

**Одесский государственный
экономический университет**

**Чернявский А.П.
Величко Г.А.
Мазуренко М.П.**

НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА УКРАИНЫ

Учебное пособие

Министерство образования и науки Украины
Одесский государственный экономический университет

Чернявский А.П.,
Величко Г.А.,
Мазуренко М.П.

Налоговая система Украины

Учебное пособие

Рекомендовано Министерством просвещения и науки Украины
в качестве учебного пособия для студентов высших учебных заведений
(№ 14/18.2-320 от 11.02.2002)

Одесса – 2002

133

Чернявский А.П., Величко Г.А., Мазуренко М.П. Налоговая система Украины.
– Одесса: ОГЭУ, 2002. – 280 с.

Авторы:

профессор Чернявский А.П.,
профессор Величко Г.А.,
доцент Мазуренко М.П.

Рецензенты:

Заместитель председателя ГНА в Одесской области – начальник ГНА
в г. Одессе Страшный А.А.

Канд. эк. наук, доцент кафедры финансов ОГЭУ Михайленко С.В.

Генеральный директор АФ «Аудит-Вера» канд. эк. наук
Хомутенко В.П.

Рассматриваются теоретические основы налогообложения, особенности
налоговых систем развитых стран мира. Подробно характеризуется действующая
налоговая система Украины, освещается практика работы налоговых органов.

Учебное пособие подготовлено на базе законодательных актов по со-
стоянию на 01.07.2002 г.

Книга рассчитана на преподавателей и студентов экономических, фи-
нансовых и юридических специальностей высших учебных заведений. Пред-
ставляет интерес для научных работников и практиков, а также лиц, занимаю-
щихся хозяйственной деятельностью.

ISBN – 5 – 7763 – 0771 – 6

133

Одесский державний
економічний університет
УЧБОВНИЙ ФОНД

Содержание

Раздел I. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ	
НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ УКРАИНЫ	7
Тема 1. НАЛОГИ В ЭКОНОМИЧЕСКОЙ СИСТЕМЕ	
ОБЩЕСТВА	7
1.1. Сущность налогов и принципы налогообложения	7
1.2. Элементы и функции налогов	8
1.3. Классификация налогов	10
1.4. Характеристика прямых и косвенных налогов	11
Тема 2. НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА УКРАИНЫ	12
2.1. Налоговая система Украины: формирование и	
развитие	12
2.2. Права, обязанности и ответственность плательщиков	
налогов	15
2.3. Виды налогов и сборов (обязательных платежей)	16
2.4. Действующая налоговая система Украины	19
2.5. Налоговые системы зарубежных стран	24
Тема 3. НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА В УКРАИНЕ	40
3.1. Задачи органов государственной налоговой службы	40
3.2. Функции органов государственной налоговой службы	43
3.3. Права, обязанности и ответственность органов	
налоговой службы	44
3.4. Порядок учета плательщиков налога	46
3.5. Налоговая милиция	47
Раздел II. КОСВЕННЫЕ НАЛОГИ	49
Тема 1. НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ	49
1.1. История возникновения и применения налога на	
добавленную стоимость	49
1.2. Основные термины Закона Украины	
“О налоге на добавленную стоимость”	51
1.3. Плательщики налога на добавленную стоимость	53
1.4. Объект налогообложения и операции, не являющиеся	
объектом налогообложения	53
1.5. База налогообложения	54
1.6. Ставки налога на добавленную стоимость и операции,	
освобожденные от налогообложения	55
1.7. Порядок исчисления и уплаты налога	56
1.8. Возмещение налога на добавленную стоимость	58
1.9. Особенности налогообложения операций по вывозу	
товаров, работ, услуг за пределы таможенной	
территории Украины	64
1.10. Регистрация лиц как плательщиков НДС	65

Тема 2. АКЦИЗНЫЙ СБОР.....	69
2.1. Сущность акцизного сбора.....	69
2.2. Плательщики акцизного сбора.....	72
2.3. Объект и база налогообложения.....	76
2.4. Ставки налога. Налоговый учет.....	78
2.5. Расчет акцизного сбора и сроки его представления.....	81
2.6. Сроки уплаты акцизного сбора.....	87
Тема 3. ГОСУДАРСТВЕННАЯ ПОШЛИНА.....	89
Раздел III. ПРЯМЫЕ НАЛОГИ.....	95
Тема 1. НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ.....	95
1.1. Налог на прибыль: проблемы, перспективы.....	95
1.2. Налогоплательщики, объект налогообложения, ставки.....	97
1.3. Формирование валовых доходов и расходов предприятия.....	98
1.4. Налогообложение операций особого вида (бартер, страховая деятельность, расчёты в инвалюте, торговля ценными бумагами, дивиденды).....	100
1.5. Обложение налогом неприбыльных учреждений и организаций.....	111
1.6. Амортизация.....	115
1.7. Правила ведения налогового учёта, сроки уплаты налога на прибыль, налогообложение нерезидентов.....	116
Тема 2. ПОДОХОДНЫЙ НАЛОГ С ГРАЖДАН.....	131
2.1. Плательщики подоходного налога, объект налогообложения.....	131
2.2. Суммы выплат, которые не включаются в совокупный налогооблагаемый доход.....	132
2.3. Суммы, на которые уменьшается совокупный налогооблагаемый доход, ставки налога.....	133
2.4. Налогообложение доходов, получаемых гражданами по месту основной работы.....	140
2.5. Налогообложение доходов, получаемых от занятия предпринимательской деятельностью.....	146
2.6. Налогообложение доходов иностранных граждан и лиц без гражданства.....	150
2.7. Меры ответственности граждан, предприятий и субъектов предпринимательской деятельности.....	152
Тема 3. НАЛОГ НА ЗЕМЛЮ.....	160
3.1. Плательщики и объект налогообложения.....	160
3.2. Ставки налога.....	161
3.3. Льготы по уплате налога.....	165
3.4. Бухгалтерский и налоговый учет.....	166
Тема 4. НАЛОГ С ВЛАДЕЛЬЦЕВ ТРАНСПОРТНЫХ СРЕДСТВ И ДРУГИХ САМОХОДНЫХ МАШИН И МЕХАНИЗМОВ.....	169

4.1. Налогоплательщики и их ответственность.....	169
4.2. Ставки налога.....	170
4.3. Льготы по налогу.....	171
4.4. Отражение налога с владельцев транспортных средств в бухгалтерском и налоговом учете.....	172
Раздел IV. ВЗНОСЫ (СБОРЫ) В СОЦИАЛЬНЫЕ ФОНДЫ.....	173
Тема 1. СБОР НА ОБЯЗАТЕЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ ПЕНСИОННОЕ СТРАХОВАНИЕ.....	173
1.1. Плательщики, объекты и ставки сбора.....	173
1.2. Перечень видов оплаты труда и других выплат, на которые не начисляется пенсионный фонд.....	175
1.3. Пенсионные сборы при специальных режимах налогообложения.....	176
1.4. Регистрация плательщиков, сроки уплаты сбора.....	176
Тема 2. ФОНД ОБЩЕОБЯЗАТЕЛЬНОГО ГОСУДАРСТВЕННОГО СОЦИАЛЬНОГО СТРАХОВАНИЯ В СВЯЗИ С ВРЕМЕННОЙ ПОТЕРЕЙ ТРУДОСПОСОБНОСТИ И РАСХОДАМИ, ОБУСЛОВЛЕННЫМИ РОЖДЕНИЕМ И ПОГРЕБЕНИЕМ.....	181
2.1. Права граждан на материальное обеспечение и социальные услуги, принципы общеобязательного государственного социального страхования.....	181
2.2. Плательщики взносов в Фонд, исчисление страхового стажа.....	182
2.3. Размер взносов Фонд.....	183
2.4. Предоставление пособия по временной нетрудоспособности.....	184
Звіт про нараховані внески та витрати, пов'язані з загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності.....	186
Тема 3. ОБЩЕОБЯЗАТЕЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ СОЦИАЛЬНОЕ СТРАХОВАНИЕ НА СЛУЧАЙ БЕЗРАБОТИЦЫ.....	188
3.1. Плательщики взносов на ОГСС на случай безработицы.....	188
3.2. Неплательщики взносов на ОГСС на случай безработицы.....	190
3.3. Размеры страховых взносов на ОГСС на случай безработицы.....	191
3.4. Налоговый и бухгалтерский учет.....	194
3.5. Механизм исчисления и уплаты страховых взносов.....	197
3.6. Ответственность плательщиков по уплате взносов.....	199
3.7. Виды обеспечения и социальные услуги на случай безработицы.....	200

Тема 4. ФОНД СОЦИАЛЬНОГО СТРАХОВАНИЯ ОТ НЕСЧАСТНЫХ СЛУЧАЕВ НА ПРОИЗВОДСТВЕ И ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ ЗАБОЛЕВАНИЙ В УКРАИНЕ.....	204
4.1. Плательщики страховых взносов	204
4.2. Порядок регистрации и учета плательщиков страховых взносов.....	205
4.3. Начисление и сроки уплаты страховых взносов	207
4.4. Взыскания задолженности по средствам Фонда и начисление пени	214
4.5. Учет и отчетность плательщиков страховых взносов в Фонд, и контроль их уплаты.....	215

Раздел V. СПЕЦИАЛЬНЫЕ РЕЖИМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ 241

Тема 1. УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ СУБЪЕКТОВ МАЛОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА.....	241
1.1. Нормативно-законодательная база.....	242
1.2. Плательщики единого налога – юридические лица.....	243
1.3. Упрощенная система налогообложения для физических лиц	252
1.4. Общая система налогообложения для частных предпринимателей	259
1.5. «Специальное» налогообложение (спецпатент).....	263
1.6. Фиксированный подоходный налог	266
Тема 2. ОБЪЕКТЫ ПАТЕНТОВАНИЯ И ВИДЫ ПАТЕНТОВ	269
2.1. Объекты патентования	269
2.2. Виды патентов и их стоимость	272
2.3. Плательщики и порядок уплаты	273
2.4. Плата за патент как часть налога на прибыль	275

Перечень нормативных документов	277
Декреты.....	277
Законы.....	277
Указы.....	278
Положения	278
Инструкции.....	278
Кодексы.....	278

Литература.....	279
-----------------	-----

Раздел I

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ УКРАИНЫ

Тема 1. НАЛОГИ В ЭКОНОМИЧЕСКОЙ СИСТЕМЕ ОБЩЕСТВА

- 1.1. Сущность налогов и принципы налогообложения
- 1.2. Элементы и функции налогов
- 1.3. Классификация налогов
- 1.4. Характеристика прямых и косвенных налогов

1.1. Сущность налогов и принципы налогообложения

Рыночная экономика представляет собой социально ориентированное хозяйство, дополняемое государственным регулированием, и в этом процессе огромную роль играют налоги, они являются неотъемлемой частью рыночных отношений, и одним из наиболее эффективных инструментов косвенного регулирования экономических процессов. Поэтому переход к рыночным отношениям связан с введением целостной налоговой системы. Через налоги, льготы, финансовые санкции, государство предъявляет требования к предприятиям различных форм собственности. Следовательно, налоги являются:

- исходной категорией финансов;
- экономической базой функционирования государства;
- важным финансовым рычагом регулирования рыночных отношений.

Поэтому налоги – это финансовые отношения, возникшие в процессе распределения ВВП по поводу изъятия государством части ВНД и перераспределения ее в целях финансирования государственных рас-

ходов. Эти отношения складываются между государством, хозяйственными субъектами, населением.

Под сущностью налога следует понимать изъятие государством в свою пользу определенной части ВВП в виде обязательного платежа. В Законе Украины «О системе налогообложения» дано следующее определение налога: «Под налогом, сбором, взносом в государственные целевые фонды понимается обязательный взнос в бюджет соответствующего уровня или на целевой фонд, который осуществляется плательщиками в порядке и на условиях, определенных законодательными актами Украины».

Взносы и налоги уплачивают как физические, так и юридические лица. Объектами налогообложения являются прибыль (налог на прибыль), объём реализации (НДС), ФЗП (отчисление), имущество (дарение, продажа, наследство), операции с ценными бумагами и другие объекты, установленные законом.

Налогообложение прошло длительный путь развития, начиная с английской классической политэкономии, давшей основу организации налогов, налоговой системы, которые существуют и ныне.

Основоположником теории налогообложения является А.Смит. Именно он сформулировал 4 налоговых принципа, отражающих необходимые условия взимания налогов:

- налог должен взиматься в соответствии с доходом каждого налогоплательщика;
- размер налога и сроки его уплаты должны быть заранее и точно определены;
- каждый налог взимается в то время и тем способом, который наиболее удобен налогоплательщику;
- издержки взимания налогов должны быть минимальными.

Все эти принципы должны найти отражение в законе «О системе налогообложения».

1.2. Элементы и функции налогов

Содержание каждого вида налога раскрывается в его основных элементах.

Элемент налога – это определяемые законодательными актами государства принципы построения и организации взимания налогов.

К ним относятся:

- субъект налога – юридическое или физическое лицо, на которое законом, возложена обязанность, уплачивать налог;
- объект налога – доход или имущество налогоплательщика, с которого исчисляется налог и который служит основой для обложения;

- источник налога – доход, из которого субъект уплачивает налог;
- единица обложения – единица измерения объекта налога (денежная единица земельной площади, единица товара);
- налоговая ставка – величина налога на единицу обложения.

Налоговая ставка, выраженная в процентах к доходу налогоплательщика, называется налоговой квотой.

Различают следующие налоговые ставки:

- твердые – устанавливаются в абсолютной сумме на единицу обложения, независимо от размеров доходов (земельные участки);
- пропорциональные – действуют в одинаковом проценте к объекту налога, без учета его величины (налог на прибыль, НДС);
- прогрессивные – возрастают по мере роста облагаемого дохода (походный налог с граждан);
- регрессивные – уменьшаются с увеличением дохода (зарплата свыше 1600 грн.).

Налоговые льготы – полное или частичное освобождение от налогов юридических или физических лиц, в соответствии с действующим законодательством. К ним относится не облагаемый минимум и др.

Сроки уплаты – устанавливаются законом, по каждому налогу в отдельности.

Используются 3 основные метода взимания налога:

- у источника – изъятия налога до получения дохода владельцем;
- по декларации – взимание налога после получения дохода;
- по кадастру – взимание налога по реестру с указанием средней доходности объекта.

Экономическое содержание налогов раскрывается через их функции: экономическую и фискальную.

Фискальная – является основной функцией, вытекающей из самой природы налогов. Она характерна для всех государств. С ее помощью образуют государственные денежные фонды и создаются материальные условия для существования и функционирования государства.

Экономическая – означает, что налоги, как активный инструмент перераспределения процессов, оказывает существенное влияние на производство, стимулируя или сдерживая его темпы, расширяя или уменьшая платежеспособный спрос населения. Эта функция неотделима от фискальной и находится с ней в тесной взаимосвязи: фискальная функция, возникающая одновременно с налогами обуславливает действие и развитие экономической функции. С другой стороны, экономический рост повышает доходы населения и производства и расширяет базу фискальной функции.

1.3. Классификация налогов

В зависимости от разных признаков налоги делятся на следующие группы:

- от объекта обложения – прямые и косвенные;
- от органа осуществляющего взимание и распоряжение налогом – государственные и местные;
- от порядка использования – общие и специальные.

Прямые налоги – устанавливаются на доход и имущество физических и юридических лиц, которые производят уплату налогов, к ним относятся подоходный налог, налог на прибыль и др. налоги на имущество.

Косвенные – это налоги на товары и услуги, оплаченные в цене товара или включенные в тариф. В данном случае связь между плательщиками и государством опосредствована через объект обложения. К ним относится НДС, АС, таможенная пошлина.

Согласно Закону «О системе налогообложения» в Украине взимаются общегосударственные и местные налоги.

Общегосударственные налоги имеют фискальное значение: налог на прибыль, подоходный налог, НДС, налог на доходы банков, налог от страховой деятельности, налог по операциям с ценными бумагами, таможенная пошлина.

Местные налоги: курортный сбор, рыночный сбор, налог на рекламу, коммунальный налог и др.

В зависимости от характера ставок различают регрессивные, пропорциональные и прогрессивные налоги.

При регрессивных налогах процент изъятия дохода уменьшается при возрастании дохода (косвенные налоги, налог на собственность).

Пропорционально, независимо от размера дохода действуют одинаковые ставки.

Прогрессивный процент изъятия возрастает с увеличением дохода (налог на прибыль).

Налоги в зависимости от их использования делятся на общие и специальные.

Общие налоги предназначены для финансирования текущих и капитальных расходов государственных и местных бюджетов, без закрепления за каким либо определенным видом доходов.

Специальные налоги имеют целевое назначение (фонды социального страхования, пенсионный фонд и др.)

1.4. Характеристика прямых и косвенных налогов

Каждый вид налога имеет свои специфические черты, функциональное назначение и занимает свое место в налоговой системе. Все налоги делятся на прямые и косвенные (косвенные).

Прямые налоги уплачивает и несет одно лицо.

Косвенные уплачивает одно лицо, а несет другое.

Налоги участвуют в образовании цены товара (услуг). Так прямые налоги включаются в цену на стадии производства, косвенные – на стадии реализации.

Важнейшими видами прямых налогов на Украине являются: налог на прибыль, подоходный налог с граждан, которые в свою очередь подразделяются на реальные и личные.

В настоящее время прямые налоги составляют основу налоговых систем государств с развитой рыночной экономикой.

Преимущества прямых налогов в следующем:

- они дают возможность установить прямую зависимость между доходами плательщика и платежами в бюджет;
- являются важным финансовым рычагом регулирования экономических процессов (инвестиций, накопления капитала и др.);
- способствуют распределению налогового бремени;

Недостатками являются:

- прямая форма налогообложения требует сложного механизма взимания налогов, т.к. связана с методикой ведения бухгалтерского учета и отчетности;
- контроль поступления прямых налогов требует существенного расширения аппарата;
- требуется определенное развитие рыночных отношений, т.к. в условиях реального рынка формируется реальная цена.

Косвенными налогами выступают акциз, налог на добавленную стоимость. При взимании косвенных налогов принимают участие три субъекта: субъект налога, носитель налога и налоговый орган.

Косвенные налоги также имеют свои преимущества и недостатки.

Преимущества:

- простота уплаты и регулярность поступления средств в бюджет;
- косвенный налог завуалирован в цене товара;
- определен размером потребления, удобством уплаты во времени.

Недостатки:

- ограничивают размер прибыли, т.к. в условиях конкуренции не всегда возможно повышать цены;
- эти налоги взимаются с покупателя, независимо от его дохода.

Тема 2. НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА УКРАИНЫ

- 2.1. Налоговая система Украины: формирование и развитие.
- 2.2. Права, обязанности и ответственность плательщиков налогов.
- 2.3. Виды налогов и сборов.
- 2.4. Действующая налоговая система Украины.
- 2.5. Налоговые системы зарубежных стран.

2.1. Налоговая система Украины: формирование и развитие

Налоговая система, с одной стороны, представляет собой совокупность налогов, сборов, платежей и выступает как действующий механизм определенных, законодательно закрепленных рычагов по аккумуляции доходов государства.

С другой стороны, налоговая система включает в себя и довольно широкий спектр процессуальных отношений по установлению, изменению, отмене налогов, сборов, платежей, обеспечению их уплаты, организации контроля и ответственности за нарушение налогового законодательства.

Таким образом, налоговая система представляет собой совокупность налогов, сборов и платежей, законодательно закрепленных в данном государстве; принципов, форм и методов их установления, изменения или отмены; действий, обеспечивающих их уплату, контроль и ответственность за нарушение налогового законодательства.

Государственное возрождение Украины и переход ее экономики на рыночные отношения вызвали необходимость коренного переустройства взаимоотношений предприятий и организаций с бюджетом и создания новой самостоятельной независимой системы налогообложения: адекватной сложившейся экономической ситуации в стране в переходный период.

Действовавшая ранее (до 1992 г.) в Украине система платежей предприятий и организаций в бюджет была разработана в условиях тоталитарного режима, жесткой административно-командной системы и соответствовала централизованной экономике. Экономическое и социальное значение налогов в хозяйственной жизни общества явно недооценивалась.

Налоги в бывшем СССР не пользовались популярностью, поэтому их функции в отношении предприятий, начиная с налоговой ре-

формы 1930 -1931 гг., были переложены на многочисленные виды платежей, отчислений и взносов, казавшихся более «социалистическими» по своему содержанию, чем налоги, используемые при капитализме.

По этим причинам система взаимоотношений предприятий и организаций с бюджетом периода тоталитарного режима, которая была единой для всех республик, входящих в состав СССР, имела существенные недостатки: излишняя усложненность, запутанность, многоканальность платежей, наличие большого количества льгот для разных категорий плательщиков, не стимулирующих рост эффективности производства и ускорение научно-технического прогресса. Многие налоги и платежи в бюджет не носили целевого характера и были направлены на перераспределение средств от сильного к слабому, от хорошо работающего к работающему плохо.

К тому же действующее налоговое законодательство порождало противоречия между республиками, краями и областями, городами и районами, постоянно возникающую и усугубляющуюся борьбу хозяйствующих субъектов за большую долю того или иного налога, оставляемого на местах. Более того, оно было фактически закрытым по отношению к мировому хозяйству, не стимулировало привлечение в народное хозяйство Украины капиталов иностранных инвесторов.

После распада СССР каждое из независимых государств, в том числе и Украина, в первоочередном порядке приступили к созданию своей собственной налоговой системы.

Становление и развитие рыночных отношений потребовало перехода предприятий и организаций на налоговые принципы взаимоотношений с бюджетом. Назрела необходимость перехода к упорядоченной налоговой системе, без которой рынок и стоимостные рычаги не могут нормально функционировать.

Сегодня приходится признать, что государство без налогов – это утопия. Налоги – основная форма доходов государства в современном цивилизованном обществе. Как свидетельствует мировой опыт, налоговое регулирование в сочетании с кредитно-денежным регулированием является наиболее эффективной формой управления рыночной экономикой.

Формирование собственной независимой налоговой системы Украины начиналось на рубеже 1991-1992 гг. Так, 5 декабря 1990 г. был принят Закон Украинской ССР «О бюджетной системе Украинской ССР», а 25 июня 1991 г. – Закон Украинской ССР «О системе налогообложения». Таким образом, было положено начало созданию в Украине своей автономной системы налогообложения.

В указанных и последующих законодательных актах по налогообложению подчеркивалось, что налоговая политика является исключительным правом Украины и проводится в республике самостоятельно.

В связи с провозглашением независимости Украины и переходом экономики на рыночные отношения с 1 января 1992 г. был введен

Тема 2. НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА УКРАИНЫ

- 2.1. Налоговая система Украины: формирование и развитие.
- 2.2. Права, обязанности и ответственность плательщиков налогов.
- 2.3. Виды налогов и сборов.
- 2.4. Действующая налоговая система Украины.
- 2.5. Налоговые системы зарубежных стран.

2.1. Налоговая система Украины: формирование и развитие

Налоговая система, с одной стороны, представляет собой совокупность налогов, сборов, платежей и выступает как действующий механизм определенных, законодательно закрепленных рычагов по аккумуляции доходов государства.

С другой стороны, налоговая система включает в себя и довольно широкий спектр процессуальных отношений по установлению, изменению, отмене налогов, сборов, платежей, обеспечению их уплаты, организации контроля и ответственности за нарушение налогового законодательства.

Таким образом, налоговая система представляет собой совокупность налогов, сборов и платежей, законодательно закрепленных в данном государстве; принципов, форм и методов их установления, изменения или отмены; действий, обеспечивающих их уплату, контроль и ответственность за нарушение налогового законодательства.

Государственное возрождение Украины и переход ее экономики на рыночные отношения вызвали необходимость коренного переустройства взаимоотношений предприятий и организаций с бюджетом и создания новой самостоятельной независимой системы налогообложения: адекватной сложившейся экономической ситуации в стране в переходный период.

Действовавшая ранее (до 1992 г.) в Украине система платежей предприятий и организаций в бюджет была разработана в условиях тоталитарного режима, жесткой административно-командной системы и соответствовала централизованной экономике. Экономическое и социальное значение налогов в хозяйственной жизни общества явно недооценивалась.

Налоги в бывшем СССР не пользовались популярностью, поэтому их функции в отношении предприятий, начиная с налоговой ре-

формы 1930 - 1931 гг., были переложены на многочисленные виды платежей, отчислений и взносов, казавшихся более «социалистическими» по своему содержанию, чем налоги, используемые при капитализме.

По этим причинам система взаимоотношений предприятий и организаций с бюджетом периода тоталитарного режима, которая была единой для всех республик, входящих в состав СССР, имела существенные недостатки: излишняя усложненность, запутанность, многоканальность платежей, наличие большого количества льгот для разных категорий плательщиков, не стимулирующих рост эффективности производства и ускорение научно-технического прогресса. Многие налоги и платежи в бюджет не носили целевого характера и были направлены на перераспределение средств от сильного к слабому, от хорошо работающего к работающему плохо.

К тому же действующее налоговое законодательство порождало противоречия между республиками, краями и областями, городами и районами, постоянно возникающую и усугубляющуюся борьбу хозяйствующих субъектов за большую долю того или иного налога, оставляемого на местах. Более того, оно было фактически закрытым по отношению к мировому хозяйству, не стимулировало привлечение в народное хозяйство Украины капиталов иностранных инвесторов.

После распада СССР каждое из независимых государств, в том числе и Украина, в первоочередном порядке приступили к созданию своей собственной налоговой системы.

Становление и развитие рыночных отношений потребовало перехода предприятий и организаций на налоговые принципы взаимоотношений с бюджетом. Назрела необходимость перехода к упорядоченной налоговой системе, без которой рынок и стоимостные рычаги не могут нормально функционировать.

Сегодня приходится признать, что государство без налогов – это утопия. Налоги – основная форма доходов государства в современном цивилизованном обществе. Как свидетельствует мировой опыт, налоговое регулирование в сочетании с кредитно-денежным регулированием является наиболее эффективной формой управления рыночной экономикой.

Формирование собственной независимой налоговой системы Украины начиналось на рубеже 1991-1992 гг. Так, 5 декабря 1990 г. был принят Закон Украинской ССР «О бюджетной системе Украинской ССР», а 25 июня 1991 г. – Закон Украинской ССР «О системе налогообложения». Таким образом, было положено начало созданию в Украине своей автономной системы налогообложения.

В указанных и последующих законодательных актах по налогообложению подчеркивалось, что налоговая политика является исключительным правом Украины и проводится в республике самостоятельно.

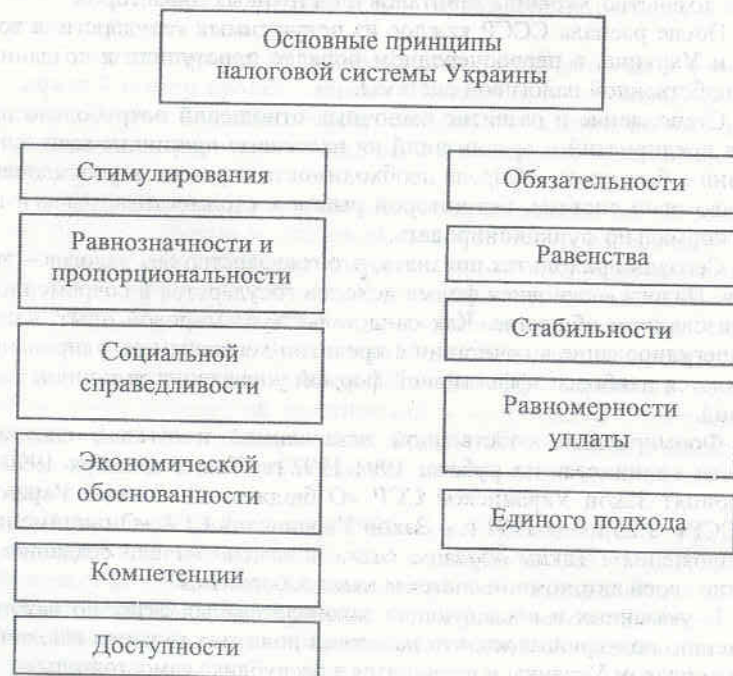
В связи с провозглашением независимости Украины и переходом экономики на рыночные отношения с 1 января 1992 г. был введен

в действие целый пакет новых законодательных актов по налогообложению, в частности «О налоге на добавленную стоимость», «Об акцизном сборе», «О налогообложении доходов предприятий и организаций» и ряд других.

В период 1992-1998 гг., с учетом складывающейся экономической ситуации, были произведены значительные корректировки и изменения в налоговой системе.

Наиболее значительные из них связаны с принятием Законов Украины: «О внесении изменений и дополнений в Закон Украины «О системе налогообложения» от 2 февраля 1994 г., и «О внесении изменений в Закон Украины «О системе налогообложения» от 18 февраля 1997 года. Последний закон сегодня является основополагающим и определяет принципы построения системы налогообложения, поступления налогов и сборов (обязательных платежей) в бюджеты и государственные целевые фонды, а также права, обязанности и ответственность плательщиков.

Обязательным условием эффективности налоговой системы является соблюдение основных принципов ее организации, которые представлены на рисунке.



2.2. Права, обязанности и ответственность плательщиков налогов

Объектами налогообложения являются доходы (прибыль), добавленная стоимость продукции (работ, услуг), стоимость продукции (работ, услуг), в том числе таможенная или ее натуральные показатели, специальное использование природных ресурсов, имущество юридических и физических лиц и другие объекты, определенные законами Украины о налогообложении.

1. Плательщики налогов и сборов (обязательных платежей) обязаны:

- 1) вести бухгалтерский учет, составлять отчетность о финансово-хозяйственной деятельности и обеспечить ее сохранность в сроки, установленные законами;
- 2) подавать в государственные налоговые органы и другие государственные органы, в соответствии с законами декларации, бухгалтерскую отчетность и другие документы, и данные, связанные с исчислением и уплатой налогов и сборов (обязательных платежей);
- 3) уплачивать надлежащие суммы налогов и сборов (обязательных платежей) в установленные законами сроки;
- 4) допускать должностных лиц государственных налоговых органов к обследованию помещений, которые используются для получения доходов или связаны с удержанием объектов налогообложения, а также для проверок по вопросам исчисления и уплаты налогов и сборов (обязательных платежей).

2. Руководители и соответствующие должностные лица юридических лиц, и физические лица во время проверок, которые проводятся государственными налоговыми органами, обязаны давать объяснения по вопросам обложения в случаях, предусмотренных законами, выполнять требования государственных налоговых органов по устранению выявленных нарушений законов о налогообложении и подписать акт о проведении проверки.

3. Обязанности юридического лица по уплате налогов и сборов (обязательных платежей) приостанавливаются при уплате налогов и сборов (обязательных платежей) либо в случаях их отмены или списания налоговой задолженности в соответствии с Законом Украины «О восстановлении платежеспособности должника или признании его банкротом». В случае ликвидации юридического лица задолженность по налогам и сборам (обязательным платежам) уплачивается в порядке, установленном законами Украины. В случае заключения мирного со-

глашения в процедуре делопроизводства о банкротстве задолженность по налогам и сборам (обязательным платежам) уплачивается в размерах, определенных мировым соглашением, заключенным согласно порядку, установленного законами Украины.

4. Обязанность физического лица уплачивать налоги и сборы (обязательные платежи) прекращается с уплатой налога и сбора (обязательного платежа) либо его отменой, а также в случае смерти плательщика.

Плательщики налогов и сборов (обязательных платежей) имеют право:

- 1) подавать государственным налоговым органам документы, которые подтверждают право на льготы по налогообложению в порядке, установленном законами Украины;
- 2) получать и знакомится с актами проверок, проведенных государственными налоговыми органами;
- 3) обжаловать в установленном законом порядке решения государственных налоговых органов и действия их должностных лиц;

Ответственность за правильность исчисления, своевременность уплаты налогов и сборов (обязательных платежей) и исполнения законов о налогообложении несут плательщики налогов и сборов (обязательных платежей) согласно законам Украины.

Финансовые санкции по результатам документальных проверок и ревизий, которые осуществляются органами государственной налоговой службы Украины и другими уполномоченными государственными органами, применяются в размерах, предусмотренных законодательными актами, действовавшими на день завершения таких проверок либо ревизий (дополнено в соответствии с Законом Украины № 199/98-ВР от 05.03.98 г.).

2.3. Виды налогов и сборов (обязательных платежей)

В Украине удерживаются: общегосударственные налоги и сборы (обязательные платежи), местные налоги и сборы (обязательные платежи).

К общегосударственным налогам и сборам (обязательным платежам) относятся:

- 1) налог на добавленную стоимость;
- 2) акцизный сбор;
- 3) налог на прибыль предприятий;

- 4) налог на доходы физических лиц;
- 5) пошлина;
- 6) государственная пошлина;
- 7) налог на недвижимое имущество (недвижимость);
- 8) плата (налог) за землю;
- 9) рентные платежи;
- 10) налог с владельцев транспортных средств и других самоходных машин и механизмов;
- 11) налог на промысел;
- 12) сбор за геологоразведочные работы, выполненные за счет средств государственного бюджета;
- 13) сбор за специальное использование природных ресурсов;
- 14) сбор за загрязнение окружающей природной среды;
- 15) сбор на обязательное государственное пенсионное страхование;
- 16) сбор на обязательное социальное страхование;
- 17) плата за торговый патент на некоторые виды предпринимательской деятельности;
- 18) фиксированный сельскохозяйственный налог (дополнено в соответствии с Законом Украины № 320-XIV от 17.12.98 г.);
- 19) сбор на развитие виноградарства, садоводства и хмелеводства (дополнено в соответствии с Законом Украины № 588-XIV от 09.04.99 г.);
- 20) гербовый сбор (действует с 01.01.2000 г.), (дополнено в соответствии с Законом Украины № 643-XIV от 13.05.99 г.);
- 21) единый сбор, который взимается в пунктах пропуска через государственную границу Украины (дополнено в соответствии с Законом Украины № 1213-XIV от 04.11.99 г.);
- 22) сбор за использование радиочастотного ресурса Украины (дополнено в соответствии с Законом Украины № 1770-III от 01.06.2000 г.).

Общегосударственные налоги и сборы (обязательные платежи) устанавливаются Верховной Радой Украины и взимаются на всей территории Украины.

Порядок зачисления общегосударственных налогов и сборов (обязательных платежей) в Государственный бюджет Украины, бюджет Автономной Республики Крым, местные бюджеты и государственные целевые фонды определяется согласно законам Украины.

К местным налогам относятся:

- 1) налог на рекламу;
- 2) коммунальный налог.



К местным сборам (обязательным платежам) относятся:

- 1) гостиничный сбор;
- 2) сбор за парковку автотранспорта;
- 3) рыночный сбор;
- 4) сбор за выдачу ордера на квартиру;
- 5) курортный сбор;
- 6) сбор за участие в бегах на ипподроме;
- 7) сбор за выигрыш в бегах на ипподроме;
- 8) сбор с лиц, которые берут участие в игре на тотализаторе на ипподроме;
- 9) сбор за право использования местной символики;
- 10) сбор за право проведения кино- и телесъемок;
- 11) сбор за проведение местного аукциона, конкурсной распродажи и лотерей;
- 12) сбор за проезд по территории приграничных областей автотранспорта, выезжающего за границу;
- 13) сбор за выдачу разрешения на размещение объектов торговли и сферы услуг;
- 14) сбор с владельцев собак.

Механизм взимания и порядок уплаты местных налогов и сборов (обязательных платежей) устанавливаются сельскими, поселковыми, городскими советами в соответствии с перечнем и в пределах граничных размеров ставок, установленных законами Украины, кроме сбора за проезд по территории приграничных областей автотранспорта, направляющегося за границу, который устанавливается областными советами. При этом, налоги и сборы (обязательные платежи), указанные в п.2 части первой и п.п. 2-4, 13 и 14 части второй, статьи 15 Закона Украины «О системе налогообложения», являются обязательными для установления сельскими, поселковыми и городскими советами, при наличии объектов налогообложения либо условий, с которыми связано введение этих налогов и сборов.

Суммы налогов и сборов (обязательных платежей) зачисляются в местные бюджеты, в порядке, определенном сельскими, поселковыми и городскими советами, если ничего другое не предусмотрено законами Украины.

В мире не существует ни одной налоговой системы, которая соответствовала бы всем приведенным выше требованиям. Многие из существующих налоговых систем приближаются к этому, и чем полнее выполняются эти требования, тем лучше такая налоговая система.

2.4. Действующая налоговая система Украины

Налоговая система может иметь существенное влияние на деятельность и поведение налогоплательщиков.

Следует помнить, что эффективность налоговой системы, существенным образом будет зависеть от её принятия украинскими налогоплательщиками. Если же не добиться уважения к налоговой системе, то обеспечить необходимые налоговые поступления в бюджет будет невозможно.

В течение последних лет в сфере налоговой реформы в Украине произошло много положительных сдвигов. Некоторые из принятых Верховной Радой законов, постановление Кабинета Министров и нормативных актов Государственной налоговой администрации Украины по вопросам налогообложения содействовали созданию эффективной налоговой системы Украины. Следующим шагом должно стать принятие тщательно разработанного Налогового кодекса.

В процессе разработки проектов новых законодательных актов о налогообложении, в том числе о внесении изменений и дополнений в действующее законодательство, должны учитываться принципы построения системы налогообложения. Основные принципы, которые были изложены в предыдущем параграфе, определены в принятом 18 февраля 1997 г. Верховной Радой Законе «О системе налогообложения», а также в последующих изменениях и дополнениях к нему.

С 1 января 2001 г. к этому Закону внесены изменения согласно Закону Украины от 8 июня 2000 г. № 1805-III.

Реформирование налоговой системы необходимо, но оно не должно нарушать основ налоговой системы.

Рассмотрен и принят Верховной Радой в первом чтении с учетом оговорки об обязательности внесения отдельных дополнений и изменений проект Налогового кодекса.

Проектом предусмотрено снижение ставок налогообложения в следующих размерах:

- налог на прибыль – с 30% до 20%;
- налог на добавленную стоимость – с 20% до 17%;
- максимальная ставка налога на доходы физических лиц – с 40% до 20%.

Предложено сократить и общее количество налогов с 39 до 23.

Сравнительный анализ представлен в таблице:

**Сравнительный анализ разных редакций Закона Украины
«О системе налогообложения»**

Редакции закона			Редакция проекта Налогового ко- декса, который предлагается
1991	1994	1997	
А. Общегосударственные налоги и обязательные платежи			
1. Прямые налоги			
Налог на доход	Налог на доходы предприятий и ор- ганизаций	Налог на доход предприятий	Налог на доход предприятий
Налог на доход иностранцев юри- дических лиц от деятельности в Украине			
Налог на доходы			
Подходный налог с граждан	Подходный налог с граждан	Налог на доходы физических лиц	Налог на доходы физических лиц
Налог на фонд оп- латы труда кол- хозников			
Налог с собствен- ников транспорт- ных средств	Налог с собствен- ников транспорт- ных средств и дру- гих самоходных машин и механиз- мов	Налог с собствен- ников транспорт- ных средств и дру- гих самоходных машин и механиз- мов	Налог на транс- портные средства
	Налог на имущест- во предприятий	Налог на недви- жимое имущество (недвижимость)	Налог на имущест- во
	Налог на недви- жимое имущество граждан		
Плата за землю	Плата за землю	Плата (налог) за землю	
	Налог на промысел	Налог на промысел	
2. Косвенные налоги			
Налог с оборота	Налог на добав- ленную стоимость	Налог на добав- ленную стоимость	Налог на добав- ленную стоимость
Налог на экспорт и импорт			
Налог на добав- ленную стоимость			
Акцизный сбор	Акцизный сбор	Акцизный сбор	Акцизный сбор
Таможенная пошлина	Таможенная пошлина	Таможенная пошлина	Таможенная пошлина

Редакции закона			Редакция проекта Налогового ко- декса, который предлагается
1991	1994	1997	
3. Платежи за ресурсы			
Плата за природ- ные ресурсы	Плата за специ- альное использо- вание природных ресурсов	Сбор за специаль- ное использование природных ресур- сов	Платежи за специ- альное использо- вание природных ресурсов
Лесной доход			
Государственная пошлина	Государственная пошлина	Государственная пошлина	Государственная пошлина
		Гербовый сбор	
	Плата за возме- щение расходов на геологоразведоч- ные работы	Сбор за геолого- разведочные рабо- ты, выполненные за счет средств го- сударственного бюджета	
	Отчисления и сбо- ры на строитель- во, ремонт и со- держание автомо- бильных дорог		
		Плата за торговый патент на некото- рые виды пред- принимательской деятельности	
Б. Местные налоги и сборы			
	Налог с рекламы	Налог с рекламы	Налог с рекламы
			Местные акцизные налоги
	Коммунальные налоги	Коммунальные налоги	Коммунальные налоги
	Рыночный сбор	Рыночный сбор	Рыночный сбор
	Гостиничный сбор	Гостиничный сбор	Гостиничный сбор
	Сбор за парковку автомобилей	Сбор за парковку автомобилей	Сбор за парковку автомобилей
	Курортный сбор	Курортный сбор	Курортный сбор
	Сбор за выдачу ордера на квартиру	Сбор за выдачу ордера на квартиру	-
	Сбор за участие в бегах на ипподроме	Сбор за участие в бегах на ипподроме	
	Сбор за выигрыш в бегах на ипподроме	Сбор за выигрыш в бегах на ипподроме	

Редакции закона			Редакция проекта Налогового ко- декса, который предлагается
1991	1994	1997	
	Сбор за право использования местной символики	Сбор за право использования местной символики	Плата за использование местной символики
	Сбор за право проведения кинотеле-съемок	Сбор за право проведения кинотеле-съемок	
	Сбор за право проведения местных аукционов, конкурсной распродажи и лотерей	Сбор за право проведения местных аукционов, конкурсной распродажи и лотерей	
	Сбор за проезд по территории пограничных областей автотранспорта, что следует за границу	Сбор за проезд по территории пограничных областей автотранспорта, что следует за границу	Единый сбор, взимаемый в пунктах пропуска через государственную границу Украины
	Сбор за выдачу разрешения на размещение объектов торговли	Сбор за выдачу разрешения на размещение объектов торговли и сферы услуг	Сбор за выдачу разрешения на размещение объектов торговли и сферы услуг
		Сбор с собственников собак	
			Сбор за выдачу разрешения на строительство в населенных пунктах объектов производственного и непроизводственного назначения, индивидуального жилого, дачного строительства, строительства садовых домов и гаражей
			Сбор за организацию гастрольной деятельности

Редакции закона			Редакция проекта Налогового ко- декса, который предлагается
1991	1994	1997	
В. Вклады целевых фондов			
	Взносы в Фонд для целевого проведе- ния мероприятий относительно лик- видации последст- вий Чернобыль- ской катастрофы и социальной защи- ты населения	Взносы в Фонд для целевого проведе- ния мероприятий относительно лик- видации последст- вий Чернобыль- ской катастрофы и социальной защи- ты населения	
	Взносы в Фонд содействия занято- сти населения		
	Взносы в Фонд социального стра- хования	Сбор на обяза- тельное социаль- ное страхование	Сборы в Государ- ственные социаль- ные фонды
	Взносы в Пенси- онный фонд Ук- раины	Сбор на обяза- тельное государст- венное пенсионное страхование	
		Сбор в государст- венный инноваци- онный фонд	
Экологический налог	Плата за загрязне- ние окружающей природной среды	Плата за загрязне- ние окружающей природной среды	Плата за загрязне- ние окружающей природной среды и размещение отхо- дов

Как видим, предусмотрена отмена ряда налогов и сборов, не играющих существенной роли в формировании бюджетов разных уровней, однако требующих неоправданных расходов на их администрирование.

