процессе производства продукции, оказания услуг, выполнения административных, <b>социально-культурных функций</b>
	Срок использования	Период более 365 календарных дней	Период более 1 года или операционного цикла, если он более 1 года. То есть если операционный цикл производства более 1 года, то к ОС могут <b>не относиться активы сроком использования более 1 года</b> , но менее операционного цикла
2	Стоимость	Активы сроком использования более 1 года но стоимостью <b>менее 1000 грн</b> включаются в валовые расходы и не относятся к ОФ	Активы сроком использования более 1 года, но со стоимостью <b>менее устанавливаемой предприятием границы разделения на ОС</b> и малоценные необоротные материальные активы (МНМА) относятся к МНМА и амортизируют по специальным правилам

1	2	3	4
3	Учет	Объекты ОФ 1 группы учитываются <b>пообъектно</b> ; ОФ 2-4 группы учитываются <b>в целом по группе, за исключением 2002 г., в котором велся пообъектный учет ОФ всех групп</b>	Все ОС <b>пообъектно</b>
4	Бесплатно полученные ОФ (ОС)	Не амортизируются и включаются по обычной цене в ВД	Амортизируются с одновременным включением амортизации в расходы и доходы периода
5	Обмен (бартер)	<p>Полученные по бартеру ОФ приходуется по стоимости приобретения, но не выше обычной цены</p> <p>По <b>ОФ 1 группы</b> превышение стоимости полученных по бартеру товаров, работ, услуг над балансовой стоимостью переданного</p>	<p><b>Оприходование:</b> При обмене <b>подобными</b> объектами ОС приходуется по остаточной стоимости переданного объекта, а если его остаточная стоимость превышает справедливую стоимость, то по справедливой стоимости со списанием разницы в расходы отчетного периода;</p> <p><b>Отгрузка:</b> При обмене <b>не подобными</b> объектами ОС приходуется по справедливой стоимости переданного объекта, увеличенной (уменьшенной) на сумму денежных средств, переданную (полученную) при обмене</p>

Продолжение табл. А.1

1	2	3	4
5		<p>объекта включается в валовые доходы (ВД), в обратной ситуации разница списывается в валовые расходы (ВР);  <b>По ОФ 2-4 группы</b> на сумму полученных по бартеру товаров, работ, услуг уменьшается балансовая стоимость соответствующей группы</p>	<p>При обмене <b>подобными объектами</b> доходы не признаются;                      При обмене <b>неподобными объектами</b> доход признается по справедливой стоимости переданных ОС</p>
6	<p>Проценты за кредит, израсходованный на приобретение ОФ (ОС)</p>	<p>Включаются в ВР</p>	<p>Включаются в первоначальную стоимость ОС</p>
7	<p>Дата начала исчисления амортизации</p>	<p><b>Амортизация:</b>                      ОФ 1 группы начинают амортизироваться со следующего <b>квартала</b> после даты ввода в эксплуатацию;                      ОФ 2-4 группы начинают амортизироваться со следующего <b>квартала</b> после оприходования (независимо от факта ввода в эксплуатацию)</p>	<p>На все ОС амортизация начинает начисляться со следующего <b>месяца</b> после даты ввода в эксплуатацию</p>

1	2	3	4
	Дата окончания исчисления амортизации	<p><b>На ОФ 1 группы</b> амортизация прекращает начисляться со следующего квартала после выбытия;</p> <p><b>На ОФ 2 – 4 группы</b> в зависимости от причин вывода из эксплуатации:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– при продаже ОФ на сумму выручки уменьшается балансовая стоимость группы со следующего <b>квартала</b> после выбытия, и амортизация прекращает начисляться на эту сумму;</li> <li>– при ликвидации ОФ амортизация продолжает начисляться</li> </ul>	При выбытии любых ОС амортизация прекращает начисляться со следующего <b>месяца</b> после выбытия
	Методы амортизации	Амортизация исчисляется <b>поквартально</b> в определенных процентах от балансовой стоимости соответствующей группы ОФ и не зависит от срока эксплуатации и расходов на ликвидацию ОФ	Амортизация начисляется <b>помесячно</b> по специальным методам амортизации и зависит от срока эксплуатации ОС и затрат по ликвидации ОС