В целях поддержки малого предпринимательства и отдельных отраслей экономики в проекте Налогового кодекса предусмотрена возможность применения на ограниченный срок для отдельных налогоплательщиков специальных режимов налогообложения.

В дальнейших разделах нами будут рассмотрены изменения действующего порядка по налогам и сборам, предусмотренных в Налоговом кодексе.

Налоговая реформа продолжается и при этом необходимо помнить, что, делая новые шаги нельзя разрушать производство, необходимо обеспечить увеличение его объемов, структурную перестройку хозяйства и повышение деловой активности.

2.5. Налоговые системы зарубежных стран

Основные черты современных налоговых систем развитых стран мира.

1. Современным налоговым системам присуща значительная доля налоговых поступлений бюджетов в валовом национальном продукте (ВВП):

США	– 30%	Япония	– 31%
Англия	– 37%	Канада	– 37%
Франция	– 44%	Норвегия	– 48%
Дания	– 52%	Швеция	– 61%

Здесь присуще умеренное налогообложение, которое оптимально соединяет две цели:

- создание благоприятного налогового климата;
- эффективное решение социальных проблем.

2. Важной характеристикой налоговых систем развитых стран является их структура, т.е. соотношение прямых и косвенных налогов. Так, в США, Японии, Канаде преобладают прямые налоги; во Франции – косвенные; в Италии и Германии доля косвенных налогов соответственно 45,2%, 48,9%. Одной из причин развития косвенных налогов в странах ЕЭС (европейского экономического сотрудничества) является историческая традиция и политика унификации налоговых систем сообщества.

3. Одним из аспектов структуры налоговых систем развитых стран является структура прямых налогов, которая характеризуется определенными закономерностями (например, налог на прибыль и личным подоходным налогом, др.).

4. Структура косвенных налогов характеризуется наибольшим удельным весом налогов на потребление, которые взимаются в виде акцизов и др.

Для регулирования налоговых отношений государство разрабатывает налоговое право – совокупность юридических норм, определяющих виды налогов, порядок их взимания, прочее. Источником налогового права выступают законы и другие нормативные акты – нормы, правила, инструкции.

При уплате налогов предприятиями, гражданами возникают налоговые правоотношения. Так государственная налоговая администрация имеет право требовать внесения налога в установленные сроки и в полной сумме. В противном случае применяются санкции. Плательщики налога наделены правом на отсрочку платежа, на рассрочку, налоговый кредит, возврат излишне уплаченных налоговых сумм, имеют

право опротестовывать действия налоговых инспекторов. Для всего вышеперечисленного необходим налоговый Закон, т.е. правовой акт высшего органа законодательной власти, который обязывает юридических и физических лиц уплачивать в бюджет платежи в виде налогов в определенные сроки.

Поэтому налог – категория не только правовая, но и экономическая, т.к. происходит перераспределение национального дохода. Одним из основных законов является Закон Украины «О системе налогообложения».

Системы налогообложения зарубежных стран многогранны и неодинаковы. В них имеются те положительные моменты, которые могут быть применены в Украине. При этом принципиальное значение имеет правильный учет особенностей переходной экономики, конкретные исторические цели и задачи, поэтому механическое перенесение этого опыта может только повредить. Из этого следует вывод о целесообразности создания эффективной собственной национальной налоговой системы с учетом специфики и особенностей налогообложения в других развитых странах.

Налоговая система в Германии

Несмотря на специфические особенности экономики и традиции, в системе налогообложения европейских стран установлены практически общие черты построения налоговой системы. Действуют примерно одни и те же виды прямых и косвенных налогов, распространен налог на добавленную стоимость, подоходный налог с физических лиц, различные сборы и пошлины; взимаются общегосударственные или федеральные налоги, региональные и местные (муниципальные) налоги.

Однако в системе налогообложения каждой страны имеются свои особенности, которые можно перенимать, используя накопленный опыт.

При образовании в 1871 году Германской империи установление всех основных прямых налогов оставалось прерогативой входящих в нее государств (нынешних земель). Империи было передано право устанавливать лишь таможенные пошлины и общеимперские налоги на предметы потребления: табак, пиво, водку, сахар, соль. Закрепление права сбора таможенных пошлин и акцизов положило начало созданию общего экономического пространства. В дальнейшем источником покрытия общих расходов явились доходы от почтового и телеграфного ведомств и матрикулярные взносы отдельных земель, используемые на цели общеимперских расходов. В то же время регулярные матрикулярные взносы отдельных государств ставили империю в зависимость от них.

В 1890-е годы были введены гербовые сборы на ценные бумаги, векселя, игральные карты, в 1906 году – налог с наследства, в 1913 го-

ду – налог на имущество и одновременно налог на прирост имущества, с 1916 года Германия активно использовала возможности прямого налогообложения.

В декабре 1919 года, с утверждением Имперских правил налогообложения, началась крупнейшая налоговая реформа, в результате которой государство получило исключительное право взимания налогов и управления ими. Одновременно был повышен налог с оборота, введено налогообложение предметов роскоши, дополнительный налог уплачивали владельцы крупных состояний. 26 действующих земельных законов о подоходном налоге были заменены имперским подоходным налогом с дифференцированной шкалой и максимальной ставкой налогообложения – 60%.

В послевоенной Германии государственные задачи были распределены между федерацией и землями, входящими в ее состав.

Налоговая реформа 1990 года, а также принятый в 1993 году Закон о введении федеральной программы консолидации, дополнивший его в 1994 году Закон о гарантировании местонахождения предпринимателей определили выполнение федеральной программы консолидации и установление наиболее благоприятных типовых налоговых условий. Наряду с федеральным государством и землями носителями определенных общественно-социальных функций выступают общины, обладающие местными бюджетами. Для обеспечения финансирования всех трех уровней управления наиболее крупные источники формируют сразу два или три бюджета. Так, 42,5% подоходного налога с физических лиц поступает в федеральный бюджет, 42,5% – в бюджет соответствующей земли 15% – в местный бюджет. Налог на корпорации делится в равных пропорциях между федеральным и земельным бюджетами. Налог на предпринимательскую деятельность взимается местными органами управления. Однако им остается половина, а вторая половина перечисляется в федеральный и земельный бюджеты. Налог с оборота является регулирующим источником дохода, и соотношение его распределения по трем бюджетам может меняться. В общих доходах бюджета налоги составляют 80%.

Всего в Германии в данное время насчитывается около пятидесяти видов налогов. Рассмотрим некоторые из них.

Поступление подоходного налога в бюджет составляет около 40% суммы доходов. Обложению подоходным налогом подлежат доходы от ведения сельского и лесного хозяйства, промышленного производства, предпринимательской деятельности, предоставления в аренду движимого и недвижимого имущества, а также владельцы капитала и наемные работники. По этому налогу с 1990 года ставки для неженатых и семейных граждан составляют при не облагаемом налогами минимуме до 5616 и 11232 марок; 19% – для доходов до 81153 и

16037 марок; по прогрессивной шкале от 19 до 53% – для доходов от 8154 и 16038 марок до 12041 и 24083 марок и выше. Максимальная ставка подоходного налога составляет 53% (раньше она составляла 56%). 25-процентный налог на доходы от капитала взимается с физических лиц при выплате им дивидендов, процентов с акций, долей участия в обществах с ограниченной ответственностью, коммандитных обществах и других.

Именным налогом облагается имущество физических и юридических лиц, в том числе и иностранных. облагается налогами так называемая единая стоимость имущества, то есть суммарная оценка всех элементов движимого и недвижимого имущества, которое приносит прибыль. **От взимания имущественного налога освобождаются акционеры компаний**, если их доля в уставном капитале не превышает 10%. Ставки имущественного налога составляют: для физических лиц 0,5%, для юридических – 0,6%.

Другой вид налога – корпоративный. Под прибылью имеется в виду «превышение доходов над расходами, включая добавленную стоимость за вычетом уменьшенной стоимости произведенной продукции и запасов предприятий». Для нераспределенной прибыли федеральная ставка корпоративного налога составляет 50% (при уплате некоторых местных налогов она может равняться 57,5%), а на распределенную в различных формах прибыль – 36%. В связи с тем, что в распределенную прибыль включаются доходы акционеров и пайщиков, которые должны облагаться подоходным налогом, уплаченный доход на распределенные доходы корпорации учитывается при уплате физическими лицами подоходного налога. В данное время в рамках Европейского Союза наблюдается своеобразная «налоговая конкуренция», при которой ставки налога на корпорации в отдельных странах существенно отличаются (например, эта ставка в Ирландии в перерабатывающей промышленности и в отдельных сегментах сферы услуг составляет 10%). Поэтому на сегодняшний день с началом функционирования единого европейского внутреннего рынка во всех странах – членах Европейского Союза **вводится единая ставка корпоративного налога: минимальная – в размере 30% и максимальная – 40%.**

Промышленный налог применяется не к результатам деятельности физических и юридических лиц, а облагается налогом капитал и прибыль предприятия как субъекта хозяйственной деятельности, причем для законодательства не имеет значения, кому принадлежит предприятие, а также правовой статус его владельца. Необходимо заметить, что на потребности общин направляется 85% суммы поступлений промышленного налога. Промышленный налог взимается при распределении прибыли до уплаты корпоративного налога. Им облагаются все предприятия в данной местности, за исключением ремесленных

и сельскохозяйственных. **Взимание промышленного налога осуществляется по двум ставкам:** 5% суммы промышленного дохода; 0,2% балансовой стоимости основного капитала предприятий. Не облагается промышленным налогом минимум годового промышленного дохода физических лиц, составляющий 36 тыс. марок, а промышленного капитала – 120 тыс. марок.

Земельным налогом облагаются земельные участки предприятий, лесное хозяйство, сельскохозяйственные угодья. **Ставка налога колеблется от 0,6% до 3,1%.** Ставка состоит из двух частей: основной части, которая устанавливается финансовым ведомством, и надбавки соответствующей общины, которая определяется состоянием местных финансов.

Налогом на транспортные средства облагаются владельцы мотоциклов, легковых и грузовых автомобилей (исходя из объема двигателя – для мотоциклов и легковых автомобилей, общего веса автомобиля – для грузовых). Владельцы транспортных средств уплачивают налог ежегодно. Для владельцев мотоциклов налог составляет 3,6 марки за каждые 25 куб. см объема двигателя. Для легковых автомобилей, допущенных к эксплуатации после 1 января 1986 года, налог составляет 21,6 марки за 100 куб. см объема двигателя. С владельцев автомобилей с дизельным двигателем взимается налог в размере 8,4 марки за 100 куб. см объема двигателя. Налог на грузовые автомобили установлен в размере 22 марки за 200 кг веса (на автомобили весом до 2 тонн), а потом применяется прогрессивная шкала. Например, годовой налог на грузовой автомобиль весом в 7 тонн составляет 882, 5 марки.

Компенсационные налоги считаются платой за пользование материальными благами и услугами. Примером являются коммунальные налоги на охоту и рыболовство, на доходы от зрелищных мероприятий, налоги на лиц, имеющих двойное местожительство.

Налог на добавленную стоимость, к которому в Германии часто применяют термин «налог с продажи» или «налог с оборота», был введен в 1973 году. На сегодня он является вторым по величине поступлений в бюджет налогом после подоходного налога. Его удельный вес в доходе бюджета составляет около 28%. Включение НДС в налоговую систему Германии преследовало две основные цели. Во-первых, увеличить государственные доходы с помощью налогов на потребление (НДС имеет потенциально широкую базу обложения). Во-вторых, выполнить условия вступления в Европейский Союз, которые предусматривают наличие действующей в стране системы налога на добавленную стоимость.

Несмотря на то, что НДС уплачивается конечным потребителем, в лице налогоплательщика перед финансовыми органами выступает «предприниматель». «Предпринимателями» по законодательству по

НДС являются все лица, которые занимаются ремесленной или профессиональной деятельностью с целью получения прибыли. При этом правовая форма предприятия значения не имеет. Другими словами, предпринимателем может быть как физическое, так и юридическое лицо.

Объектом налогообложения являются обороты с реализации товаров как собственного производства, так и приобретенные на стороне, а также предоставление различных видов услуг производственного и непроизводственного характера на территории Германии. Налогом на добавленную стоимость облагается импорт товаров из стран, которые не входят в ЕЭС, а также собственное потребление.

Начиная с 1 января 1993 года, общая ставка НДС составляет 15%. Однако основные продовольственные товары, а также книжно-журнальная продукция облагаются налогами по сниженной ставке – 14%. В то же время эта ставка не распространяется на обороты кафе и ресторанов.

От уплаты налога освобождаются экспортные поставки; обороты морского судоходства, гражданской авиации, кредитные операции, операции с ценными бумагами и другие. Так, предприниматель, у которого оборот (включая НДС) за минувший календарный год не превышает 25000 марок, а в текущем году не планируется более 100000 марок, освобождается от уплаты НДС. Но в этом случае он лишается права возврата ему НДС в выставленных на него счетах за осуществленные услуги. Он не имеет права выставять счета с указанием начисленного НДС. В этом случае предприниматель является плательщиком подоходного налога. Предприниматель имеет право отказаться от освобождения и перейти на расчеты на общих условиях. При этом он должен отработать в новых условиях не менее пяти лет.

Таможенная пошлина взимается в Германии на основании Таможенного Закона, по которому таможенная пошлина делится на: **стоимостную**, которая предусматривает начисление таможенной пошлины в определенном проценте от стоимости товара; **специфическую**, которая устанавливает твердые ставки таможенной пошлины за определенное количество товара; **смешанную** (комбинированную), совмещающую взимание стоимостной или специфической таможенной пошлины на конкретные товары (или первая и вторая вместе). Таможенный тариф предусматривает следующие виды ставок: автономные – применяются к товарам, которые ввозятся в Германию из стран, не являющихся членами Европейского Союза и с которыми нет соглашения об установлении преференциальных ставок; референциальные – применяются по отношению к товарам, имеющим происхождение из стран, с которыми заключены соглашения, предусматривающие сниженный размер ставок, а также из стран, на которые такое соглашение распространяется; контингентные – устанавливаются на контингент-

ные товары и предусматривают взимание сниженной таможенной пошлины; уравнительная таможенная пошлина – определяется комиссией Европейского Союза по просьбе Правительства Германии (в случае сложного экономического положения); антидемпинговая таможенная пошлина – применяется комиссией ЕС в случае подтверждения факта любого экспорта товара из стран третьего мира.

Ставки таможенной пошлины исчисляются в процентах от конкретной стоимости или в твердой сумме от количества товара. Принимается во внимание также стоимость фрахта и страхования до границы Германии. Кроме таможенной пошлины, импортер уплачивает потребительский налог за монопольные товары (спирт, чай, кофе, табак, соль и т.п.)

Еще одна разновидность налогов в Германии – **налог на наследство**. Наследники делятся на налоговые классы в зависимости от размера наследства. Первый включает жену, детей (пасынки, падчерицы, приемные) наследодателя и облагается налогами по минимальной ставке (не облагаемый налогами минимум составляет 30000 марок. Второй класс – внуки, правнуки с необлагаемым налогом минимумом 20000 марок. Третий класс – родители, дед и баба, сводные братья и сестры с необлагаемым налогом минимумом 20000 марок. Четвертый класс включает свекров, причем налоговый минимум равен уже 3000 марок. Последний, пятый класс – все остальные наследники при не облагаемом налогами минимуме 1000 марок. В зависимости от налогового разряда ставка налога на наследство колеблется от 2% в первом классе до 60% в пятом.

Сборы отличаются от таможенной пошлины, как правило, тем, что уплачиваются не за предоставление, а за преимущество при предоставлении услуг государственной структурой и **являются, подобно налогам и сборам, общественными выплатами**. Сборы допустимы только в том случае, когда они как правовое возмещение преимуществ, предоставленных заинтересованным лицам, компенсируют расходы государственных учреждений. Как и таможенная пошлина, сборы оправданы возмещением затрат, на них распространяются такие же правила начисления, как и для таможенной пошлины. При этом необходимо заметить, что предоставленное плательщику благо (за которое взимается сбор) служит не только интересам данного конкретного лица, но и всего общества.

Германская правовая наука начала разработку определения сборов и таможенной пошлины еще в начале XIX ст., хотя в тот период ученые не видели разницы между таможенной пошлиной и сбором. Однако уже тогда выделялись такие виды сборов, как гербовый (путем уплаты которого обусловлена законная сила документа), сбор на гидравлические сооружения (уплачивается собственниками, имущество

которых в той или иной мере защищается этим сооружением; например, собственник поля уплачивает такой сбор за плотину, которая защищает поле от наводнения), сборы за пользование каналами и плюжами, портовые сборы, сборы за право торговли, сборы за выдачу патента на открытие. Сборы можно назвать формой пополнения бюджета или перераспределения расходов, а не самостоятельным средством платежа. Важным сбором являются судебные издержки, которые можно квалифицировать как сбор, поскольку они переводятся на проигравшую процесс сторону, и, таким образом, государство дает преимущество при предоставлении услуг (то есть при предоставлении возможности обращения в суд) выигравшей процесс стороне.

Среди других выплат и отчислений самыми значительными, помимо налогов, предусмотренных финансовым законодательством, являются **взносы на социальное страхование**. Эти взносы представляют собой финансово-экономическую основу коллективной поддержки на случай старости, болезни и кризиса. В соответствии с Основным законом Федерации они имеют конкурирующую законодательную компетенцию в сфере социального страхования, включая страхование по безработице. Это право регулирования специального денежного фонда для покрытия социальных потребностей используется также для финансирования социального страхования, то есть для введения налогов по социальному страхованию.

Среди специфических черт налогового законодательства Германии есть наличие в нем такого обязательного общегосударственного налога, как церковный налог, закрепленный еще в Конституции Веймарской республики 1919 года, отдельные статьи которой вошли составной частью в текст Основного закона 1949 года. Общеобязательный характер церковного налога обусловлен историческими традициями: в землях юга Германии (Баварии, Бадене), в отличие от протестантского севера, сохранилось сильное влияние католической церкви и в прошлом наблюдалась тенденция к сепаратизму. Устанавливая церковный налог как обязательный, правительство хотело заручиться поддержкой католической церкви.

Забота о сохранении окружающей природной среды в Германии отобразилась во введении особого экологического налога.

Политические события прошлых лет не обошли стороной налоговое законодательство страны: в марте 1991 года была введена так называемая надбавка на солидарность, поступления от которой направляются на финансирование крупномасштабных проектов в бывшей ГДР. Ставка надбавки на солидарность корректируется ежегодно, и на 1998 год, например, ее планировалось установить в диапазоне от 5,5 до 7,5% налогооблагаемой базы.

С регулированием экономических процессов связана еще одна особенность германского налогового законодательства: согласно дей-

экономической политики правительства, получают в области налогообложения определенные льготы.

Налогоплательщики Германии в затруднительной или спорной ситуации могут пользоваться услугами налоговых консультантов, роль которых могут выполнять адвокаты. Деятельность налоговых консультантов регулируется специальными законами о налоговых консультациях, первый из которых был принят еще в 1933 году.

Налоговая система Франции

Особенности налогообложения во Франции связаны с историческим развитием политической системы и экономики страны. Налоговую систему отличает, прежде всего, системность на широкой законодательной основе, которая базируется на положении о том, что все меры по налогообложению находятся в компетенции парламента. Применение налогов опирается на законы, утверждаемые ежегодно Национальной ассамблеей (парламентом) при принятии государственного бюджета, а также на декреты и предписания, принимаемые государством в развитие указанных законов.

Широкие права в области налогообложения законодательством предоставлены также местным органом самоуправления, которые имеют возможность самостоятельно устанавливать размеры ставок местных налогов. Однако их права фактически ограничены целым рядом условий при формировании доходной базы местных налогов.

Налоги во Франции составляют около 90 процентов доходной базы центрального бюджета. Преобладающими налогами по сумме поступления являются косвенные, и в первую очередь – налог на добавленную стоимость.

В отличие от других стран, во Франции существует строгое разделение налогов, поступающих в центральный бюджет и в местные бюджеты. Это связано с политикой формирования местных бюджетов на принципах самофинансирования и бездефицитности. В то же время имеются исключения, когда доходы от центральных налогов частично поступают в местные бюджеты. С 1982 года во Франции активно проводится политика децентрализации, которая заключается в расширении прав местных органов самоуправления в области благоустройства, профессиональной подготовки кадров, градостроительства, экологии и др.

Налог на добавленную стоимость является ведущим звеном бюджетной системы Франции, которая, как известно, стала в 1954 году родиной НДС.

Уплата налога на добавленную стоимость зависит от характера совершаемой сделки, и при этом финансовое состояние налогоплатель-

или услуги. Кроме розничной цены сюда включаются сборы и пошлины, без самого НДС. Из общей суммы вычитается размер налога, уплаченного поставщикам сырья и полуфабрикатов. При продаже товаров предприятие полностью компенсирует все свои затраты по уплате НДС и добавляет налог на вновь созданную на предприятии стоимость. Именно эта часть НДС, включаемая в продажную цену, перечисляется в бюджет.

Операции, связанные с внешним рынком (экспорт), от налога на добавленную стоимость освобождены. Лица, совершившие операции, относящиеся к экспортным и уплатившие НДС, могут воспользоваться правом на возмещение. Что касается импортных операций, то они подлежат налогообложению согласно внутреннему праву.

Основная ставка налога – 18,6 процента. Повышенная ставка (22 процента) применяется к некоторым видам товаров (автомобили, кинофототовары, алкоголь, табачные изделия, парфюмерия, отдельные предметы роскоши). Пониженные ставки действуют для большинства продовольственных товаров и продукции сельского хозяйства, для книг, медикаментов, отдельных видов услуг (туристические и гостиничные услуги, грузовые и пассажирские перевозки, зрелищные мероприятия, обеды для работников предприятий).

От уплаты налога освобождаются:

- государственные учреждения, деятельность которых связана с выполнением административных, социальных, воспитательных, культурных и спортивных функций;
- сельскохозяйственное производство;
- некоторые свободные профессии: частная преподавательская деятельность; частнопрактикующие врачи; лица, занимающиеся духовным творчеством.

Одним из налогов на потребление является акцизы, некоторые из которых взимаются в пользу государства, другие перечисляются в бюджеты местных органов управления.

К подакцизным товарам относятся алкогольные напитки, табачные изделия, спички, зажигалки, изделия из драгоценных металлов, сахар и кондитерские изделия, пиво и минеральные воды, некоторые виды автомобильного транспорта, летательные аппараты. Косвенными налогами дополнительно к НДС облагаются также электроэнергия (налог в пользу местных органов управления), телевизионная реклама. В некоторых районах (например, туристических или расположенных возле природных источников) местные органы власти вводят туристический сбор.

Наряду с налогом на добавленную стоимость **налог на компании** относится к налогам, дающим наибольшие поступления в государственный бюджет. Предприятия во Франции действуют преимущественно в форме компаний (обществ). Налогом на компании облагаются акционерные общества, общества с ограниченной ответственностью, товарищества на паях, а также отделения иностранных компаний.

Объектом налогообложения является чистая прибыль, полученная акционерным обществом от любых операций по всем видам деятельности.

Облагаемая налогом прибыль определяется как разница между выручкой от продажи продукции и услуг и текущими расходами на производство или в интересах производства. К расходам относятся оплата счетов за материалы, выплата заработной платы, проценты за предоставленный кредит, расходы на управление, амортизация, расходы будущих периодов.

Налог на компании уплачивается пять раз в год. Четыре раза производятся авансовые платежи, рассчитываемые по специальным правилам исходя из суммы доходов, полученных в прошлом году. Пятый раз налог уплачивается по фактическим результатам на основе декларации о доходах, подаваемой в течение трех месяцев после завершения финансового года.

Существует ряд льгот для вновь образованных компаний. Льготы предоставляются на первые пять лет существования компании. В течение первых двух лет компания полностью освобождается от уплаты налога. На третий год существования налогом облагаются 25 процентов дохода компании, на четвертый — 50 процентов, на пятый год 75 процентов. На шестой год налогом на компании облагается весь доход общества.

Для стимулирования объема инвестиций в науку налоговое законодательство предусматривает предоставление налоговых кредитов в размере 50 процентов ежегодного прироста расходов на научно-исследовательские работы, при этом устанавливается верхний предел расходов в размере 5 млн. франков (в отдельных случаях — 10 млн. франков).

От налогообложения освобождается 25 процентов суммы прироста расходов компании на профессиональную подготовку кадров, при этом устанавливается верхний предел в 1 млн. франков.

Налоговые льготы устанавливаются главным образом через ускоренную амортизацию, т.е. направлены на стимулирование обновления производства. Применяются два режима списания амортизации: линейная амортизация, когда стоимость оборудования распределяется пропорционально сроку его службы, и ускоренная — с применением соответствующего коэффициента. Ускоренная амортизация используется, как правило, на промышленное оборудование, особенно энергосбе-

регающее. Компьютеры разрешено амортизировать полностью в течение одного года.

К налогам на потребление следует отнести и **таможенные пошлины**. Основная задача таможенных пошлин — не получение дохода, а охрана внутреннего рынка, национальной промышленности и сельского хозяйства. Таможенные пошлины являются инструментом государственной экономической политики. Они должны уравнивать цены на импортируемые товары и аналогичные изделия внутреннего рынка. Как правило, таможенные пошлины взимаются с цены товара. Но иногда используются специфические критерии: вес, площадь и т.п. такие виды пошлин применяются к напиткам, табачным изделиям и т.д.

Важнейшее место в группе подоходных налогов Франции занимает **подоходный налог с физических лиц**, взимаемый ежегодно с дохода, декларируемого в начале года по итогам предыдущего финансового года.

Под доходами имеют в виду все денежные поступления, полученные в течение отчетного года. В это понятие входят: заработная плата, вознаграждения, пенсия, пожизненная рента, доходы от движимого имущества, доходы от землевладений, доходы от сельскохозяйственной деятельности, доходы от промышленной или коммерческой деятельности, доходы некоммерческого характера, прибыль от операций с ценными бумагами. Учитываются также и разовые доходы, получаемые в случае передачи прав собственности. Из базы налогообложения вычитаются определенные законодательством расходы, например, целевые расходы на питание. Некоторые вычеты применяются к определенным социальным группам: пожилым людям, инвалидам и др.

Подоходный налог с физических лиц носит прогрессивный характер со ставкой от 0 до 56,8 процента. Не облагаются налогом доходы, не превышающие 18140 франков. Максимальная ставка применяется для дохода свыше 246770 франков.

С начала 90-х годов подоходный налог с физических лиц дополнен **социальными отчислениями**, имеющими налоговый характер.

Во Франции существуют особые правила **налогообложения доходов, полученных от операций с недвижимостью, с ценными бумагами и прочим имуществом**. Так, прибыль от продажи по высокой цене недвижимого имущества включается в доход, подлежащий налогообложению, в году фактической продажи. Но от налога освобождаются доходы от продажи основного жилья, а также от продажи жилья, находящегося в собственности не менее 32 лет.

Различная ставка налога действует в зависимости от срока, в течение которого здание находилось в собственности продавца. Максимальная ставка — если этот срок был менее 2 лет.

Большие доходы приносят бюджету Франции налоги на собственность. Налогообложению подлежат имущество, имущественные права и ценные бумаги, находящиеся в собственности. К имуществу относятся здания, промышленные и сельскохозяйственные предприятия, движимое имущество, акции, облигации и т.д. Некоторые виды имущества полностью или частично освобождены от этого налога, в частности имущество для использования в рамках профессиональной деятельности, отдельные виды сельскохозяйственного имущества, предметы старины, художественные и коллекционные изделия.

Сумма подоходного налога и налога на собственность не должна превышать 85 процентов все прибыли.

К группе налогов на собственность можно отнести также регистрационные и гербовые сборы и пошлины. Сюда же входит социальный налог на заработную плату (его уплачивают только работодатели).

Объектом налогообложения является фонд заработной платы в денежной и натуральной формах, включая обязательные сборы, которые относятся к заработной плате. Налог носит прогрессивный характер.

Помимо него работодатели уплачивают налог на профессиональное образование по ставке 0,5 процента от годового фонда оплаты труда с надбавкой 0,1 процента. Цель налога – финансирование развития профессионального образования в стране.

Если на предприятии работают 10 и более человек, то предприниматель обязан участвовать в финансировании профессиональной долгосрочной подготовки занятых у него служащих. Размер налога равен 1,2 процента от общей суммы заработной платы. Для предприятий использующих временную рабочую силу, ставка составляет 2 процента. Дополнительный сбор – 0,3 процента – должен направляться на профессиональную подготовку молодежи. Предприниматели, на предприятиях которых занято 10 и более человек, обязаны прямо или косвенно участвовать в финансировании жилищного строительства. Они могут напрямую инвестировать строительство жилья, могут предоставлять займы своим работникам или вносить соответствующие средства в государственную казну. Независимо от формы участия на эти цели положено отчислять 0,65 процента от годового фонда оплаты труда.

Среди других государственных сборов, относящихся к группе налогов на собственность, следует выделить **налог на автотранспортные средства предприятий и компаний**. Его уплачивают юридические лица, использующие собственные автотранспортные средства. Ставка зависит от количества автомобилей и мощности их двигателей. Сюда же относятся пошлина, взимаемая с общих расходов финансовых учреждений, таких, как кредитные учреждения и страховые компании.

Значительное место в налоговой системе Франции занимают местные налоги. Местные власти – важный субъект экономической жизни.

В системе местных налогов следует выделить четыре основных:

- земельный налог на застроенные участки;
- земельный налог на незастроенные участки;
- налог на жилье;
- профессиональный налог.

Ставки этих налогов определяются местными органами власти (генеральными советами, местными советами) при формировании бюджета на будущий год. Их размер не может превышать законодательно установленного максимума. Земельный налог на застроенные участки взимается с обустроенных участков. Налог касается всей недвижимости: зданий, сооружений, резервуаров, силосных башен, а также участков, предназначенных для промышленного или коммерческого использования. Налогооблагаемая часть равна половине кадастровой арендной стоимости участка.

От этого налога освобождена государственная собственность: здания, находящиеся за пределами городов и предназначенные для сельскохозяйственного использования. Налог не взимается с физических лиц старше 75 лет, а также с лиц, получающих специальные пособия из общественных фондов или пособия по инвалидности.

Налог на незастроенные участки затрагивает поля, луга, леса, карьеры, болота, солончаки, участки под застройку. Кадастровый доход, служащий базисом налога, составляет 80 процентов от кадастровой арендной стоимости участка. От налога освобождены участки, находящиеся в государственной собственности. Могут быть временно освобождены от налога искусственные лесонасаждения, участки, предназначенные под развитие сельскохозяйственного производства.

Налог на жилье уплачивают как собственники жилых домов, так и арендаторы. Малообеспеченные лица могут быть целиком или частично освобождены от данного налога по основному месту проживания.

Профессиональный налог вносится юридическими и физическими лицами, постоянно занимающимися профессиональной деятельностью, не вознаграждаемой заработной платой. Для расчета налога определяется сумма двух показателей:

- арендная стоимость недвижимости, которой владеет налогоплательщик для нужд своей профессиональной деятельности;
- некоторый процент заработной платы (обычно 18 процентов), уплачиваемой налогоплательщикам своим сотрудникам, а также полученного им дохода (обычно 10 процентов).

Сумма умножается на установленную местными органами власти налоговую ставку. При этом размер рассчитанного налога не должен превышать 3,5% от произведенной добавленной стоимости. Это законодательное ограничение.

Помимо четырех основных местные органы управления могут вводить и другие местные налоги и сборы, например:

- налог на уборку территорий;
- пошлину на содержание сельскохозяйственной палаты (взимается сверх налога на незастроенные участки с того же базиса);
- пошлину на содержание торгово-промышленной палаты (вносится теми, кто уплачивает профессиональный налог);
- пошлину на содержание палаты ремесел (уплачивается предприятиями, которые обязаны быть включенными в реестр предприятий и ремесел);
- местные сборы на освоение рудников;
- сборы на установку электроосвещения;
- пошлины на используемое оборудование;
- налог на продажу зданий, перечисляемый в бюджеты департаментов;
- пошлины на автотранспортные средства (налагаются на все автотранспортные средства);
- налог за превышение допустимого лимита плотности застройки;
- налог за превышение предела удельной занятости площади;
- налог на озеленение, вносимый в бюджеты департаментов.

За нарушение налогового законодательства во Франции предусмотрены гражданские, административные и уголовные санкции. Уголовная ответственность за налоговые преступления установлена не нормами уголовного кодекса, а нормативным актом, входящим в общую систему налогового законодательства, — Общим кодексом о налогах 1950 г., действующим по сегодняшний день.

К правонарушениям, связанным со всеми видами налогов, законодатель относит действия, направленных на сокрытие бухгалтерских данных путем обмана. Согласно ст. 1741 Общего кодекса о налогах к ним отнесены действия, связанные с представлением неправильного бухгалтерского отчета; с искажением части суммы, подлежащей налогообложению при условии, если искажение превышает 1 тыс. фр. или 1/10 доходов; с незаконными денежными операциями. Если лицо будет признано виновным в совершении одного из этих действий, то оно согласно этой статье подлежит наказанию в виде денежного штрафа от 5 тыс. до 250 тыс. франков и тюремному заключению на срок от одного года до пяти лет или только одному из наказаний. Законодатель ужесточает это наказание, если налоговое правонарушение совершается в виде фиктивной сделки купли-продажи, осуществляемой без накладной или с фальшивой накладной. В этом случае виновный подвергается штрафу от 5 тыс. до 500 тыс. франков и тюремному заключению на срок от двух до пяти лет или только одному из наказаний. Всякий раз суд, рассматривающий дело об этом правонарушении, должен распорядиться о полной

или частичной публикации приговора в «Журналь офиссьель» и в других газетах, которые он укажет. В течении трех месяцев приговор публикуется в разделе объявлений для налогоплательщиков с последующим его вывешиванием у входа в учреждение, где работал осужденный. В случае повторного совершения правонарушения в течении пяти лет виновный наказывается тюремным заключением на срок от четырех до десяти лет и штрафом от 15 тыс. до 700 тыс. франков.

Кроме того, к осужденному за налоговое правонарушение могут применяться и такие дополнительные наказания, как запрещение заниматься коммерческой деятельностью. Суд также может временно лишить виновного водительских прав. К числу правонарушений, связанных со всеми видами налогов, относятся действия, направленные на организацию коллективного отказа от уплаты налогов путем насильственных действий, угроз, а также подстрекательства к неуплате налогов или задержке уплаты. Эти правонарушения наказываются тюремным заключением на срок от одного до шести месяцев и штрафом от 180 до 8 тыс. франков. В случае, когда лицо противодействует агентам, уполномоченным проводить финансовые проверки, осуществлять свои функции, предусмотрен штраф от 100 до 5 тыс. франков. Если виновный пытается организовать коллективное противодействие агентам путем их оскорбления, угроз и т.д., он наказывается лишением свободы на срок от 14 дней до трех месяцев и штрафом от 500 до 1,5 тыс. франков или только одним из наказаний. В случае повторного совершения названных правонарушений виновное лицо наказывается тюремным заключением на срок от шести дней до шести месяцев. К числу правонарушений, связанных с прямыми налогами, относятся также такие действия: отказ от платежей или ошибка, умышленно допущенная при платежах; сокрытие доходов, поступающих из-за границы; получение ценных купонов, принадлежащих третьим лицам, с тем, чтобы те избежали уплаты налогов; неточное составление документов с целью добиться снижения налогов; умышленное внесение в другую графу расходов предприятия с целью сокрытия доходов, подлежащих налогообложению. К правонарушениям, связанным с косвенными налогами, относятся действия, направленные на контрабандный ввоз в страну алкогольных или спиртосодержащих напитков. Производство алкоголя, его транспортировка или продажа за пределами Франции без специального на то разрешения наказываются тюремным заключением на срок от шести дней до шести месяцев, а транспортное средство (если на нем был доставлен контрабандный товар) конфискуется.

Тема 3. НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА В УКРАИНЕ

- 3.1. Закон Украины «О государственной налоговой службе в Украине» – задачи органов государственной налоговой службы.
- 3.2. Функции органов государственной налоговой службы.
- 3.3. Права, обязанности и ответственность органов налоговой службы.
- 3.4. Налоговая милиция.

3.1. Задачи органов государственной налоговой службы

От уровня организации налоговой службы государства и налаженности налоговой работы зависит жизнедеятельность и надежность налоговой системы.

Согласно Закону Украины «О государственной службе в Украине» с изменениями и дополнениями определен статус государственной налоговой службы Украины, задачи, функции и правовые основы ее деятельности.

Налоговая служба – это совокупность государственных органов, которые реализуют и контролируют поступления налогов, сборов и платежей.

К системе органов государственной налоговой службы относятся: органы государственной налоговой службы Украины, Автономной Республики Крым, областей, городов Киева и Севастополя – именуются государственной налоговой администрацией, а органы государственной налоговой службы районов, городов, районов в городах – государственной налоговой инспекцией (ст.1 новой редакции Закона Украины «О государственной налоговой службе в Украине», далее – Закон).

Согласно ст.2 Закона ГНА Украины имеет право принимать нормативно-правовые акты и методические рекомендации по налоговым вопросам в случаях, предусмотренных Законом.

К компетенции органов государственной налоговой службы относятся также формирование и ведение Госреестра физических лиц – налогоплательщиков и Единого банка данных о налогоплательщиках – юридических лицах.

ГНА Украины является центральным органом исполнительной власти (ст.4 Закона). При этом она подотчетна Министерству Финансов и Государственному казначейству в вопросе поступления налогов и других платежей (п.11 ст.8 Закона).

ГНА Украины обеспечивает изготовление марок акцизного сбора, их сохранение, продажу и организует работу, связанную с осуществлением контроля над наличием этих марок на упаковках алкогольных напитков и табачных изделий. Вносит предложения по усовершенствованию налогового законодательства; обеспечивает, в пределах своих полномочий, охрану государственной тайны в налоговых органах (п.п. 15-17 ст.8 Закона).

К компетенции государственных налоговых инспекций, в частности, относятся:

- учет векселей, которые выдаются предпринимателям при осуществлении операций с давальческим сырьем во внешнеэкономических отношениях; осуществление контроля над погашением векселей; выдача разрешений предпринимателям на отсрочку оплаты векселей по указанным операциям (п.5 ст.10 Закона);
- рассмотрение обращений граждан, предприятий, учреждений, организаций не только по вопросам налогообложения, но и по вопросам валютного контроля (п.14 ст.10 Закона);
- осуществление контроля над наличием марок акцизного сбора на упаковках алкогольных напитков и табачных изделий (п.16 ст.10 Закона);
- разъяснение через средства массовой информации порядка применения нормативно-правовых актов о налогах и других платежах (п.17 ст.10 Закона).

ГНА Украины устанавливает периодичность проверок документов, связанных с уплатой налогов и других платежей, а также периодичность обследований производственных, складских, торговых и других помещений на предприятиях, в учреждениях и организациях. Налоговые органы могут вызывать лично граждан для проверки правильности начисления и своевременности уплаты ими налогов, других платежей (п.1 ст.11 Закона).

Налоговые органы также имеют право: получать бесплатно от таможенных органов ежемесячно отчетные данные о ввозе на таможенную территорию Украины импортных товаров и уплате при этом налогов; информацию об экспортно-импортных операциях (п.2 ст.11 Закона); останавливать операции налогоплательщиков на расчетных счетах (кроме операций по уплате налогов), а также, помимо прочих оснований, при нарушении субъектом предпринимательской деятельности установленного порядка регистрации в налоговых органах, как

налогоплательщика; при отсутствии учета объектов налогообложения либо, если существует реальная угроза утраты средств или отчуждения имущества, изъятие которых является единым способом возмещения убытков, причиненных государству, вследствие неплатежеспособности субъекта предпринимательской деятельности, который проверяется (п.5 ст.11 Закона).

Уменьшены финансовые санкции за недоначисленную по результатам проверки сумму налога, другого платежа. Взыскание налагается в однократном размере доначисленной суммы (раньше был двукратный размер), а при повторном нарушении в течение года – в двукратном размере (раньше был пятикратный) (п.7 ст.11 Закона). В этом же пункте установлена финансовая санкция к учреждениям банков и субъектам предпринимательской деятельности за не уведомление в срок об открытии или закрытии расчетных счетов (от 20 до 100 необлагаемых минимумов доходов граждан).

Налоговые органы имеют право бесспорного взыскания со счетов юридических лиц доначисленных сумм налогов и других платежей, если в течение 10 дней со дня принятия соответствующего решения юридические лица не перечислили недостающие суммы самостоятельно (п.8 ст.11 Закона).

В случае несогласия субъекта налогообложения с решением налогового органа, относительно бесспорного взыскания, такое взыскание может быть приостановлено на срок до 30 дней вышестоящим органом налоговой службы (п.8 ст.11 Закона).

Любопытное дополнение к ст.1: п.16 предусматривает материальное и моральное поощрение граждан, помогающих борьбе с налоговыми нарушениями.

Обжалование решений и действий должностных лиц налоговой службы происходит в соответствии с п.12 Инструкции о порядке применения и взыскания финансовых санкций органами Государственной налоговой службы от 20.04.95 г. № 28, с изменениями и дополнениями от 27.05.97 г.

В зависимости от количества налогоплательщиков могут создаваться межрайонные государственные налоговые инспекции, а в Государственной налоговой администрации создаются коллегии. Численность и состав коллегий утверждается Кабинетом Министров Украины, а на местах – Государственной налоговой администрацией Украины. Коллегии являются совещательными органами и рассматривают важнейшие направления деятельности соответствующих государственных налоговых администраций.

Органы налоговой службы руководствуются: Конституцией Украины, законами Украины, другими нормативно-правовыми актами, решениями Верховной Рады.

Государственная налоговая администрация является центральным органом исполнительной власти и координирует свою деятельность с финансовыми органами, Государственным казначейством, органами службы безопасности, внутренних дел, прокуратуры, статистики, государственной таможней, контрольно-ревизионным управлением и другими контролирующими органами.

Государственную налоговую службу Украины возглавляет Председатель Государственной налоговой администрации Украины, которого назначает и освобождает Президент Украины. Заместителя Председателя Государственной налоговой администрации Украины назначает и освобождает от должности Кабинет Министров Украины. Количество заместителей определяется Кабинетом Министров Украины. Руководители Государственных налоговых инспекций назначаются и освобождаются от должности Председателя Государственной налоговой администрации Украины. Начальники управлений налоговой милиции назначаются Председателем Государственной налоговой администрации Украины.

Расходы на содержание органов государственной налоговой службы определяются Кабинетом Министров Украины и финансируются из Государственного бюджета Украины.

3.2. Функции органов государственной налоговой службы

Органы налоговой службы Украины разных уровней выполняют разные функции. Так, на высшее звено, т.е. на Государственную налоговую администрацию Украины (ГНА) возлагаются функции организации и методического обеспечения налоговой работы в государстве, а также контроль над деятельностью налоговых органов низшего звена.

Следует отметить основные функции государственной налоговой службы:

- выполняет непосредственно, а также организует работу ГНА и ГНИ, связанную с осуществлением контроля над соблюдением законодательства о налогах, полнотой их перечисления в бюджет;
- издает нормативно-правовые акты и методические рекомендации;
- утверждает формы налоговых расчетов, деклараций и других документов;
- разъясняет через средства массовой информации порядок применения законов и других нормативно-правовых актов;
- организует работу по созданию информационной системы, автоматизации рабочих мест, автоматизации и компьютеризации работ органов налоговой службы;

- разрабатывает направления, нормы и методы проведения проверок соблюдения налогового и валютного законодательства;
- передает по фактам правонарушений материалы в соответствующие правоохранительные органы;
- предоставляет Министерству финансов Украины и Государственному казначейству Украины отчет о поступлении налогов и других платежей;
- предоставляет физическим лицам – плательщикам налогов идентификационные коды и др.

Функции налоговых инспекций во многом однотипны с вышеперечисленными, за исключением следующих функций:

- ведение учета векселей при операциях с давальческим сырьем во внешнеэкономической деятельности;
- проведение работы с выявлением, учетом, оценкой и реализацией в установленном порядке бесхозного и конфискованного имущества;
- взыскание сумм финансовых санкций, административных штрафов;
- разъяснение через средства массовой информации порядка применения законов и других нормативно-правовых актов.

3.3. Права, обязанности и ответственность органов налоговой службы

Законом Украины «О государственной налоговой службе в Украине» органы государственной налоговой службы наделены следующими правами:

- проводить на предприятиях всех форм собственности, а также у граждан-предпринимателей, проверки денежных документов, бухгалтерских книг, отчетов, деклараций и других документов, связанных с исчислением и уплатой налогов и других платежей. Получать также от должностных лиц объяснения, справки и сведения по вопросам, возникшим во время проверки. Периодичность таких проверок – не чаще 1 раза в год (Указ Президента Украины № 817/98 от 23.07.98 г. «О некоторых мерах по регулированию предпринимательской деятельности»);
- получать от предприятий, органов Национального банка Украины, коммерческих банков и от граждан-предпринимателей копии документов о финансово-хозяйственной деятельности, доходах и другую информацию, связанную с исчислением и уплатой налогов;
- получать информацию (сведения) для формирования реестра физических лиц, получать сведения от органов таможенной службы, органов статистики;
- обследовать любые производственные, складские, торговые и другие помещения;

- прекращать операции плательщиков налогов на расчетных счетах банков и других финансово-кредитных учреждений;
- изымать у предприятий (с оставлением копий) документы, свидетельствующие о сокрытии объектов налогообложения, неуплате налогов и других платежей;
- применять финансовые санкции к предприятиям и гражданам – взыскивать: по результатам проверки – однократный размер доначисленной суммы налога; за не предоставление или несвоевременное предоставление в ГНИ деклараций, расчетов, аудиторских заключений и других документов – 10% от подлежащего уплате налога; за не уведомление об открытии или закрытии счетов в банках – от 20 до 100 размеров доходов граждан, налогооблагаемых налогом;
- взимать в бюджеты и государственные целевые фонды, доначисленные по результатам проверки суммы налогов, сборов, суммы недоимок по налогам, если не уплачены в 10-дневный срок;
- налагать административные штрафы на руководителей и других должностных лиц, виновных в занижении и сокрытии объекта налогообложения или ведения учета с нарушениями, не предоставление или несвоевременное предоставление бухгалтерских отчетов, деклараций, аудиторских заключений (от 5 до 10 необлагаемых налогом минимальных доходов граждан; повторно – от 10 до 15);
- на должностных лиц, выплачивающих доходы, виновных в не удержании, не перечислении в бюджет сумм налога на доходы физических лиц, не сообщении в ГНИ по установленной форме сведений о доходах граждан (3 необлагаемых налогом минимальных доходов граждан);
- за несвоевременное предоставление декларации о доходах или включение в нее искаженных данных (от 1 до 5 необлагаемых минимумов доходов граждан);
- налагать штрафы от 3 до 8 необлагаемых минимумов доходов на граждан, занимающихся предпринимательской деятельностью без государственной регистрации или спецразрешения (лицензии);
- налагать на граждан, осуществляющих продажу товаров без приобретения однодневных патентов штрафы от 1 до 10 необлагаемых минимумов доходов и др.

Должностные лица органов государственной налоговой службы подлежат аттестации, им присваиваются звания:

- главный государственный советник налоговой службы;
- государственный советник налоговой службы I ранга, II ранга, III ранга;
- советник налоговой службы I ранга, II ранга, III ранга;
- инспектор налоговой службы I ранга, II ранга, III ранга.

Должностным лицам налоговой службы выдается служебное удостоверение, образец которого утвержден Главной государственной налоговой администрацией Украины. Кроме того, налоговые служащие не имеют права заниматься предпринимательской деятельностью, а также работать по совместительству. Должностные лица органов налоговой службы обязаны соблюдать коммерческую и служебную тайны, кроме того, они подлежат обязательному государственному личному страхованию за счет средств государственного бюджета. Условия страхования устанавливаются Кабинетом Министров Украины.

3.4. Порядок учета плательщиков налога

Учет плательщиков налогов является одной из основных функций органов государственной налоговой службы, которая создает предпосылки для осуществления контроля правильности исчисления, полнотой и своевременностью перечисления налогов и сборов в бюджеты и в государственные целевые фонды.

Для взятия на учет плательщики налогов – юридические лица подают в органы государственной налоговой службы по своему местонахождению следующие документы:

- заявление по форме № 1 – ОПП;
- заверенные в нотариальном порядке копии устава, учредительных договоров с отметкой органа, осуществившего государственную регистрацию;
- копию свидетельства о государственной регистрации;
- копию справки о включении в ЕГРПОУ, с присвоенным ему идентификационным кодом;

Взятие на учет плательщика налогов – юридического лица осуществляется органом государственной налоговой службы в течение рабочих дней после поступления заявления, при наличии всех поданных документов.

Для снятия с учета, в случае принятия собственником решения о ликвидации плательщику налогов – юридическому лицу следует в 3-х дневный срок с даты принятия решения подать в орган государственной налоговой службы следующие документы:

- заявление о снятии с учета плательщика налогов по форме № 8 – ОПП;
- оригинал справки по форме № 4 – ОПП;
- копию распорядительного документа о создании ликвидационной комиссии;
- ликвидационную карточку органов государственной статистики.

При получении органами государственной налоговой службы от плательщика налогов заявление по форме № 8 – ОПП, принимается решение о проведении документальной проверки таких плательщиков.

Предприятия – банкроты снимаются с учета после утверждения ликвидационного баланса постановлением арбитражного суда, принятым судом решения о ликвидации такого предприятия и признания налогового долга безнадежным.

Неприбыльные организации, которые полностью финансируются из бюджета, обслуживаются централизованными бухгалтериями исполнительных органов местной власти, не имеют собственных текущих счетов в банках и могут быть сняты с налогового учета на общих основаниях.

В отношении каждого плательщика налогов, по которому обнаружено отсутствие его по местонахождению органы государственной налоговой службы готовят и передают подразделениям налоговой милиции запрос на установление местонахождения плательщика налогов. Из результатов работы по установлению местонахождения плательщика налогов подразделения налоговой милиции предоставляют информацию отделу по учету плательщиков налогов.

3.5. Налоговая милиция

В состав органов государственной налоговой службы входит налоговая милиция, функции, и задания которой отличаются от функций и заданий других подразделений налоговой службы.

Налоговая милиция состоит из спецподразделения по борьбе с налоговыми нарушениями, осуществляющего контроль над соблюдением налогового законодательства и выполняющего оперативно-розыскную, уголовно-процессуальную и охранную функции.

Задачи налоговой милиции в следующем:

- предупреждение преступлений и других правонарушений в сфере налогообложения, их раскрытие, расследование и производство по делам об административных правонарушениях;
- розыск налогоплательщиков, уклоняющихся от уплаты налогов и других платежей;
- предупреждение коррупции в органах государственной налоговой службы и выявление ее фактов;
- обеспечение безопасности деятельности работников государственной налоговой службы.

В состав налоговой милиции входят:

- Главное управление налоговой милиции;
- следственные управления;

- управления по борьбе с коррупцией.

Возглавляет налоговую милицию начальник налоговой милиции – первый заместитель Председателя ГНАУ.

Полномочия налоговой милиции:

- принимает и регистрирует заявления и другую информацию о преступлениях и правонарушениях;
- осуществляет оперативно-розыскную деятельность;
- выявляет причины и условия, способствующие совершению преступлений и правонарушений в сфере налогообложения;
- обеспечивает безопасность работников органов государственной налоговой службы;
- предотвращает коррупцию и другие служебные нарушения.

На службу в налоговую милицию принимают на контрактной основе граждан Украины, имеющих соответствующее образование. Граждане, зачисленные в налоговую милицию, принимают присягу. Лицам, принятым на службу, присваивают следующие специальные звания:

– *Высший начальствующий состав:*

- генерал-лейтенант налоговой милиции;
- генерал-майор налоговой милиции.

– *Старший начальствующий состав:*

- полковник налоговой милиции;
- подполковник налоговой милиции;
- майор налоговой милиции.

– *Средний начальствующий состав:*

- капитан налоговой милиции;
- старший лейтенант налоговой милиции;
- лейтенант налоговой милиции.

– *Младший начальствующий состав:*

- старший прапорщик налоговой милиции;
- прапорщик налоговой милиции.

Действия или решения должностных и служебных лиц налоговой милиции могут быть обжалованы в установленном законом порядке в суде или прокуратуре. Формы и размеры материального обеспечения начальствующего состава налоговой милиции включают: денежное содержание, устанавливаемое Кабинетом Министров Украины, пенсионное обеспечение и налогообложение их доходов, устанавливаемое законодательством.

Раздел II

КОСВЕННЫЕ НАЛОГИ

Тема 1. НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

- 1.1. История возникновения и применения налога на добавленную стоимость.
- 1.2. Основные термины Закона Украины “О налоге на добавленную стоимость”.
- 1.3. Плательщики налога на добавленную стоимость.
- 1.4. Объект налогообложения и операции, не являющиеся объектом налогообложения.
- 1.5. База налогообложения.
- 1.6. Ставки налога на добавленную стоимость и операции, освобожденные от налогообложения.
- 1.7. Порядок исчисления и уплаты налога.
- 1.8. Возмещение налога на добавленную стоимость.
- 1.9. Особенности налогообложения операций по вывозу товаров, работ, услуг за пределы таможенной территории Украины.
- 1.10. Регистрация лиц как плательщиков НДС.

1.1. История возникновения и применения налога на добавленную стоимость.

Система налога на добавленную стоимость изобретена во Франции и внедрена в 1954 году. Она довольно быстро нашла широкое распространение в других странах и, в первую очередь, в странах “общего рынка”.

Совершенствование налоговой системы во Франции происходило постепенно. Можно выделить четыре этапа.

Первый этап. До 1789 года существовали специальные налоги и сборы: на соль, на въезд в город, на пересечение границ государства. Одновременно действовали налоги для казны государства и подоходные налоги. Однако государство не имело представления об общей сумме налогов, а значение товарно-денежных отношений в тот период не играло решающей роли.

Второй этап. После Великой буржуазной революции 1789 года налоги и сборы на соль, на въезд в город, на пересечение границ государства были отменены, ликвидирована льгота по подоходному налогу, стали вводиться новые налоги. В основу налогов была положена недвижимость (налог с жилья, налог на землю, налог на здания и сооружения), был также введён налог на предприятия, принцип взимания которого основывался на количестве работающих. Эти четыре главных вида налогов просуществовали до конца 19 века. Местные власти имели право устанавливать дополнительные ставки налогов в сторону увеличения.

Третий этап начался с 1860 года и продолжился до первой мировой войны. В это время появляются косвенные налоги: налог на табак, алкоголь, другие товары; вводится государственная пошлина и гербовый сбор, а также налог на дивиденды.

После первой мировой войны начинается **четвертый этап**, когда складывается чисто синтетический подход к налогам. В 1917 году вводится налог в промышленности, коммерческой деятельности, сельском хозяйстве, налог на личные доходы (в Англии он действовал в течение века, в Германии – 40 лет). Ставки налога были рассчитаны на прогрессивной основе и дифференцировались по видам деятельности.

До 60-х годов крупные предприятия не платили налог по прогрессивной шкале. Однако в 1965 году этот порядок был пересмотрен и подоходный налог с предприятий и их капиталов стал прогрессивным. В период 1930-1965 г.г. идёт процесс объединения многих налогов, вводится налог на добавленную стоимость. Одновременно существуют акцизы на табак, нефтепродукты, алкоголь. Таким образом, на четвёртом этапе происходит процесс унификации налогов. Налог на добавленную стоимость вводился постепенно, начиная с 1954 года по отдельным отраслям, а в 1968 году был распространён и на розничную торговлю.

НДС – элемент развитых рыночных отношений. Его взимание происходит на каждой стадии прохождения от сырья до производства товара. При расчётах между предпринимателями путём безналичных расчётов проблем со взиманием НДС и контролем за ним не существует. Но при наличных расчётах эти вопросы усложняются. Поэтому не

случайно во Франции установлен порядок, согласно которому расчёты между производителями, предпринимателями и торговцами при сумме платежа свыше 5 тыс. франков осуществляются безналичным путём. Действие налога на добавленную стоимость нейтрально по отношению к производителю. Уплата налога в бюджет осуществляется за счёт конечного потребителя. НДС не оказывает влияния и на результаты экспорта, поскольку в данном случае налог не взимается.

Система возмещения была введена во Франции в 1942 году. В сферу действия НДС во Франции не включается: здравоохранение, спортивный сектор, услуги банков, страховые организации. Ставки НДС дифференцированы. Существует три типа ставок:

- нижняя*
- 2,2% – на медикаменты,
- 3,5% – на товары первой необходимости (продукты, найм жилья, продукция сельского хозяйства);
- нормальная*
- 18,6% – на алкоголь, табачные изделия, нефтепродукты;
- повышенная*
- 22,0% – на товары культурно-бытового назначения, автомобили, предметы роскоши.

Ведение бухгалтерского учёта зависит от того, относится ли предприятие к малому, среднему или крупному. Исходя из этого, предусмотрены три режима обложения предприятий налогом на добавленную стоимость:

- 1) крупные предприятия (3,5 млн. франков) – предоставление налоговой декларации по полной схеме ежемесячно;
- 2) средние предприятия (менее 3,5 млн. франков) – упрощённый режим налогообложения, уплата налога 1 раз в квартал;
- 3) малые предприятия (до 500 тыс. франков) – режим договорённости с налоговыми органами. Ограниченный бухгалтерский учёт. Предприниматель и налоговый орган заключают контракт на 2 года об уплате НДС в определённой сумме.

1.2. Основные термины Закона Украины “О налоге на добавленную стоимость”

Лицо – какое-либо лицо, независимо от того, является ли оно резидентом или нет:

- субъекты предпринимательской деятельности, в том числе совместные предприятия или предприятия с иностранными инвестициями;
- юридические лица;

физические лица, которые осуществляют деятельность, отнесённую к предпринимательской.

Плательщик налога на добавленную стоимость – лицо, которое согласно Закону обязано осуществлять удержание и внесение в бюджет налога.

Продажа товаров – какие-либо операции, которые осуществлялись в соответствии с договорами купли-продажи, мены, поставки и др. гражданско-правовыми договорами. Не относятся к продаже операции по передаче товаров в пределах договоров комиссии (консигнации), поручительства, хранения, аренды (лизинга) и пр.

Отчётный период (налоговый период) – период, за который плательщик налога обязан производить расчёты налога и уплачивать его в бюджет.

Налоговые обязательства – общая сумма налога, полученная (начисленная) плательщиком налога в отчётном (налоговом) периоде, определённая согласно настоящему Закону.

Налоговый кредит – сумма, на которую плательщик НДС имеет право уменьшить налоговое обязательство отчётного периода.

Бюджетное возмещение – сумма, подлежащая возврату плательщику налога из бюджета в связи с излишней уплатой налога в случаях, определённых Законом.

Корпоративное право – право собственности на долю (пай) в уставном фонде (капитале) юридического лица, право на получение прибыли, пропорционально соответствующей такой доле.

Нерезиденты – юридические лица и субъекты предпринимательской деятельности, не имеющие статуса юридического лица, которые расположены за пределами Украины или расположенные на территории Украины дипломатические представительства, консульские учреждения, а также представительства других стран, которые не ведут хозяйственную деятельность на территории Украины.

Резиденты – юридические лица и субъекты предпринимательской деятельности, филиалы, представительства, не имеющие статуса юридического лица, которые созданы и осуществляют свою хозяйственную деятельность на территории Украины в соответствии с законодательством Украины.

Дивиденды – платёж, который производится юридическим лицом в пользу собственников корпоративных прав в связи с распределением прибыли.

1.3. Плательщики налога на добавленную стоимость

Плательщиками налога являются:

- Лица, объём налогооблагаемых операций по продаже товаров (работ, услуг) которого в течение какого-либо периода из последних 12 месяцев превышал 3 600 необлагаемых налогом минимальных доходов граждан;
- Лицо, которое ввозит товары на таможенную территорию Украины или получает от нерезидента работы (услуги) для их использования или потребления на таможенной территории Украины, за исключением физических лиц, не зарегистрированных как плательщик налога;
- Лицо, осуществляющее на территории Украины предпринимательскую деятельность по торговле за наличные средства, за исключением физических лиц, осуществляющих торговлю на условиях уплаты рыночного сбора;
- Лица, которые предоставляют услуги, связанные с транзитом пассажиров или грузов через таможенную территорию Украины;
- Лица, оказывающие услуги связи и осуществляющие консолидированный учёт доходов и расходов;
- Лицо, которое ведёт учёт результатов совместной деятельности в соответствии с законодательством Украины.

1.4. Объект налогообложения и операции, не являющиеся объектом налогообложения

Объектом налогообложения являются операции плательщиков:

- продажа товаров, сдача в аренду, операции по передаче права собственности на объект залога;
- ввоз товаров (работ, услуг) на территорию Украины, в т.ч. операции по ввозу имущества по договорам аренды, залога и ипотеки;
- вывоз товаров (работ, услуг) за пределы таможенной территории Украины.

Не являются объектами налогообложения:

- выпуск (эмиссия) ценных бумаг;
- передача имущества арендодателя в пользование арендатору на срок действия договора;
- предоставление услуг по страхованию и перестрахованию;
- обращение валютных ценностей (банковских металлов, банкнот, монет НБУ);

- оказание услуг по инкассации, расчётно-кассовому обслуживанию, возврат средств по договорам займа, депозита, переуступка финансовых кредитов;
- торговля за денежные средства или ценные бумаги долговыми обязательствами;
- оплата стоимости государственных платных услуг, которые предоставляются физическим или юридическим лицам органами исполнительной власти и местного самоуправления, обязательность которых установлена законодательством;
- выплата заработной платы, пенсий, стипендий, субсидий, дотаций за счёт бюджетов или социальных фондов;
- передача основных фондов в качестве взноса в уставный фонд юридического лица для формирования целостного имущественного комплекса; при осуществлении совместной деятельности передача товаров (работ, услуг) на баланс плательщика, уполномоченного вести учёт такой деятельности считается продажей таких товаров, работ, услуг;
- безвозмездная передача в государственную или коммунальную собственность территориальных общин сёл, посёлков или в совместную собственность объектов всех форм собственности по решению Кабинета Министров Украины, центральных и местных органов власти.

1.5. База налогообложения

Базой налогообложения являются операции по продаже товаров (работ, услуг), база определяется исходя из договорной (контрактной) стоимости, определённой по свободным или регулируемым ценам с учётом акцизного сбора, ввозной пошлины, других общегосударственных налогов и сборов, за исключением НДС, включаемых в цену товара.

В состав договорной (контрактной) стоимости включаются любые суммы денежных средств, стоимость материальных активов, передаваемых плательщику налога.

Для товаров, ввозимых на территорию Украины плательщиками налога, базой налогообложения является договорная стоимость таких товаров, но не ниже таможенной стоимости, указанной в декларации с учётом расходов на транспортировку, погрузку, разгрузку, страхование, уплату брокерских, агентских, комиссионных и других видов вознаграждений. Эта контрактная стоимость пересчитывается в гривны по валютному курсу НБУ, действующему на момент возникновения налоговых обязательств.

Для работ и услуг, предоставляемых нерезидентами, базой налогообложения является договорная (контрактная) стоимость таких работ и услуг, включая акцизного сбора, налогов и сборов за исключением НДС.

Для готовой продукции, изготавливаемой из давальческого сырья перенесённого на территорию Украины, базой является договорная стоимость такой продукции с учётом акцизного сбора, таможенной пошлины, налогов и сборов за исключением НДС.

Стоимость тары, которая согласно условиям договора определена как возвратная, в базу налогообложения не включается, если же в течение срока исковой давности тара не была возвращена, то стоимость такой тары включается в базу налогообложения.

В случаях, когда плательщик осуществляет предпринимательскую деятельность по продаже бывших в употреблении товаров (консигнанная торговля) базой налогообложения является комиссионное вознаграждение такого плательщика налога. В случаях если плательщик осуществляет свою деятельность на основании договоров консигнации, поручительства, поручения и других договоров, базой налогообложения является продажная стоимость этих товаров.

В случае продажи товаров в форме простого или переводного векселя базой налогообложения является договорная стоимость таких товаров без учёта дисконтов или других скидок с номинала этого векселя, а по процентным векселям – договорная стоимость, увеличенная на сумму процента.

Если основные производственные или непроизводственные фонды ликвидируются по самостоятельному решению налогоплательщика или бесплатно передаются, такая операция в целях налогообложения считается продажей по обычным ценам (для объектов 1 группы ценовых фондов – по обычным ценам, но не ниже их балансовой стоимости). Данный порядок не распространяется на случаи, когда основные фонды ликвидируются в связи с их уничтожением или разрушением вследствие действия обстоятельств непреодолимой силы или в случаях хищений.

1.6. Ставки налога на добавленную стоимость и операции, освобождённые от налогообложения

Освобождаются от налогообложения операции:

- продажа отечественных продуктов детского питания молочными кухнями и специализированными магазинами;

- доставка периодических изданий средств массовой информации, продажа книг отечественного производства, ученических тетрадей, учебников, пособий;
- продажа товаров специального назначения для инвалидов по перечню, установленному Кабинетом Министров Украины;
- услуги по доставке пенсий и денежных пособий населению;
- услуги по регистрации актов гражданского состояния;
- продажа лекарственных средств и изделий лекарственного назначения;
- услуги по охране здоровья по перечню Кабинета Министров Украины;
- продажа путёвок на санаторно-курортное лечение и отдых детей;
- услуги по перевозке пассажиров городским и пригородным пассажирским транспортом, а также автомобильным транспортом;
- оплата стоимости фундаментальных научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ;
- ввоз товаров морского промысла и др.

Ставки налога

- Налог составляет 20% базы налогообложения, сумма налога прибавляется к цене товара
- Нулевая ставка применяется к:
 - операциям по экспорту товаров, работ, услуг;
 - услугам, предоставляемым нерезидентам (аренда, чартер, фрахт морских и воздушных судов);
 - услугам по передаче авторских прав, лицензий, патентов;
 - услугам по туризму на территории Украины и др.

1.7. Порядок исчисления и уплаты налога

Продажа товаров (работ, услуг) осуществляется по договорным (продажным) ценам с дополнительным начислением НДС.

Платательщик налога обязан предоставить покупателю налоговую накладную, в которой должны быть указаны следующие реквизиты:

- порядковый номер налоговой накладной;
- дата выписки налоговой накладной;
- индивидуальный налоговый номер;
- месторасположение юридического лица;
- опись товаров (работ, услуг) и их количество;
- полное наименование получателя;
- цена продажи без учёта НДС;

ставка налога и соответствующая ей сумма налога в цифровом значении;

общая сумма денежных средств, подлежащих уплате с учётом налога на добавленную стоимость.

При освобождении от налогообложения в налоговой накладной делается запись «без НДС» с ссылкой на действующий подпункт Закона, предоставляющий такую льготу.

Налоговая накладная составляется в момент возникновения налоговых обязательств продавца в двух экземплярах. Оригинал выдаётся покупателю, копия – остаётся у продавца.

Налоговая накладная является отчётным налоговым документом и одновременно расчётным документом, она выписывается на каждую полную или частичную поставку товаров (работ, услуг). Право на начисление налога и составление налоговых накладных предоставляется лицам, зарегистрированным в качестве плательщиков НДС. Налоговая накладная выдаётся в случае продажи товаров (работ, услуг) покупателю по его требованию.

Налоговая накладная не выписывается, если объём разовой продажи товаров (работ, услуг) составляет не более 20 гривен, а также в случае продажи транспортных билетов и гостиничных счетов. В данном случае основанием для увеличения суммы налогового кредита является товарный чек.

В случае ввоза товаров (импорта) документом, подтверждающим право на получение налогового кредита, является таможенная декларация, подтверждающая уплату НДС.

Плательщики налога обязаны вести отдельный учёт операций подлежащих налогообложению по ставке 20% и операциям, освобождённым от налогообложения.

Датой возникновения налогового обязательства считается дата, приходящаяся на налоговый период, в течение которого произошло одно из событий, произошедшее раньше:

- дата зачисления денежных средств от покупателя на банковский счёт плательщика налога;
- дата отгрузки товаров, а для выполнения работ – дата подписания документа, подтверждающего факт выполнения работ, оказания услуг плательщиком налога.

При бартерных (товарообменных) операциях датой возникновения налоговых обязательств считается дата события, которое произошло ранее:

- дата отгрузки товаров, а для выполнения работ – дата подписания документа, подтверждающего факт выполнения работ, оказания услуг плательщиком налога;

дата оприходования плательщиком товаров, а для выполнения работ – дата подписания документа, подтверждающего факт выполнения работ, оказания услуг плательщиком налога.

Налоговый кредит отчётного периода складывается из сумм налога, уплаченных плательщиком налога в отчётном периоде в связи с приобретением товаров (работ, услуг), стоимость которых включается в состав валовых затрат производства и основных фондов или нематериальных активов, подлежащих амортизации.

Суммы НДС, уплаченные за приобретение основных фондов, включаются в состав налогового кредита независимо от срока ввода в эксплуатацию таких основных фондов.

В случае, если плательщик НДС осуществляет операции по продаже товаров (работ, услуг), освобождённых от налогообложения, сумма НДС входит в состав валовых затрат или на увеличение стоимости основных фондов и в налоговый кредит не включается.

Не разрешается включение в налоговый кредит расходов, не подтверждённых налоговыми накладными или таможенными декларациями, а при импорте – актом приятия работ (услуг), удостоверяющим перечисление денежных средств в оплату стоимости таких работ.

Датой возникновения права плательщика на налоговый кредит считается дата первого события:

- либо списания денежных средств с банковского счёта;
- либо получения налоговой накладной.

Для операций по ввозу товаров (работ, услуг) датой возникновения права плательщика на налоговый кредит считается дата уплаты налога по налоговым обязательствам.

Для бартерных (товарообменных) операций датой возникновения права плательщика на налоговый кредит считается дата осуществления заключительной (балансирующей) операции.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет или возмещению из бюджета, определяется как разность между общей суммой налоговых обязательств, возникших в связи какой-либо продажей товаров, (работ, услуг), и суммой налогового кредита.

1.8. Возмещение налога на добавленную стоимость

Если по результатам отчётного периода налоговый кредит превышает налоговое обязательство, т.е. сумма налога имеет отрицательное значение, такая сумма подлежит возмещению из Государственного бюджета в течение месяца, следующего за месяцем предоставления декларации.

Действительно, налоговая декларация вместе с приложениями к ней является основным, но не единственным для всех случаев документом, который необходимо подать в орган государственной налоговой службы для получения возмещения НДС. Срок возмещения заявленной к возмещению суммы НДС также не всегда равен одному месяцу, о чем свидетельствуют строки 23 и 25 самой налоговой декларации о НДС, новая форма которой установлена приказом ГНАУ от 03.11.2000 г. № 568, вступившем в силу с 22.11.2000 г. (далее – Приказ ГНАУ № 568).

Пакет документов, которые необходимо подать вместе с налоговой декларацией о НДС, а также срок получения возмещения зависят прежде всего от вида налогооблагаемых операций, осуществляемых предприятием на протяжении отчётного периода.

В связи с этими особенностями можно определить несколько видов возмещения НДС (рис. 1).

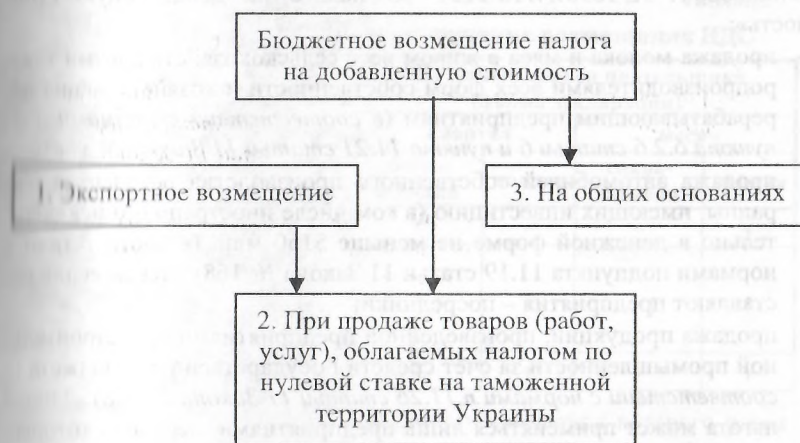


Рис. 1. Виды возмещения НДС

В сущности, все виды возмещения НДС – это бюджетное возмещение, однако из-за специфики механизма его осуществления при вывозе (пересылке) товаров (работ, услуг) за пределы таможенной территории Украины, в соответствии со ст. 8 Закона № 168, данное возмещение часто называют просто экспортным. При выполнении всех определенных статьей условий плательщик НДС имеет право получить экспортное возмещение в течении 30 календарных дней после подачи декларации с приложением 1 (Расчет экспортного возмещения).

2. Для операций по продаже товаров (работ, услуг), облагаемых налогом по нулевой ставке, на таможенной территории Украины порядок возмещения отрицательной разницы между налоговыми обязательствами и налоговым кредитом не регулируется Законом Украины от 01.06.2000 г. № 1783 – III «О внесении изменений в Закон Украины «О налоге на добавленную стоимость». Такие операции выделены в отдельную группу Указом Президента Украины от 07.08.98 г. «О некоторых изменениях в налогообложении». Возмещение осуществляется в течении месяца после подачи декларации с Расчетом части бюджетного возмещения.

Следует лишь выделить круг плательщиков НДС, имеющих право, согласно действующей редакции Закона № 168, применять нулевую ставку на территории Украины. ГНАУ определила данную категорию плательщиков и хозяйственных операций в письме от 09.08.2000 г. № 10987/7/16-1121 «О налоге на добавленную стоимость»:

- продажа молока и мяса в живом весе сельскохозяйственными товаропроизводителями всех форм собственности и хозяйствования перерабатывающим предприятиям (в соответствии с нормами подпункта 6.2.6 статьи 6 и пункта 11.21 статьи 11 Закона № 168);
- продажа автомобилей собственного производства резидентов Украины, имеющих инвестицию (в том числе иностранную) исключительно в денежной форме не меньше \$150 млн. (в соответствии с нормами подпункта 11.19 статьи 11 Закона № 168). Исключение составляют предприятия – посредники;
- продажа продукции, произведенной предприятиями судостроительной промышленности за счет средств Государственного бюджета (в соответствии с нормами п.11.26 статьи 11 Закона № 168). Данная льгота может применяться лишь предприятиями, перечень которых утвержден Постановлением КМУ от 16.06.2000 г. № 978 «Об утверждении перечня предприятий судостроительной промышленности, для которых вводятся меры государственной поддержки судостроительной промышленности».

Льгота по возмещению НДС в течении месяца, следующего за месяцем подачи декларации, предоставляется также предприятиям горно-металлургического комплекса, участвующим в экономическом эксперименте, проводимом с 01.07.1999 г. по 01.01.2002 г. Это предусмотрено подпунктом 7.1 п. 7 Порядка возмещения налога на добавленную стоимость, утвержденного приказом ГНАУ и Госказначейства от 02.07.97 г. № 209/72 (в редакции приказа ГНАУ и Госказначейства от 21.05.2001 г. № 200/86, далее – Порядок возмещения НДС).

Если речь идет о бюджетном возмещении на общих основаниях, то придется в виду статьи 4 Указа Президента Украины от 07.08.98 г. № 83/98 «О некоторых изменениях в налогообложении», в соответствии с которой отрицательная разница между налоговыми обязательствами и налоговым кредитом зачисляется в погашение задолженности налогоплательщика по уплате налога на добавленную стоимость, возникшей в прошлых отчетных периодах, а если задолженности нет – в уменьшении налоговых обязательств трех последующих отчетных периодов; если такое погашение не произошло, сумма НДС возмещается в течении месяца, следующего после подачи декларации за третий отчетный период после возникновения отрицательного значения налога.

Рассмотрим, какие категории плательщиков данного налога имеют право на получение каждого из упомянутых его видов (табл.1).

Таблица 1

Права плательщиков НДС на получение возмещения НДС

Вид бюджетного возмещения	Отчетный период плательщика (форма декларации)			
	квартал		месяц	
	сокращенная	полная	сокращенная	полная
Экспортное возмещение	–	–	–	+
При продаже товаров (работ, услуг), облагаемых налогом по нулевой ставке, на таможенной территории Украины	–	+	–	+
На общих основаниях	–	+	–	+

Итак, если плательщик НДС, отчетный период которого равен кварталу, заявил об экспортном возмещении в декларации за I квартал 1999 года, то получить его он сможет лишь на протяжении марта 1999 г. Учитывая такую ситуацию, даже ГНАУ в вышеупомянутом письме советует квартальным плательщикам – экспортерам использовать подпункт 7.9.2 статьи 7 Закона № 168 и перейти на сдачу месячной отчетности по НДС, поскольку на протяжении квартального года разрешается смена квартального налогового периода на месячный с начала любого квартала текущего года (обратное изменение не разрешено). Заявление о такой смене подается в налоговую инспекцию по месту регистрации за один месяц до начала квартала.

По двум другим видам возмещения НДС для плательщиков с квартальным отчетным периодом ограничений нет;

- плательщики НДС, отчитывающиеся по **полной форме** декларации, **ежемесячно** имеют право на получение всех видов возмещения НДС.

Условия получения экспортного возмещения НДС можно обобщить следующим образом:

- 1) плательщик налога осуществляет операции по вывозу (пересылке) товаров (работ, услуг) за пределы таможенной территории Украины (экспорт);
- 2) экспортер имеет отчетный период по НДС, равный календарному месяцу;
- 3) предприятие подает в налоговую инспекцию вместе с декларацией расчет экспортного возмещения;

Сумма экспортного возмещения определяется согласно п. 8.4 статьи 8 Закона № 168. Сам расчет удачно проиллюстрирован формулой приведенной в письме ГНАУ от 09.08.2000 г. № 10987/7/16-1121 «О налоге на добавленную стоимость»:

$$\sum \mathcal{E}_{\text{отчетн. периода}} = \frac{O_{\text{экспорт отч. пер.}} - O_{\text{экспорт-бартер отч. пер.}}}{O_{\text{налогооблаг. отч. пер.}}} \times$$

$\times PK_{\text{оплач. (1-ДР) от. п.}}$

$\sum \mathcal{E}_{\text{отчетн. периода}}$ – сумма экспортного возмещения отчетного периода;

$O_{\text{экспорт отч. пер.}}$ – объем экспортных операций отчетного периода (строка 2.1 раздела налоговой декларации отчетного периода);

$O_{\text{экспорт-бартер отч. пер.}}$ – объем экспортных бартерных (товарообменных) операций отчетного периода (подстрока 2.1.1 налоговой декларации отчетного периода);

$O_{\text{налогооблаг. отч. пер.}}$ – общий объем налогооблагаемых операций по продаже товаров (работ, услуг) отчетного периода, включая налогообложение при импорте (сумма значений строк 1 + 2.1 + 2.2 + 4 + 6 + 7 + 12.1 + 12.3 + 13.2.2 колонки «А» налоговой декларации);

$PK_{\text{оплач. (1-ДР) от. п.}}$ – часть налогового кредита отчетного периода, уплаченная поставщикам денежными средствами с 1-го числа отчетного месяца до даты подачи расчета экспортного возмещения включительно, учитывая НДС, уплаченный при растаможивании, и выданный в отчетном периоде налоговый вексель.

Сложная на первый взгляд формула на самом деле достаточно проста в применении, содержит все показатели, фигурирующие в приложении 1 к декларации по НДС, а полученный результат должен соответствовать данным строки 6 Расчета экспортного возмещения.

Если налоговая проверка подтвердила заявленную к возмещению из бюджета сумму НДС, встречные проверки основных поставщиков произведены также с положительным результатом, срок возмещения наступил, то отказать в возмещении НДС у налоговых органов, по сути, неоснований.

Ответственность налоговых органов за несвоевременное возмещение НДС и одновременно права плательщиков НДС относительно своевременного его получения установлены абзацем 5 подпункта 7.7.3 п. 7.7 ст. 7 Закона № 168. В частности, суммы, не возмещенные налогоплательщику на протяжении определенного законодательством срока, становятся бюджетной задолженностью. На сумму бюджетной задолженности начисляются проценты, равные 120 процентам учетной ставки Национального банка Украины, установленной на момент ее возникновения, на протяжении срока ее действия включая день погашения. Порядком возмещения НДС предусмотрено, что суммы пени по бюджетной задолженности начисляются по лицевому счету плательщика. Кроме того, налоговые органы уведомляют плательщика о призывающихся ему суммах процентов по бюджетной задолженности.

Плательщика извещают об этом уведомлением установленной формы.

Он, в свою очередь, должен в заявлении в ГНИ сообщить о порядке возмещения ему сумм пени: на расчетный счет, в счет будущих платежей по НДС или в счет других платежей в Государственный бюджет.

Налогоплательщик имеет право в любой момент после возникновения бюджетной задолженности обратиться в суд с иском о взыскании средств бюджета и привлечении к ответственности должностных лиц, виновных в несвоевременном возмещении чрезмерно уплаченных налогов.

Единственное, что следует помнить налогоплательщикам в связи с действующим с 01.04.2001 г. Законом Украины от 21.12.2000 г. № 2181-III «О порядке погашения обязательств налогоплательщиков перед бюджетами и государственными целевыми фондами», это срок исковой давности, который, согласно п. 15.3 ст. 15, равен 1095 дням (3 года) с момента возникновения права на возмещение.

Налоговые периоды. Для плательщиков налога, у которых объем налогооблагаемых операций по продаже товаров, (работ, услуг) за предыдущий календарный год превысил 122400 грн. (7200 необлагаемых налогом минимальных доходов граждан), налоговый период равен ка-

лендарному месяцу. Плательщики налога, имеющие объём налогооблагаемых операций по продаже менее 122400 грн. могут по своему выбору применять налоговый период равный кварталу или месяцу. При этом заявление о своём решении плательщик налога подаёт в ГНИ за месяц до начала календарного года.

1.9. Особенности налогообложения операций по вывозу товаров, работ, услуг за пределы таможенной территории Украины

Плательщик налога, осуществляющий операции по вывозу (пересылке) товаров, работ, услуг за пределы таможенной территории Украины (экспорт) и предоставляющий расчёт экспортного возмещения по итогам налогового месяца, имеет право на получение такого возмещения в течение 30 календарных дней со дня предоставления такого расчёта.

Указанный расчёт предоставляется со следующими документами:

- таможенные декларации, подтверждающие факт вывоза товаров, работ, услуг за пределы таможенной территории Украины;
- копии платёжных поручений, заверенных банком о перечислении плательщиком налога денежных средств в пользу другого плательщика налогов.

Для определения суммы экспортного возмещения в состав налогового кредита включаются суммы налога, фактически уплаченные плательщиком налога денежными средствами в составе цены приобретения товаров, стоимость которых относится на валовые затраты или подлежит амортизации.

Экспортному возмещению подлежит процент налогового кредита, который должен равняться доле объёмов продажи товаров, (работ, услуг) на экспорт в общем объёме налогооблагаемых операций по продаже товаров (работ, услуг) такого налогового периода.

В объёмы продажи товаров (работ, услуг) на экспорт не включаются имущественные добровольные пожертвования в пользу нерезидентов, имущественные взносы для ведения совместной деятельности, имущественные взносы, возвращаемые иностранному инвестору, а также другие операции с имуществом, стоимость которого не относится к валовым затратам.

Экспортное возмещение предоставляется в течение 30 календарных дней, следующих за днём предоставления расчёта экспортного возмещения. Если плательщик не предоставил расчёт в установленные сроки, экспортное возмещение ему не предоставляется, а суммы такого

возмещения учитываются в расчёте обязательств по налогу будущих налоговых периодов.

Если плательщик налога имеет непогашенную задолженность по налогу на добавленную стоимость прошлых налоговых периодов или непогашенный налоговый вексель, то сумма экспортного возмещения направляется на погашение такой задолженности или векселя. По добровольному решению плательщика сумма экспортного возмещения может быть частично или полностью зачтена в счёт платежей по данному налогу или другим налогам и сборам, зачисляемым в Государственный бюджет Украины. О таком решении плательщик должен указать в декларации.

1.10. Регистрация лиц как плательщиков НДС

Сроки регистрации

Сроки подачи заявления на регистрацию плательщика НДС определены в п.9.4 ст.9 Закона об НДС и Положением о Реестре плательщика НДС.

Регистрационное заявление должно быть подано (направлено) в ГНИ не позднее двадцатого календарного дня, следующего за погашением двенадцатимесячного периода, указанного в п.2.1 ст.2 Закона об НДС, а для лиц подпадающих под определение п.2.3 ст.2 (торговля за наличность), – не позднее чем за десять календарных дней до начала осуществления предпринимательской деятельности по торговле за наличность.

Регистрационное заявление может быть направлено в адрес ГНИ по почте с уведомлением о вручении. ГНИ обязана в течении 10 рабочих дней предоставить заявителю (направить по почте с уведомлением о вручении за счет заявителя) свидетельство о регистрации в качестве плательщика НДС.

Статьей 87 Гражданского процессуального кодекса Украины определено, что сроки (учитываемые в днях) исчисляются со дня, следующего после дня, с которого наступает предельный срок исполнения. При этом в случае если конечный срок (десятый, двадцатый день) наступает в нерабочий или праздничный день, последний день регистрации наступает в первый после него (праздничного, нерабочего) рабочий день.

Копии свидетельства о регистрации, заверенные ГНИ, должны быть размещены на доступных для обозрения местах в помещении плательщика налога и во всех его обособленных подразделениях (п.9.6 ст.9 Закона об НДС).

Правила такого размещения и ответственность за нарушение этих правил устанавливаются ГНАУ.

Метод определения налоговых обязательств и кредита по НДС для впервые регистрируемых лиц и торговцев за наличность

Для лиц, осуществляющих расчеты за наличные средства (до 7200 нмдг), и для лиц (без ограничения объемов продаж), регистрирующихся в качестве плательщиков НДС впервые, можно рекомендовать воспользоваться правом выбора в методе начисления налогового обязательства по НДС по дате зачисления денег на расчетный счет или в кассу налогоплательщика (налоговый кредит — по дате списания средств с расчетного счета или из кассы). Это право предоставлено налогоплательщикам частями первой и третьей ст. 11 Указа № 857.

Вышеуказанная первая категория налогоплательщиков (расчеты за наличные средства) может избрать указанный порядок не позднее чем за **тридцать календарных дней до начала нового календарного года, и он может** применяться с начала нового календарного года без изменения до конца года.

Вторая категория налогоплательщиков (**впервые регистрируются в качестве плательщиков НДС**) может избирать установленный частью первой этой статьи способ определения даты возникновения налоговых обязательств и права на налоговый кредит при регистрации. Поэтому при подаче заявления на регистрацию в качестве плательщика НДС не пропустите этот момент. Данный способ применяется с момента регистрации и не может быть изменен до окончания первого полного календарного года, следующего за годом, в котором была произведена регистрация.