Продолжение табл. А.1

1	2	3	4
8	Ремонты, модернизации	Любые ремонты и модернизации включаются в ВР в размере 10% от балансовой стоимости всех групп ОФ на начало года, а в сумме превышения увеличивают балансовую стоимость 2 – 4 групп ОФ или отдельного объекта ОФ 1 группы	Ремонты включаются в расходы отчетного периода. Модернизации и другие улучшения, <b>увеличивающие первоначальную экономическую выгоду от использования ОС</b> , включаются в стоимость ОС
9	Переоценки	<b>Не влияют</b> на балансовую стоимость ОФ	На сумму дооценки увеличивается, на сумму уценки уменьшается балансовая стоимость ОС
10	Уменьшение полезности	<b>Не влияет</b> на балансовую стоимость ОФ	На сумму увеличения полезности увеличивается, на сумму уменьшения полезности уменьшается балансовая стоимость ОС
11	Ликвидация	ОФ 1 группы при ликвидации списываются в ВР в сумме балансовой стоимости ОФ на момент ликвидации; По ОФ 2 – 4 группы амортизация при ликвидации продолжает начисляться	При ликвидации любых ОС балансовая стоимость ОС списывается в затраты отчетного периода

1	2	3	4
12	Ремонтные расходы по оперативной аренде (лизингу) у арендатора	В пределах 10% от балансовой стоимости всех групп ОФ на начало года списываются в ВР, в оставшейся сумме включаются в балансовую стоимость соответствующей группы ОФ	Расходы, приводящие к <b>увеличению будущих экономических выгод</b> от первоначального использования ОС, отражаются как капитальные инвестиции и амортизируются у арендатора, остальные расходы списываются на расходы периода

## ПРИЛОЖЕНИЕ Б

Таблица Б.1

**Административные правонарушения, протоколы по которым имеют право составлять органы ГНС**

Номер статьи КоАП	Субъект правонарушения	Состав правонарушения	Санкция	Санкция в случае повторного совершения	Орган, который принимает решение
1	2	3	4	5	6
163 <sup>1</sup>	Должностные лица предприятий, учреждений, организаций	Отсутствие налогового учета, нарушение установленного законом порядка ведения налогового учета, в том числе неподача или несвоевременное представление аудиторских заключений, представление которых предусмотрено законами Украины	5 – 10 НМ	10 – 15 НМ	Суды общей юрисдикции
163 <sup>2</sup>	Должностные лица предприятий, учреждений, организаций	Неподача или несвоевременная подача платежных поручений на перечисление подлежащих уплате налогов и сборов (обязательных платежей)	5 – 10 НМ	10 – 15 НМ	Суды общей юрисдикции

1	2	3	4	5	6
163 <sup>3</sup>	Должностные лица предприятий, учреждений, организаций	Невыполнение законных требований должностных лиц органов государственной налоговой службы, перечисленных в пунктах 5 – 8 части первой статьи 11 Закона Украины «О государственной налоговой службе в Украине»	5 – 10 НМ	10 – 15 НМ	Суды общей юрисдикции
163 <sup>4</sup>	Должностные лица предприятий, учреждений, организаций; граждане – субъекты предпринимательской деятельности	Неудержание или неперечисление в бюджет сумм налога с доходов физических лиц при выплате физическому лицу доходов, перечисление налога с доходов физических лиц за счет средств предприятий, учреждений и организаций	2 – 3 НМ	3 – 5 НМ	Суды общей юрисдикции

Продолжение табл. Б.1

1	2	3	4	5	6
		(кроме случаев, когда такое перечисление разрешено законодательством), несвоевременное сообщение или несвоевременное сообщение государственным налоговым инспекциям по установленной форме сведений о доходах граждан			
164 <sup>1</sup>	Граждане	Неподача или несвоевременное представление гражданами деклараций о доходах или включение в декларации искаженных данных, неведение учета или ненадлежащее ведение учета доходов и расходов, для которых законами Украины установлена обязательная форма учета	3 – 8 НМ	5 – 8 НМ	Органы государственной налоговой службы

1	2	3	4	5	6
166 <sup>б</sup>	Председатель ликвидационной комиссии, ликвидаторы, другие ответственные лица, привлеченные к ликвидации юридического лица	Неподача, несвоевременная подача, подача по неустановленной форме или подача недостоверной финансовой отчетности, ликвидационного баланса, связанных с ликвидацией юридического лица	30 – 60 НМ	50 – 100 НМ	Органы государственной налоговой службы и органы контрольно-ревизионной службы
166 <sup>б</sup>	Ответственные за эти операции лица	Ведение с нарушением установленного порядка бухгалтерского учета хозяйственных операций, связанных с ликвидацией юридического лица, включая оценку имущества и обязательств юридического лица и составление ликвидационного баланса	30 – 60 НМ	50 – 100 НМ	Органы государственной налоговой службы и органы контрольно-ревизионной службы