Следует обратить внимание на то, что право выбора кассового метода начисления и кредитования НДС для второй категории налогоплательщиков касается не только вновь созданных (зарегистрированных в органах местной власти) лиц, а и действующих в любой период времени лиц, но которые не были никогда плательщиками НДС.

Указанный кассовый метод не распространяется на налогообложение бартерных (товарообменных) операций.

Исключение плательщиков НДС из Реестра

Исключение лица из Реестра плательщиков НДС и аннулирование свидетельства происходит в случае, если:

- зарегистрированное согласно п.2.1 ст. 2 Закона об НДС в течении 24 текущих календарных месяцев лицо в качестве плательщика НДС имело за последние 12 текущих календарных месяцев налогооблагаемые объемы продажи товаров (работ, услуг) менее 3600 нмдг;

зарегистрированное лицо в качестве плательщика налога прекращает деятельность согласно решению о ликвидации такого плательщика налога;

— НДС с учетом требований Указа № 746 переходит на уплату единого налога по ставке 10%;

— НДС приобретает специальный торговый патент (при условии, что предприятие не проводит операции, не подпадающие под действие специального патента);

— заканчивает действие договор о совместной деятельности;

— истекает срок действия соглашения о распределении продукции;

И других случаях, предусмотренных действующим законодательством (например, по решению судебных органов, которыми регистрация в качестве плательщика НДС признана недействительной).

Для исключения из Реестра плательщик НДС подает в ГНИ по месту регистрации заявление (приложение 3 к Положению), оригинал свидетельства о регистрации и все ранее заверенные ГНИ копии свидетельства. ГНИ в 10-дневный срок рассматривает указанное заявление и при наличии оснований для исключения плательщика НДС из Реестра осуществляется это **на дату подачи заявления**, а в случае отказа — предоставляет письменное объяснение.

Если после аннулирования госрегистрации СПД — плательщика НДС невозможно получить от него свидетельство или в случае смерти физического лица — плательщика НДС (согласно информации, полученной от органов регистрации актов гражданского состояния), ГНИ осуществляется за подписью руководителя акт об аннулировании свидетельства. На основании указанного акта ГНИ исключает такого плательщика НДС из Реестра.

Штрафные санкции

С 05.10.2001 г. круг обязательной регистрации плательщиков НДС несколько сузился. Штрафные санкции за несвоевременную регистрацию достаточно жесткие, поэтому следует ясно представлять, что означает тех, кто по Закону подлежит регистрации, но своевременно этого не сделал. Штрафу подлежат не только не зарегистрированные плательщики НДС, осуществляющие, на свой страх и риск, налогооблагаемые операции, но и те, кто такие операции не проводит.

В случае если лицо, обязанное зарегистрироваться в качестве плательщика НДС, не осуществляет такую регистрацию в установленные сроки, ГНИ имеет право применить следующие санкции:

- Если такое лицо не осуществляло облагаемых НДС операций после истечения предельного срока регистрации лица в качестве плательщика НДС — **штраф в размере 20 нмдг (340грн.)**

В случае осуществления таким лицом после истечения предельного срока для регистрации его в качестве плательщика НДС налогооблагаемых операций по продаже товаров (работ, услуг) без начисления НДС – **штраф в размере суммы НДС**, начисленного на общую сумму такой продажи, **но не менее 20 нмдг**, без права включения в налоговый кредит НДС, уплаченного в связи с приобретением товаров (работ, услуг), стоимость которых включается в состав валовых расходов такого плательщика налога или подлежит амортизации, а в случае осуществления продажи таких товаров (работ, услуг), с оплатой наличными или кредитными дебетовыми карточками – дополнительно финансовые санкции, предусмотренные законодательством за нарушение правил осуществления и учета результатов такой наличной продажи;

В случае осуществления таким лицом после истечения предельного срока для регистрации лица в качестве плательщика НДС налогооблагаемых операций по продаже товаров (работ, услуг), с начислением НДС и выдачей фиктивной налоговой накладной, чека или другого товаросопроводительного документа, в котором выделяется сумма НДС, или без такой выдачи, без внесения суммы налога в бюджет – **штраф в размере двойной суммы полученного НДС, но не менее 1000 нмдг** без права включения в налоговый кредит НДС, уплаченного в связи с приобретением товаров (работ, услуг), стоимость которых включается в состав валовых расходов такого плательщика налога или подлежит амортизации. Кроме того, **ФИ обязана обратиться к прокурору с прошением о возбуждении оштрафовочного дела** в отношении должностных лиц такого плательщика налога в связи с их уклонением от налогообложения.

Тема 2. АКЦИЗНЫЙ СБОР

- 2.1. Сущность акцизного сбора.
- 2.2. Плательщики акцизного сбора.
- 2.3. Объект и база налогообложения.
- 2.4. Ставки налога. Налоговый учет.
- 2.5. Расчет акцизного сбора, сроки его предоставления.
- 2.6. Сроки уплаты акцизного сбора.

2.1. Сущность акцизного сбора

С начала 2001 года в законодательстве об акцизном сборе были внесены существенные изменения, затронувшие практически все элементы этого общегосударственного налога. Изменение «условий игры» связано прежде всего с двумя законодательными актами: **Законом № 2181** и **Законом № 2324**. Кроме того, было принято **Положение о порядке начисления, сроках уплаты и представления расчета акцизного сбора и изменений в приказы ГНА Украины**.

Ссылаясь на эти документы, рассмотрим основные параметры акцизного сбора в 2001 году.

Законом № 2324, вступившим в силу со дня опубликования (с 25.04.2001 г.), существенно изменена формулировка определения акцизного сбора (ст.1 Декрета):

Декрет	Закон № 2324
Акцизный сбор – это непрямой налог на потребителей (получателей) отдельных товаров (продукции), определенных законом, как подакцизные. Взимается с них при осуществлении оборотов с продажи (других видов отчуждения) таких товаров (продукции), произведенных на территории Украины, или при импортировании (ввозе, пересылке) таких товаров (продукции) на таможенную территорию Украины. Акцизный сбор включается в цену подакцизных товаров.	Акцизный сбор – это непрямой налог на отдельные товары (продукцию), определенные законом как подакцизные, который включается в цену этих товаров (продукции).

За некоторым внешним упрощением формулировки акцизного сбора кроются достаточно серьезные уточнения.

Во-первых, изменился «адресат» акцизного сбора. Если ранее это были потребители (получатели) подакцизных товаров, то теперь – сами товары или продукция, классифицируемые как подакцизные.

С одной стороны, такое изменение вызвано логическими причинами: акцизный сбор действительно связан с конкретными товарами или продукцией, а потребители таких товаров (продукции) являются его плательщиками далеко не во всех случаях. Статьей 2 Декрета предусмотрено всего несколько таких ситуаций:

- импортер (как физическое, так и юридическое лицо), ввозящий подакцизные товары для собственного потребления;
- юридические и физические лица, которые покупают (получают) в иные формы владения, пользования или распоряжения) подакцизные товары у налоговых агентов;
- заказчики, по поручению которых изготавливается продукция на специальных условиях по товарам, на которые установлены ставки акцизного сбора в процентах к обороту, уплачивающие акцизный сбор производителю (п. «а» ст.2 Декрета в редакции Закона № 2324).

Кроме того, в качестве получателей могут рассматриваться все импортеры вне зависимости от направления дальнейшего использования подакцизных товаров или продукции.

В остальных же случаях плательщиками выступают производители как собственники подакцизной продукции, которые сами потребителями не являются, хотя вполне понятно, что, как и любой другой не прямой налог, акцизный сбор финансируется конечными потребителями товаров или продукции.

Таким образом, внесенным изменением устранено имевшее место противоречие между ст.1 и ст.2 Декрета.

С другой стороны, это уточнение связано с новым определением налогоплательщиком (п.1.1 ст.1 Закона № 2181):

«налогоплательщики – юридические лица, их филиалы, отделения, другие обособленные подразделения, не имеющие статуса юридического лица, а также физические лица, имеющие статус субъектов предпринимательской деятельности или не имеющие такого статуса, на которых, согласно законам, возложена обязанность удерживать и/или уплачивать налоги и сборы (обязательные платежи), пеню и штрафные санкции».

На сравнении с определением плательщиков налогов и сборов, приведенным в ст.1 Закона Украины от 25.06 91г. № 1251 – XII «О системе налогообложения» в редакции Закона Украины от 18.02.97 г. № 104/97 – ВР, в данной цитате к налогоплательщикам дополнительно добавлены лица, на которых законами возложена обязанность удерживать налоги и сборы, а поэтому ст.2 Декрета полностью «вписывается» в данное определение.

Во-вторых, из определения исключено упоминание о вариантах применения акцизного сбора и соответствующих объектах налогообложения, что также представляется вполне оправданным, поскольку оно не соответствовало ст.3 Декрета как по терминологии (в первом случае использован термин «обороты с продажи», а во втором – «обороты на реализацию» и «таможенная стоимость»), так и по сути (в ст.3 в качестве объектов налогообложения названы также обороты по продаже товаров (продукции) для собственного потребления и предусмотрены специфические особенности в случае продажи подакцизных товаров налоговыми агентами).

В-третьих, устранена еще одна неточность определения, которая заключалась в том, что при дословном его прочтении акцизный сбор подлежал включению в цену подакцизных товаров, но не подакцизной продукции, что, конечно же, не соответствовало экономическому смыслу этого общегосударственного налога.

Таким образом, в новом определении акцизного сбора объединены три его признака:

1. Акцизный сбор является непрямым налогом. Кстати, это единственный налог, который определен как не прямой действующим налоговым законодательством.

2. Акцизный сбор – это налог на отдельные товары (продукцию), определенные законом как подакцизные. Напомним, что в настоящее время к подакцизным товарам относятся: спирт этиловый, алкогольные напитки и табачные изделия, транспортные средства, пиво солодовое, дистилляторы, бензины, топливо реактивное и авиационное, ювелирные изделия. Правда, такое определение все же не в полной мере соответствует нормам Декрета, поскольку в ст.3 последнего в качестве объектов налогообложения определены не только товары и продукция, но и стоимость дополнительных услуг или работ налогового агента, связанных с реализацией подакцизных товаров (продукции).

3. Суммы акцизного сбора подлежат включению в цену подакцизных товаров (продукции).

2.2. Плательщики акцизного сбора

Законом № 2324 внесены принципиальные уточнения, касающиеся плательщиков акцизного сбора, определения налоговых агентов, а также заказчиков и переработчиков давальческого сырья.

К **налоговым агентам** дополнительно отнесены дочерние предприятия, филиалы, отделения, и другие обособленные подразделения субъектов предпринимательской деятельности, созданных в форме предприятия с иностранными инвестициями. До 25.04.2001 г. к налоговым агентам относились только сами такие юридические лица при условии, что право на их освобождение от обложения отдельными налогами, сборами (обязательными платежами) было подтверждено решением суда (арбитражного суда). Таким образом, с указанной даты не только такие предприятия с иностранными инвестициями, но и их дочерние предприятия, и обособленные подразделения обязаны осуществлять начисление и взимание сумм акцизного сбора с юридических и физических лиц, покупающих (получающих в другие формы владения, пользования или распоряжения) у них подакцизные товары.

Следует отметить, что в этом вопросе все же осталось одно противоречие: в п. «д» ст.2 **Декрета** плательщиками названы юридические или физические лица, которые покупают подакцизные товары, а в ст.3 **Декрета** объектом налогообложения названы обороты по реализации подакцизных товаров (продукции). Хотя, конечно же, начислять и удерживать акцизный сбор налоговые агенты обязаны не только с товаров, но и с продукции, и, как уже указывалось, включая стоимость дополнительных услуг или работ, связанных с такой реализацией.

Уточнение относительно состава плательщиков, отнесенных к категории налоговых агентов, состоит также и в том, что из этого состава исключены уполномоченные государственные органы, осуществляющие продажу подакцизных товаров, изъятых из свободного оборота или конфискованных в случаях предусмотренных законодательством. Заметим, что в исключенном абзаце речь шла именно о товарах, поскольку уполномоченные государственные органы изготавливать подакцизную продукцию и продавать ее права не имеют. Даже в том случае, если объектом конфискации является продукция, для государственного органа она рассматривается как товар.

В связи с этим возникает вопрос, облагаются ли такие товары акцизным сбором. На первый взгляд, если уполномоченные органы исключены из налоговых агентов, а следовательно, и из плательщиков, начислять и уплачивать сбор не нужно, однако это не совсем так. Ответ на этот вопрос зависит как от происхождения таких товаров, так и от того, на основании каких договоров осуществляется продажа.

В случае изъятия из оборота товаров украинского происхождения для варианта

изъятия их не у производителя (например, у предприятия торгового или физического лица) акцизный сбор уже был уплачен производителем, а поскольку общим принципом взимания этого налога является то, что взимается он не по всей цепочке реализации товара, а только на первом этапе этого процесса, повторная его уплата не производится.

Если конфискованная продукция изымается (конфискуется) непосредственно у производителя, такая операция расценивается относительно того как операция по бесплатной передаче продукции, что не влечет за собой появления налоговых обязательств по акцизному сбору у такого плательщика.

В случае продажи импортированных товаров ситуация аналогична: обязанности по уплате акцизного сбора при импорте возложены на субъекта предпринимательской деятельности, осуществляющего таковую, а не на покупателя. Поэтому, как и в случае изъятия (конфискации) подакцизных товаров у производителя, так и при изъятии таких товаров у его покупателя.

Несколько сложнее обстоит дело, когда уполномоченные государственные органы осуществляют продажу бесхозных подакцизных товаров, и неизвестно, уплачивался ли акцизный сбор их производителем или импортером. Однозначно, это ни законодательными, ни нормативными актами не урегулировано. Принципиально возможны два варианта: либо акцизный сбор вообще взиматься при реализации таких товаров не должен (так как в данной ситуации согласно ст.2 **Декрета** не являются плательщиками сбора), либо субъекта предпринимательской деятельности – комиссионера (который в отличие от поверенного, выполняет в данной посреднической операции от собственного имени) следует приравнивать к производителю или импортеру товаров и обязать его начислять и удерживать с покупателей акцизный сбор. Если первый из этих вариантов прямо вытекает из действующей редакции **Декрета**, то второй явно требует внесения соответствующих изменений в законодательство.

Отметим, что оба этих варианта абсолютно равнозначны для бюджета, поскольку и в том, и в другом случае государство получает ту же сумму выручки от реализации таких товаров за вычетом комиссии вознаграждения, уплачиваемого посреднику (в первом из них – общую сумму, а во втором – отдельно выручку и отдельно акцизный сбор).

Второе изменение, затронувшее плательщиков акцизного сбора, связано с особенностями определения плательщиков при осуществлении операций по переработке давальческого сырья.

Ниже приведена сравнительная таблица старой и новой редакции п. «а» ст. 2 Декрета.

Декрет	Закон № 2324
<p>Статья 2. Плательщиками акцизного сбора являются:</p> <p>А) субъекты предпринимательской деятельности, а также их филиалы, отделения (другие обособленные подразделения) – производители подакцизных товаров на таможенной территории Украины, в том числе из давальческого сырья.</p>	<p>Статья 2. Плательщиками акцизного сбора являются:</p> <p>А) субъекты предпринимательской деятельности, а также их филиалы, отделения (другие обособленные подразделения) – производители подакцизных товаров на таможенной территории Украины. В том числе из давальческого сырья по товарам (продукции), на которые установлены ставки акцизного сбора в твердых суммах. Также заказчики, по поручению которых изготавливается продукция на давальческих условиях по товарам, на которые установлены ставки акцизного сбора в процентах к обороту, уплачивающие акцизный сбор производителю.</p>

Как видим, первая часть этого пункта, касающаяся производителей подакцизных товаров (хотя в этом случае речь все же идет о продукции), осталась без изменения, а уточнение коснулось только участников операции с давальческим сырьем.

Новой редакцией п. «а» ст.2 Декрета предусмотрены разные подходы к участникам таких операций в зависимости от того, какая именно подакцизная продукция производится переработчиком из сырья заказчика. Причем критерием выступает характер установленной ставки.

1. Если предметом операции по переработке давальческого сырья является производство продукции (в тексте Декрета – товаров), которая облагается акцизным сбором по ставкам, определенным в процентах к обороту, – плательщиком выступает заказчик, причем он уплачивает акцизный сбор не в бюджет, а производителю (то есть переработчику). Поскольку действующими законами, которыми регламентированы размеры ставок акцизного сбора, предусмотрен один единственный вариант установления ставки в процентах по ювелирным изделиям (55%), при их производстве на давальческих условиях плательщиками теперь являются только заказчики, при чем вне зависимости от схемы расчетов за услуги по переработке (сырьем или готовой продукцией).

Следует отметить, что сам факт уплаты акцизного сбора заказчиком не в бюджет, а переработчику (который плательщиком не является, но, по-видимому, должен затем вносить эти суммы в бюджет как не принадлежащие ему) вполне соответствует приведенному выше определению «налогоплательщики» по **Закону № 2181**, поскольку в нем

упомянуто об обязанности плательщика удерживать (а сумма акцизного сбора действительно удерживается с покупателя в составе цены продукции или товара) и уплачивать налог или сбор (причем в **Законе №2181** не уточняется, куда именно).

В связи с тем, что плательщиками акцизного сбора определены переработчики давальческого сырья – производители подакцизной продукции, на которую установлены ставки акцизного сбора в твердых суммах, в ст.6 Декрета (в редакции Закона № 2324) предусмотрена обязанность собственника такой изготовленной на давальческих условиях готовой продукции уплачивать акцизный сбор изготовителю (переработчику) не позднее дня отгрузки готовой продукции заказчику или по его поручению другому лицу (хотя сам заказчик в этом случае плательщиком не является). При этом обязательным условием отгрузки изготовителем (переработчиком) готовой продукции, собственнику или по его поручению другому лицу определено документальное подтверждение банковского учреждения о перечислении соответствующей суммы акцизного сбора на расчетный счет производителя (переработчика). В этом случае следует обратить внимание на то, что законодательством предусмотрена обязательность перечисления именно сумм акцизного сбора, но не полной предоплаты услуг по переработке давальческого сырья.

Введение этой нормы связано с тем, что при обычных давальческих схемах расчеты между партнерами осуществляются не в денежной форме, поэтому если специально не предусмотреть необходимость поступления денежных средств в размере акцизного сбора на счет переработчика, последний может быть лишен возможности своевременного погашения налогового обязательства.

2. В случае если предметом договора по переработке давальческого сырья являются подакцизные товары или продукция (здесь законодатель все же вспомнил и о продукции), на которые установлены ставки акцизного сбора в твердых суммах, плательщиком является субъект предпринимательской деятельности или его обособленное подразделение – производитель таких товаров, то есть переработчик. В такой ситуации заказчик вообще не отнесен **Декретом** к категории плательщиков. Термин «ставки акцизного сбора в твердых суммах с единицы реализованного товара (продукции)» применен в специальных законах, которыми определены ставки акцизного сбора, в двух вариантах: в национальной валюте (например, на пиво солодовое ставка установлена с 01.04.2001 г. в размере 0,21 грн. за 1 литр) или в евро (например, ставка акцизного сбора на бензины авиационные составляет 20 евро за 1000 кг). Причем, таким образом, ставки установлены по всем остальным (кроме ювелирных изделий) товарам.

2.3. Объект и база налогообложения

Изменения, внесенные **Законом № 2324** относительно объекта обложения акцизным сбором (ст.3 **Декрета**), также связаны с операциями по переработке **давальческого сырья**. Пункт «а» ст.3 **Декрета** теперь изложен в новой редакции, и согласно ему объектом налогообложения являются:

«обороты по реализации произведенных в Украине подакцизных товаров (продукции), в том числе из давальческого сырья, путем их продажи, обмена на другие товары (продукцию, работы, услуги), бесплатной передачи товаров (продукции) или с частичной их оплатой, а также объемы отгруженных подакцизных товаров (продукции), изготовленных из давальческого сырья».

В связи с этим уточнением следует обратить внимание на два момента:

- во-первых, в объект налогообложения включается только стоимость отгруженных товаров. То есть в случае если товар не отгружен (например, использован для собственного потребления и промышленной переработки), то и оснований для начисления и уплаты акцизного сбора согласно п. «а» ст.3 **Декрета** нет. Вместе с тем говорить о льготе в данном случае не приходится, поскольку в этой ситуации объект налогообложения все же возникает, но на основании п. «б» этой же статьи;
- во-вторых, из приведенной цитаты не совсем понятно, у кого именно (переработчика или заказчика) объемы отгруженных подакцизных товаров включаются в объект налогообложения. На практике возможны оба варианта: с одной стороны, изготовленная из давальческого сырья продукция отгружается предприятием-переработчиком либо заказчику, либо по его поручению третьему лицу.

Несмотря на то, что в **Законе № 2324** такие нюансы четко не определены, автор считает, что в этом случае необходимо руководствоваться общим принципом налогообложения: объект налогообложения может возникнуть только у плательщика. Поэтому в рассматриваемой ситуации все зависит от того, кто из двух партнеров операции по переработке давальческого сырья определен законодательством в качестве плательщика.

По-новому сформулирован в **Законе № 2324** вопрос об определении базы обложения акцизным сбором при импорте подакцизных товаров (ст. «4» **Декрета**), ставка по которым установлена в процентах к обороту с продажи (как уже отмечалось выше, это касается исключительно импортируемых ювелирных изделий). В этом случае акцизный сбор исчисляется «...исходя из таможенной (закупочной) стоимости,

исходя из суммы ввозной пошлины, без учета акцизного сбора», соответствует расчетной формуле

$$A = C(T \times K + П),$$

- A – сумма акцизного сбора, грн.
- C – ставка сбора, % к обороту с продажи;
- T – таможенная (закупочная) стоимость импортируемого товара, выраженная в валюте контракта, определяемая согласно ст.16 и ст.17 Закона Украины «О Едином таможенном тарифе»;
- K – курс НБУ, действующий на день представления таможенной декларации;
- П – таможенная пошлина, грн.

Важно учесть, что до вступления в силу **Закона № 2324** таможенная пошлина при определении базы налогообложения во всех случаях, кроме реализации подакцизных товаров налоговыми агентами, включалась (п.6.2 ст.6 Инструкции о порядке взимания акцизного сбора в случае ввоза товаров субъектами внешнеэкономической деятельности на таможенную территорию Украины, утвержденной приказом ГУ МВУ от 31.01.2000 г. № 33 (далее – Инструкция № 33)), поэтому в будущем следует ожидать внесения соответствующих изменений в нормативные документы ГТСУ.

Уточнение о том, что база налогообложения определяется без учета акцизного сбора, в принципе, не является необходимостью, поскольку акциз в таможенную (закупочную) стоимость не включается. Напомним, что в соответствии с п.3.1 Инструкции № 33 таможенная стоимость при исчислении акцизного сбора «не может быть меньше таможенной таможенной стоимости, если таковая определена КМУ».

Приведенный порядок расчета сумм акцизного сбора при импорте не распространяется на определение сумм акцизного сбора в случае импорта товаров, ставки на которые определяются в твердых валютах в единицы товара. При этом сумма уплаченной (начисленной) ввозной пошлины в расчете не участвует.

Еще одно изменение, касающееся особенностей определения базы налогообложения акцизным сбором, заключается в том, что из текста **Декрета** исключена норма об освобождении от налогообложения оборота по реализации спирта этилового, используемого для изготовления медикаментов и ветеринарных препаратов (часть третья ст.5 **Декрета**). Связано оно, прежде всего, с необходимостью унификации законодательной базы акцизного сбора. Дело в том, что вопросы акцизного сбора по операциям со спиртом этиловым регулируются отдельным налоговым законом – **Законом Украины от 15.09.95 г. № 339/95-ВР «Об акцизном сборе на алкогольные напитки и табачные**

изделия» (далее – Закон № 329), а также соответствующим законом, определяющим ставки сбора на такие товары.

2.4. Ставки налога. Налоговый учет

Перечень товаров (продукции), которые подлежат обложению акцизным сбором в соответствии с действующим законодательством, и ставки этого сбора.

Описание товаров по гармонизированной системе описания и кодирования товаров	Ставки акцизного сбора
Пиво солодовое	0,14 грн. за 1 л
Вина виноградные натуральные, включая крепкие	0,8 грн. за 1 л
Вина игристые (газированные), шампанское	1,6 грн. за 1 л
Спирт этиловый неденатурированный с содержанием спирта не менее 80% объема; Спирт этиловый и другие спиртные напитки, денатурированные, любой крепости	16 грн. за 1 л 100% спирта
Сигары, (в т. ч. сигары с обрезанными концами) сигариллы (сигары тонкие), другие	20 грн. за 100 шт.
Сигареты из табака (папиросы)	10 грн. за 1000 шт.
Табак для курения, в т. ч. с заменителями или без заменителей табака в любой пропорции	10 грн. за 1 шт.
Бензины моторные: A-72, A-76, A-80, A-90, A-91, A-93, A-95, A-96, A-98 и бензины моторные других марок; A-76ЕК, A-80ЕК, A-92ЕК, A-93ЕК, A-95ЕК, A-98ЕК	40 евро за 1000 кг 20 евро за 1000 кг
Ювелирные изделия	55%
Транспортные средства с поршневым двигателем внутреннего сгорания с зажиганием от искры и с кривошипно-шатунным механизмом:	
– с объемом цилиндров двигателя не более 1000 куб. см, новый и бывший в употреблении;	0,2 евро за 1 куб. см
– с объемом цилиндров двигателя более 1000 куб. см, но не более 1500 куб. см, новый и бывший в употреблении;	0,2 евро за 1 куб. см
– с объемом цилиндров двигателя более 1500 куб. см, но не более 3000 куб. см;	0,2 евро за 1 куб. см
– с объемом цилиндров двигателя более 1500 куб. см, но не более 2200 куб. см, новый и бывший в употреблении.	0,3 евро за 1 куб. см

Впервые в тексте Декрета (ст.4) появилась норма, регламентирующая момент возникновения налогового обязательства, хотя она до-

вольно повторяет соответствующую норму ст.2 Указа Президента Украины от 11.05.98 г. № 453/98 «О плательщиках и порядке уплаты акцизного сбора», который вступил в силу в соответствии с п.4 раздела XV «Переходные положения» Конституции Украины.

«Датой возникновения налоговых обязательств по продаже подакцизных товаров (продукции) считается дата, которая приходится на налоговый период, в течении которого происходит любое из событий наступившее ранее:

или дата зачисления средств от покупателя (заказчика) на банковский счет плательщика акцизного сбора как оплата продаваемых товаров (продукции), а в случае продажи товаров (продукции) за наличные средства – дата их оприходования в кассе плательщика акцизного сбора, при отсутствии таковой – дата инкассации наличных денежных средств в банковском учреждении, которое обслуживает плательщика акцизного сбора;

или дата отгрузки (передачи) товаров (продукции)».

Введенный в Декрет метод налогового учета «по первому из событий», в принципе, хорошо знаком плательщикам, поскольку он применяется и по налогу на прибыль, и по НДС. Вместе с тем применительно к акцизному сбору **правило «первого события»** имеет специфические черты:

1. В отличие от НДС и налога на прибыль, где оно применяется как по отношению к возникновению налоговых обязательств (валового дохода), так и по отношению к налоговому кредиту (валовым расходам), в акцизном сборе, исходя из механизма его начисления и уплаты, по первому событию определяются только налоговые обязательства (категории, аналогичные налоговому кредиту или валовым расходам, в данном случае не применяются).

2. В операциях с подакцизными товарами, как правило, участвует только один плательщик акцизного сбора, поэтому какой-либо налоговый учет по этому виду общегосударственного налога у его партнера отсутствует.

3. Декретом не предусмотрена какая-либо специфика определения даты возникновения налоговых обязательств или продаже подакцизных товаров (продукции) с оплатой их за счет бюджетных средств. Поэтому в данном случае действует общее правило, то есть если первым событием является отгрузка таких товаров (продукции), то налоговые обязательства перед бюджетом у плательщика возникают на дату отгрузки, несмотря на то что бюджетными средствами такая продукция не оплачена. Таким образом, по сравнению с налогом на прибыль предприятий и НДС для акцизного сбора в данной ситуации установлены более жесткие правила налогового учета.

4. Внесенными Законом № 2324 изменениями в Декрет не урегулирован отдельно и порядок определения момента возникновения налоговых обязательств при осуществлении бартерных операций с подакцизными товарами, что также существенно отличает налоговому учет по акцизному сбору от учета по налогу на прибыль и НДС. В связи с тем, что при сбалансированном бартере ни на счет плательщика, ни в его кассу денежные средства от реализации подакцизных товаров (продукции) не поступают, при осуществлении таких операций налоговые обязательства по акцизному сбору возникают у плательщика исключительно по дате отгрузки подакцизного товара вне зависимости от того, когда осуществлена встречная поставка.

Если в рамках бартерного контракта осуществляются частичные отгрузки подакцизных товаров (продукции), то, исходя из логики и прецедента по налогу на прибыль и НДС, налоговые обязательства должны возникать в соответствующей части по датам осуществления таких частичных поставок, хотя вопрос этот законодательно не урегулирован.

Несбалансированный бартер (то есть операция, при которой под частичную оплату подакцизных товаров подпадают другие товары (работы, услуги), а разница компенсируется денежными средствами) для целей алогового учета по акцизному сбору следует рассматривать как две самостоятельных операции (чистый бартер и операция по продаже с оплатой денежными средствами), по первой из которых налоговые обязательства возникают по дате отгрузки, а по второй – по первому из событий.

5. Дата возникновения налоговых обязательств по акцизному сбору определена только для операций по продаже подакцизных товаров (продукции), а в соответствующих правилах налогового учета по налогу на прибыль и НДС предусмотрены также особенности для операций по продаже работ и услуг. Согласно ст.3 **Декрета** в большинстве случаев акцизный сбор действительно применяется по отношению к подакцизным товарам, однако при продаже таких товаров налоговыми агентами в объект налогообложения включается «стоимость любых дополнительных услуг или работ, связанных с такой реализацией». Иными словами, касательно акцизного сбора такие работы или услуги рассматриваются как самостоятельные, а их стоимость включается в стоимость подакцизных товаров. Это означает, что дата возникновения налоговых обязательств по таким работам или услугам не определяется отдельно, а соответствует дате возникновения налоговых обязательств по операции продажи соответствующих товаров.

6. Внесенное в **Декрет** дополнение относительно порядка определения даты возникновения налоговых обязательств не распространяется на операции по импорту подакцизных товаров, объектом налогообложения по которым определены не обороты с реализации (как в других случаях), а их таможенная стоимость (п. «в» ст.3 **Декрета**). По-

По сравнению с определением плательщиков налогов и сборов, приведенным в ст.1 Закона Украины от 25.06 91г. № 1251 – XII «О системе налогообложения» в редакции Закона Украины от 18.02.97 г. № 77/97 – ВР, в данной цитате к налогоплательщикам дополнительно отнесены лица, на которых законами возложена обязанность удерживать налоги и сборы, а поэтому ст.2 Декрета полностью «вписывается» в новое определение.

Во-вторых, из определения исключено упоминание о вариантах применения акцизного сбора и соответствующих объектах налогообложения, что также представляется вполне оправданным, поскольку оно не соответствовало ст.3 Декрета как по терминологии (в первом случае использован термин «обороты с продажи», а во втором – «обороты по реализации» и «таможенная стоимость»), так и по сути (в ст.3 в качестве объектов налогообложения названы также обороты по передаче товаров (продукции) для собственного потребления и предусмотрены специфические особенности в случае продажи подакцизных товаров налоговыми агентами).

В-третьих, устранена еще одна неточность определения, которая заключалась в том, что при дословном его прочтении акцизный сбор подлежал включению в цену подакцизных товаров, но не подакцизной продукции, что, конечно же, не соответствовало экономическому смыслу этого общегосударственного налога.

Таким образом, в новом определении акцизного сбора объединены три его признака:

1. Акцизный сбор является непрямым налогом. Кстати, это единственный налог, который определен как не прямой действующим налоговым законодательством.
2. Акцизный сбор – это налог на отдельные товары (продукцию), определенные законом как подакцизные. Напомним, что в настоящее время к подакцизным товарам относятся: спирт этиловый, алкогольные напитки и табачные изделия, транспортные средства, пиво солодовое, дистилляторы, бензины, топливо реактивное и ювелирные изделия. Правда, такое определение все же не в полной мере соответствует нормам **Декрета**, поскольку в ст.3 последнего в качестве объектов налогообложения определены не только товары и продукция, но и стоимость дополнительных услуг или работ налогового агента, связанных с реализацией подакцизных товаров (продукции).
3. Суммы акцизного сбора подлежат включению в цену подакцизных товаров (продукции).

2.2. Плательщики акцизного сбора

Законом № 2324 внесены принципиальные уточнения, касающиеся плательщиков акцизного сбора, определения налоговых агентов, а также заказчиков и переработчиков давальческого сырья.

К **налоговым агентам** дополнительно отнесены дочерние предприятия, филиалы, отделения, и другие обособленные подразделения субъектов предпринимательской деятельности, созданных в форме предприятия с иностранными инвестициями. До 25.04.2001 г. к налоговым агентам относились только сами такие юридические лица при условии, что право на их освобождение от обложения отдельными налогами, сборами (обязательными платежами) было подтверждено решением суда (арбитражного суда). Таким образом, с указанной даты не только такие предприятия с иностранными инвестициями, но и их дочерние предприятия, и обособленные подразделения обязаны осуществлять начисление и взимание сумм акцизного сбора с юридических и физических лиц, покупающих (получающих в другие формы владения, пользования или распоряжения) у них подакцизные товары.

Следует отметить, что в этом вопросе все же осталось одно противоречие: в п. «д» ст.2 **Декрета** плательщиками названы юридические или физические лица, которые покупают подакцизные товары, а в ст.3 **Декрета** объектом налогообложения названы обороты по реализации налоговыми агентами подакцизных товаров (продукции). Хотя, конечно же, начислять и удерживать акцизный сбор налоговые агенты обязаны не только с товаров, но и с продукции, и, как уже указывалось, включая стоимость дополнительных услуг или работ, связанных с такой реализацией.

Уточнение относительно состава плательщиков, отнесенных к категории налоговых агентов, состоит также и в том, что из этого состава исключены уполномоченные государственные органы, осуществляющие продажу подакцизных товаров, изъятых из свободного оборота или конфискованных в случаях предусмотренных законодательством. Заметим, что в исключенном абзаце речь шла именно о товарах, поскольку уполномоченные государственные органы изготавливать подакцизную продукцию и продавать ее права не имеют. Даже в том случае, если объектом конфискации является продукция, для государственного органа она рассматривается как товар.

В связи с этим возникает вопрос, облагаются ли такие товары акцизным сбором. На первый взгляд, если уполномоченные органы исключены из налоговых агентов, а следовательно, и из плательщиков, начислять и уплачивать сбор не нужно, однако это не совсем так. Ответ на этот вопрос зависит как от происхождения таких товаров, так и от того, на основании каких договоров осуществляется продажа.

В случае изъятия из оборота товаров украинского происхождения возможны два варианта:

при изъятии их не у производителя (например, у предприятия торговли или физического лица) акцизный сбор уже был уплачен производителем, а поскольку общим принципом взимания этого налога является то, что взимается он не по всей цепочке реализации товара, а только на первом этапе этого процесса, повторная его уплата не производится;

если подакцизная продукция изымается (конфискуется) непосредственно у производителя, такая операция расценивается относительно его как операция по бесплатной передаче продукции, что также влечет за собой появление налоговых обязательств по акцизному сбору у такого плательщика.

В случае продажи импортированных товаров ситуация аналогична: обязанности по уплате акцизного сбора при импорте возложены на субъекта предпринимательской деятельности, осуществляющего такой импорт как в случае изъятия (конфискации) подакцизных товаров непосредственно у него, так и при изъятии таких товаров у его покупателей.

Несколько сложнее обстоит дело, когда уполномоченные государственные органы осуществляют продажу бесхозных подакцизных товаров, и неизвестно, уплачивался ли акцизный сбор их производителем или импортером. Однозначно, это ни законодательными, ни нормативными актами не урегулировано. Принципиально возможны два варианта: либо акцизный сбор вообще взиматься при реализации таких товаров не должен (так как в данной ситуации согласно ст.2 **Декрета** отсутствуют плательщики сбора), либо субъекта предпринимательской деятельности – комиссионера (который в отличие от поверенного, выступает в данной посреднической операции от собственного имени) следует приравнивать к производителю или импортеру товаров и обязать его начислять и удерживать с покупателей акцизный сбор. Если первый из этих вариантов прямо вытекает из действующей редакции **Декрета**, то второй явно требует внесения соответствующих изменений в законодательство.

Отметим, что оба этих варианта абсолютно равнозначны для бюджета, поскольку и в том, и в другом случае государство получает всю сумму выручки от реализации таких товаров за вычетом комиссионного вознаграждения, уплачиваемого посреднику (в первом из них – общую сумму, а во втором – отдельно выручку и отдельно акцизный сбор).

Второе изменение, затронувшее плательщиков акцизного сбора, связано с особенностями определения плательщиков при осуществлении **операций по переработке давальческого сырья**.

Ниже приведена сравнительная таблица старой и новой редакций п. «а» ст. 2 Декрета.

Декрет	Закон № 2324
<p>Статья 2. Плательщиками акцизного сбора являются:</p> <p>А) субъекты предпринимательской деятельности, а также их филиалы, отделения (другие обособленные подразделения) – производители подакцизных товаров на таможенной территории Украины, в том числе из давальческого сырья.</p>	<p>Статья 2. Плательщиками акцизного сбора являются:</p> <p>А) субъекты предпринимательской деятельности, а также их филиалы, отделения (другие обособленные подразделения) – производители подакцизных товаров на таможенной территории Украины. В том числе из давальческого сырья по товарам (продукции), на которые установлены ставки акцизного сбора в твердых суммах. Также заказчики, по поручению которых изготавливается продукция на давальческих условиях по товарам, на которые установлены ставки акцизного сбора в процентах к обороту, уплачивающие акцизный сбор производителю.</p>

Как видим, первая часть этого пункта, касающаяся производителей подакцизных товаров (хотя в этом случае речь все же идет о продукции), осталась без изменения, а уточнение коснулось только участников операции с давальческим сырьем.

Новой редакцией п. «а» ст.2 Декрета предусмотрены разные подходы к участникам таких операций в зависимости от того, какая именно подакцизная продукция производится переработчиком из сырья заказчика. Причем критерием выступает характер установленной ставки.

1. Если предметом операции по переработке давальческого сырья является производство продукции (в тексте Декрета – товаров), которая облагается акцизным сбором по ставкам, определенным в процентах к обороту, – плательщиком выступает заказчик, причем он уплачивает акцизный сбор не в бюджет, а производителю (то есть переработчику). Поскольку действующими законами, которыми регламентированы размеры ставок акцизного сбора, предусмотрен один единственный вариант установления ставки в процентах по ювелирным изделиям (55%), при их производстве на давальческих условиях плательщиками теперь являются только заказчики, при чем вне зависимости от схемы расчетов за услуги по переработке (сырьем или готовой продукцией).

Следует отметить, что сам факт уплаты акцизного сбора заказчиком не в бюджет, а переработчику (который плательщиком не является, но, по-видимому, должен затем вносить эти суммы в бюджет как не принадлежащие ему) вполне соответствует приведенному выше определению «налогоплательщики» по **Закону № 2181**, поскольку в нем

упомянуто об обязанности плательщика удерживать (а сумма акцизного сбора действительно удерживается с покупателя в составе цены продукции или товара) и уплачивать налог или сбор (причем в **Законе №2181** не уточняется, куда именно).

В связи с тем, что плательщиками акцизного сбора определены переработчики давальческого сырья – производители подакцизной продукции, на которую установлены ставки акцизного сбора в твердых суммах, в ст.6 Декрета (в редакции Закона № 2324) предусмотрена обязанность собственника такой изготовленной на давальческих условиях готовой продукции уплачивать акцизный сбор изготовителю (переработчику) не позднее дня отгрузки готовой продукции заказчику или по его поручению другому лицу (хотя сам заказчик в этом случае плательщиком не является). При этом обязательным условием отгрузки или по его поручению другому лицу определено документальное подтверждение банковского учреждения о перечислении соответствующей суммы акцизного сбора на расчетный счет производителя (переработчика). В этом случае следует обратить внимание на то, что законодательством предусмотрена обязательность перечисления именно сумм акцизного сбора, но не полной предоплаты услуг по переработке давальческого сырья.

Введение этой нормы связано с тем, что при обычных давальческих схемах расчеты между партнерами осуществляются не в денежной форме, поэтому если специально не предусмотреть необходимость поступления денежных средств в размере акцизного сбора на счет переработчика, последний может быть лишен возможности своевременного погашения налогового обязательства.

2. В случае если предметом договора по переработке давальческого сырья являются подакцизные товары или продукция (здесь законодатель все же вспомнил и о продукции), на которые установлены ставки акцизного сбора в твердых суммах, плательщиком является субъект предпринимательской деятельности или его обособленное подразделение – производитель таких товаров, то есть переработчик. В такой ситуации заказчик вообще не отнесен **Декретом** к категории плательщиков. Термин «ставки акцизного сбора в твердых суммах с единицы реализованного товара (продукции)» применен в специальных законах, которыми определены ставки акцизного сбора, в двух вариантах: в национальной валюте (например, на пиво солодовое ставка установлена с 01.04.2001 г. в размере 0,21 грн. за 1 литр) или в евро (например, ставка акцизного сбора на бензины авиационные составляет 20 евро за 1000 кг). Причем, таким образом, ставки установлены по всем остальным (кроме ювелирных изделий) товарам.

2.3. Объект и база налогообложения

Изменения, внесенные **Законом № 2324** относительно объекта обложения акцизным сбором (ст.3 **Декрета**), также связаны с операциями по переработке **давальческого сырья**. Пункт «а» ст.3 **Декрета** теперь изложен в новой редакции, и согласно ему объектом налогообложения являются:

«обороты по реализации произведенных в Украине подакцизных товаров (продукции), в том числе из давальческого сырья, путем их продажи, обмена на другие товары (продукцию, работы, услуги), бесплатной передачи товаров (продукции) или с частичной их оплатой, а также **объемы отгруженных подакцизных товаров (продукции), изготовленных из давальческого сырья**».

В связи с этим уточнением следует обратить внимание на два момента:

- во-первых, в объект налогообложения включается только стоимость отгруженных товаров. То есть в случае если товар не отгружен (например, использован для собственного потребления и промышленной переработки), то и оснований для начисления и уплаты акцизного сбора согласно п. «а» ст.3 **Декрета** нет. Вместе с тем говорить о льготе в данном случае не приходится, поскольку в этой ситуации объект налогообложения все же возникает, но на основании п. «б» этой же статьи;
- во-вторых, из приведенной цитаты не совсем понятно, у кого именно (переработчика или заказчика) объемы отгруженных подакцизных товаров включаются в объект налогообложения. На практике возможны оба варианта: с одной стороны, изготовленная из давальческого сырья продукция отгружается предприятием-переработчиком либо заказчику, либо по его поручению третьему лицу.

Несмотря на то, что в **Законе № 2324** такие нюансы четко не определены, автор считает, что в этом случае необходимо руководствоваться общим принципом налогообложения: объект налогообложения может возникнуть только у плательщика. Поэтому в рассматриваемой ситуации все зависит от того, кто из двух партнеров операции по переработке давальческого сырья определен законодательством в качестве плательщика.

По-новому сформулирован в **Законе № 2324** вопрос об определении базы обложения акцизным сбором при импорте подакцизных товаров (ст. «4» **Декрета**), ставка по которым установлена в процентах к обороту с продажи (как уже отмечалось выше, это касается исключительно импортируемых ювелирных изделий). В этом случае акцизный сбор исчисляется «...исходя из таможенной (закупочной) стоимости,

увеличенной на сумму ввозной пошлины, без учета акцизного сбора», что соответствует расчетной формуле

$$A = C(T \times K + П),$$

- где
- A** – сумма акцизного сбора, грн.
 - C** – ставка сбора, % к обороту с продажи;
 - T** – таможенная (закупочная) стоимость импортируемого товара, выраженная в валюте контракта, определяемая согласно ст.16 и ст.17 Закона Украины «О Едином таможенном тарифе»;
 - K** – курс НБУ, действующий на день представления таможенной декларации;
 - П** – таможенная пошлина, грн.

Следует учесть, что до вступления в силу **Закона № 2324** таможенная пошлина при определении базы налогообложения во всех случаях (кроме реализации подакцизных товаров налоговыми агентами) не учитывалась (п.6.2 ст.6 Инструкции о порядке взимания акцизного сбора в случае ввоза товаров субъектами внешнеэкономической деятельности на таможенную территорию Украины, утвержденной приказом ГТСУ от 21.01.2000 г. № 33 (далее – Инструкция № 33)), поэтому в ближайшем будущем следует ожидать внесения соответствующих изменений в нормативные документы ГТСУ.

Уточнение о том, что база налогообложения определяется без учета акцизного сбора, в принципе, не является необходимостью, поскольку акциз в таможенную (закупочную) стоимость не включается. Напомним, что в соответствии с п.3.1 Инструкции № 33 таможенная стоимость при исчислении акцизного сбора «не может быть меньше минимальной таможенной стоимости, если таковая определена КМУ».

Приведенный порядок расчета сумм акцизного сбора при импорте не распространяется на определение сумм акцизного сбора в случае импорта товаров, ставки на которые определяются в твердых суммах с единицы товара. При этом сумма уплаченной (начисленной) таможенной пошлины в расчете не участвует.

Еще одно изменение, касающееся особенностей определения базы налогообложения акцизным сбором, заключается в том, что из текста **Декрета** исключена норма об освобождении от налогообложения оборота по реализации спирта этилового, используемого для изготовления медикаментов и ветеринарных препаратов (часть третья ст.5 **Декрета**). Связано оно, прежде всего, с необходимостью унификации законодательной базы акцизного сбора. Дело в том, что вопросы акцизного сбора по операциям со спиртом этиловым регулируются отдельным налоговым законом – **Законом Украины от 15.09.95 г. № 329/95-ВР «Об акцизном сборе на алкогольные напитки и табачные**

изделия» (далее – Закон № 329), а также соответствующим законом, определяющим ставки сбора на такие товары.

2.4. Ставки налога. Налоговый учет

Перечень товаров (продукции), которые подлежат обложению акцизным сбором в соответствии с действующим законодательством, и ставки этого сбора.

Описание товаров по гармонизированной системе описания и кодирования товаров	Ставки акцизного сбора
Пиво солодовое	0,14 грн. за 1 л
Вина виноградные натуральные, включая крепкие	0,8 грн. за 1 л
Вина игристые (газированные), шампанское	1,6 грн. за 1 л
Спирт этиловый неденатурированный с содержанием спирта не менее 80% объема; Спирт этиловый и другие спиртные напитки, денатурированные, любой крепости	16 грн. за 1 л 100% спирта
Сигары, (в т. ч. сигары с обрезанными концами) сигариллы (сигары тонкие), другие	20 грн. за 100 шт.
Сигареты из табака (папиросы)	10 грн. за 1000 шт.
Табак для курения, в т. ч. с заменителями или без заменителей табака в любой пропорции	10 грн. за 1 шт.
Бензины моторные: А-72, А-76, А-80, А-90, А-91, А-93, А-95, А-96, А-98 и бензины моторные других марок; А-76ЕК, А-80ЕК, А-92ЕК, А-93ЕК, А-95ЕК, А-98ЕК	40 евро за 1000 кг 20 евро за 1000 кг
Ювелирные изделия	55%
Транспортные средства с поршневым двигателем внутреннего сгорания с зажиганием от искры и с кривошипно-шатунным механизмом:	
– с объемом цилиндров двигателя не более 1000 куб. см, новый и бывший в употреблении;	0,2 евро за 1 куб. см
– с объемом цилиндров двигателя более 1000 куб. см, но не более 1500 куб. см, новый и бывший в употреблении;	0,2 евро за 1 куб. см
– с объемом цилиндров двигателя более 1500 куб. см, но не более 3000 куб. см;	0,2 евро за 1 куб. см
– с объемом цилиндров двигателя более 1500 куб. см, но не более 2200 куб. см, новый и бывший в употреблении.	0,3 евро за 1 куб. см

Впервые в тексте Декрета (ст.4) появилась норма, регламентирующая момент возникновения налогового обязательства, хотя она до-

вольно повторяет соответствующую норму ст.2 Указа Президента Украины от 11.05.98 г. № 453/98 «О плательщиках и порядке уплаты акцизного сбора», который вступил в силу в соответствии с п.4 раздела XV «Переходные положения» Конституции Украины.

«Датой возникновения налоговых обязательств по продаже подакцизных товаров (продукции) считается дата, которая приходится на налоговый период, в течении которого происходит любое из событий наступившее ранее:

или дата зачисления средств от покупателя (заказчика) на банковский счет плательщика акцизного сбора как оплата продаваемых товаров (продукции), а в случае продажи товаров (продукции) за наличные средства – дата их оприходования в кассе плательщика акцизного сбора, при отсутствии таковой – дата инкассации наличных денежных средств в банковском учреждении, которое обслуживает плательщика акцизного сбора;

или дата отгрузки (передачи) товаров (продукции)».

Введенный в Декрет метод налогового учета «по первому из событий», в принципе, хорошо знаком плательщикам, поскольку он применяется и по налогу на прибыль, и по НДС. Вместе с тем применительно к акцизному сбору **правило «первого события»** имеет специфические черты:

1. В отличие от НДС и налога на прибыль, где оно применяется как по отношению к возникновению налоговых обязательств (валового дохода), так и по отношению к налоговому кредиту (валовым расходам), в акцизном сборе, исходя из механизма его начисления и уплаты, по первому событию определяются только налоговые обязательства (категории, аналогичные налоговому кредиту или валовым расходам, в данном случае не применяются).

2. В операциях с подакцизными товарами, как правило, участвует только один плательщик акцизного сбора, поэтому какой-либо налоговый учет по этому виду общегосударственного налога у его партнера отсутствует.

3. Декретом не предусмотрена какая-либо специфика определения даты возникновения налоговых обязательств или продаже подакцизных товаров (продукции) с оплатой их за счет бюджетных средств. Поэтому в данном случае действует общее правило, то есть если первым событием является отгрузка таких товаров (продукции), то налоговые обязательства перед бюджетом у плательщика возникают на дату отгрузки, несмотря на то что бюджетными средствами такая продукция не оплачена. Таким образом, по сравнению с налогом на прибыль предприятий и НДС для акцизного сбора в данной ситуации установлены более жесткие правила налогового учета.

4. Внесенными Законом № 2324 изменениями в Декрет не урегулирован отдельно и порядок определения момента возникновения налоговых обязательств при осуществлении **бартерных операций** с подакцизными товарами, что также существенно отличается налоговым учетом по акцизному сбору от учета по налогу на прибыль и НДС. В связи с тем, что при сбалансированном бартере ни на счет плательщика, ни в его кассу денежные средства от реализации подакцизных товаров (продукции) не поступают, при осуществлении таких операций налоговые обязательства по акцизному сбору возникают у плательщика исключительно по дате отгрузки подакцизного товара вне зависимости от того, когда осуществлена встречная поставка.

Если в рамках бартерного контракта осуществляются частичные поставки подакцизных товаров (продукции), то, исходя из логики и прецедента по налогу на прибыль и НДС, налоговые обязательства должны возникать в соответствующей части по датам осуществления таких частичных поставок, хотя вопрос этот законодательно не урегулирован.

Несбалансированный бартер (то есть операцию, при которой под частичную оплату подакцизных товаров подпадают другие товары (работы, услуги), а разница компенсируется денежными средствами) для целей налогового учета по акцизному сбору следует рассматривать как две самостоятельных операции (чистый бартер и операция по продаже с оплатой денежными средствами), по первой из которых налоговые обязательства возникают по дате отгрузки, а по второй – по первому из событий.

5. Дата возникновения налоговых обязательств по акцизному сбору определена только для операций по продаже подакцизных товаров (продукции), а в соответствующих правилах налогового учета по налогу на прибыль и НДС предусмотрены также особенности для операций по продаже работ и услуг. Согласно ст.3 **Декрета** в большинстве случаев акцизный сбор действительно применяется по отношению к подакцизным товарам, однако при продаже таких товаров налоговыми агентами в объект налогообложения включается «стоимость любых дополнительных услуг или работ, связанных с такой реализацией». Иными словами, касательно акцизного сбора такие работы или услуги не рассматриваются как самостоятельные, а их стоимость включается в стоимость подакцизных товаров. Это означает, что дата возникновения налоговых обязательств по таким работам или услугам не определяется отдельно, а соответствует дате возникновения налоговых обязательств по операции продажи соответствующих товаров.

6. Внесенное в **Декрет** дополнение относительно порядка определения даты возникновения налоговых обязательств не распространяется на операции по импорту подакцизных товаров, объектом налогообложения по которым определены не обороты с реализации (как в других случаях), а их таможенная стоимость (п. «в» ст.3 **Декрета**). По-

скольку моментом фактического осуществления импорта является момент оформления грузовой таможенной декларации, именно в этот момент возникают налоговые обязательства по такой операции, а плательщик согласно п.1.3 Инструкции № 33 обязан уплатить сбор (хотя ст.6 **Декрета** предусмотрено обязательное декларирование в момент пересечения таможенной границы с последующим направлением декларации в налоговые инспекции по месту регистрации плательщика для взимания акцизного сбора). Товары, за которые не был уплачен акцизный сбор, таможенному оформлению не подлежат, кроме случаев, когда они согласно актам законодательства освобождаются от обложения этим налогом.

2.5. Расчет акцизного сбора и сроки его представления

Формой налоговой отчетности применительно к данному виду налога является **Расчет акцизного сбора**, форма которого утверждена **Положением**, которое было зарегистрировано в Минюсте Украины 02.04.2001 г. и вступило в силу через 10 дней с момента регистрации, то есть 13.04.2001 г. (далее – Расчет). Этим документом предусмотрена общая форма Расчета (приложение 1) и специальная форма (приложение 3), представляемая плательщиками, которые представляют спирт этиловый неденатурированный, предназначенный для переработки в другую подакцизную продукцию, и обязаны выдать органам государственной налоговой службы налоговый вексель в соответствии с постановлением КМУ от 27.02.99 г. № 275, а также Порядком их заполнения (приложение 2 и приложение 4).

При заполнении Расчета необходимо обратить внимание на то, что п.4.2 ст.4 **Положения** регламентирована обязательность заполнения всех этих форм, причем в случае незаполнения того или иного показателя в связи с его отсутствием в соответствующей графе Расчета проставляется прочерк. Правда, среди оснований для отказа в приеме Расчета органами ГНА (п.4.3 ст.4 **Положения**) наличие незаполненных строк не числится, что соответствует пп.4.1.2 ст.4 **Закона № 2181**, в соответствии с которым налоговые декларации принимаются контролирующим органом без предварительной проверки указанных в них показателей.

Положением продублированы также и нормы **Закона № 2181**: о необходимости представления нового Расчета, содержащего исправленные показатели (в случае самостоятельного выявления плательщиком ошибок в ранее представленном отчете); о продлении сроков представления декларации и уплаты налога и перенесении предельных сро-

Розділ II. Результати перерахунку акцизного збору

(заповнюється платником у грн.)

1. Суми, сплачені в рахунок платежів, що підлягали сплаті за звітний місяць щоденними або декадними платежами

Всього _____

У тому числі:

1.1. Щоденними платежами _____

1.2. За першу декаду (з 1 по 10 число включно) _____

1.3. За другу декаду (з 11 по 20 число включно) _____

1.4. За третю декаду (з 21 числа до кінця звітного місяця) _____

2. Сума, що підлягає доплаті за цим Розрахунком (позитивне значення різниці між підсумком графа 12 Розділу I та підсумком пункту 1 Розділу II Розрахунку)

(платіжний документ _____

дата _____

№ _____

3. Підлягає запису чи відшкодуванню з бюджету переплата (підсумок пункту 1 Розділу II мінус підсумок графа 12 Розділу II Розрахунку)

Розділ III. Зменшення акцизного збору при експорті підакцизних товарів при розрахунках за іноземну валюту

1. Сума акцизного збору, яка підлягає відображенню в особовому рахунку платника та зарахуванню в рахунок чергових платежів чи відшкодуванню з бюджету*:

(цифрами та прописом) _____

* До розрахунку платником обов'язково додається письмова заява з документальним підтвердженням здійснення експортної операції:

1) довідки установ банків про надходження валюти та копії платіжних документів;

2) копії вантажних митних декларацій з відповідним підтвердженням митних органів про фактичний перетин митного кордону України;

3) документів, що підтверджують придбання товару (розрахункові документи: доручення, вимоги-доручення, вимоги);

4) копії платіжних документів з відміткою установи банку про сплату акцизного збору підприємством-виготовляючим підакцизний товар та підтвердження податковим органом за місцем реєстрації платника про сплату цих сум до бюджету;

5) копії ліцензій та документів на отримання квот на товари, що підлягають квотуванню і ліцензуванню.

До розрахунку повинна додаватися розшифровка оборотів, які не підлягають оподаткуванню (сума обороту, назва підакцизного товару, кількість та вартість пільгової продукції, назва та реквізити споживача, напрям реалізації, пункт і стаття законодавчого акта, яким встановлена така пільга). Розшифровка, підписана керівником і головним бухгалтером та завірена печаткою, додається на окремому аркуші.

« _____ » 200__ р.
(дата складання розрахунку)

Керівник _____

(підпис)

Головний бухгалтер _____

(підпис)

Відмітка працівника державної податкової адміністрації про проведення сум акцизного збору за особовим рахунком платника:

нараховано (графа 12 Розділу I) _____

(цифрами та прописом)

грн. за строком _____

(дата)

зменшено (пункт 1 Розділу III) _____

(цифрами та прописом)

грн. за строком _____

(дата)

« _____ » 200__ р.
(дата проведення)

Працівник по обліку _____

(прізвище та підпис)

Відмітка інспектора державної податкової адміністрації про: результати попередньої перевірки

(зміст порушення, дата попередньої перевірки)

необхідність передачі на проведення документальної перевірки (з виявлених порушень)

(дата передачі)

дата проведення документальної перевірки та її результат (з виявлених порушень)

Інспектор _____

(прізвище та підпис)

Порядок составления плательщиками Расчета акцизного сбора

Расчет акцизного сбора проводится в таком порядке:

1. В графе 2 «Код товара по Гармонизированной системе описания и кодировки товаров» указывается код товаров (продукции), на которые Законами Украины от 6 февраля 1996 г. № 30/96-ВР «О ставках акцизного сбора и ввозной пошлины на табачные изделия», от 7 мая 1996 г. № 178/98-ВР «О ставках акцизного сбора и ввозной пошлины на спирт этиловый и алкогольные напитки», от 24 мая 1996 г. № 216/96-ВР «О ставках акцизного сбора и ввозной пошлины на некоторые транспортные средства» и от 11 июля 1996 г. № 313/96-ВР «О ставках акцизного сбора и ввозной пошлины на некоторые товары (продукцию)» установлено ставки акцизного сбора.

2. В графе 3 «Название товаров согласно указанному коду, их фактическое содержание, объем цилиндра и другие показатели» указывается название сгруппированных подакцизных товаров (продукции), заполняемое согласно наименованию товаров (продукции), предусмотренному указанными законами в зависимости и с указанием конкретной характеристики, присущей для каждого товара (группы или подгруппы) (фактическое содержание спирта, объема цилиндра и другое).

3. В графе 4 «Единица измерения товара для вычисления акцизного сбора (шт., л, куб.см., кг, грн.)» указывается непосредственно и единица измерения, которая приведена к единице измерения подакцизного товара, предусмотренного отмеченными законами, и которая используется для вычисления акцизного сбора (с алкогольных напитков – л, автомобилей – куб.см., сигар – 100 шт., сигарет – 1000 шт., бензинов – 1000 кг и другие).

4. В графе 5 «Единица измерения товара для определения оборота с реализации (шт., л, кг, грн.)» проставляется количественная единица измерения, аналогичная количественной единице, по которой ведется учет реализации продукции на предприятии (алкогольные напитки – л, автомобили – шт., сигары, сигареты – шт., бензин – кг и другие).

5. В графах 6, 7, 8, 9 – «Обороты по реализации (передачи) подакцизных товаров (продукции), облагаемые налогом и необлагаемые налогом» проставляются облагаемые налогом и/или необлагаемые налогом обороты в соответствующих величинах измерения (количественных, суммарных), по которым на предприятии ведется отдельный учет реализации подакцизной продукции, и исчисление акцизного сбора которых проводится по твердым ставкам акцизного сбора и по ставкам акцизного сбора в процентах.

6. В обязательном порядке к отмеченному Расчету прилагается расшифровка-подтверждение необлагаемых налогом оборотов, размер которых должен быть эквивалентным указанному в графе 8 и/или 9. Расшифровка обязательно должна содержать информацию о названии подакцизного товара (продукции), его количестве и стоимости, название и реквизиты потребителя, направление реализации подакцизных товаров, обоснования необлагаемых налогом оборотов со ссылкой на конкретные статьи и пункты законодательных актов. Расшифровка должна быть подписана руководителем и главным бухгалтером предприятия-плательщика акцизного сбора.

7. В графе 10 «Ставки акцизного сбора в твердых ставках или в процентах с единицы измерения согласно закону (№, евро, грн.)» проставляется ставка акцизного сбора, которая установлена указанными законами для исчисления акцизного сбора на продукцию в соответствующей единице измерения.

8. В графе 11 «Ставки акцизного сбора в твердых ставках или в процентах в перерасчете на единицу измерения товара (евро, грн.)» проставляется ставка акцизного сбора в евро, гривнах или в процентах, размер которой пересчитан согласно фактической характеристике реализованной продукции (содержимого спирта, объема цилиндра двигателя автомобиля, размера экрана телевизора и других характеристик, присущих конкретной продукции).

Например:

а) за бензин (код 2710 00 330) при установленной законом ставке акцизного сбора 60 евро за 1000 кг в графе 11 проставляется 0,06 евро, то есть находим ставку акцизного сбора за 1 кг бензина (60 евро:1000кг);

б) за сигары при полной ставке акцизного сбора 20 грн. со 100 штук в 11 графе проставляется 0,2 грн., т.е. находим ставку акцизного сбора за одну сигару (20 грн.: 100 шт.)

в) за сигареты при полной ставке акцизного сбора 10 грн. с 1000 штук в графе 11 проставляется 0,01 грн., т.е. находим ставку акцизного сбора за одну сигарету (10 грн.: 1000 штук).

9. В графе 12 «Сумма налогового обязательства, неуплаченная из-за получения льгот, грн.» проставляется сумма акцизного сбора, которая вычисляется исходя из необлагаемых налогом оборотов (графа 8 и/или 9) в порядке, отмеченном в пункте 9.

10. В графе 13 «Сумма налогового обязательства подлежит уплате в бюджет, грн.» указывается сумма акцизного сбора, исчисленная исходя из фактических объемов реализации продукции:

а) по товарам (продукции), на которые установлены фиксированные ставки акцизного сбора в гривнах, сумма акцизного сбора ис-

числяется, исходя из фактических объемов реализации (графа 6), умноженных на твердую ставку акцизного сбора в перерасчете на единицу измерения (графа 11);

б) по товарам (продукции), на которые установлены фиксированные ставки акцизного сбора в евро, сумма акцизного сбора исчисляется, исходя из фактических объемов реализации (графа 6), умноженных на твердую ставку акцизного сбора в перерасчете на единицу измерения (графа 11) и на курс евро, установленный Национальным банком Украины в национальной валюте Украины по состоянию на первый день квартала, в котором осуществляется реализация этой продукции.

Например, фактические объемы реализации бензина 25000 кг; ставка акцизного сбора, пересчитанная на 1 кг, составляет 0,06 грн.; курс 1 евро на первый день квартала составляет 5,5 грн. Начисленная сумма акцизного сбора составляет 8250 грн. ($25000 \times 0,06 \times 5,5$), то есть: графа 6 \times графу 11 \times курс 1 евро на первый день квартала;

в) по товарам (продукции), на которые установлены ставки акцизного сбора в процентах к оборотам по реализации, сумма акцизного сбора исчисляется, исходя из фактических объемов реализации (графа 7), умноженных на процентную ставку акцизного сбора (графа 10).

Например, фактически реализовано ювелирных изделий на сумму 20000 грн.; ставка акцизного сбора установлена в размере 55 процентов к обороту. Начисленная сумма акцизного сбора составляет 11000 грн. ($20000 \text{ грн.} \times 55$): 100, т. е. (графа 7 \times графу 10).

11. Заполняется раздел II «Результаты перерасчета акцизного сбора», в котором путем сравнения итога начисленной суммы акцизного сбора (графа 13 Раздела I «Исчисление акцизного сбора») с итогом суммы уплаченного акцизного сбора (пункт 1 Раздела II «Результаты перерасчета акцизного сбора») определяется сумма акцизного сбора, которая подлежит уплате в бюджет или зачислению в счет очередных платежей.

12. Раздел III «Уменьшение акцизного сбора при экспорте подакцизных товаров при расчетах за иностранную валюту» заполняется в случае необходимости.

2.6. Сроки уплаты акцизного сбора

В отличие от сроков представления налоговой отчетности, которые с 01.04.2001 г. унифицированы для всех налогов и сборов, порядок и сроки уплаты налога (то есть сроки погашения налоговых обязательств) согласно п.1.2 Закона № 2181 могут быть определены как этим Законом, так и другими законами Украины. На этом основании

приоритет имеет часть пятая ст.6 Декрета (в редакции Закона № 2181), согласно которой «акцизный сбор уплачивается в бюджет в сроки, определенные соответствующим законом».

В результате порядок погашения начисленных и согласованных налоговых обязательств Закона № 2181 в отношении акцизного сбора не соблюдается, и в ряде случаев сначала наступает срок уплаты акцизного сбора, а только потом – срок его согласования, что, конечно же, лишено экономического смысла, но законодательству все же соответствует.

Сроки уплаты акцизного сбора представлены в таблице:

Плательщики и виды продукции	Сроки уплаты сборов	Дополнительные условия
Предприятия – производители алкогольных напитков	На третий рабочий день после осуществления оборота по реализации	Эта норма применяется в случае: <ul style="list-style-type: none"> – реализации подакцизной продукции, изготовленной из спирта этилового, приобретенного без уплаты акцизного сбора (до введения в действие постановления КМУ от 27.12.99 г. № 275); – реализации алкогольных напитков с содержанием спирта этилового от 1,2 до 8,5 процента объемных единиц (слабоалкогольных напитков), которые согласно законодательству не подлежат маркировке марками акцизного сбора; – реализации алкогольных напитков, изготовленных без использования спирта этилового
Субъекты предпринимательской деятельности, которые получают спирт этиловый для переработки в другую подакцизную продукцию, выдающие органам ГНС налоговый вексель	При приобретении марок акцизного сбора в течении не более 90 календарных дней со дня получения спирта этилового	Продукция, являющаяся результатом переработки, должна подлежать маркировке марками акцизного сбора

Плательщики и виды продукции	Сроки уплаты сборов	Дополнительные условия
Предприятия вторичного виноделия	При приобретении акцизных марок	Сумма акцизного сбора рассчитывается исходя из ставок акцизного сбора на готовую продукцию, выработанную из виноградных вино-материалов или сусла, с использованием спирта этилового
Предприятия – производители табачных изделий	Ежемесячно до 16 числа следующего за отчетным месяца	Сбор уплачивается исходя из фактического объема реализации табачных изделий за прошедший месяц
Собственники (заказчики) табачных изделий и виноматериалов, изготовленных в пределах Украины с использованием давальческого сырья	Не позднее дня получения готовой продукции	
Остальные плательщики акцизного сбора обязаны самостоятельно уплатить сумму налогового обязательства, указанную в представленном ими Расчете	В течении 10 календарных дней, следующих за последним днем представления Расчета	

Тема 3. ГОСУДАРСТВЕННАЯ ПОШЛИНА

Отдельные граждане, предприятия, учреждения и организации вступают в правовые, хозяйственные, имущественные, денежные и другие отношения, на время которых должны определяться права и ответственность сторон. Рассмотрением вопросов, связанных с оформлением взаимоотношений сторон, занимаются различные административные, судебные и прочие органы, которые в пределах предоставленных им законодательством полномочий фиксируют правоотношения, утверждают и заверяют документы, рассматривают акты гражданского состояния, спорные вопросы, выносят по ним соответствующие решения.

Оформление и заверение документов, регулирующих указанные взаимоотношения, осуществляется за плату, которая поступает в соответствующий бюджет в виде государственной пошлины.

Государственная пошлина взимается при обращении юридических лиц и граждан в суд, арбитражный суд, государственные нотариальные конторы, в установленных случаях – в исполнительных, сельских, поселковых, городских советов, органы МВД Украины, органы записей актов гражданского состояния и др.

В течение 1999 и 2000 годов Верховной Радой Украины одобрен ряд законов, согласно которым внесены изменения и дополнения в Декрет Кабинета Министров Украины от 21.01.93 г. № 7-93 «О государственной пошлине» (далее – Декрет о госпошлине).

Так, Законами Украины от 23.03.99 г. № 539-XIV и от 20.04.2000 г. № 1657-III были изменены, в частности, ставки и порядок взимания госпошлины:

- За совершение нотариальных действий;
- За нотариальное удостоверение договоров отчуждения жилых домов, квартир, комнат, дач, садовых домиков, гаражей и других объектов недвижимого имущества;
- За нотариальное удостоверение договоров отчуждения земельных участков, которые находятся в собственности гражданина, осуществляющего такое отчуждение.

Начиная со 2 июня 1999 года, госпошлина за указанные действия взимается в размере 1% суммы договора, но не менее одного не облагаемого налогом минимума доходов граждан. С 13 мая 2000 года в том же размере взимается госпошлина за удостоверение государственными нотариусами договоров купли-продажи, мены, дарения или пожизненного содержания, которые относятся к другим договорам, подлежащим оценке.

Следует напомнить, что до внесения изменения в Декрет о госпошлине за нотариальное удостоверение договоров отчуждения гражданами жилых домов, квартир и другого недвижимого имущества одному из супругов, родителям госпошлина взималась в размере 1% суммы договора, другим лицам – 5% суммы договора; за удостоверение договоров отчуждения земельных участков, находящихся в собственности граждан, и за удостоверение других договоров – 5% суммы договора.

За нотариального удостоверение договоров отчуждения объектов недвижимого имущества или земельных участков юридическими лицами госпошлина взимается по ставке, определенной в подпункте «д» пункта 3 статьи 3 Декрета о госпошлине, размер которой с 13 июня 2000 года также уменьшился с 5% до 1% суммы договора, но не менее одного не облагаемого налогом минимума доходов граждан.

Следует иметь в виду, что в соответствующих случаях законодательством предусмотрено обязательное нотариальное оформление договоров отчуждения.

Если в нотариальном оформлении соглашения принимают участие две стороны, плательщиком государственной пошлины является любая из сторон. При этом сумму государственной пошлины, уплаченную в полном размере одной из сторон, не считают доходом другой стороны. Госпошлина за нотариальное оформление соглашений, по которым одна сторона освобождается от уплаты госпошлины, уплачивается полностью второй стороной. В случае если обе стороны имеют такое освобождение, госпошлина, не взимается.

Для исчисления суммы госпошлины, которая должна взиматься за нотариальное удостоверение договоров отчуждения недвижимого имущества, находящегося в собственности физических и юридических лиц, стоимость таких договоров определяют исходя из суммы договора, но не ниже его инвентаризационной или балансовой стоимости с учетом коэффициентов индексации стоимости такого имущества и износа на момент отчуждения, которые указываются в справках-характеристиках в бюро технической инвентаризации.

За нотариальное удостоверение договоров отчуждения гражданами транспортных средств, других самоходных машин и механизмов детям, одному из супругов, родителям госпошлина уплачивается в размере 1% суммы договора, другим лицам – 5% суммы договора, но не ниже действительной стоимости транспортного средства.

За нотариальное удостоверение договора мены госпошлина исчисляется и взимается со стоимости того объекта, который, включая денежную доплату, имеет высшую стоимость.

За нотариальное удостоверение договоров, сумма которых определена выражением «от...до», госпошлина исчисляется и взимается исходя из большей суммы.

Законом Украины от 23.03.99 г. № 539 изменены также ставки и порядок взимания государственной пошлины **за операции с ценными бумагами.** Со времени вступления в силу этого Закона, то есть со 2 июня 1999 года, госпошлина с сумм заключенных на вторичном рынке соглашений по ценным бумагам не уплачивается.

Госпошлина взимается только за регистрацию информации об эмиссии ценных бумаг (кроме облигаций государственных и местных займов) в размере 0,1% номинальной стоимости эмиссии и за выдачу приватизационных бумаг в размере 0,2% их номинального значения.

Что касается взимания государственной пошлины за операции, осуществляемые на биржах, то начиная со 2 июня 1999 года госпошлина уплачивается только за операции по продаже на товарных биржах жилых домов, квартир, комнат, дач, садовых домиков, гаражей, а также других объектов недвижимого имущества, находящихся в собственности гражданина-продавца (кроме операций по принудительному

отчуждению такого имущества в случаях, предусмотренных законами Украины). Госпошлина за вышеперечисленные операции уплачивается в размере 1% фактической стоимости заключенного соглашения, но не менее одного не облагаемого налогом минимума доходов граждан за каждое такое соглашение.

Таким образом, соглашения (операции) с объектами, связанные с отчуждением недвижимого имущества юридических лиц, которые заключаются на товарных и сырьевых биржах, из перечня объектов взимания государственной пошлины исключены.

За проведение публичных торгов (аукционов, тендеров), с которых реализуются объекты недвижимого имущества, находящиеся в собственности гражданина, осуществляющего такую продажу (кроме операций по принудительному отчуждению такого имущества в случаях, предусмотренных законами Украины), госпошлина взимается в размере 1% фактической стоимости реализованных объектов недвижимого имущества, но не менее одного не облагаемого налогом минимума доходов граждан за каждый реализованный объект.

Организатором публичных торгов (аукционов, тендеров) госпошлина уплачивается только при условии, если реализуются объекты недвижимого имущества, собственниками которых являются граждане. За проведение аукционов по продаже другого имущества, в том числе имущества, принадлежащего юридическим лицам, государственная пошлина не уплачивается.

В целях создания условий для улучшения финансового состояния предприятий, а именно – расширения возможностей погашения их взаимной задолженности путем обращения субъектов предпринимательской деятельности в арбитражный суд с иском о защите нарушенных имущественных прав Законом Украины от 18.11.99 г. № 1244-XIV «О внесении изменений в статью 3 Декрета Кабинета Министров Украины «О государственной пошлине» и Законом Украины от 20.04.2000 г. № 1657-III размер ставки государственной пошлины с исковых заявлений имущественного характера, которые подаются в арбитражный суд, уменьшен с 5% до 1% цены иска, но не менее трех не облагаемых налогом минимумов доходов граждан и не более 100 не облагаемых налогом минимумов доходов граждан, т.е. не менее 51 грн. и не более 1700 грн. при не облагаемом налогом минимуме – 17 грн.

Следует помнить, что суммы госпошлины, взимаемой с исковых заявлений, которые подаются в арбитражный суд, и заявлений о проверке решений, определений и постановлений арбитражных судов в порядке надзора зачисляются в государственный бюджет.

Законом Украины от 08.09.99 г. № 1019-XIV «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Украины по вопросам взимания государственной пошлины» пункт 3 статьи 3 Декрета Кабинета Министров Украины «О государственной пошлине» дополнен под-

пунктом «у», которым устанавливается ставка госпошлины, взимаемой за завершение договоров аренды (субаренды) земельных участков.

Ставка определена в размере 0,01% денежной оценки земельного участка, которая, в свою очередь, устанавливается по методике, утвержденной Кабинетом Министров Украины; при отсутствии денежной оценки земель – в размере 1% суммы договора, но не менее одного облагаемого налогом минимума дохода граждан.

При реформировании аграрного сектора экономики, которое осуществляется согласно Указу Президента Украины от 03.12.99 г. № 1529/99 «О неотложных мерах по ускорению реформирования аграрного сектора экономики», происходит изменение форм собственности, коллективные сельскохозяйственные предприятия реорганизуются в частные формирования рыночного типа. В результате реформы члены коллективных сельскохозяйственных предприятий приобрели право свободно выходить из сельскохозяйственных предприятий с земельными долями (паями), заключать договоры аренды земельных долей (паяв), удостоверенных сертификатом. Право на земельную долю (пай), удостоверенное сертификатом, может быть объектом купли-продажи, дарения, мены. В связи с этим неизбежно будут возникать различные конфликтные ситуации, которые повлекут за собой обращение владельцев сертификатов на земельную долю (пай) в суд, к нотариусу. За подачу искового заявления в суд или заявления к государственному нотариусу для совершения соответствующего нотариального действия нужно уплачивать госпошлину.

С 11.07.2000 г. Законом Украины от 18.06.2000 г. № 1804-III «О внесении изменений в статью 3 Декрета Кабинета Министров Украины «О государственной пошлине» установлены ставки госпошлины в следующих размерах:

А) с исковых заявлений относительно защиты прав граждан на земельную долю (пай) и имущественный пай – 0,1% цены иска;

Б) за выдачу свидетельства о праве на наследование земельной доли (пая):

- одному из супругов, родителям, совершеннолетним детям, внукам, правнукам, братьям, сестрам, дедушке, бабушке – 0,1% суммы наследства;
- другим наследникам 0,5% суммы наследства.

Законом Украины от 20.04.2000 г. № 1657-III «О внесении изменений в статью 3 Декрета Кабинета Министров Украины «О государственной пошлине» изменены ставки госпошлины с заявлений и жалоб, которые подаются в суд, и за выдачу судом копий документов.

Ставки установлены в следующих размерах:

«А) с исковых заявлений – 1% цены иска, но не менее трех не облагаемых налогом минимумов доходов граждан и не более 100 не облагаемых налогом минимумов доходов граждан;

Б) с жалоб за неправомерные действия органов государственного управления и служебных лиц, ущемляющих права граждан, – 0,2 не облагаемых налогом минимума доходов граждан;

В) с исковых заявлений о расторжении брака – 0,5 не облагаемого налогом минимума доходов граждан;

- с исковых заявлений о расторжении повторного брака – 1 не облагаемый налогом минимум доходов граждан;

- в случае разделения имущества при расторжении брака пошлина определяется в соответствии с ценой риска согласно подпункту «а» настоящего пункта;

Г) с исковых заявлений о расторжении брака с лицами, признанными в установленном порядке безвестно отсутствующими или недееспособными вследствие душевной болезни или слабоумия, или с лицами, осужденными к лишению свободы на срок не менее трех лет, – 0,2 не облагаемого налогом минимума доходов граждан;

Д) с исковых заявлений об изменении или расторжении договора найма жилых помещений, о продлении срока принятия наследства, об отмене ареста на имущество и с других исковых заявлений неимущественного характера (или не подлежащих оценке) – 0,5 не облагаемого налогом минимума доходов граждан;

Е) с заявлений (жалоб) по делам отдельного производства – 0,5 не облагаемого налогом минимума доходов граждан;

Э) с исковых заявлений с преддоговорных споров – 0,5 не облагаемого налогом минимума доходов граждан;

Ж) с исковых заявлений о рассмотрении вопросов защиты чести и достоинства – 1 не облагаемый налогом минимум доходов граждан;

З) с кассационных жалоб на решение судов и жалоб на решения, которые вступили в законную силу, – 50% ставки, которая подлежит уплате при подаче искового заявления и жалоб, а с имущественных споров – ставки, исчисленной исходя из оспариваемой суммы;

И) за повторную выдачу копии судебного решения, приговора, определения и копии другого постановления суда – 0,03 не облагаемого налогом минимума доходов граждан за каждый лист».

По делам, которые рассматриваются судами, госпошлина уплачивается до подачи искового заявления или кассационной жалобы на решение суда и жалоб на решения, которые вступили в законодательную силу, а также при выдаче судом копий документов, подтверждающие уплату государственной пошлины, прилагаются к названным исковым заявлениям и жалобам.

Раздел III

ПРЯМЫЕ НАЛОГИ

Тема 1. НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ

- 1.1. Налог на прибыль: проблемы, перспективы.
- 1.2. Налогоплательщики, объект налогообложения, ставки.
- 1.3. Формирование валовых доходов и валовых расходов предприятия.
- 1.4. Налогообложение операций особого вида (бартер, страховая деятельность, расчёты в инвалюте, торговля ценными бумагами, дивиденды).
- 1.5. Обложение налогом неприбыльных учреждений и организаций.
- 1.6. Амортизация.
- 1.7. Правила ведения налогового учёта, сроки уплаты налога на прибыль.

1.1. Налог на прибыль: проблемы, перспективы

В условиях рыночной экономики важным вопросом, связанным с эффективностью производства и общим экономическим развитием страны является правильное построение и организация налоговых отношений хозяйствующих субъектов и граждан с государством. Их не следует рассматривать только в фискальном аспекте, т.е. как государственные доходы. Налоги должны стать рычагом государственного регулирования. Действующий в Украине налог на прибыль предприятий имеет сходство с налогом на прибыль корпораций зарубежных стран. В Украине система налогообложения прибыли предприятий характеризуется частой сменой объекта налогообложения. Так, с 1991 года налог взимался с прибыли, в 1992 году – с дохода, в 1993 году – сначала с

прибыли, затем с дохода. В 1994 году объектом налогообложения оставался доход, а с 1995 года снова осуществлён переход к налогообложению прибыли. Совершенствование налога на прибыль юридических лиц было и остаётся одним из наиболее важных вопросов налоговой реформы.

Закон Украины «О налогообложении прибыли предприятий» в 1997 году дал возможность коренным образом изменить существующую систему налогообложения прибыли. Его достоинства:

- чёткое и полное определение терминов;
- чёткое определение плательщиков;
- новый порядок определения объекта налогообложения;
- переход к методу ВР при определении налогооблагаемой прибыли;
- упорядочение состава валовых расходов предприятия;
- применение единой ставки налогообложения прибыли для всех видов хозяйственных операций;
- переход к глобальному способу налогообложения;
- использование специальных условий налогообложения прибыли, полученной от некоторых операций особого вида;
- сокращение льгот по налогу;
- изменения в порядке начисления и уплаты налога на прибыль;
- изменения в порядке распределения налога между звеньями бюджетной системы Украины.

Проектом Налогового кодекса предусмотрено уменьшение ставки обложения налогом на прибыль предприятий с 30 до 20%. А для того, чтобы не допустить резкого уменьшения поступлений в бюджет, эта норма вводится постепенно: в первый год – 25%, а потом – 20%. Кроме того, в целях обеспечения равномерного поступления налога на прибыль предприятий сохраняются ежемесячные авансовые платежи, но для упрощения администрирования указанного налога предусмотрено ввести представление декларации один раз в год по итогам года в срок не позднее 25 февраля года, следующего за отчётным. Авансовые платежи будут рассчитываться на основе результатов хозяйственной деятельности налогоплательщика за предыдущий год и корректироваться в зависимости от изменений доходов налогоплательщика в отчётном году. В случае, если недоплата по авансовым платежам по сравнению с размером налога на прибыль, пересчитанного по результатам отчётного года, будет превышать 30%, предусмотрено установить ответственность в виде штрафов, санкций и пени. Для предприятий, которые имеют отрицательное значение объекта налогообложения за прошлый год, а также для вновь созданных предприятий в течение первого года их деятельности

сохраняется ежеквартальное представление декларации по налогу на прибыль и ежеквартальная уплата налога.

В проекте изменён, по сравнению с действующим, порядок определения даты увеличения валовых доходов и валовых расходов производства и обращения. Валовые расходы будут признаваться расходами определённого периода одновременно с определением дохода. Другие расходы, которые невозможно прямо связать с доходами, будут отражаться в том периоде, в котором были фактически осуществлены.

1.2. Налогоплательщики, объект налогообложения, ставки

Плательщиками налога являются:

- Резиденты – субъекты хозяйственной деятельности, бюджетные, общественные и другие предприятия, которые осуществляют деятельность, направленную на получение прибыли.
- Нерезиденты – физические и юридические лица, которые получают доходы из источников в Украине.
- Филиалы, отделения и другие обособленные подразделения плательщиков налога. Плательщики налога, которые имеют филиалы, могут принять решение об уплате консолидированного налога. Сумма налога на прибыль филиалов определяется расчётно, исходя из общей суммы налога, распределённого пропорционально удельному весу суммы валовых расходов, амортизационных и др.
- Постоянные представительства нерезидентов, которые получают доходы из источников их происхождения в Украине или выполняют агентские функции.
- Плательщиками налога на прибыль железнодорожного транспорта является Управление железной дороги.
- Национальный банк Украины и его учреждения уплачивают в Государственный бюджет Украины сумму превышения валовых доходов консолидированного баланса над валовыми расходами по окончании финансового года. Превышение валовых расходов над валовыми доходами (дефицит) покрывается за счёт Государственного бюджета Украины.

Объектом налогообложения является прибыль, которая определяется путём уменьшения суммы скорректированного валового дохода на сумму валовых расходов и сумму амортизационных отчислений.

Прибыль налогоплательщиков, включая предприятия, основанные на собственности отдельного физического лица, облагается налогом по ставке 30% от объекта налогообложения – это основная ставка.

В то же время прибыль, полученная от осуществления некоторых операций, облагается налогом по другим ставкам или не облагается налогом вообще. При этом ставка налога зависит от категории налогоплательщика и объекта налогообложения. Особенности определения объекта налогообложения для целого ряда налогоплательщиков вызваны спецификой их деятельности. Обобщённые данные о плательщиках и ставках налога и объекте налогообложения представлены в таблицах 1-6. Из числа налогоплательщиков-резидентов выделены следующие категории:– субъекты хозяйственной деятельности (юридические лица и не имеющие статуса юридического лица) таблица 1;

- учреждения и организации, которые соответствуют статусу неприбыльных организаций (таблица 2);
- страховщики (таблица 3);
- лица, ответственные за перечисление в бюджет сумм налога на прибыль у источника выплаты при выплате дохода нерезидентам (таблица 4);
- лица, ответственные за перечисление в бюджет сумм налога на прибыль у источника выплаты при выплате дохода резидентам (таблица 5);
- постоянные представительства нерезидентов (таблица 6).

Законом о прибыли не предусмотрена специальная процедура регистрации, аналогичная процедуре регистрации в качестве плательщиков НДС исключения составляет лишь постоянные представительства нерезидентов, которые обязаны стать на учёт в налоговом органе по своему местонахождению.

1.3. Формирование валовых доходов и расходов предприятия

Валовый доход – общая сумма дохода налогоплательщика от всех видов деятельности, полученного (начисленного) в течение отчётного периода в денежной, материальной, нематериальной формах как на территории Украины, так и вне её.