Продолжение табл. Б.1

1	2	3	4	5	6
166 <sup>6</sup>	Председатель ликвидационной комиссии, ликвидаторы, другие ответственные лица, привлеченные к ликвидации юридического лица	Уклонение от организации ведения бухгалтерского учета хозяйственных операций, связанных с ликвидацией юридического лица, включая оценку имущества и обязательств юридического лица и составление ликвидационного баланса	40 – 100 НМ	50 – 100 НМ	Органы государственной налоговой службы и органы контрольно-ревизионной службы
155 <sup>1</sup>	Лица, которые осуществляют расчетные операции	Нарушение установленного законом порядка проведения расчетов в сфере торговли, общественного питания и услуг	2 – 5 НМ	5 – 10 НМ	Суды общей юрисдикции
	Должностные лица		5 – 10 НМ	10 – 20 НМ	Суды общей юрисдикции
155 <sup>1</sup>	Лица, которые осуществляют расчетные операции	Нарушение установленного законом порядка проведения расчетов при осуществлении операций по купле-продаже иностранной валюты	3 – 6 НМ	6 – 15 НМ	Суды общей юрисдикции

1	2	3	4	5	6
	Должностные лица уполномоченных банков или субъектов предпринимательской деятельности, которые осуществляют деятельность на основании агентских соглашений с уполномоченными банками		5 – 10 НМ	10 – 20 НМ	Суды общей юрисдикции
164	Виновные физические лица	Осуществление деятельности без государственной регистрации в качестве субъекта предпринимательской деятельности, которая содержит признаки предпринимательской,	3 – 5 НМ с конфискацией изготовленной продукции, орудий производства и сырья или без таковой	5 – 8 НМ с конфискацией изготовленной продукции, орудий производства и сырья или без таковой	Суды общей юрисдикции

Продолжение табл. Б.1

1	2	3	4	5	6
		или осуществление без получения лицензии видов хозяйственной деятельности, которые подлежат лицензированию в соответствии с законом			
164 <sup>5</sup>	Должностные лица предприятий-производителей, импортеров и продавцов алкогольных напитков и табачных изделий	Хранение или транспортировка алкогольных напитков или табачных изделий, на которых нет надлежащим образом размещенных марок акцизного сбора, или с поддельными или фальсифицированными марками акцизного сбора	20 – 100 НМ с конфискацией таких алкогольных напитков и табачных изделий	100 – 300 НМ с конфискацией таких алкогольных напитков и табачных изделий	Суды общей юрисдикции
		Те же действия, если стоимость алкогольных напитков и табачных изделий равна или превышает 100 НМ	100 – 300 НМ с конфискацией таких алкогольных напитков и табачных изделий	100 – 300 НМ с конфискацией таких алкогольных напитков и табачных изделий	Суды общей юрисдикции

1	2	3	4	5	6
164 <sup>5</sup>	Виновные физические лица	Незаконное хранение марок акцизного сбора	3 – 8 НМ с конфискацией марок акцизного сбора	3 – 8 НМ с конфискацией марок акцизного сбора	Суды общей юрисдикции
177 <sup>2</sup>	Виновные физические лица	Изготовление, приобретение или хранение с целью реализации фальсифицированных алкогольных напитков или табачных изделий, а также изготовление, приобретение или хранение с целью реализации или использования по назначению оборудования для производства фальсифицированных алкогольных напитков или табачных изделий	10 – 50 НМ с конфискацией фальсифицированных алкогольных напитков, табачных изделий и оборудования для их изготовления	10 – 50 НМ с конфискацией фальсифицированных алкогольных напитков, табачных изделий и оборудования для их изготовления	Суды общей юрисдикции

Окончание табл. Б.1

1	2	3	4	5	6
177 <sup>2</sup>	Виновные физические лица	Реализация фальсифицированных алкогольных напитков и табачных изделий, а также оборудования для их изготовления	20 – 100 НМ с конфискацией фальсифицированных алкогольных напитков, табачных изделий и оборудования для их изготовления	20 – 100 НМ с конфискацией фальсифицированных алкогольных напитков, табачных изделий и оборудования для их изготовления	Суды общей юрисдикции

*Учебное издание*

**ИВАНОВ Юрий Борисович  
КАРПОВА Влада Викторовна  
КАРПОВ Леонид Николаевич**

# **НАЛОГОВЫЙ МЕНЕДЖМЕНТ**

**Учебное пособие**

Підписано до друку 27.02.2006 р. Формат 60 x 84/16. Папір офсетний.  
Гарнітура Warnock Pro. Друк різнографічний.  
Ум.-друк. арк. 30,5. Обл.-вид. арк. 39,7. Наклад 500 прим. Зам. № 98.

Видавничий Дім «ІНЖЕК». Свідоцтво про внесення до Державного реєстру  
України суб'єктів видавничої діяльності ДК № 2265 від 18.08.2005.  
61001 Харків, пр. Гагаріна, 20. Тел. (057) 703-40-21, 703-40-01.

Надруковано у ВД «ІНЖЕК»,  
м. Харків, пр. Гагаріна, 20.