Валовый доход включает:

- общие доходы от продажи товаров, работ и услуг, продажа ценных бумаг;
- доходы от осуществления банковских, страховых операций по представлению финансовых услуг;
- доходы от совместной деятельности в виде дивидендов, процентов, роялти, доходы от осуществления операции лизинга (аренды);
- суммы безвозвратной финансовой помощи

- неиспользованные страховые резервы
- суммы штрафов, неустойки, пени.
- госпошлина, уплаченная истцом, возвращённая истцу по решению арбитражного суда.

Не включается в состав валового дохода:

- сумма акцизного сбора, НДС.
- сумма средств в части излишне уплаченных налогов, сборов.
- сумма доходов, накапливаемая на пенсионных счетах
- средства взаимного инвестирования инвестиционных фондов и инвестиционных кампаний
- суммы полученного эмиссионного дохода
- средства, имущества, поступающие в виде международной технической помощи в соответствии с международными соглашениями
- средства, предоставляемые налогоплательщику из госинновационного фонда на возвратной основе.

Валовый расход – сумма любых расходов налогоплательщика в денежной, материальной или нематериальных формах, осуществляемых как компенсация стоимости товаров работ, услуг, которые приобретаются (изготавливаются) для их дальнейшего использования в хозяйственной деятельности. В состав валовых расходов включаются:

- расходы в связи с подготовкой, организацией, ведением производства, продаж продукции;
- сумма расходов, связанных с улучшением основных фондов;
- сумма средств, внесённых в страховые резервы;
- сумма расходов, не учтённых в прошлых налоговых периодах в связи с допущением ошибок;
- расходы по обеспечению наёмных работников специальной одеждой, обувью, обмундированием;
- расходы по изобретательству, рационализации хозяйственных процессов;
- расходы на приобретение литературы для информационного обеспечения основной деятельности предприятия, в том числе по вопросам законодательства;
- расходы на проведение аудита, согласно действующему законодательству, а также включая проведение добровольного аудита;
- любые расходы на гарантийный ремонт;
- расходы на проведение рекламы;
- расходы на организацию приёмов, презентаций, бесплатное предоставление услуг в рекламных целях, но не более 2% от налогооблагаемой прибыли за предыдущий квартал;

- расходы на приобретение лицензии и других специальных разрешений, выданных государственными органами (кроме расходов на приобретение патентов);
- расходы на командировки физических лиц, находящихся в трудовых отношениях с налогоплательщиком (проезд, провоз багажа, оплата стоимости проживания в гостиницах, бытовые услуги, наём жилья, телефонные счета, обязательное страхование и др.) только при наличии подтверждающих документов (18 грн.);
- расходы на оплату труда, авторских вознаграждений по договорам гражданско-правового характера;
- расходы на пенсионное страхование, социальное страхование;

Не включаются в состав валовых расходов:

- приобретение лотерей, участие в азартных играх;
- налог на прибыль, налог на добавленную стоимость, налог на недвижимость;
- уплата стоимости патентов;
- уплата штрафов, неустойки, пени;
- содержание органов управления объединений;
- выплата эмиссионного дохода, дивидендов, вознаграждений, др.

1.4. Налогообложение операций особого вида (бартер, страховая деятельность, расчёты в инвалюте, торговля ценными бумагами, дивиденды).

А. Налогообложение товарообменных (бартерных) операций.

Доходы и расходы от осуществления бартерных операций определяются, исходя из договорной цены такой операции, но не ниже обычных цен. Налогоплательщик ежеквартально предоставляет расчёт финансовых результатов бартерных операций вместе с налоговой декларацией о прибыли в налоговый орган по местонахождению такого налогоплательщика.

Б. Налогообложение доходов страховщиков.

Действующим законодательством установлены ограничения относительно видов деятельности, которыми могут заниматься страховые компании (страховщики).

В соответствии со ст.2 Закона о страховании предметом непосредственной деятельности страховщика могут быть только:

- 1) страхование;
- 2) перестрахование;

- 3) финансовая деятельность, связанная с формированием, размещением страховых резервов и их управлением.

Исходя из норм Закона о страховании к финансовой деятельности, связанной с формированием, размещением страховых резервов и их управлением, можно отнести следующие виды деятельности:

- **кредитную** (кредитование жилищного строительства при размещении резервов по страхованию жизни);
- **инвестиционную** (при размещении резервов страхования жизни и медицинского страхования);
- **прочую финансовую деятельность** (вложение средств в ценные бумаги, размещение депозитных вкладов и т. п.).

Для страховщиков действующим законодательством Украины предусмотрены различные механизмы налогообложения различных видов деятельности.

Законом Украины «О налогообложении прибыли предприятий» в редакции Закона от 22.05.97 г. №283/97-ВР (далее - Закон о налоге на прибыль) для операций по страхованию и перестрахованию предусмотрен особый порядок налогообложения, который регламентируется п. 7.2 данного Закона. Другие доходы, получаемые страховщиками, облагаются налогом на прибыль в общем порядке.

Для целей налогового учета операции по страхованию подразделяются на операции по страхованию жизни и операции, связанные с осуществлением других видов страхования.

Налогообложение иных операций по страхованию, нежели операции по страхованию жизни

Согласно п.п. 7.2.1 ст. 7 Закона о налоге на прибыль валовые доходы от страховой деятельности (кроме страхования рисков жизни) страховщиков – резидентов облагаются **налогом по ставке 3% от суммы валового дохода**, полученного от страховой деятельности. При этом такие доходы не подлежат обложению налогом на прибыль по ставке 30%.

Для целей налогообложения страховой деятельности под валовым доходом от страховой деятельности следует понимать сумму страховых взносов, страховых платежей или страховых премий (далее – сумма валовых взносов), за исключением суммы валовых взносов, переданных в перестрахование, полученных (начисленных) страховщиками в течении отчетного периода по договорам страхования и перестрахования рисков на территории Украины или за ее пределами.

Датой увеличения валовых доходов страховщика, в соответствии с п. 3.1 Порядка составления декларации о доходах страховщика,

утвержденного приказом ГНАУ от 29.07.97 г. № 265 (далее – Приказ № 265), является дата, приходящаяся на налоговый период, в течение которого состоялось одно из событий, происшедшее ранее:

- или дата зачисления средств на банковский счет, дата оприходования в кассу;
- или дата возникновения у страховщика обязательства, то есть дата вступления в силу договора страхования и перестрахования.

Сумма валовых доходов, полученных (начисленных) страховщиками по договорам страхования и перестрахования рисков (включая страхование рисков жизни), отражается в строке 1 раздела I декларации о доходах страховщика.

Следует обратить внимание, что для определения размера прибыли от страховой деятельности в бухгалтерском учете, рассчитываемого как разность между доходами от страховой деятельности и расходами на предоставление страховых услуг, страховщикам необходимо использовать определение дохода от страховой деятельности, приведенное в Законе о страховании. Согласно ст. 31 этого Закона к доходам от страхования относятся:

- 1) заработанные страховые платежи (страховые взносы, страховые премии) по договорам страхования и перестрахования;
- 2) комиссионные вознаграждения за перестрахование;
- 3) доли от страховых сумм и страховых возмещений, уплаченные перестраховщиками;
- 4) возвращенные суммы с централизованных страховых резервов фондов;
- 5) возвращенные суммы иных технических резервов, нежели резервы незаработанных премий, в случаях и на условиях, предусмотренных актами действующего законодательства.

Налогообложение операций по страхованию жизни

Согласно п.п. 7.2.4 ст. 7 Закона о налоге на прибыль для целей налогообложения операций по страхованию жизни физического лица считается операция, предусматривающая страховую выплату при таких страховых случаях:

- смерть застрахованного лица;
- решение суда об объявлении застрахованного лица умершим;
- достижение застрахованного лица до окончания срока действия договора страхования или достижения им возраста, определенным договором страхования.

Для того чтобы операция страхования физического лица считалась для целей налогообложения операцией страхования жизни, в случае заключения договора, предусматривающего дожитие застрахован-

ного лица до определенного возраста, срок действия договора не может быть меньше 120 календарных месяцев. Кроме того, таким договором не могут предусматриваться частичные выплаты до окончания срока действия договора или наступления страхового случая. На период действия договора до 2003 года срок действия договора по страхованию жизни, заключен в возрасте более 50 лет устанавливается от 60 календарных месяцев.

Учет операций по страхованию жизни физических лиц ведется страховщиками отдельно, и в соответствии с п.п. 7.2.2 ст. 7 Закона о налоге на прибыль доходы, полученные страховщиками – резидентами в течение отчетного периода по договорам страхования и перестрахования жизни на территории Украины или за рубежом, не включаются в состав валовых доходов, установленных п.п. 7.2.1 ст. 7 Закона о налоге на прибыль, и не подлежат налогообложению. В декларации о доходах страховщика такие доходы не отражаются.

Доходы, полученные от осуществления операций по страхованию и перестрахованию жизни, облагаются налогом по ставке 30% в соответствии с п. 13.3 ст. 13 Закона о налоге на прибыль.

В случае досрочного (ранее чем через 120 или 60 календарных месяцев) расторжения договора страхования или перестрахования жизни, не связанного со смертью застрахованного лица (т. е. в случае расторжения договора страхования жизни, предусматривающего дожитие лица до определенного возраста), доходы, полученные страховщиком, подлежат налогообложению в порядке, предусмотренном п.п. 7.2.1 ст. 7 Закона о налоге на прибыль, по итогам отчетного периода, в течение которого произошло расторжение договора, с применением ставки налога 6%. В декларации о доходах страховщика такие доходы отражаются в строке 3 раздела I.

Доходы операций по страхованию и перестрахованию жизни физических лиц на условиях иных, чем предусмотренные Законом о налоге на прибыль, облагаются налогом по ставке 3%. Такие доходы находят отражение в строке 2 раздела I декларации о доходах страховщика.

Таким образом, доходы страховщика от операций по страхованию жизни могут облагаться налогом в следующем порядке:
не облагаться налогом в случае соблюдения условий отнесения договора страхования к договору страхования жизни физического лица в соответствии с Законом о налоге на прибыль;
облагаться налогом по ставке 3% от суммы валового дохода в случае заключения договора страхования жизни на условиях иных,

нежели предусмотренные Законом о налоге на прибыль. Например, заключение договора страхования жизни, предусматривающего выплату страховой суммы в случае дожития застрахованного лица до определенного возраста на срок до 10 лет, что разрешается Методикой № 46, но не отвечает условиям отнесения договора к договорам страхования жизни в соответствии с Законом о налоге на прибыль.

Налогообложение доходов страховщика от операций, не связанных со страхованием и перестрахованием

Как было отмечено выше, доходы страховщиков, не связанные с осуществлением операций по страхованию или перестрахованию, облагаются налогом на прибыль в общем порядке.

При этом согласно п.п. 7.2.3 ст. 7 Закона о налоге на прибыль к категории валовых расходов страховщика, связанных с получением таких доходов, не относятся расходы, понесенные страховщиком при осуществлении операций по страхованию (перестрахованию).

Согласно ст. 31 Закона о страховании к составу расходов страховщика, связанных со страховой деятельностью, относятся:

- 1) выплаты страховых сумм и страховых возмещений;
- 2) отчисления в централизованные страховые резервные фонды;
- 3) отчисления в технические резервы иные, чем резерв незаработанных премий, в случаях и на условиях, предусмотренных актами действующего законодательства;
- 4) расходы на проведение страхования;
- 5) другие расходы, которые включаются в себестоимость реализованных услуг.

Если на практике достаточно просто отследить расходы, перечисленные в первых трех пунктах этого перечня, то с расходами, указанными в четвертом и пятом пунктах, могут возникнуть некоторые проблемы.

В соответствии с п. 5.1 Порядка № 265 плательщик налога ведет отдельный учет расходов, связанных с получением доходов иных, чем суммы валовых взносов. Согласно же п. 5.2 данного Порядка **невозможности путем прямого подсчета определить размер расходов, связанных с получением доходов от страховой деятельности, и доходов от иных источников, он определяется пропорционально удельному весу валовых доходов от страховой деятельности и валовых доходов, не связанных со страховой деятельностью.** То же касается и амортизации по основным фондам и нематериальным активам, используемым для получения доходов как от страховой деятельности, так и от деятельности, не связанной со страхованием (перестрахованием).

Что касается налога на добавленную стоимость, то согласно п.п. 3.2.3 ст. 3 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость», от 03.04.97 г. № 168/97-ВР операции по предоставлению услуг по страхованию и перестрахованию, предусмотренные Законом о страховании, не являются объектом обложения данным налогом. В то же время страховая компания должна зарегистрироваться в качестве плательщика НДС, если объем налогооблагаемых операций по продаже товаров (работ, услуг) в течении любого периода из последних двенадцати календарных месяцев превышал 3600 не облагаемых налогом минимумов доходов граждан (61200грн.).

Г. Налогообложение операций по торговле ценными бумагами.

Под термином «торговля ценными бумагами» следует понимать:

- любые операции по покупке и продаже ценных бумаг лицами, которые имеют статус торговцев ценными бумагами;
- любые операции по приобретению и продаже товарных деривативов членам товарных бирж, чей статус установлен законодательством;
- любые операции по покупке и продаже ценных бумаг лицами, которые не имеют статус торговцев ценными бумагами.

Расходы – сумма средств или стоимость имущества, уплаченная продавцу ценных бумаг как компенсация их стоимости, а также любая задолженность покупателя, которая возникает в связи с этим приобретением.

Доходы – сумма средств или стоимость имущества, полученные налогоплательщиком от продажи, обмена и других способов отчуждения ценных бумаг, увеличенные на стоимость любых материальных ценностей, нематериальных активов, которые передаются налогоплательщику.

Остановимся конкретно на выпуске и размещении акций.

Акционерным признается общество, которое имеет уставный фонд, разделенный на определенное количество акций равной номинальной стоимости, и несет ответственность по обязательствам только имуществом общества (Закон № 1576).

Акция – это ценная бумага без установленного срока обращения, которая удостоверяет долевое участие ее владельца в формировании уставного фонда акционерного общества, дает право на участие в управлении этим фондом и право на получение соответствующей доли прибыли – дивиденда, а также на участие в разделе имущества при ликвидации акционерного общества (ст. 4 Закона № 1201).

Акции могут быть **именными и на предъявителя, простыми и привилегированными**.

Отличие простых акций от привилегированных состоит в том, что доход по простым акциям зависит от прибыли предприятия.

Привилегированные акции дают право на получение дивиденда в виде твердого, заранее определенного процента, а также право на приоритетное участие в распределении имущества в случае ликвидации акционерного общества. Однако владельцы таких акций не имеют право на участие в управлении предприятием.

Выпуску акций предшествуют определенные действия, а именно:

- подготовка к эмиссии, которая включает регистрацию выпуска и регистрацию информации о выпуске акций;
- выпуск и размещение акций, которые включают реализацию акций и их оплату.

Рассмотрим подробнее каждое из них.

Подготовка к эмиссии

Первым шагом в подготовке эмиссии является принятие решения о выпуске акций. Такое решение принимается учредителями акционерного общества (далее – АО) либо общим собранием акционеров и оформляется протоколом, который составляется в соответствии с требованиями статьи 6 Закона № 1201.

Выпуск акций можно начинать только после регистрации информации об их выпуске в Государственной комиссии по ценным бумагам и фондовому рынку (ГКЦБФР) (ст. 22 Закона № 1201). Кроме того, если акции предназначены для открытой продажи, то эмитент обязан также зарегистрировать информацию об их выпуске и опубликовать эту информацию в органах прессы Верховной Рады Украины или Кабинета Министров Украины и в официальном издании фондовой биржи не позже, чем за 10 дней до начала подписки на акции (ст. 22, 23 Закона № 1201).

Акционерные общества закрытого типа и акционерные общества, создаваемые в процессе приватизации, не регистрируют эту информацию и не публикуют ее, так как при создании таких АО открытая продажа акций не производится.

Порядок регистрации информации о выпуске акций и регистрации выпуска акций предусмотрен Положением №18. В соответствии с Законом № 1201 регистрацию информации о выпуске акций и регистрацию выпуска акций осуществляет Государственная комиссия по ценным бумагам и фондовому рынку или ее территориальные органы.

Регистрация информации о выпуске акций

Для регистрации информации о выпуске акций эмитент обязан предоставить регистрирующий орган следующие документы (перечень дан в законе созданных эмитентов, то есть для первой эмиссии):

- 1) заявление о регистрации информации об эмиссии акций;
- 2) нотариально заверенную копию учредительного договора;
- 3) письменную информацию об эмиссии акций (подается в двух экземплярах), в которой следует указать:
 - а) полное название будущего акционерного общества;
 - б) сведения об учредителях, уполномоченных осуществлять действия по подписке на акции, с указанием номеров телефонов и факсов;
 - в) предмет и цель деятельности;
 - г) дату проведения учредительного собрания;
 - д) размер уставного фонда;
 - е) размер взносов в уставный фонд и форму осуществления взносов;
 - ж) название банковского учреждения и номер текущего счета, на который должны быть внесены начальные взносы;
 - з) данные о выпуске акций;
- 4) копию платежного поручения об оплате государственной пошлины в местный бюджет в размере 0,1% суммарной номинальной стоимости акций, на которые планируется осуществить подписку;
- 5) решение о выпуске акций, оформленное протоколом;
- 6) заключение аудитора (аудиторской фирмы) о способности учредителей – юридических лиц уплатить соответствующий взнос в уставный фонд;
- 7) промежуточную финансовую отчетность за отчетный период, предшествующий кварталу, в котором представляются документы для регистрации информации (баланс и отчет о финансовых результатах);
- 8) справку, заверенную подписью депозитария, с которым заключен договор об обслуживании выпуска денежных бумаг (при бездокументальной форме).

Регистрация выпуска акций

Для регистрации выпуска акций вновь созданному эмитенту в соответствии с пунктом 4.2 Положения № 18 необходимо подать следующие документы:

- 1) заявление о регистрации выпуска;
- 2) протокол или надлежащим образом удостоверенную выписку из протокола об утверждении результатов подписки и об утверждении устава общества;
- 3) устав или нотариально заверенную копию устава;
- 4) промежуточную финансовую отчетность за отчетный период, предшествующий кварталу, в котором представляются документы для регистрации выпуска акций в составе баланса и отчета о финансовых результатах (для банков – отчета о прибылях и убытках), удостоверенную подписями и печатями эмитента и аудитора (аудиторской фирмы), а также заключение аудитора (аудиторской фирмы) (**банками заключение аудитора не представляется**);
- 5) копию свидетельства о государственной регистрации акционерного общества;
- 6) копии свидетельств о регистрации предыдущих выпусков акций;
- 7) копию платежного поручения о доплате государственной пошлины в сумме соответствующей разницы (в случае превышения фактического объема выпуска акций над запланированным).

Регистрация выпуска осуществляется **в течении 30 дней** со дня подачи заявления и необходимых документов.

❖ Для акционерных обществ, создаваемых в процессе приватизации государственного предприятия, порядок регистрации выпуска акций регулируется Положением № 39 и имеет некоторые отличия.

Так, в соответствии с пунктом 3 названного Положения эмитент представляет в регистрирующий орган следующие документы:

- 1) заявление о регистрации выпуска акций;
- 2) копию решения государственного органа приватизации или учредителя о создании общества;
- 3) копию свидетельства о государственной регистрации общества;
- 4) нотариально заверенную копию устава общества;
- 5) решение о выпуске акций, оформленное протоколом за подписью руководителя и печатью эмитента, утвержденное государственным органом приватизации или учредителем общества;
- 6) копию акта оценки стоимости имущества;
- 7) баланс, отчет о финансовых результатах, справку о финансовом состоянии, удостоверенные подписями и печатями эмитента и аудитора (аудиторской фирмы) по состоянию на дату создания акционерного общества или на первое число текущего квартала, в котором представляются документы.

Срок регистрации выпуска акций акционерных обществ, созданных в процессе приватизации, составляет 7 рабочих дней со дня подачи заявления и необходимых документов.

❖ Порядок регистрации выпуска акций акционерными обществами закрытого типа регулируется Положением № 41.

После регистрации выпуска акций эмитенту выдается **свидетельство**, которое является **основанием для печати бланков сертификатов акций**, если они выпускаются в документальной форме. Если ценные бумаги выпускаются в бездокументальной форме, то свидетельство является основанием для **оформления глобального сертификата у депозитария**.

Таким образом, после завершения процедуры регистрации выпуска акций и получения свидетельства акционерное общество может приступать к эмиссии, то есть к выпуску и размещению акций.

Выпуск и размещение акций

Согласно пункту 1 статьи 12 Закона № 887 предприятие имеет право на выпуск собственных ценных бумаг и реализацию их юридическим лицам и гражданам Украины и других государств.

Общий **порядок выпуска акций** регулируется статьей 7 Закона № 1201. Так, в соответствии с указанной статьей этого Закона выпуск осуществляется в размере уставного фонда акционерного общества или на всю стоимость имущества государственного предприятия в случае его преобразования в акционерное общество.

Необходимо знать, что **эмиссия** – это выпуск ценных бумаг в обращение, в том числе продажа ценных бумаг их первым владельцам – гражданам или юридическим лицам. Также следует помнить, что эмиссия всегда первична, употребление выражения «вторичная эмиссия» является ошибочным, поскольку действующее законодательство не содержит такого определения, а каждая ценная бумага, например акция, выпускается предприятием только один раз, дальнейшее ее приобретение или продажа является процессом **обращения** данной ценной бумаги.

Общий **порядок размещения акций** регулируется Законом № 1576. Так, согласно статье 29 указанного Закона акции открытых акционерных обществ могут размещаться путем открытой подписки; акции закрытых акционерных обществ размещаются только среди учредителей данного общества. Также частью 3 статьи 30 Закона № 1576 предусмотрено, что срок открытой подписки на акции не должен превышать 6 месяцев.

Порядок размещения акций акционерного общества, создаваемого путем приватизации предприятия, несколько отличается от установленного для вновь созданных предприятий - эмитентов. Право первоочередного приобретения акций имеют работники приватизируемого предприятия (ст. 25 Закона № 2163). В той же статье сказано, что работники предприятия, имеют первоочередное право на приобретение акций на сумму, равную 45 не облагаемым налогом минимумам доходов граждан. Что касается льготной продажи акций руководящему составу предприятия, то для данной категории статьей 25 Закона № 2163 предусмотрено дополнительное право приобретать акции на сумму 5% от уставного фонда создаваемого акционерного общества.

Кроме того, **право на льготное приобретение акций также имеют бывшие работники предприятия**, а именно:

- пенсионеры;
- уволенные на основании пункта 1 статьи 40 КЗоТ и не работающие с момента увольнения на другом предприятии;
- лица, которые в соответствии с законодательством имеют право вернуться на предшествующее место работы (на данное предприятие);
- инвалиды, уволенные в связи с увечьем или профессиональным заболеванием;
- работники, уволенные по состоянию здоровья.

Для перечисленных категорий работников цена на акции устанавливается в размере половины номинальной стоимости акций.

Процедура проведения льготной продажи акций регламентирована Порядком № 1368.

Д. Налогообложение дивидендов.

В случае принятия решения относительно выплаты дивидендов, эмитент корпоративных прав производит выплаты пропорционально доле учредителей в Уставном фонде предприятия. При выплате дивидендов акционерам налогоплательщик удерживает налог на дивиденды в размере 30% от начисленной суммы таковых, независимо от того, является ли эмитент плательщиком налога на прибыль. В свою очередь, налогоплательщик уменьшает сумму начисленного налога на прибыль на сумму внесенного в бюджет налога на дивиденды.

1.5. Обложение налогом неприбыльных учреждений и организаций

Неприбыльные организации, несмотря на свой особый статус, являются субъектами налогообложения по основным видам налогов и сборов. Следует отметить, что законодательными актами, которыми регламентирована деятельность отдельных видов неприбыльных организаций, установлен ряд налоговых льгот. Так, в частности, ст. 21 Закона Украины от 16.09.1997 г. «О благотворительности и благотворительных организациях», а также в других нормативных документах.

От налога на прибыль освобождены следующие шесть групп пассивных доходов:

- проценты за кредит;
- дивиденды;
- страховые выплаты и возмещения;
- сумма средств или стоимость имущества, передаваемые неприбыльным организациям бесплатно, либо в виде безвозвратной финансовой помощи, или добровольных пожертвований;
- роялти;
- добровольные пожертвования.

Средства, получаемые неприбыльной организацией в льготном режиме, должны систематически расходоваться. С этой целью действующим законодательством предусмотрено ограничение по свободному остатку таких средств. В случае, если доходы неприбыльных организаций, полученные в течение отчетного (налогового) года из источников, определенных соответствующими подпунктами 7.11.2 – 7.11.7 на конец первого квартала, следующего за отчетным годом, превышают 25% от общих валовых доходов, полученных в течении такого года, такая неприбыльная организация обязана уплатить налог с нераспределенной суммы прибыли по ставке 30% к сумме такого превышения. Внесение в бюджет указанного налога осуществляется по результатам первого квартала следующего за отчетным годом, в сроки, установленные для других налогоплательщиков.

Рассмотрим, виды и сроки подачи отчетности неприбыльной организацией.

Виды и сроки подачи отчетности неприбыльной организацией

№ п/п	Виды отчетности	Последний срок предоставления отчетности	Нормативный акт, устанавливающий, срок представления отчетности	Нормативный акт, определяющий порядок составления отчетности
1	Отчет об использовании средств неприбыльных организаций и учреждений	В течении 40 дней, следующих за последним календарным днем отчетного (налогового) квартала (полугодия): 9 августа	Закон Украины «О порядке погашения обязательств налогоплательщиков перед бюджетами и государственными целевыми фондами» от 21.12.2000 г. № 2181-III (далее – Закон № 2181) (пп. 4.1.4 п. 4.1 ст.4)	Порядок составления отчета об использовании средств неприбыльных организаций и учреждений, утвержденный приказом ГНАУ от 11.07.97 г. № 233
2	Отчет о суммах полученных льгот по налогообложению в разрезе отдельных видов налогов и льгот по каждому виду налога (форма № 1-ПП)	Ежеквартально – не позднее 25 числа, следующего за отчетным кварталом: 25 июля	Инструкция о порядке заполнения отчета «О суммах полученных льгот по налогообложению в разрезе отдельных видов налогов и льгот по каждому виду налога», утвержденная приказом Минстата Украины от 23.12.96 г. № 376	
3	Справка о суммах выплаченных доходов и удержанных из них налогов физических лиц (форма № 8-ДР)	Ежеквартально, до 15 числа месяца, следующего за отчетным периодом (кварталом): 13 июля	Порядок заполнения и предоставления юридическими лицами всех форм собственности и физическими лицами – субъектами предпринимательской деятельности справки ф. № 8-ДР, утвержденный приказом ГНАУ от 30.12.97 г. № 473	
4	Отчет о начислении сбора на обязательное государственное пенсионное страхование и других поступлений и расходовании средств Пенсионного фонда (форма № 4-ПФ)	В течении 40 дней, следующих за последним календарным днем отчетного (налогового) квартала (полугодия): 9 августа	Инструкция о порядке исчисления и уплаты предприятия, учреждениями, организациями и гражданами сбора на обязательное государственное пенсионное страхование, других платежей, а также учета	Письмо ПФУ от 07.04.2000 г. № 04/1836; Письмо ПФУ от 07.06.2000 г. № 04/3008

№ п/п	Виды отчетности	Последний срок предоставления отчетности	Нормативный акт, устанавливающий, срок представления отчетности	Нормативный акт, определяющий порядок составления отчетности
5	Расчетная ведомость о начислении и перечислении страховых взносов в Фонд общеобязательного государственного социального страхования Украины на случай безработицы	Ежеквартально 10 июля	их поступлений в Пенсионный фонд Украины, утвержденная постановлением ПФУ от 03.06.99 г. № 4-6 (п.14); Закон Украины № 2181 (пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4); письмо ПФУ от 06.04.2001 г. № 04/1714	нет
6	Отчет о начислении взносов и расходов, связанных с общеобязательным государственным социальным страхованием в связи с	Ежеквартально 12 июля	Инструкция о порядке исчисления и уплаты взносов на общеобязательное государственное социальное страхование на случай безработицы учета их поступлений в Фонд общеобязательного государственного социального страхования Украины на случай безработицы, утвержденная приказом Минтруда и социальной политики Украины от 18.12.2000 г. № 339 (пп.6.7 п.6)	нет

№ п/п	Виды отчетности	Последний срок предоставления отчетности	Нормативный акт, устанавливающий срок предоставления отчетности	Нормативный акт, определяющий порядок составления отчетности
7	временной потерей трудоспособности (форма № Ф4-ФСС ТВП) Расчетная ведомость о начислении и перечислении страховых взносов и расходовании средств Фонда социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний Украины	Ежеквартально 9 июля	Инструкция о порядке перечисления, учета и расходования страховых средств Фонда социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний Украины, утвержденная постановлением Правления Фонда социального страхования от несчастных случаев и профессиональных заболеваний Украины от 20.04.2001 г. № 12 (пп. 7.5 п. 7)	нет

1.6. Амортизация

Амортизация основных фондов и нематериальных активов – постепенное отнесение расходов на их приобретение, изготовление или улучшение в пределах норм амортизационных отчислений.

Амортизации подлежат расходы на:

- приобретение основных фондов и нематериальных активов;
- самостоятельное изготовление основных фондов;
- проведение всех видов ремонтов и других видов улучшения основных фондов;
- улучшение качества земель, не связанных со строительством.

Основные фонды подлежат распределению по таким группам:

- группа I – здания, сооружения, их структурные компоненты, в т.ч. жилые дома;
- группа II – автомобильный транспорт и узлы (запчасти) к нему, мебель, бытовые электронные, оптические, электромеханические приборы и инструменты; электронно-вычислительные машины и другие машины для автоматической обработки информации, информационные системы, телефоны, радиоприемники, другое конторское, офисное оборудование и принадлежности к нему;
- группа III – любые другие основные фонды, не включаемые в группы I, II.

Учет основных фондов, которые относятся к группе I, ведется по каждому отдельному объекту (зданию, сооружению и др.) и в целом по всей группе как сумма балансовых стоимостей отдельных объектов такой группы.

Учет балансовой стоимости основных фондов, которые относятся к группам II и III, ведется по совокупной балансовой стоимости соответствующей группы основных фондов.

Амортизация отдельного объекта основных фондов группы I производится до тех пор, пока стоимость такого объекта составляет свыше 100 необлагаемых минимумов доходов граждан (1700грн).

Для амортизации нематериальных активов применяется линейный метод, по которому каждый отдельный его вид амортизируется равными долями, исходя из его первичной стоимости с учетом индексации. Амортизация производится до достижения стоимостью объекта нематериального актива нулевого значения. Нормы амортизации устанавливаются в процентах к балансовой стоимости каждой из групп основных фондов на начало отчетного периода в следующих размерах (квартал):

- группа I – 1,25%;
- группа II – 6,25%;
- группа III – 3,75%.

Налогоплательщики имеют право в течение отчетного года нести к валовым расходам любые расходы, связанные с улучшением основных фондов, в сумме, не превышающей 5% совокупной балансовой стоимости групп основных фондов на начало года. Расходы, превышающие указанную сумму, относятся на увеличение балансовой стоимости групп основных фондов.

1.7. Правила ведения налогового учёта, сроки уплаты налога на прибыль, налогообложение нерезидентов

По налогу на прибыль используются следующие периоды:

- отчетный (налоговый) год;
- отчетный (налоговый) квартал.

Датой увеличения валовых расходов считается дата, которая приходится на налоговый период, в течение которого происходит любое из событий:

- дата списания средств с расчетного счёта или день их выдачи из кассы;
- дата оприходования налогоплательщиком товаров, а для работ – дата фактического получения результатов;
- для бартерных операций – дата осуществления заключительной операции.

Датой увеличения валовых доходов считается дата, которая приходится на налоговый период, в течение которого происходит какое-либо из событий:

- отгрузка товаров, работ, услуг;
- дата зачисления средств от покупателя на расчетный счёт.

Для бартерных операций датой увеличения валовых доходов считается любое из событий:

- отгрузка товаров, работ, услуг;
- оприходование товаров, работ, услуг.

Налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налогового обязательства, которую указывает в налоговой декларации. Согласно Закона Украины № 2181-III «О порядке погашения обязательств налогоплательщиков налогов перед бюджетами и государственными целевыми фондами», налоговые декларации представляются за налоговый период, равный календарному кварталу, (в т. ч. при уплате месячных авансовых взносов) – в течении 40 календарных дней, следующих за по-

следующим календарным днем отчетного (налогового) квартала, т. е. 10.03.2001 г., 10.05.2001 г., 09.08.2001 г., 09.11.2001 г.

Уплата налога на прибыль производится в следующие сроки: 10.03.2001 г., 20.07.2001 г., 22.10.2001 г., 21.01.2002 г., т. е. не позднее 10 числа месяца, следующего за отчетным периодом.

Согласно Закону № 2181 и п. 16.7 ст. 16 Закона о прибыли налогоплательщики уплачивают в бюджет за I и II месяцы квартала авансовые платежи до 20 числа месяца, следующего за отчетным периодом. Авансовые взносы считаются налоговыми обязательствами. При этом важным обстоятельством является тот факт, что штрафные санкции за истребление размеров уплаченных авансовых взносов от размера взносов, перечисленных по результатам отчетного квартала, не применяются. Важен факт уплаты авансовых взносов, а не их фактический размер.

Законом Украины № 2181-III от 21.12.2000 г. предусмотрен новый порядок применения штрафных санкций за нарушения в порядке уплаты налогов. В соответствии с положениями статьи 17 Закона 2181 от 21.12.2000 г. за непредставление декларации в установленные сроки предусмотрен штраф в размере 10 не облагаемых налогом минимумов доходов граждан. Кроме того, за неуплаченную в срок сумму налогового обязательства к плательщику могут быть применены штрафные санкции, предусмотренные пп. 17.1.2 – 17.1.7 Закона. Так, в частности, при неуплате налоговых обязательств в течении 30 календарных дней после установленных сроков налагается штраф в размере 10% от суммы неуплаты. Если такая неуплата выявлена по результатам проверок налоговых органов, дополнительно к штрафу применяется штраф в размере 5% от суммы недоплаты за календарный налоговый период, прошедший со дня возникновения налогового долга. Приведена сводная таблица некоторых штрафных санкций и пени.

Вид нарушения	Штрафные санкции и пеня	Пункт Закона № 2181
1. Непредставление декларации в сроки, определенные законодательством	10 не облагаемых налогом минимумов доходов граждан (170 грн.) за каждое непредставление или задержку	П.п. 17.1.1
2. Непредставление налогового обязательства налогоплательщика органом в случае непредставления декларации в установленные сроки	10 процентов от суммы налогового обязательства за каждый полный или неполный месяц задержки налоговой декларации, но не более 50 процентов от суммы начисленного налогового обязательства и не менее 10 не облагаемых налогом минимумов доходов граждан (170 грн.) Применяется дополнительно к штрафу согласно п.п. 17.1.1	П.п. 17.1.2

Вид нарушения	Штрафные санкции и пеня	Пункт Закона № 2181
3. Доначисление налоговых обязательств по результатам документальной проверки	5 процентов от суммы недоимки за каждый налоговый период, начиная с периода недоплаты и до периода получения налогового уведомления, но не более 25 процентов от суммы недоплаты и не менее 10 необлагаемых минимумов доходов граждан (170 грн.)	П.п. 17.1.3
4. Доначисление налоговых обязательств налоговым органом в результате выявленных арифметических или методологических ошибок в декларации	5 процентов от суммы доначисленного налогового обязательства, но не менее 1 не облагаемого налогом минимума доходов граждан (17 грн.)	П.п. 17.1.4
5. Занижение налоговых обязательств в крупных размерах	50 процентов от суммы недоплаты, но не менее 100 не облагаемых налогом минимумов доходов граждан (1700 грн.)	П.п. 17.1.6
6. Неуплата налоговых обязательств в установленные предельные сроки:		
- при задержке от 31 до 90 календарных дней	10 процентов суммы налогового обязательства; 120 процентов учетной ставки НБУ на день возникновения налогового долга или на день его погашения (в зависимости от того, какая ставка была больше) за каждый день просрочки	П.п. 16.4.1, 17.1.7
- при задержке до 30 календарных дней	20 процентов суммы налогового обязательства; 120 процентов учетной ставки НБУ на день возникновения налогового долга или на день его погашения (в зависимости от того, какая ставка была больше) за каждый день просрочки	П.п. 16.4.1, 17.1.7
- при задержке более чем на 90 календарных дней	50 процентов суммы налогового обязательства; 120 процентов учетной ставки НБУ на день возникновения налогового долга или на день его погашения (в зависимости от того, какая ставка была больше) за каждый день просрочки	П.п. 16.4.1, 17.1.7
7. Осуществление операций без начисления и уплаты налога	200 процентов от суммы налогового обязательства по такому налогу	П.п. 17.1.9
8. Самостоятельное выявление занижения налогового обязательства до начала проверки (налоговая декларация за соответствующий период была представлена)	10 процентов от суммы недоплаты (в случае самостоятельного погашения недоплаты)	П. 17.2

Ставки налога на прибыль в странах мира, %

Страна	На 01.01.92 г.	На 01.01.96 г.	На 01.01.97 г.	На 01.01.98 г.
Австралия	39	33	36	36
Бельгия	39	34	34	34
Великобритания	39	40,2	40,2	40,2
Германия	45,8	40,3	44,6	44,6
Дания	38	34	34	34
Франция	40,5	25	25	28
Голландия	34	33,3	36,7	36,7
Италия	59,7	55,6	58,9	58,5
США	45	33	33	33
Швейцария	40	40	38	38
Южная Африка	52,2	52,2	53,2	53,2
Япония	52	52,4	51,6	51,6
Аргентина	39,4	39,4	40,3	40,3
Бразилия	35	35	35	35
Канада	33	33	33	33
Нидерланды	28	28	28	28
Норвегия	39,6	39,6	39,6	39,6
Португалия	35	35	35	35
Россия	30	28	28	28
Швеция	35	28,5	28,5	28,5
Швейцария	49,2	42,8	44	44
Турция	33	33	33	33
Австрия	40	40	40	40
США	39,8	37,3	37,5	37,7
В среднем				

Резиденты – неприбыльные учреждения и организации

№ стр.	Категории налогообложения	Объект налогообложения или доходы, которые освобождаются от налогообложения	Ставка налога	Примечание
2.1	Бюджетные, общественные и другие неприбыльные учреждения и организации <i>П.п. 2.1.1 ст.2</i>	Доходы, получаемые такими организациями, кроме доходов, которые освобождаются от налогообложения согласно п.п.7.1.1.2.-7.1.1.7 ст.7 Закона о прибыли и перечислены в строках 2.2. – 2.7 данной таблицы <i>П.п. 7.1.1.9 ст.7</i>	30% <i>п.п. 10.1 ст.10</i>	
2.2	Неприбыльные учреждения и организации, которые являются органами государственной власти Украины; органами местного самоуправления; <i>Абзац «а» п.п. 7.1.1.1 ст.7</i>	<i>П.п. 7.1.1.2 и 7.1.1.3 ст.7</i>	Освобождаются от налогообложения <i>П.п. 7.1.1.2 ст.7</i>	Доходы таких неприбыльных организаций зачисляются в состав смет (на специальный счет) на их содержание и используются исключительно на финансирование расходов такой сметы (включая финансирование производственной деятельности согласно их уставам), рассчитанной и утвержденной в порядке, установленном Кабинетом Министров Украины. В случае, если по результатам отчетного (налогового) года доходы сметы на содержание указанных организаций превышают сумму определенных сметой расходов, сумма превышения учитывается в составе сметы следующего года. При этом из суммы превышения доходов над расходами указанных не-

№ стр.	Категории налогообложения	Объект налогообложения или доходы, которые освобождаются от налогообложения	Ставка налога	Примечание
2.3	Неприбыльные учреждения и организации, которые являются: – благотворительными фондами и благотворительными организациями, созданными в порядке, определенном законом для проведения благотворительной деятельности; в том числе общественными организациями, созданными в целях осуществления экологической, оздоровительной, спортивной, культурной, просветительской и научной деятельности; – творческими союзами; политическими партиями; научно-исследовательскими и высшими учебными заведениями III – IV уровнями аккредитации, внесенными в Государственный реестр научных учреждений, которым предоставляется поддержка государства. <i>Абзац «б» п.п. 7.1.1.1 ст.7</i>	Доходы в виде: – денежных средств или имущества, поступающих безвозмездно или в виде безвозвратной финансовой помощи либо добровольных пожертвований; – пассивных доходов; – денежных средств или имущества, поступающих таким образом, поступающих от осуществления их основной деятельности, с учетом положений подпункта 7.1.1.11 Закона на <i>П.п. 7.1.1.3 и 7.1.1.13 ст.7</i>	Освобождаются от налогообложения <i>П.п. 11.3 ст.7</i>	прибыльных организаций налог на прибыль, предусмотренный в п.10 этого Закона, не уплачивается. <i>П.п. 7.1.1.8 ст.7</i>

№ стр.	Категории налогообложения	Объект налогообложения или доходы, которые освобождаются от налогообложения	Ставка налога	Примечание
2.4	Неприбыльные учреждения и организации, которые являются созданными в порядке, определенном законом: – пенсионными фондами; – кредитными союзами; Абзац «в» п.п. 7.11.1 ст. 7	Доходы в виде: Денежных средств, поступающих кредитным союзам и пенсионным фондам в виде взносов на дополнительное пенсионное обеспечение или взносов на другие нужды, предусмотренные законодательством, пассивных доходов, полученных из источников, определенных законодательством о кредитных союзах и пенсионных фондах П.п. 7.11.4 и 7.11.13 ст. 7	Освобождаются от налогообложения П.п. 7.11.4 ст. 7	
2.5	Неприбыльные учреждения и организации, которые являются: иными, чем определенными абзацем «б» п.п. 7.11.1, юридическими лицами, деятельность которых не предусматривает получения дохода согласно нормам соответствующих законов. Абзац «г» п.п. 7.11.1 ст. 7	Доходы в виде денежных средств или имущества, которые поступают таким неприбыльным организациям от осуществления их основной деятельности, а также пассивные доходы. П.п. 7.11.4 и 7.11.13 ст. 7	Освобождаются от налогообложения П.п. 7.11.5 ст. 7	
2.6	Неприбыльные учреждения и организации, которые являются созданными для представления интересов учредителей, содержащимися лишь за счет взносов таких учредителей и не осуществляющими хозяйственную деятельность союдами, ассоциациями другими объединениями юридических лиц; жилищно-строительными кооперативами. Абзац «д» п.п. 7.11.1 ст. 7	Доходы в виде: – разовых или периодических взносов учредителей; – пассивных доходов; П.п. 7.11.6 и 7.11.13 ст. 7	Освобождаются от налогообложения П.п. 7.11.6 ст. 7	

№ стр.	Категории налогообложения	Объект налогообложения или доходы, которые освобождаются от налогообложения	Ставка налога	Примечание
2.7	Неприбыльные учреждения и организации, которые являются: религиозными организациями, зарегистрированными в порядке, предусмотренном законом. Абзац «е» п.п. 7.11.1 ст. 7	Доходы в виде: – денежных средств или имущества, поступающих безвозмездно или в виде безвозвратной финансовой помощи либо добровольных пожертвований; – каких-либо иных доходов от предоставления культовых услуг; – пассивных доходов. п.п. 7.11.7 и 7.11.13 ст. 7	Освобождаются от налогообложения П.п. 7.11.7 ст. 7	

Таблица 3

Резиденты – страховщики

№ стр.	Категории налогообложения	Объект налогообложения или доходы, которые освобождаются от налогообложения	Ставка налога	Примечание
3.1	Страховщики-резиденты П.п. 7.2.1 ст. 7	Под валовым доходом от страховой деятельности подразумевается сумма страховых взносов, страховых платежей или страховых премий, за исключением суммы валовых взносов, переданных в перестрахование, полученных (начисленных) страховщиками в течение отчетного периода по договорам страхования и перестрахования рисков на территории Украины или за ее пределами П.п. 7.2.1 ст. 7	3% П.п. 7.2.1 ст. 7	Эта норма закона не распространяется на операции по страхованию рисков жизни П.п. 7.2.1 ст. 7

№ стр.	Категории налогообложения	Объект налогообложения или доходы, которые освобождаются от налогообложения	Ставка налога	Примечание
3.2	Страховщики-резиденты, осуществляющие операции по страхованию и перестрахованию физических лиц. Операцией по страхованию жизни считается операция, предусматривающая страховую выплату в случае смерти застрахованного лица, решении суда об объявлении застрахованного лица умершим, а также если застрахованное лицо дожило до окончания срока действия договора страхования или достижения возраста, определенного договором страхования. В этом случае срок действия договора не может быть менее 120 календарных месяцев и не может предусматривать частичные выплаты до окончания действия такого договора или наступления страхового случая. Пп.7.2.2 и 7.2.4 ст.7	Доходы, полученные в виде сумм страховых взносов, страховых платежей или страховых премий, накопленных в течении отчетного периода по договорам страхования и перестрахования жизни на территории Украины и за ее пределами. Пп.7.2.2 ст.7	Не облагаются. Пп.7.2.2 ст.7	На переходный период до 2003 года срок действия договоров по страхованию жизни граждан в возрасте старше 50 лет ус-танавливается от 60 календарных месяцев. Учет операций по страхованию жизни физических лиц ведется страховщиками отдельно. Пп.7.2.2 ст.7
3.3	Страховщики-резиденты при досрочном расторжении договора по страхованию жизни, не связанною со смертью застрахованного лица Пп.7.2.4 ст.7	Доходы, полученные в виде сумм страховых взносов, страховых платежей или страховых премий, накопленных в течении отчетного периода по договорам страхования и перестрахования жизни на территории Украины и за ее пределами. Пп.7.2.4 и п.7.2.1 ст.7	6% п.п.7.2.4 ст.7	

№ стр.	Категории налогообложения	Объект налогообложения или доходы, которые освобождаются от налогообложения	Ставка налога	Примечание
3.4	Страховщики-резиденты при страховании физических лиц на других условиях. Пп.7.2.4 ст.7	Доходы, полученные в виде сумм страховых взносов, страховых платежей или страховых премий, накопленных в течении отчетного периода по договорам страхования и перестрахования жизни на территории Украины и за ее пределами. Пп.7.2.4 и п.7.2.1 ст.7	3% п.п.7.2.4 и п.п.7.2.1 ст.7	
3.5	Страховщики-резиденты Пп.7.2.3 ст.7	Другие доходы, кроме доходов, полученных в виде сумм страховых взносов, страховых платежей или страховых премий. Пп.7.2.3 ст.7	30% п.10.1 ст.10	В состав валовых расходов, связанных с получением таких доходов, не включаются расходы, связанными с операциями по страхованию (перестрахованию) Пп.7.2.3 ст.7

Таблица 4

Лица, ответственные за перечисление в бюджет сумм налога на прибыль у источника выплаты при выплате дохода нерезидентам

№ стр.	Категории налогообложения	Объект налогообложения или доходы, которые освобождаются от налогообложения	Ставка налога	Примечание
4.1	Резиденты или постоянные представители нерезидентов, осуществляющие выплату дохода нерезидентам, в т. ч. на счета нерезидентов, которые ведутся в гривнах. П.13.2 ст.13	Доходы от осуществления хозяйственной деятельности (кроме доходов, указанных в пунктах 13.3-13.6 Закона о прибыли, (см. строки 4.2-4.8 данной таблицы), полученные нерезидентом из источников на территории Украины. П.13.2 ст.13	15% если иное не предусмотрено нормами вступивших в силу международных соглашений. П.13.2 ст.13	Налог удерживается во время и за счет выплаты таких доходов. П.13.2 ст.13

№ стр.	Категории налогообложения	Объект налогообложения или доходы, которые освобождаются от налогообложения	Ставка налога	Примечание
4.2	Резиденты, осуществляющие выплату дохода нерезидентам, в т. ч. на счета нерезидентов, которые ведутся в гривнах. П.13.3 ст.13	Доходы от осуществления портфельных инвестиций в процентные облигации или процентные казначейские обязательства, выпущенные (эмитированные) по решению государственного органа или органа местного самоуправления (за исключением облигаций внешних государственных займов Украины).	30%	Налог удерживается резидентом во время и за счет выплаты таких доходов. П.13.3 ст.13
4.3	Резиденты или постоянные представляющие нерезидентов, осуществляющие выплату дохода нерезидентам, в т. ч. на счета нерезидентов, которые ведутся в гривнах. П.13.3 ст.13	Доходы на беспроцентные (дисконтные) облигации или казначейские обязательства в виде прибыли, которая рассчитывается как разница между номинальное стоимость беспроцентных (дисконтных) ценных бумаг, уплаченной (начисленной) их эмитентом, и ценой их приобретения на первичном или вторичном фондовом рынке. П.13.3 ст.13	30% П.13.3 ст.13	Налог удерживается резидентом во время и за счет выплаты таких доходов.
4.4	Нерезиденты	Доходы, полученные нерезидентами, в виде процентов или дохода (дисконта) на государственные ценные бумаги, проданные (размещенные) нерезидентам за пределами территории Украины через	Не подлежат налогообложению. П.13.4 ст.13	

№ стр.	Категории налогообложения	Объект налогообложения или доходы, которые освобождаются от налогообложения	Ставка налога	Примечание
4.5	Резиденты, выплачивающие нерезидентам стоимость фрахта транспортных средств. П.13.5 ст.13	Уполномоченных агентов-нерезидентов, или процентов, уплаченных нерезидентами за полученные Украиной займы (кредиты или государственные займы), которые отражаются в Государственном бюджете Украины или смете Национального банка Украины. П.13.4 ст.13		Налог удерживается резидентом во время и за счет таких выплат. П.13.5 ст.13
4.6	Нерезиденты-страховщики П.13.6 ст.13	Суммы доходов, полученных (начисленных) в виде страховых взносов, страховых платежей или страховых премий от перестрахования рисков, в т. ч. страхования рисков жизни на территории Украины и рисков резидентов за пределами Украины. П.13.6 ст.13	6% П.13.5 ст.13 15% П.13.6 ст.13	Налог удерживается резидентом во время и за счет таких выплат. П.13.6 ст.13

№ стр.	Категории налогообложения	Объект налогообложения или доходы, которые освобождаются от налогообложения	Ставка налога	Примечание
4. 7	Нерезиденты-страховщики П.13.6 ст.13	Суммы доходов, полученных (начисленных) в виде страховых взносов, страховых платежей или страховых премий от страхования рисков и страхования рисков жизни на территории Украины. П.13.6 ст.13	30% П.13.6 ст.13	Налог удерживается резидентом во время и за счет таких выплат. П.13.6 ст.13
4. 8	Нерезиденты П.13.6 ст.13	Суммы доходов, полученных в виде оказания рекламных услуг на территории Украины. П.13.6 ст.13	30% П.13.6 ст.13	Налог удерживается резидентом во время и за счет таких выплат. П.13.6 ст.13
4. 9	Нерезиденты П.13.7 ст.13	Суммы доходов, начисленных на корпоративные права, эмитированные резидентами Украины. П.13.7 ст.13	30% П.13.7 ст.13	Налог удерживается резидентом во время и за счет таких выплат. П.13.7 ст.13
4. 10	Резиденты, предоставляющие агентские, доверительные, комиссионные и другие подобные услуги по продаже и приобретению товаров (работ, услуг) за счет и в пользу нерезидента (включая заключение договоров с другими резидентами от имени и в пользу нерезидента). П.13.9 ст.13	Доход, полученный нерезидентом из источников в Украине. П.13.9 ст.13	Облагается в порядке, предусмотренном для налогообложения прибыли нерезидентов, осуществляющих свою деятельность на территории Украины через постоянное представительство. При этом такие резиденты не подлежат дополнительной регистрации в налоговых органах в качестве плательщиков налога на прибыль. П.13.9 ст.13	

Таблица 5

Лица, ответственные за перечисление в бюджет сумм налога на прибыль у источника выплаты при выплате дохода резидента

№ стр.	Категории налогообложения	Объект налогообложения или доходы, которые освобождаются от налогообложения	Ставка налога	Примечание
5. 1	Налогоплательщик, который осуществляет выплату выигрышей в лотерею или другие виды игр или розыгрышей, предусматривающих приобретение лицом права на участие лица в таких играх или розыгрышах до их проведения. П.10.2.1 ст.10	Сумма выигрыша П.10.2.1 ст.10	30% П.10.2.1 ст.10	Не подлежат налогообложению выигрыши в государственные лотерейные игры. П.10.2.1 ст.10
5. 2	Любое лицо, осуществляющее выплату лицу в связи с выигрышем в казино, бинго, другие игры в игорных местах (домах). П.10.2.2 ст.10	Сумма прибыли лица, которая определяется как разница между его доходами, полученными в виде выигрышей за соответствующий рабочий день, и расходами, понесенными таким физическим лицом в течение такого рабочего дня, связанными с таким выигрышем, но не более суммы такого выигрыша. П.10.2.2 ст.10	30% П.10.2.2 ст.10	Эта норма не применяется в случае, если лицо получает денежные выигрыши из автоматических разрывавших устройств, которые не контролируются уполномоченным на это физическим лицом. П.10.2.2 ст.10
5. 3	Налогоплательщик, которому принадлежат автоматические разрывающие устройства, не контролируемые уполномоченным на это физическим лицом. П.10.2.3 ст.10	Положительная стоимостная разница между остатком жетонов других заменителей гривны на начало рабочего дня и их остатком на конец рабочего дня П.10.2.3 ст.10	30% П.10.2.3 ст.10	
5. 4	Налогоплательщик, который выплачивает дивиденды своим акционерам (собственникам). П.7.8.2 ст.7	Начисленная сумма выплаты. П.7.8.2 ст.7	30% П.7.8.2 ст.7	Налог вносится в бюджет до или одновременно с выплатой дивидендов. Налог на дивиденды не начисляется в случае выплаты дивидендов в виде акций (долей, паев), эмиссии.

№ стр.	Категории налогообложения	Объект налогообложения или доходы, которые освобождаются от налогообложения	Ставка налога	Примечание
5.5	Налогоплательщик, уполномоченный другими сторонами участниками договора о совместной деятельности вести учет хозяйственных результатов такой деятельности. П.7.7.2, 7.7.3 и 7.8.2 ст.7	Доход, полученный участниками от совместной деятельности, независимо от того, распределяется или нет такой доход в отчетном периоде. П.7.7.3 и 7.7.4 ст.7	30% п.7.7.3 и 7.8.2 ст.7	тированных предприятием, начисляющим дивиденды, при условии, что такая выплата никоим образом не изменяет пропорций (долей) участия всех акционеров (собственников) в уставном фонде предприятия-эмитента. П.7.8.2 и 7.8.5 ст.7

Таблица 6

Постоянные представительства нерезидентов

№ стр.	Категории налогообложения	Объект налогообложения или доходы, которые освобождаются от налогообложения	Ставка налога	Примечание
6.1	Постоянные представительства нерезидентов, получающие доходы с территории их происхождения из Украины или выполняющие агентские (представительские) функции относительно таких нерезидентов или их родителей. П.2.1.4 ст.2	Суммы прибыли нерезидентов, полученные на территории Украины. П.13.8 ст.13	Облагаются налогом в общем порядке. П.13.8 ст.13	Если нерезидент осуществляет свою деятельность не только в Украине, но и за ее пределами, налогооблагаемая прибыль облагается в соответствии с пунктом 13.8 Закона о прибыли. П.13.8 ст.13

Глава 8. ПОДОХОДНЫЙ НАЛОГ С ГРАЖДАН

- 8.1. Плательщики подоходного налога, объект налогообложения.
- 8.2. Суммы выплат, которые не включаются в совокупный налогооблагаемый доход.
- 8.3. Суммы, на которые уменьшается совокупный налогооблагаемый доход.
- 8.4. Налогообложение доходов, получаемых гражданами по месту основной работы.
- 8.5. Доходы, получаемые от занятия предпринимательской деятельностью, их налогообложение.
- 8.6. Налогообложение доходов иностранных граждан и лиц без гражданства.
- 8.7. Меры ответственности граждан, предприятий и субъектов предпринимательской деятельности по уплате подоходного налога.

8.1. Плательщики подоходного налога, объект налогообложения

Подоходный налог с граждан взимается в соответствии с Декретом Кабинета министров Украины «О подоходном налоге с граждан» № 13-92 от 26.12.92 г.

Плательщиками подоходного налога (субъектами налогообложения) являются граждане Украины, иностранные граждане и лица без гражданства, как имеющие (т.е. лица, которые проживают в Украине в целом не менее 183 дней в календарном году), так и не имеющие постоянного места жительства в Украине. Кроме того, плательщиками подоходного налога являются физические лица независимо от возраста, гражданства, пола, расы, национальности. Доходы несовершеннолетних граждан облагаются на общих основаниях.

Объектом налогообложения является совокупный налогооблагаемый доход за календарный год (который состоит из месячных совокупных налогооблагаемых доходов), полученный из различных источников как на территории Украины, так и за ее пределами. При определении совокупного налогооблагаемого налога учитываются доходы,

полученные как в натуральной форме, так и в денежной (национальной или инвалюте). Доходы, полученные в натуральной форме, зачисляются в совокупный налогооблагаемый доход за календарный год по рыночным (свободным) ценам. Уплата налога с доходов, полученных в иностранной валюте, осуществляется в гривнах, т.е. полученные иностранные денежные единицы пересчитываются в гривны по курсу Национального банка Украины на дату получения дохода. В совокупный месячный налогооблагаемый доход включаются доходы, полученные гражданами в любой форме и при любых условиях, независимо от источника. Для исчисления подоходного налога совокупный налогооблагаемый доход принимается в целых гривнах, копейки отбрасываются, а подоходный налог определяется в целых гривнах за счет округления, если они превышают 0,50 грн. В случае выплаты заработной платы в натуральной форме продукцией собственного производства, размер дохода исчисляется исходя из отпускной цены, по которой такая продукция отгружается сторонним потребителям в текущем месяце. Натуральная продукция других производителей оценивается по ценам приобретения, а в случае бартерных операций – по таможенной стоимости, уплаченной при ввозе в Украину, пересчитанной по курсу Национального банка Украины на дату получения натурального дохода. Доходы граждан, полученные от дальнейшей продажи натуральной продукции, включаются в состав налогооблагаемого дохода в виде разницы между ценой реализации и ценой, по которой они были включены и отражаются в декларации налогоплательщика.

2.2. Суммы выплат, которые не включаются в совокупный налогооблагаемый доход

В совокупный налогооблагаемый доход не включается:

- пособие по государственному социальному страхованию и государственному социальному обеспечению, кроме пособия по временной нетрудоспособности, а именно:
 - пособие по беременности и родам;
 - единовременное пособие при рождении ребенка;
 - пособие по уходу за ребенком;
 - пособие на детей одиноким матерям;
 - пособие на погребение (с 01.10.2001 г. – 166 грн.);
- суммы алиментов;
- государственные пенсии;
- компенсационные выплаты (суточные, целевая денежная помощь, стоимость молока и пищевых продуктов на работах с вредными условиями труда, стоимость лечебно-профилактического питания,

- выплаты в пределах амортизации за износ инструментов, оборудования, транспортных средств, выходное пособие при прекращении трудового договора, в случае призыва в армию, полевое обеспечение, надбавки к заработной плате вместо суточных, суммы выплат консултациям семьям и детям, которые пострадали в результате Чернобыльской катастрофы, стоимость спецодежды);
- суммы денежного обеспечения, вознаграждения и другие выплаты, получаемые военнослужащими;
- суммы, получаемые в результате отчуждения имущества;
- доходы граждан от продажи выращенной в личном подсобном хозяйстве продукции;
- суммы, полученные в результате наследования и дарения;
- проценты, дисконтные доходы и выигрыши по облигациям государственного займа (новое), доходы, полученные от отчуждения гражданами акций и других корпоративных прав (новое);
- суммы, полученные гражданами по обязательному и добровольному страхованию;
- суммы, полученные гражданами в результате размещения их собственных сбережений на депозите;
- суммы, направляемые в благотворительные фонды;
- донорство;
- стоимость путевок на лечение, отдых (кроме туристических путевок);
- стоимость обучения, оплаченная юридическим лицом, с которым граждане состоят в трудовых отношениях;
- сумма дивидендов, суммы, полученные за сдачу вторсырья;
- одноразовые выплаты лицам преклонного возраста (новое);
- суммы одноразовой помощи, выплачиваемые гражданам Украины – жертвам Холокоста (новое).

2.3. Суммы, на которые уменьшается совокупный налогооблагаемый доход, ставки налога

Совокупный налогооблагаемый доход уменьшается на сумму необлагаемого налогом минимума доходов граждан, а также уменьшается на один необлагаемый минимум одному из родителей на каждого ребенка в возрасте до 16 лет, если совокупный налогооблагаемый доход родителя не превышает 10 минимальных заработных плат. Для предоставления этой льготы необходимо предоставить копию свидетельства о рождении ребенка (с июля: 118 грн. × 10 = 1180 грн.; апрель – июнь: 90 грн. × 10 = 900 грн.)

Совокупный налогооблагаемый доход уменьшается до 13 необлагаемых налогом минимумов доходов граждан, пострадавших вследствие Чернобыльской катастрофы, и отнесенным к I и II категории пострадавших (основанием для предоставления льготы является Удостоверение).

Льгота 5 необлагаемых налогом минимумов предоставляется инвалидам детства I и II группы; гражданам, пострадавшим вследствие Чернобыльской катастрофы и отнесенным к III и IV категории; гражданам, реабилитированным согласно Закону Украины "О реабилитации жертв политических репрессий в Украине".

Льгота 15 необлагаемых минимумов предоставляется участникам боевых действий и инвалидам войны (основанием является Удостоверение участника боевых действий, инвалида войны).

Льготы по подоходному налогу

№ п/п	Категория граждан, имеющих право на льготы	Сумма, на которую уменьшается месячный совокупный налогооблагаемый доход	Основание
1.	Все граждане без исключения	Сумма, не превышающая за каждый полный месяц, в течение которого получен доход, размера 1 НМДГ (который введен в цифровую шкалу ставок обложения подоходным налогом)	П. 1 ст. 6 Декрета № 13-92, пп. 6.1 Инструкции № 12
2.	Один из родителей (опекунов, попечителей) на каждого ребенка в возрасте до 16 лет, если месячный совокупный налогооблагаемый доход не превышает размера десяти минимальных месячных заработных плат, установленного действующим законодательством	Сумма, не превышающая за каждый полный месяц, в течение которого получен доход, размер 1 НМДГ	П. 2 ст. 6 Декрета № 13-92, пп. 6.3 Инструкции № 12
3.	Граждане, отнесенные к I и II категории лиц, пострадавших вследствие Чернобыльской катастрофы	Сумма, не превышающая за каждый полный месяц, в течение которого получен доход, размер 10 НМДГ, включая размер льгот, указанных	П. 3 ст. 6 Декрета № 13-92, пп. 6.5 Инструкции № 12

№ п/п	Категория граждан, имеющих право на льготы	Сумма, на которую уменьшается месячный совокупный налогооблагаемый доход	Основание
1.	Инвалиды с детства, инвалиды I и II группы, кроме инвалидов войны. Граждане, отнесенные к 3 и 4 категории лиц, пострадавших вследствие Чернобыльской катастрофы. Родители и один из супругов военнослужащих, погибших или умерших либо пропавших без вести при исполнении служебных обязанностей (на которых не распространяется действие Закона о статусе ветеранов войны). Один из родителей, воспитывающих инвалида с детства, и родители, воспитывающие двоих и более инвалидов с детства, проживающих вместе с ними и нуждающихся в постоянном уходе. Граждане, реабилитированные в соответствии с Законом Украины "О реабилитации жертв политических репрессий в Украине"	в пунктах 1 и 2 этой таблицы Сумма, не превышающая за каждый полный месяц, в течение которого получен доход, размер 5 НМДГ, включая размер льгот, указанных в пунктах 1 и 2 этой таблицы	П. 4 ст. 6 Декрета № 13-92, пп. 6.5 Инструкции № 12
2.	Участники боевых действий. Участники войны. Лица, имеющие особые заслуги перед Родиной (Герои Советского Союза, полные кавалеры ордена Славы, лица, награжденные четырьмя и более медалями "За отвагу", а также Герои Социалистического Труда, удостоенные этого звания за труд в период	Сумма, не превышающая за каждый полный месяц, в течение которого получен доход, размер 15 НМДГ, включая размер льгот, указанных в пунктах 1 и 2 этой таблицы	Постановление № 146, пп. 6.6 Инструкции № 12

№ п/п	Категория граждан, имеющих право на льготы	Сумма, на которую уменьшается месячный совокупный налогооблагаемый доход	Основание
	<p>Великой Отечественной войны 1941-1945 гг.).</p> <p>Лица, на которых распространяется действие Закона о статусе ветеранов войны, в том числе:</p> <ul style="list-style-type: none"> - инвалиды войны I группы; - участники Великой Отечественной Войны, других боевых действий по защите бывшего СССР из числа военнослужащих, проходивших службу в воинских частях, штабах и учреждениях, которые включались в состав действующей армии, и партизаны. - военнослужащие и призванные на учебные, проверочные сборы военнообязанные, которые проходили службу в составе ограниченного контингента советских войск в Республике Афганистан и в других странах, где в этот период велись боевые действия 		
6.	Рабочие, служащие и приравненные к ним по налогообложению граждане, которые имеют на содержании троих и более детей в возрасте до 16 лет. Эта льгота является автономной от других и предоставляется одному из родителей (опекунов, попечителей)	Сумма подоходного налога уменьшается на 50%	Пп. "б" п. 1 Постановления № 470, пп. 6.3 Инструкции № 12

Подоходный налог с совокупного налогооблагаемого дохода по месту основной работы исчисляется по следующим ставкам:

Месячный совокупный налогооблагаемый доход	Ставки и размеры налога
До 17 грн. включительно	Не облагается налогом
От 17 грн. до 85 грн.	10% суммы, превышающей 17 грн.
От 86 грн. до 170 грн.	6,80 грн. + 15% суммы, превышающей 85 грн.
От 171 грн. до 1020 грн.	19,55 грн. + 20% суммы, превышающей 170 грн.
От 1020 грн. до 1700 грн.	189,55 грн. + 30% суммы, превышающей 1020 грн.
От 1700 грн. и выше	393,55 грн. + 40% суммы, превышающей 1700 грн.

Если в действующей редакции Декрета КМУ "О подоходном налоге с граждан" ставки исчисляются в зависимости от дохода гражданина, связывая его размер с необлагаемым минимумом, то в проекте Налогового кодекса устанавливаются "твердые" суммы дохода для каждой шкалы. Ниже приведена действующая налоговая шкала (расчет проводился исходя из необлагаемого минимума – 17 грн.) и налоговая шкала, предусмотренная в проекте Налогового кодекса.

Сравнительная таблица налогооблагаемого дохода за год и ставок налогообложения в действующей редакции Декрета и в проекте Налогового кодекса (выделено полужирным шрифтом)

Размеры налогооблагаемого дохода за год (в налоговых шкалах, выраженных в гривнах)	Ставки и размеры налога (в гривнах и процентах к базе налогообложения)
До 204 грн. включительно	Не облагается налогом
До 6480 грн. включительно	10% с суммы дохода
От 204 до 1020 грн.	10% с суммы дохода, превышающего 204 грн.
От 1021 грн. до 2040 грн.	Налог в сумме 81,6 грн. + 15% с суммы дохода, превышающего 1020 грн.
Более 6480 грн.	Налог в размере, равном сумме 648 грн. + 20% с суммы дохода, превышающего 6480 грн.
От 2041 грн. до 12240 грн.	Налог в сумме 234,6 грн. + 20% с суммы дохода, превышающего 2040 грн.
От 12241 грн. до 20400 грн.	Налог в сумме 2274,6 грн. + 30% с суммы дохода, превышающего 12240 грн.
От 20401 грн. и более	Налог в сумме 4722,6 грн. + 40% с суммы дохода, превышающего 20240 грн.

Анализируя эти цифры, можно отметить, что с принятием предложенных изменений, которые отменяют ставки налога 30% и 40%, понизится уровень налогообложения для всех категорий граждан. А

наиболее существенно он понизится для граждан со сравнительно высокими доходами. Например, при месячном доходе 1000 грн. (соответственно, годовом – 60000 грн.) в настоящее время за год необходимо уплатить налог в сумме 20562,6 грн., а при условии принятия Налогового кодекса в предложенной редакции с этого дохода за год будет взиматься 11352 грн. (то есть почти вдвое меньше). Для граждан со средним уровнем месячного дохода (а на сегодня это приблизительно 290 грн.) годовая сумма налога уменьшится с 522,6 грн. до 348 грн. (понизится приблизительно на 30%).

В проекте одного из народных депутатов (далее – «второй проект») предлагается связать ставки подоходного налога с прожиточным минимумом на одного человека в расчете на месяц (на сегодня прожиточный минимум составляет 331,0 грн.) и установить следующие ставки налога.

Сравнительная таблица налогооблагаемого дохода за год и ставок налогообложения в проекте Налогового кодекса и в «первом проекте» (выделено курсивом)

Размеры налогооблагаемого дохода за год (в налоговых шкалах, выраженных в гривнах)	Ставки и размеры налога (в гривнах и процентах к базе налогообложения)
До 7200 грн. включительно	10%
До 6480 грн. включительно	10% с суммы дохода
Более 6480 грн.	Налог в размере, равном сумме 648 грн. + 20% с суммы дохода, превышающего 6480 грн.
От 7201 грн. до 57600 грн. включительно	Налог в размере, равном 720 грн. + 20% с суммы дохода, превышающего 7200 грн.
От 57601 грн.	Налог в размере, равном 10800 грн. + 30% с суммы дохода, превышающего 57600 грн.

Совокупный налогооблагаемый доход за год и ставки налогообложения во «втором проекте»

Размеры месячного совокупного налогооблагаемого дохода (в прожиточном минимуме на одного человека в расчете на месяц)	Ставки и размеры налога
1 прожиточный минимум на одного человека в расчете на месяц	Не облагается налогом
Более 1 прожиточного минимума на одного человека в расчете на месяц	20% суммы, превышающей прожиточный минимум на одного человека в расчете на месяц

Проанализируем, как выглядит это предложение в сравнении с действующими ставками и с предложениями проекта Налогового кодекса.

Для граждан, которые получают средний доход (приблизительно 290 грн. в месяц), предложение народного депутата выглядит оптимальным, поскольку из этого дохода предлагается не взимать налог вообще. Это, безусловно, более привлекательно как в сравнении с действующей налоговой системой (годовая сумма налога – 522,6 грн.), так и в сравнении с тем, что записано в проекте Налогового кодекса (годовая сумма налога – 348 грн.). Данный проект более приемлем для граждан со сравнительно высокими доходами (5000 грн. в месяц), поскольку для них годовая сумма налога составит 11253,6 грн.

Еще один законопроект, представленный народными депутатами (далее – «третий проект»), предлагает исчислять ставку подоходного налога в зависимости от размера дохода граждан в минимальных месячных заработных платах.

Сейчас минимальная заработная плата составляет 118 грн. в месяц. Для более удобного сравнения этого предложения с остальными предложениями приводится шкала налогообложения, выраженная в гривнах, исходя из вышеприведенной суммы минимальной месячной заработной платы.

Нельзя не отметить еще один законопроект, по которому предлагается установить основную ставку налогообложения на уровне 13%. Аргументы в пользу этого предложения приводятся вполне обоснованные. Речь идет об опыте России относительно установления такой ставки налогообложения, что позволило существенно увеличить доходы бюджета. К этому, между прочим, можно добавить еще один аргумент в пользу его принятия, а именно – установление такой же ставки налога на доходы физических лиц сравнит степень привлекательности увеличения объемов инвестирования в экономику Украины в сравнении с российской, по крайней мере, по одному параметру. Предлагается следующая шкала налогообложения.

Размер месячного совокупного дохода (в минимальных месячных заработных платах)	Ставки и размеры налога
С дохода в размере 1 минимальной заработной платы включительно	Не облагается
С дохода в размере от 1 минимальной заработной платы + 1 грн. до 50 минимальных заработных плат	13% суммы, превышающей размер 1 минимальной заработной платы
С дохода в размере более 50 минимальных заработных плат	Налог с 50 минимальных заработных плат + 30% суммы, превышающей доход в размере 50 минимальных заработных плат

Поскольку в этом же законопроекте предлагается установить размер минимальной заработной платы на уровне прожиточного минимума (331,05 грн.), то это предложение, будучи концептуально похожим с «другим предложением», устанавливает существенно ниже ставку налога в сравнении с ней и вводит дополнительную налоговую шкалу – 30%.

Необходимо проанализировать годовые суммы налога для разных категорий граждан в сравнении с ранее приведенными предложениями. Для удобства все данные приведены в таблице.

Месячный доход, грн.	Сумма подоходного налога за год, грн.					
	Действующая редакция	Проект Кодекса	Первый проект	Второй проект	Третий проект	Четвертый проект
290	522,6	348,0	278,4	-	206,4	-
500	1026,6	600,0	480,0	452,88	458,4	294,4
1000	2226,6	1752	1680,0	1652,9	1304,4	1074,4
5000	20562,6	11352	11520,0	11252,9	10796,4	7314,4
20000	92562,6	47352	55800,0	47252,9	62300,4	39761,4

Подытоживая приведенные данные, можно сделать вывод, что все предложения в части установления ставок налога выглядят социально более обоснованными, более логичными и более приемлемыми для населения, чем ситуация, сложившаяся сейчас.

С сумм авторских вознаграждений, которые выплачиваются наследникам повторно, налог начисляется в источнике выплаты и в состав совокупного налогооблагаемого годового дохода по ставкам, увеличенным вдвое, но не более 70% дохода.

Доходы, получаемые гражданами не по месту основной работы, налог начисляется с источника выплаты по ставке 20%.

Зарплата и другие доходы работников, занятых на подземных работах в угольной и горнодобывающей промышленности, облагаются подоходным налогом по месту основной работы по ставке 10%.

Для рабочих и служащих, которые имеют на иждивении 3-х и более детей в возрасте до 16 лет, сумма подоходного налога уменьшается на 50% одному из родителей (опекунов, попечителей).

2.4. Налогообложение доходов, получаемых гражданами по месту основной работы

Доходами, получаемыми по месту основной работы, считаются доходы, полученные от предприятий и организаций всех форм собственности, физических лиц – субъектов предпринимательской деятельности, с которыми гражданин имеет трудовые отношения при условии

ведения трудовой книжки и осуществления отчислений в фонд социального страхования.

К составу совокупного налогооблагаемого дохода по месту основной работы относятся:

- зарплата начисленная, авторские гонорары;
- стоимость продукции, которая выдается в порядке натуральной оплаты труда;
- надбавки, доплаты, оплата отпусков, премии, материальная помощь;
- одноразовая помощь, выплачиваемая работникам, которые выходят на пенсию, а также при ликвидации предприятия сумма стоимости имущества, приходящаяся на долю работника;

При исчислении подоходного налога с доходов, получаемых физическими лицами в натуральной форме, в совокупный налогооблагаемый доход включается стоимость товаров, оцениваемая исходя из рыночных цен. Существует три варианта оценки натуральных выплат:

- выплаты продукцией собственного производства. В этом случае ее размер исчисляется по отпускной цене указанной продукции;
- выплаты продукцией других производителей. Такие выплаты оцениваются по ценам их приобретения;
- по бартерным операциям в области внешнеэкономической деятельности – по таможенной стоимости, определенной при ее ввозе в Украину, пересчитанной в гривну по курсу НБУ на дату получения натурального дохода;

В связи с вступлением в силу с 01.04.2001 г. Закона Украины № 2181 внесены следующие изменения.

Для работодателей, выплачивающих доходы

1. По месту основной работы

Все предприятия, учреждения и организации любой формы собственности, а также частные предприниматели обязаны по окончании календарного года осуществлять годовой расчет подоходного налога своим работникам. Под «своими работниками» следует понимать только тех граждан, для которых работодатель является основным местом работы (здесь ведется трудовая книжка и производятся отчисления в Фонд социального страхования).

Чтобы понять и проанализировать смысл внесенных изменений, сравним старую и новую редакции части 3 статьи 9 Декрета № 13-92.

Было (ч. 3 ст. 9 Декрета № 13-92)

Исчисление налога (с совокупного годового налогооблагаемого дохода) и перерасчет производятся предприятиями, учреждениями, организациями и физическими лицами – субъектами предпринимательской деятельности до 1 февраля следующего за отчетным года. А до 15 февраля эти сведения по установленной форме представляются ими в налоговую инспекцию по месту жительства плательщика.

Стало (изменения согласно Закону № 2181)

Исчисление налога (с совокупного годового налогооблагаемого дохода) и перерасчет производятся предприятиями, учреждениями, организациями и физическими лицами – субъектами предпринимательской деятельности до 1 марта года, следующего за отчетным, а в сроки, определенные законом, такие сведения по установленной форме представляются ими в налоговую инспекцию по месту жительства плательщика.

Таким образом, начиная с итоговых данных за 2001 год, годовой перерасчет необходимо будет осуществлять до 1 марта года, следующего за отчетным. Справки по форме № 3 следует направлять в налоговую инспекцию – до 1 апреля такого года.

2. Не по месту основной работы.

Предприятия, учреждения, организации и физические лица – субъекты предпринимательской деятельности, выплачивающие доходы гражданам не по месту основной работы, обязаны уведомить об этом налоговые органы, представив им справки по форме № 2.

Проанализируем внесенные изменения.

Было (ч. 3 ст. 12 Декрета № 13-92)

Предприятия, учреждения, организации и физические лица – субъекты предпринимательской деятельности, которые производят выплаты указанных доходов (не по месту основной работы), обязаны не позднее чем через 30 дней после выплаты выслать в налоговые органы по месту жительства граждан сведения по установленной Главной государственной налоговой инспекцией Украины форме о выплаченных суммах доходов и суммах удержанного из них налога.

Стало (изменения согласно Закону № 2181)

Предприятия, учреждения, организации и физические лица – субъекты предпринимательской деятельности, которые производят выплаты указанных доходов (не по месту основной работы), обязаны в

сроки, определенные законом для месячного отчетного периода, на который приходится выплата, выслать в налоговые органы по месту жительства граждан сведения по установленной Главной государственной налоговой инспекцией Украины форме о выплаченных суммах доходов и суммах удержанного из них налога.

Таким образом, начиная с 1 апреля 2001 года субъекты хозяйствования, выплачивающие доходы гражданам не по месту основной работы, обязаны высылать в налоговые органы справки по форме № 2 в течение 30 календарных дней, следующих за последним календарным днем месяца, в котором осуществлена выплата таких доходов.

Для граждан, получающих доходы не только по месту основной работы

Все граждане, получающие в течение календарного года доходы не только по месту основной работы, обязаны свои доходы декларировать.

Что же изменилось для такой категории налогоплательщиков?

Было (ч. 2 ст. 12 Декрета № 13-92)

По окончании календарного года граждане, кроме тех, которые получали доходы только по месту основной работы, обязаны до 1 марта следующего года представить в налоговый орган по месту жительства декларацию о сумме совокупного дохода, полученного как по основному, так и не основному месту работы.

Стало (изменения согласно Закону № 2181)

По окончании календарного года граждане, кроме тех, которые получали доходы только по месту основной работы, обязаны в сроки, определенные законом, представить в налоговый орган по месту жительства декларацию о сумме совокупного дохода, полученного как по основному, так и не основному месту работы.

Таким образом, начиная с доходов за 2001 год, декларации о доходах должны представляться гражданами в налоговые органы до 1 апреля года, следующего за отчетным.

Для частных предпринимателей

Декретом № 13-92 предусмотрено декларирование доходов частными предпринимателями в определенные сроки, которые с 1 апреля претерпели изменения.

Было (абзац 1 п. 4 ст. 14 Декрета № 13-92)

Граждане, осуществляющие предпринимательскую деятельность, ежеквартально в 15-дневный срок по окончании квартала представляют в налоговый орган декларации, а по окончании года – в срок до 1 февраля следующего года.

Стало (изменения согласно Закону № 2181)

Граждане, осуществляющие предпринимательскую деятельность, представляют в налоговый орган декларации **по результатам каждого отчетного квартала, а также отчетного года в сроки, определенные законом.**

Новая формулировка означает, что теперь частные предприниматели должны представлять декларации о доходах за I – IV отчетные кварталы **в течение 40 календарных дней, следующих за последним календарным днем отчетного (налогового) квартала**, а в целом за отчетный год – **до 1 апреля года, следующим за отчетным.**

Поэтому последним днем представления в налоговый орган по месту жительства предпринимателя декларации о доходах за I квартал 2001 года будет 10 мая текущего года (а не 13 апреля, как это было без учета изменений, внесенных Законом № 2181).

Для граждан, получающих другие доходы от осуществления регулярной деятельности

Отдельный порядок декларирования доходов предусмотрен Декретом № 13-92 и Инструкцией № 12 для граждан – не предпринимателей, которые получают другие доходы от осуществления регулярной деятельности (сдача в аренду или в наем движимого и недвижимого имущества, сбор и/или заготовка и продажа продукции флоры и фауны, металлолома, макулатуры и др.)

Проанализируем внесенные Законом № 2181 изменения.

Было (абзац 2 п. 4 ст. 14 Декрета № 13-92)

Граждане, получающие другие доходы, представляют декларации **в 5-дневный срок по окончании месяца со дня возникновения источника дохода.** В декларации указывается размер фактического дохода за первый месяц и размер ожидаемого (оценочного) дохода до конца текущего года. В случае прекращения существования источника дохода на протяжении года декларация о полученных доходах представляется **в 5-дневный срок со дня прекращения его существования.** В ней указывается размер фактического дохода за период существования источника дохода в пределах календарного года.

Стало (изменения согласно Закону № 2181)

Граждане, получающие другие доходы, представляют декларацию **в сроки, определенные законом для месячного отчетного периода**, на который приходится дата возникновения источника дохода. В декларации указывается размер фактического дохода за первый месяц и размер ожидаемого (оценочного) дохода до конца текущего года. В случае прекращения существования источника дохода в течение года сумма полученных доходов включается в состав декларации **по результатам такого календарного года, которая представляется в налоговый орган в сроки, определенные законом.**

Совершенно очевидно, что порядок декларирования доходов указанной категорией граждан претерпел существенные изменения. С 1 апреля 2001 года декларация должна **быть представлена гражданином в налоговый орган по месту жительства в течение 20 календарных дней, следующих за последним календарным днем месяца, в котором возник источник других доходов** (а не в 5-дневный срок как это было ранее).

В случае же прекращения существования источника дохода в течение года теперь не нужно представлять декларацию в 5-дневный срок со дня прекращения его существования. А доходы, полученные из такого источника, гражданин укажет в годовой декларации, которую он представит в налоговый орган по месту жительства **до 1 апреля года, следующего за отчетным.**

Для иностранных граждан, имеющих постоянное место жительства в Украине

Иностранные граждане, которые имеют постоянное место жительства в Украине (проживают в Украине в целом не менее 183 дней в календарном году) и получают доходы как в Украине, так и за ее пределами, представляют декларации о полученных доходах в налоговый орган по месту деятельности в Украине в определенном порядке, который с 1 апреля текущего года изменен.

Было (абзац 2 и 3 п. 1 ст. 18 Декрета № 13-92)

Декларация об ожидаемых (оценочных) доходах в текущем году представляется иностранными гражданами на протяжении одного месяца со дня прибытия в Украину независимо от источника получения доходов. В дальнейшем декларация о получаемых доходах представляется ежеквартально в 15-дневный срок по окончании квартала. По окончании года декларация о фактически полученных доходах представляется до 1 февраля следующего года.

Стало (изменения согласно Закону № 2181)

Декларация об ожидаемых (оценочных) доходах в текущем году представляется иностранными гражданами на протяжении одного месяца со дня прибытия в Украину независимо от источника получения доходов. В дальнейшем декларация о получаемых доходах представляется ежеквартально в сроки, определенные законом. По окончании года декларация о фактически полученных доходах представляется в сроки, определенные законом.

Таким образом, иностранные граждане, имеющие постоянное место жительства в Украине, должны представлять ежеквартальную декларацию о получаемых доходах в течение 40 календарных дней по окончании отчетного квартала (а не в течение 15 дней как это было ранее). Что же касается сроков представления годовой декларации, то теперь они такие же, как и для граждан Украины, - до 1 апреля года, следующего за отчетным.

Ответственность

За нарушение норм Декрета № 13-92, то с 1 апреля согласно Закону № 2181 она *«определяется соответствующим законом»*. Это означает, что штрафные санкции к налогоплательщикам будут применяться согласно Закону № 2181 (ст. 17), а административные штрафы налагаться согласно КУоАП и Закону о налоговой службе (п. 11 ст. 11).

За просрочку установленных сроков уплаты подоходного налога будет взиматься пеня *«в размерах определенных законом»*. В соответствии со статьей 16 Закона № 2181 пеня начисляется по-новому - на сумму налогового долга (включая сумму штрафных санкций при наличии) из расчета 120% годовых учетной ставки Национального Банка Украины, действующей на день возникновения или погашения долга, **в зависимости от того, какая из ставок является большей.**

Начисление пени прекращается в день приема банком от налогоплательщика платежного поручения на уплату налогового долга.

Если налогоплательщик (до начала проверки контролирующим органом) самостоятельно выявит факт занижения налогового обязательства и погасит задолженность, **то он освобождается от уплаты пени** (в случае если налогоплательщиком представлена налоговая декларация за период, в течении которого произошло такое занижение).

2.5. Налогообложение доходов, получаемых от занятия предпринимательской деятельностью

Налогообложению подлежат доходы граждан, полученные в течении календарного года от осуществления предпринимательской дея-

тельности без создания юридического лица, а также другие доходы граждан, в том числе от частной нотариальной и адвокатской деятельности.

Налогооблагаемым доходом считается чистый совокупный доход, то есть разница между выручкой в денежной и натуральной форме и валовой доход документально подтвержденными расходами, т. е. законными расходами. Если расходы не могут быть подтверждены документально, то они учитываются налоговыми органами при проведении окончательных расчетов по нормам в процентах к выручке, определенным ГНАУ.

Нормы расходов, которые учитываются при налогообложении доходов граждан, занимающихся предпринимательской деятельностью:

Виды деятельности	В процентах к сумме выручки
1. Изготовление:	
Стellarных изделий	60%
Обуви женской	60%
Верхней одежды из меха	55%
Одежды вязаной	55%
Головных уборов из меха	55%
Одежды верхней	50%
Одежды легкой	50%
Некрасивых цветов	50%
Конфет	45%
Прокладочных напитков	45%
Ванночек из сорго	35%
Клеток для птиц	30%
2. Предоставление услуг:	
Услуги грузовым автотранспортом	55%
Ремонт и строительство жилья	45%
Ремонт обуви	45%
Зубопротезирование	45%
Техобслуживание автомобилей	45%
Услуги пассажирского транспорта	45%
Музыкальное обслуживание	35%
Ремонт часов	35%
Гравировка	30%
Фотографические услуги	25%
Парикмахерские услуги	25%
Сдача в наем жилья	25%
3. Другие виды деятельности:	
Осуществление других видов деятельности, включая торговую	25%

Принципиально новым в налогообложении является то, что частные предприниматели могут самостоятельно выбирать для себя систему налогообложения своих доходов помимо традиционной согласно Декрету Кабинета Министров Украины от 26.12.92 г. по совокупному налогооблагаемому доходу существует еще два метода: фиксированный налог и единый налог.

Сравнительная таблица трех видов налогообложения

	Фиксированный налог	Единый налог	Совокупное обложение с уплатой авансов
<i>Условия для получения</i>			
Количество нанимаемых	Не более 5 человек	Не более 10 человек	Не имеет значения
Валовой доход за год		До 500 тыс. грн.	Не имеет значения
Другие условия			
<i>Отличительные особенности</i>			
Какими видами деятельности можно заниматься	Розничной или мелкооптовой торговлей на рынках с лотка, прилавка, палатки	До 119 тыс. грн. (за последние 12 месяцев)	Любыми видами, кроме запрещенных
Чем нельзя торговать	Ликероводочными и табачными изделиями	Торговля только на рынках с уплатой рыночного сбора	Можно торговать любыми товарами, но при необходимости платить акциз и приобретать патент (в отдельных случаях лицензия)
Ведение книги доходов и расходов	Не ведется	Ведется упрощенный учет доходов и расходов	Ведется обязательно
Сумма налогов	Фиксированная ставка от 20 до 100 грн. в месяц (зависит от местонахождения рынка)	Фиксированная ставка от 20 до 200 грн. в месяц (зависит от вида деятельности)	Перерасчет совокупного налогооблагаемого дохода по итогам года
Сроки действия	Фиксированный налог берется на срок от 1 до 12 календарных месяцев	Свидетельство единого налога берется на квартал с возможностью продления на последующие кварталы, в	

	Фиксированный налог	Единый налог	Совокупное обложение с уплатой авансов
		течении календарного года можно только 1 раз перейти на единый налог и 1 раз отказаться	
<i>Общие особенности</i>			
Полученный доход не включается в состав совокупного налогооблагаемого дохода по итогам года, а уплаченная сумма фиксированного или единого налога не пересчитывается.			
Наличие кассового аппарата	Не нужен	Не обязателен	Обязательно (кроме торговли на рынке с лотка)
Не платятся социальные налоги и сборы	Сборы в Пенсионный фонд, фонды соцстраха, НДС и др.	Сборы в Пенсионный фонд, фонды соцстраха, торговый патент, НДС и др.	Платятся сборы в Пенсионный фонд, Фонды соцстраха, торговый патент, НДС.
Наличие льгот	Льгот нет	Льгот нет	Есть льготы по подоходному налогу

Основным преимуществом традиционной системы налогообложения для частных предпринимателей (совокупное налогообложение) является то, что необходимость уплаты налогов зависит от результатов финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика. Если частный предприниматель за отчетный период не получил доход, то он и не будет уплачивать налог.

Одним из видов «упрощенных» систем налогообложения является осуществление предпринимательской деятельности с уплатой единого налога. При этом в налоговые органы предоставляются следующие виды отчетных форм ежеквартально:

- отчет субъекта малого предпринимательства;
- информационная справка;
- налоговая декларация по налогу на добавленную стоимость (для плательщиков НДС);
- справка формы № 8-ДР (для предпринимателей, выплачивающих доходы);
- справка по форме № 2 (сведения о доходах работников не по основному месту работы) – ежемесячно.

Фиксированный налог осуществляется путем приобретения патента. Частные предприниматели обязаны представить в налоговые органы следующие основные виды отчетности ежеквартально:

- декларация о доходах;
- справка № 8-ДР (для предпринимателей, выплачивающих доходы);
- справка по форме № 2 (сведения о доходах работников не по новому месту работы).

2.6. Налогообложение доходов иностранных граждан и лиц без гражданства

Необходимо отметить, что с целью упорядочения деятельности субъектов предпринимательской деятельности, связанной с приглашением для работы в Украине иностранцев и лиц без гражданства, Кабинет Министров Украины утвердил Порядок оформления иностранцам и лицам без гражданства разрешение на трудоустройство в Украине (постановление КМУ от 01.01.99 г. № 2028, далее – *постановление № 2028*). Согласно этому Порядку разрешение на трудоустройство оформляется иностранцу или лицу без гражданства, которое намерено заниматься в Украине трудовой деятельностью, при условии, что в Украине или отдельно ее регионе отсутствуют работники, способные выполнять этот вид работ, или есть достаточные основания целесообразности использования труда иностранных специалистов.

Действие и требования указанного Порядка также распространяются на иностранных специалистов, направленных зарубежным работодателем в Украину для выполнения работ и услуг на основании контрактов, заключенных между украинскими и иностранными предприятиями, физическими и юридическими лицами – субъектами предпринимательской деятельности.

Работодатели, которые осуществляют деятельность на территории Украины – как иностранные, так и украинские – могут использовать труд иностранцев только при наличии у них разрешений на трудоустройство.

Предприятия, которые желают принимать на работу иностранцев, должны обязательно зарегистрироваться в местных центрах занятости и быть плательщиками сбора в Государственный фонд содействия занятости населения.

Налогообложение иностранных граждан регламентировано Декретом Кабинета Министров Украины «О подоходном налоге с граждан» (далее – *Декрет*). Так, в статье 1 Декрета указано, что плательщиками подоходного налога в Украине являются граждане Украины, ино-

странные граждане и лица без гражданства, как имеющие, так и не имеющие постоянного места жительства в Украине.

Для правильного определения порядка налогообложения иностранцев необходимо определить продолжительность времени, в течение которого они проживают на территории Украины. Если этот срок меньше 183 дней в календарном году – они не имеют постоянного места жительства в Украине, если он составляет в целом не менее 183 календарных дней, то такие граждане постоянно проживают в Украине.

Рассмотрим налогообложение доходов иностранных граждан, которые не имеют постоянного места жительства в Украине и получают доходы на ее территории. Из доходов, полученных такими лицами, налог удерживается у источника выплаты (то есть у работодателя), по ставке 20% в соответствии с п. 7.3 Декрета. Но если Украина заключила договор с иностранным государством об избежании двойного налогообложения, то доходы гражданина этого государства облагаются налогами согласно соответствующему договору.

К доходам, подлежащим налогообложению по месту выплаты у лиц, которые не имеют постоянного места жительства в Украине, относятся:

- доходы от работы на украинских предприятиях, в учреждениях и организациях, на совместных предприятиях с участием иностранных юридических лиц и граждан, в международных объединениях и организациях;
- доходов, полученные за выполнение разовых работ, услуг;
- доходы от артистической или спортивной деятельности;
- суммы денежных призов, премий, и подобных вознаграждений за участие в конкурсах;
- доходы, полученные за создание, издание или другое использование произведений науки, литературы и искусства;
- вознаграждения авторам открытий, изобретений и промышленных образцов;
- выплата по лицензиям;
- выручка от продажи любых товаров в Украине.

Перейдем к рассмотрению налогообложению доходов иностранных граждан и лиц без гражданства, которые имеют постоянное место жительства в Украине.

Разделом VI Декрета предусмотрено, что для иностранных граждан и лиц без гражданства (далее – *иностранцы*), которые постоянно проживают в Украине, налогооблагаемый доход определяется в том же порядке, что и налогооблагаемый доход граждан Украины. Кроме того, у таких иностранных граждан облагаются налогами:

- суммы надбавок, выплачиваемые в связи с проживанием в Украине;
- суммы, выплачиваемые для компенсации расходов на обучение детей в школе, питание, поездки членов семьи плательщика в Украину и для других аналогичных целей;

Не включаются в их налогооблагаемый доход (дополнительно к доходам, определенным в п. 5 раздела I Декрета):

- суммы, которые отчисляются нанимателем иностранных граждан в Фонды государственного социального страхования и пенсионного обеспечения;
- суммы компенсации доходов за найм жилого помещения и на содержание автомобиля для служебных нужд;

Порядок исчисления и уплаты подоходного налога иностранными гражданами отличается от порядка исчисления и уплаты налога гражданами Украины.

В соответствии с требованиями ст. 18 Декрета иностранные граждане, которые постоянно проживают в Украине и получают доходы как в Украине, так и за ее пределами, предоставляют декларацию о полученных доходах по форме № 9 в налоговую инспекцию по месту деятельности в Украине.

Декларация об ожидаемых (оценочных) доходах в текущем году предоставляется иностранными гражданами в течении одного месяца со дня прибытия в Украину. На ее основании налоговыми органами исчисляется авансовая сумма подоходного налога.

В дальнейшем декларация от полученных доходов предоставляется ежеквартально в течении 40 календарных дней, следующих за последним днем отчетного (налогового) года. Уплата налога в течении года осуществляется равными частями до 15 марта, 15 мая, 15 августа и 15 февраля.

В соответствии с п. 12 постановления № 2028 по окончании квартала, в котором работал иностранец, работодатель должен уведомить соответствующий орган государственной налоговой службы о полученных доходах и налогах, удержанных на общих основаниях по форме № 8-ДР.

2.7. Меры ответственности граждан, предприятий и субъектов предпринимательской деятельности

Обязанность своевременно и в полном объеме начислять, удерживать, и перечислять в бюджет подоходный налог с доходов граждан Декретом Кабинета Министров Украины от 26.12.92 г. № 13-92 «О по-

возложении налога с граждан» (ст. 9,12,11,14,19) возложена на предприятия, учреждения, организации всех форм собственности и физических лиц – субъектов предпринимательской деятельности (далее – плательщики налога), которые производят выплаты доходов гражданам как в денежной, так и натуральной форме.

Порядок уплаты (перечисления) подоходного налога с граждан изложен в статье 10 данного Декрета, согласно которой плательщики налога после окончания каждого месяца, но не позднее срока получения в учреждениях банков денежных средств на выплату гражданам сумм обязаны перечислять в бюджет суммы начисленного и удержанного подоходного налога за прошлый месяц.

Плательщики налога одновременно с подачей чеков на получение денежных средств для выплаты надлежащих гражданам сумм за первую половину месяца подают в учреждения банков платежное поручение на перечисление в бюджет начисленных и удержанных сумм подоходного налога.

С учетом того, что согласно пункту 3.2 Закона № 2181-III подоходный налог с граждан считается бюджетным фондом, принадлежащим государству и создаваемым от его имени, а также того, что суммы заработной платы и других доходов, начисляемые работникам или другим гражданам, содержат в себе подоходный налог, он должен быть уплачен (перечислен) в бюджет полностью в изложенном выше порядке.

Если на счете плательщика налога недостаточно денежных средств для выплаты заработной платы и перечисления сумм удержанного подоходного налога, то плательщик налога выписывает чек на заработную плату (другие доходы) и платежное поручение на перечисление налога в бюджет пропорционально наличию денежных средств.

Плательщики налога, не имеющие счетов в учреждениях банков, а также выплачивающие заработную плату или другие доходы из выручки от реализации продукции и предоставления услуг, перечисляют в бюджет удержанные суммы налога через учреждения банка на следующий день после выплаты дохода. В случае выплаты заработной платы (дохода) в натуральной форме – в срок не позднее десятого календарного дня месяца, следующего за месяцем, в котором произведена (начислена) выплата такого дохода гражданину, если для некоторых форм выплат иные сроки не предусмотрены в соответствующих разделах Декрета «О подоходном налоге с граждан».

За просрочку установленных сроков уплаты (перечисления) подоходного налога в бюджет согласно статье 21 Декрета (в редакции Закона № 2181-III) взыскивается пеня в размерах, установленных законом, т. е. из расчета 120 процентов годовых учетной ставки Национального банка Украины, действующей на день возникновения недоимки по подоходному налогу (не перечисленной в бюджет суммы на-

лога) или на день ее (ее части) погашения, в зависимости от того, какая из величин таких ставок больше, за каждый календарный день просрочки по уплате (перечислению) налога в бюджет.

В случае если плательщик налога до начала его проверки контролирующим органом самостоятельно вносит в бюджет сумму подоходного налога, не внесенной при выплате заработной платы (других доходов), пеня начисляется им самостоятельно за каждый календарный день просрочки по большей ставке, о чем отдельно указывается в платежном документе, подаваемом в учреждение банка.

К сумме подоходного налога, определенной при начислении дохода работникам (другим гражданам) за соответствующий месяц и перечисленной в бюджет с просрочкой установленных статьей 10 Декрета сроков, штрафные санкции (штрафы) не применяются.

Применение штрафных (финансовых) санкций и штрафов

I. Непредставление декларации в срок физическим лицом – плательщиком налога.

1. С учетом положений подпункта 17.1.5 Закона, если физическое лицо – плательщик налогов несвоевременно представляет декларацию в налоговый орган в сроки, определенные законодательством, штрафные санкции за несвоевременное представление декларации, установленные подпунктом 17.1.1 Закона, к такому плательщику налогов не применяются.

За непредставление, несвоевременное представление деклараций такие плательщики налога привлекаются только к административной ответственности. В соответствии с пунктом 11 статьи 11 Закона Украины «О государственной налоговой службе в Украине» к гражданам, виновным в несвоевременном представлении деклараций о доходах, применяется административный штраф от одного до пяти необлагаемых налогом минимумов доходов граждан.

Дополнительно начисленные по окончательным расчетам суммы налога подлежат уплате не позднее одного месяца со дня получения уведомления налогового органа (статья 14 Декрета Кабинета Министров Украины «О подоходном налоге с граждан»).

В случае если плательщик налогов не уплачивает согласованную сумму налогового обязательства в течении указанного предельного срока, такой плательщик налога обязан уплатить штраф в соответствии с подпунктом 17.1.7 Закона и пеню согласно статье 16 Закона.

2. В случае если физическое лицо – плательщик налогов не представило декларацию в налоговый орган в сроки, определенные законодательством, контролирующий орган самостоятельно оп-

ределяет сумму налогового обязательства по основаниям, указанным в пп. «б» п. 1 ст. 14 Декрета.

Определив самостоятельно сумму налогового обязательства плательщика налогов, налоговый орган составляет акт проверки и направляет такому плательщику налоговое уведомление.

Кроме того, в соответствии с подпунктом 17.1.1 такой плательщик налогов уплачивает штраф в размере десяти не облагаемых налогом минимумов доходов граждан за каждое непредставление декларации, а также дополнительно к этому штрафные санкции в соответствии с подпунктом 17.1.2 Закона.

Согласно пункту 13 Инструкции о порядке применения и взимания сумм штрафных (финансовых) санкций органами государственной налоговой службы, утвержденной приказом ГНА Украины от 13.03.2001 г. № 110, решение о применении и взыскании сумм штрафных (финансовых) санкций принимается руководителем налогового органа или его заместителем не позднее 10 дней со дня составления акта проверки.

Согласованную сумму налогового обязательства плательщик налога должен уплатить в соответствии с требованиями Закона.

В случае если плательщик налогов не уплачивает согласованную сумму налогового обязательства в течении указанного предельного срока, такой плательщик налогов обязан уплатить штраф в соответствии с подпунктом 17.1.7 Закона и пеню согласно статье 16 Закона.

II. Доначисление сумм налогового обязательства контролирующим органом.

В случае если контролирующий орган самостоятельно доначисляет сумму налогового обязательства плательщика налогов (физического лица) по основаниям, изложенным в подпункте «б» подпункта 4.2.2 пункта 4.2 статьи 4 указанного Закона, такой плательщик налогов обязан уплатить штраф в размере, предусмотренном подпунктом 17.1.3 Закона. При этом налоговым периодом, на который приходится начало суммы недоплаты, считается календарный год (по результатам годовой декларации), в котором возникла указанная сумма.

В данном случае под словами «занижение суммы его налоговых обязательств, заявленных в налоговых декларациях», изложенными в подпункте «б» подпункта 4.2.2 пункта 4.2 статьи 4 данного Закона, следует понимать суммы указанных валовых доходов и затрат в декларациях о доходах, поскольку на основании этих данных контролирующие органы определяют суммы налоговых обязательств.

**Таблица начислений (удержаний) сборов и взносов
на различные виды выплат**

на различные виды выплат

№ п/п	Виды выплат	Пункт Инст- рукции № 323	Объект для начисления							
			взносов в						Сбора в Пенси- онный фонд	
			Фонд соци- ального страхова- ния	Фонд обще- обязатель- ного госу- дарственно- го социаль- ного стра- хования на случай без- работицы		Фонд соци- ально- го страхо- вания от не- счаст- ных случаев				
				начис- ле- ния	удер- жа- ния	начис- ле- ния	удер- жа- ния	начис- ле- ния		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
I. Выплаты, являющиеся расходами на оплату труда										
1.	Оплата ежегодных и дополнительных отпусков в соответствии с законодательством	П.2.23	+	+	+	+	+	+	+	
2.	Денежные компенсации за неиспользованный отпуск	П.2.23	+	+	+	+	+	+	+	
3.	Надбавки, доплаты сверх размеров, установленных действующим законодательством	П. 2.34	+	+	+	+	+	+	+	
4.	Выплаты работающим пенсионерам и лицам, у которых в соответствии с законодательством Украины возникло право на пенсию	Разд II	+	+	+	-	+	+	+	
5.	Материальная помощь, включая стоимость вещевых призов и подарков: - сумма помощи, которая представляется один раз в календарный год в пределах 331,05 грн.		-	-	-	-	-	-	-	

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
	- сумма помощи, превышающая установленный предел (331,05 грн.)		+	+	+	+	+	+	+	+
6.	Стоимость путевок на лечение и отдых, в детские оздоровительные лагеря	П.2.42	-	-	-	-	-	-	-	-
7.	Стоимость туристических и международных путевок	П.2.42	+	+	+	+	+	+	+	+
8.	Вознаграждения по итогам работы за год	П. 2.35	+	+	+	+	+	+	+	+
9.	Оплата выполненных работ (услуг) согласно договорам гражданско-правового характера непосредственно предприятием (учреждением, организацией)	П. 2.7	-*	-*	-*	-*	-*	-**	-**	-**
10.	Оплата за обучение детей	П. 2.42	См. следующую таблицу							
11.	Сумма выплат, связанных с индексацией заработной платы работников в пределах, предусмотренных действующим законодательством	П. 2.18	+	+	+	+	+	+	+	+
*Лица, выполняющие работы (услуги) согласно договорам гражданско-правового характера, могут уплачивать взносы в соответствующие фонды на добровольных началах. **Договоры аренды помещения, автомобиля не связаны с выполнением работ (услуг), поэтому вознаграждение по таким договорам не является объектом для начисления и удержания сбора в пенсионный фонд										
II. Выплаты, не являющиеся расходами на оплату труда										
12.	Расходы на командировки в пределах норм	П. 4.2	-	-	-	-	-	-	-	-
13.	Суммы выходного пособия, предусмотренные действующим законодательством (по основаниям п. 1,2,6 ст. 40, п. 3,6 ст. 36, ст. 38, 39 КЗОТ)	П. 4.1	-	-	-	-	-	-	-	-

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
14.	Пособие по беременности и родам, единовременное пособие при рождении ребенка, пособие по уходу за ребенком до установленного законодательством срока, денежные выплаты матерям (отцам), занятым уходом за троими и более детьми в возрасте до 16 лет, пособие на детей в возрасте до 16 лет (учащихся – до 18 лет)	П. 4.6	-	-	-	-	-	-	-
15.	Пособие по временной нетрудоспособности (в том числе пособие по уходу за больным ребенком)	П. 4.6	-*	-*	-*	-*	-*	-*	+
16.	Суммы, направленные на оплату за содержание детей в детских садах (компенсация родительской платы)	П. 4.8	-	-	-	-	-	-	-
17.	Сумма материальной помощи, предоставленной предприятием на погребение	-	-	-	-	-	-	-	-
18.	Доходы в виде дивидендов**	Б/Н	-	-	-	-	-	-	-
19.	Компенсация потери части заработной платы в связи с нарушением сроков ее выплаты	****	-	-	-	-	-	-	-

* В том числе и пособие, выплачиваемое за счет средств предприятия.
 ** См. последний раздел Инструкции № 323 "Доходы работников (дивиденды, проценты)".
 **** Эта выплата не нашла отражения в Инструкции № 323 (ее можно считать компенсационной выплатой, предусмотренной законодательством, которая не включается в совокупный налогооблагаемый доход работника в соответствии с пунктом "г" ст. 5 Декрета № 13-92).

**Подоходный налог и отчисления на страхование по странам
(в % от совокупного налога, 1999 г.)**

Страна	Подоходный налог	Отчисления на социальное обеспечение	Общая сумма, которая подлежит уплате	Совокупный годовой доход одного работника (\$)
Дания	34	10	43	32053
Бельгия	28	14	42	30367
Канада	22	6	27	30200
Германия	21	21	42	29626
Австралия	22	2	25	29590
Швейцария	10	12	22	29167
США	18	8	26	29076
Норвегия	22	8	30	28098
Люксембург	12	13	25	27304
Великобритания	17	8	25	26616
Япония	0	7	7	25788
Новая Зеландия	20	0	20	24322
Италия	20	9	20	23981
Финляндия	28	8	35	23281
Австрия	11	18	29	22640
Швеция	27	7	34	22377
Ирландия	20	5	25	22024
Корея	2	5	6	20928
Франция	14	13	27	20307
Испания	14	6	20	18696
Турция	24	9	33	14066
Греция	2	16	18	13973
Чехия	10	13	23	11689
Португалия	7	11	18	11235
Польша	16	0	16	8809
Мексика	0	3	3	6950
Венгрия	17	12	29	6746

Тема 3. НАЛОГ НА ЗЕМЛЮ

3.1. Плательщики и объект налогообложения.

3.2. Ставки налога.

3.3. Льготы по уплате налога.

3.4. Бухгалтерский и налоговый учет.

3.1. Плательщики и объект налогообложения

Главным документом, регламентирующим земельные отношения Украины, является Земельный кодекс Украины от 13.08.92 г. В нем указано, что использование земли является платным. Размер и порядок платы за землю определен Законом Украины «О плате за землю» от 19.09.96 г. Плательщиками налога являются собственники земли и землепользователи. Документом является **акт** на право собственности или пользования землей, который выдается сельскими, городскими Советами народных депутатов.

Законом также установлено, что размер земельного налога не зависит от результатов хозяйственной деятельности собственника земли. Исходя из этого, убыточные предприятия должны уплачивать налог на общих основаниях.

Случаи **аренды** земельного участка определяется Законом Украины «Об аренде земли» от 06.10.98 г. Арендаторы приобретают право на аренду земельного участка на основании договора аренды земли. Размер, форма и сроки внесения арендной платы устанавливается по соглашению сторон в договоре аренды.

Однако, надо учесть:

- Если земельные участки арендуются у граждан и юридических лиц – земельный налог уплачивается арендодателем (ст. 2 Закона). Арендатор при этом уплачивает арендодателю арендную плату, которая компенсирует земельный налог;
- Если арендуются земельные участки, находящиеся в коммунальной или государственной собственности арендная плата уплачивается арендатором на счета соответствующих бюджетов. Арендодателями выступают органы местного самоуправления, но размер арендной платы не может быть меньше земельного налога.

Арендаторами земельных участков в Украине могут быть следующие лица и организации:

- * граждане Украины;
- * юридические лица, деятельность которых зарегистрирована в Украине;
- * религиозные, общественные организации Украины;
- * международные объединения и организации;
- * иностранные юридические и физические лица, лица без гражданства. Все это определено в п.3 ст.6 Закона Украины «Об аренде земли» от 06.10.1998 года № 161-XIV

Кроме того, арендованный для несельскохозяйственного использования земельный участок (или его часть) можно передать в субаренду, то есть во владение или пользование другому лицу. В таком случае должны быть выдержаны два условия:

- 1) арендодатель должен дать согласие на субаренду;
- 2) к субарендатору переходит право владения или пользования на здание или сооружение, размещенное на арендованном земельном участке;

Размер земельного налога зависит от:

- * площади земельного участка;
- * денежной оценки.

Законом Украины «О внесении изменений в Закон Украины «О плате за землю» от 22.12.1999 г.» установлено, что **денежная оценка** земельного участка ежегодно по состоянию на 1 января, уточняется на коэффициент **индексации**.

В 1999 году были установлены следующие коэффициенты индексации:

- * к денежной оценки земель сельхозназначения – 2,07;
- * к денежной оценки земель населенных пунктов – 1,8;

3.2. Ставки налога

В соответствии с требованиями Закона размер земельного налога зависит от целевого назначения земельного участка, его местонахождения и кадастровой (денежной) оценки земель. Ставки земельного налога применяются в процентах к денежной оценки земельных участков.

Таблица 1

Статья Закона Украины «О плате за землю»	Виды земельных участков	Ставки налога с 1 га земли в процентах от ее денежной оценки, %	Примечание
Статья 6	Земли сельскохозяйственного назначения для пашен, сенокосов и пастбищ; для многолетних насаждений;	0,1 0,03	
Статья 7	Земли населенных пунктов, денежная оценка которых установлена	1,0	
Статья 8	Земельные участки, предоставленные для предприятий промышленности, транспорта, связи и другого назначения;	5,0	Рассчитывается исходя из денежной оценки пашен по области.
	Земельные участки, предоставленные для железнодорожного транспорта, Вооруженных Сил Украины и других воинских формирований, созданных в соответствии с законодательством Украины	0,02	Кроме земель воинских сельскохозяйственных предприятий. Рассчитывается исходя из денежной оценки пашен по области
Статья 9	Земельные участки, предоставленные во временное пользование на землях природоохранного и историко-культурного назначения	50,0	За исключением сельскохозяйственных угодий, предоставленных в установленном порядке и используемых по целевому назначению. Рассчитывается исходя из денежной оценки пашен по области.

Статья Закона Украины «О плате за землю»	Виды земельных участков	Ставки налога с 1 га земли в процентах от ее денежной оценки, %	Примечание
Статья 10	Земельные участки, предоставленные на землях лесного фонда;	В составе платы за использование лесных ресурсов 0,3	За исключением сельскохозяйственных угодий, предоставленных в установленном порядке и используемых по целевому назначению. Рассчитывается исходя из денежной оценки пашен по области.
	Земельные участки, которые входят в состав земель лесного фонда и занята производственными, культурно-бытовыми, жилыми домами и хозяйственными постройками и сооружениями		
Статья 11	Земельные участки, предоставленные на землях водного фонда	0,3	За исключением сельскохозяйственных угодий, предоставленных в установленном порядке и используемых по целевому назначению. Рассчитывается исходя из денежной оценки пашен по области.

Необходимо заметить что, начиная с 1997 года, Законами о Госбюджете вводились дополнительные коэффициенты, которые применялись к ставкам земельного налога. Так, в 1997-1998 годах все ставки независимо от вида земель увеличивались в 1,81 раза, в 1999 году по землям несельскохозяйственного назначения применялся коэффициент 2. В 2001 году коэффициент равен 2,62, в 2002 г. – 3,03.

Используя индексацию 2001 года можно использовать следующие ставки:

Таблица 3

Группы населенных пунктов с численностью населения (тыс. чел.)	Средняя ставка налога (коп., за 1 м.кв.)	Коэффициент, который применяется в городах Киеве, Симферополе, Севастополе и других городах областного подчинения
До 0,2	3,0	
От 0,2 до 1,0	4,2	
От 1,0 до 3,0	5,4	
От 3,0 до 10,0	6,0	
От 10,0 до 20,0	1,6	
От 20,0 до 50,0	15,0	
От 50,0 до 100,0	18,0	1,2
От 100,0 до 250,0	21,04	1,4
От 250,0 до 500,0	24,0	1,6
От 500,0 до 1000,0	30,0	2,0
От 1000 и более	42,0	2,5
		3,0

В населенных пунктах, отнесенных к курортным, к приведенным ставкам применяются дополнительные коэффициенты. Перечень таких пунктов определен Постановлением Кабинета Министров № 1391 от 15.12.1997 года (таблица 3).

Ставки земельного налога за земельные участки дифференцируют и утверждают сельские, городские Советы, исходя из средних ставок налога, но не выше, чем в два раза от средних ставок налога с учетом коэффициентов.

Таблица 3

Территория расположения населенного пункта	Коэффициент
Южное побережье Республики Крым	3,0
Черноморское побережье Николаевской, Одесской и Херсонской области	2,0
Горные районы Закарпатской, Львовской, Ивано-Франковской и др. обл.	2,3
Побережье Азовского моря и в других курортных местностях	1,5

При определении размера налога на земельные участки, занятые производственными, культурно-бытовыми, хозяйственными постройками, расположенными на территориях и объектах историко-

культурного назначения и применяются следующие повышающие коэффициенты к исчисленному земельному налогу:

- 1 международного значения – 7,5;
- 2 общепроизводственного значения – 3,75;
- 3 местного значения – 1,5;

3.3. Льготы по уплате налога

Статьей 12 Закона предусмотрено освобождение от уплаты земельного налога:

- заповедники, парки, ботанические сады, памятники природы, памятники садово-паркового искусства;
- государственные исследовательские хозяйства; научно-исследовательские учреждения и учебные заведения сельскохозяйственного профиля;
- органы государственной власти, местного самоуправления, прокуратуры, учреждения, организации, содержащиеся за счет бюджета.

Перечень специализированных санаториев, освобожденных от платы за землю по приказу Минздрава от 01.10.1998 года № 289.

Кроме того, налог не уплачивается за:

- сельхозугодия зон радиоактивного загрязнения территорий;
- сельхозугодия;
- химически загрязненные сельскохозяйственные земли;
- земли, находящиеся во временной консервации;
- земельные участки государственных сортоиспытательных станций;
- земли дорожного хозяйства автомобильных дорог общего пользования;
- земли коллективных, фермерских хозяйств;
- земли кладбищ и др.

Льготы физических лиц:

- инвалиды 1 и 2 группы;
- граждане, воспитывающие 3 и более детей;
- граждане, члены семей которых проходят срочную службу;
- пенсионеры и др., которые пользуются льготами в соответствии с Законом Украины «О статусе ветеранов войны, гарантиях их социальной защиты»;
- гражданам, которым выдано удостоверение о том, что они пострадали вследствие Чернобыльской катастрофы.

Предельные нормы земельных участков:

- крестьянское, фермерское хозяйство не более 0,6 га;
- для индивидуального садоводства – 0,12 га;
- для строительства и обслуживания жилого дома – 0,25 га в сельской местности; в городах – 0,1 га;
- для индивидуального дачного строительства – 0,1 га, гаражей – 0,01 га.

От земельного налога освобождаются:

- сельхозпредприятия, которые являются плательщиками фиксированного сельхозналога;
- субъекты малого предпринимательства, которые перешли на упрощенную систему налогообложения;

Для отдельных категорий налогоплательщиков предусмотрены льготные ставки:

- жилищный фонд, кооперативные стоянки, гаражи и др. – 3% суммы земельного налога;
- земли, представленные для Вооруженных Сил Украины, железные дороги, водосемы – 25% суммы земельного налога.

3.4. Бухгалтерский и налоговый учет

Земельный налог включается в состав валовых расходов в момент начисления, поскольку в соответствии с пп. 5.2.5 Закона Украины «О налогообложении прибыли предприятий» от 22.05.1997 года № 283/97-ВР в состав валовых расходов включаются суммы внесенных (начисленных) налогов, сборов (обязательных платежей), установленных Законом Украины «О системе налогообложения».

В соответствии со ст. 14 Закона Украины «О налогообложении прибыли предприятий» для предприятий, основной деятельностью которых является производство сельскохозяйственной продукции, сумма начисленного налога на прибыль уменьшается на сумму налога на землю, которая используется в сельскохозяйственном производственном обороте. Плата за землю, которая не используется в сельскохозяйственном производственном обороте, включается в состав валовых расходов.

В случае использования в производственной деятельности арендованных земельных участков сумма арендной платы в соответствии с пп. 5.2.1 включается в состав валовых расходов, поскольку такая арендная плата является расходами, начисленными в течение

каждого периода в связи с подготовкой, организацией, ведением производства.

Таблица 4

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов			
	по старому Плану счетов		по новому Плану счетов	
	Дт	Кт	Дт	Кт
Начислен земельный налог	44(20)	68	921	641
Перечислен налог в бюджет	68	51	641	311
В конце месяца отнесены расходы на уплату земельного налога на финансовые результаты от обычной деятельности (по новому Плану счетов)	-	-	791	921

Начисление земельного налога с юридических лиц производится самостоятельно юридическими лицами по состоянию на 01 января, согласно форме расчета земельного налога, утвержденной приказом ГНА Украины от 14.01.98 г. № 18.

По новоотведенным земельным участкам расчеты размеров налога подаются юридическими лицами в течение месяца со дня возникновения права собственности или пользования земельным участком.

За земельный участок, на котором расположено здание, находящееся в пользовании нескольких юридических лиц или граждан, земельный налог начисляется каждому из них пропорционально той части площади здания, которая находится в их пользовании.

Начисление земельного налога гражданам производится государственными налоговыми инспекциями, которые выдают плательщику до 15 июля текущего года платежное уведомление об оплате налога.

В случае прекращения права собственности или права пользования земельным участком налог уплачивается за фактический период нахождения земли в собственности или пользования в текущем году.

Излишне уплаченные суммы налога подлежат возврату плательщику по его письменному заявлению или по его желанию зачисляются в уплату налога на следующий год.

Арендаторы земельных участков, которые заключили договоры на право временного пользования землей на условиях аренды с собст-

венниками земли, уплачивают арендную плату за счет собственных средств.

Размер, условия и сроки внесения арендной платы за землю устанавливаются по соглашению сторон в договоре аренды между арендодателем (собственником) и арендатором.

На суммы земельного налога, не внесенные в установленный срок, с 15 числа следующего за отчетным месяцем, начисляется пеня в размере 0,3 процента от суммы недоимки за каждый день просрочки. В случае неполной или несвоевременной уплаты налога в соответствии с п. 7 ст. 11 Закона Украины «О государственной налоговой службе в Украине» от 04.12.1990 года № 509-ХІІ применяется финансовая санкция в виде однократного размера доначисленной по результатам проверки суммы налога.

С 01.01.2002 года вступает в силу новая форма Сводного расчета суммы земельного налога с приложениями, Справка к уточненному Расчету и Порядок их подачи в органы государственной налоговой службы (приказ ГНАУ от 26.10.2001 года №434).

Тема 4. НАЛОГ С ВЛАДЕЛЬЦЕВ ТРАНСПОРТНЫХ СРЕДСТВ И ДРУГИХ САМОХОДНЫХ МАШИН И МЕХАНИЗМОВ

- 4.1. Налогоплательщики и их ответственность.
- 4.2. Ставки налога.
- 4.3. Льготы по налогу.
- 4.4. Отражение налога с владельцев транспортных средств в бухгалтерском и налоговом учете.

4.1. Налогоплательщики и их ответственность

Согласно статьи Закона о налоге с владельцев транспортных средств плательщиками этого налога являются юридические лица (резиденты и нерезиденты), а также физические лица, имеющие зарегистрированные в Украине собственные транспортные средства. В соответствии со ст. 34 Закона Украины «О дорожном движении» госрегистрация и учет в ГАИ подлежат предназначенные для эксплуатации на улично-дорожной сети общего пользования автомобили, автобусы, самоходные машины, прицепы, мотоколяски.

Начиная с 2000 года налог должны рассчитывать юридические лица не позднее 15 марта на основании бухгалтерского баланса по форме, утвержденной ГНАУ, порядок расчета и его форма утверждены приказом ГНАУ от 16.02.2000 года № 61. Рассчитанная сумма налога делится на 4 и ежеквартально перечисляется до 15 числа месяца, следующего за отчетным.

Физические лица – перед регистрацией, перерегистрацией транспортных средств, перед техосмотром – 1 раз в год, налог следует уплатить не позднее 1 полугодия, в котором проводится техосмотр.

Как и раньше остается действующим требование уплаты налога до прохождения технического осмотра транспортных средств. Как для юридических лиц, так и для гражданских, в случае отсутствия документов об уплате налога, регистрация и техосмотр не проводятся.

За нарушения, которые могут быть допущены при расчете или уплате, предусмотрены следующие штрафные санкции:
– за сокрытие или занижение объектов налогообложения с владельцев транспортных средств взыскиваются сумма неуплаченного на-

- лога, а также пеня или штраф в размере 100% доначисленной суммы налога;
- за отсутствие учета объектов налогообложения или ведения учета с нарушениями, несвоевременное предоставление налоговых органам расчетов – 10% суммы налога;
 - за несвоевременную уплату налога взыскивается пеня в размере 120% годовых учетной ставки НБУ, действующей на день составления акта.

Административный штраф в размере от 85 до 170 грн. за вышеперечисленные нарушения.

4.2. Ставки налога

Код	Описание объекта налогообложения	Ставка налога на год (с 100 см. куб. объема цилиндра двигателя с кВт мощности двигателя) грн.
8701	Трактора колесные	2,5
8702	Автомобили для перевоза не более 10 человек	3,6
8703	Автомобили легковые с объемом цилиндра:	
	- до 1000 см. куб.	3,0
	- с 1001 до 1500 см. куб.	4,0
	- с 1501 до 1800 см. куб.	5,0
	- с 1801 до 2500 см. куб.	10,0
	- с 2501 до 3500 см. куб.	20,0
8704	- с 3501 и выше	30,0
	Автомобили с электродвигателями:	
	- цилиндра до 8200 см. куб.	10,0
	- от 8201 до 15000 см. куб.	15,0
8711	- свыше 15001 см. куб.	20,0
	Мотоциклы (мопеды) велосипеды	2,0
890391100	Яхты, суда	
890391910	Морские	10,0
890392100	Другие, с массой до 100 кг	5,0
	Лодки моторные, катера	
	Морские	10,0
	другие	5,0

4.3. Льготы по налогу

Согласно Закону от уплаты налога освобождаются:

- предприятия автомобильного транспорта;
- участные заведения, которые полностью финансируются за счет бюджета;
- на 30% сельскохозяйственные предприятия;

Льготы для граждан с 01.01.2000 года:

- граждане, пострадавшие от Чернобыльской катастрофы;
- ветераны войны, труда;
- пенсионеры, которые имеют автомобиль с объемом цилиндра двигателя до 2500 см куб., или мотоцикл с объемом цилиндра двигателя до 650 см куб.;
- на 30% - гражданам, в собственности которых находятся легковые автомобили (код 8703), изготовленные в странах СНГ и находящиеся на учете в Украине до 1990 года.

Определенные изменения внесены в налог на транспортные средства в проектируемом Налоговом кодексе. Предложено исчислять ставку налога в гривнах. Пересмотрены льготы для юридических и физических лиц по взиманию налога. Уменьшен размер ставок налога на отдельные виды транспортных средств. Изменена шкала налогообложения легковых автомобилей (кроме автомобилей с электродвигателем). Уменьшены ставки налога на автомобили с малым и средним объемом цилиндров двигателя. Вместе с тем повышена ставка на транспортные средства, легковые автомобили с объемом цилиндра двигателя более 3501 см. куб. 16.02.2000 года утвержден приказом МНАУ «Порядок заполнения Расчета налога с владельцев транспортных средств. Форма расчета заполняется в следующем порядке.

В графы вносятся:

- 1 - вид транспортного средства;
- 2 и 3 - название марки и модели транспортного средства;
- 4 - объем цилиндра двигателя
- 5 - данные о количестве однородных транспортных средств в разрезе марок и моделей;
- 6 - ставка налога;
- 7 - сумма начисленного налога

$$E(\text{гр.4}) = \frac{(\text{гр.4}) \times (\text{гр.5}) \times (\text{гр.6})}{100}$$

- 8 - код льготы;
- 9 - сумма льгот, предоставляемых по транспортным средствам;
- 10 - общая сумма налога, подлежащая уплате (гр.7 - гр.9)

лога, а также пеня или штраф в размере 100% доначисленной суммы налога;

- за отсутствие учета объектов налогообложения или ведения этого учета с нарушениями, несвоевременное предоставление налоговым органам расчетов – 10% суммы налога;
- за несвоевременную уплату налога взыскивается пеня в размере 120% годовых учетной ставки НБУ, действующей на день составления акта.

Административный штраф в размере от 85 до 170 грн. за вышеперечисленные нарушения.

4.2. Ставки налога

Код	Описание объекта налогообложения	Ставка налога на год (с 100 см. куб. объема цилиндра двигателя с КВТ мощности двигателя) грн.
8701	Трактора колесные	2,5
8702	Автомобили для перевоза не более 10 человек	3,6
8703	Автомобили легковые с объемом цилиндра:	
	- до 1000 см. куб.	3,0
	- с 1001 до 1500 см. куб.	4,0
	- с 1501 до 1800 см. куб.	5,0
	- с 1801 до 2500 см. куб.	10,0
	- с 2501 до 3500 см. куб.	20,0
8704	- с 3501 и выше	30,0
	Автомобили с электродвигателями:	
	- цилиндра до 8200 см. куб.	10,0
	- от 8201 до 15000 см. куб.	15,0
8711	- свыше 15001 см. куб.	20,0
	Мотоциклы (мопеды) велосипеды	2,0
890391100	Яхты, суда	
890391910	Морские	10,0
890392100	Другие, с массой до 100 кг	5,0
	Лодки моторные, катера	
890392100	Морские	10,0
	другие	5,0

4.3. Льготы по налогу

Согласно Закону от уплаты налога освобождаются:

- предприятия автомобильного транспорта;
- учебные заведения, которые полностью финансируются за счет бюджета;
- на 50% сельскохозяйственные предприятия;

Льготы для граждан с 01.01.2000 года:

- граждане, пострадавшие от Чернобыльской катастрофы;
- ветераны войны, труда;
- пенсионеры, которые имеют автомобиль с объемом цилиндра двигателя до 2500 см куб., или мотоцикл с объемом цилиндра двигателя до 650 см куб.;
- на 50% - гражданам, в собственности которых находятся легковые автомобили (код 8703), изготовленные в странах СНГ и находящиеся на учете в Украине до 1990 года.

Определенные изменения внесены в налог на транспортные средства в проектируемом Налоговом кодексе. Предложено исчислять ставки налога в гривнах. Пересмотрены льготы для юридических и физических лиц по взиманию налога. Уменьшен размер ставок налога на отдельные виды транспортных средств. Изменена шкала налогообложения легковых автомобилей (кроме автомобилей с электродвигателем). Уменьшены ставки налога на автомобили с малым и средним объемом цилиндров двигателя. Вместе с тем повышена ставка на транспортные средства, легковые автомобили с объемом цилиндра двигателя более 3501 см. куб. 16.02.2000 года утвержден приказом №61 ГНАУ «Порядок заполнения Расчета налога с владельцев транспортных средств. Форма расчета заполняется в следующем порядке.

В графы вносятся:

- 1 - код транспортного средства;
- 2 и 3 - название марки и модели транспортного средства;
- 4 - объем цилиндра двигателя
- 5 - данные о количестве однородных транспортных средств в разрезе марок и моделей;
- 6 - ставка налога;
- 7 - сумма начисленного налога

$$E(\text{гр.4}) = \frac{(\text{гр.4}) \times (\text{гр.5}) \times (\text{гр.6})}{100}$$

- 8 - код льготы;
- 9 - сумма льгот, предоставляемых по транспортным средствам;
- 10 - общая сумма налога, подлежащая уплате (гр.7 - гр.9)

4.4. Отражение налога с владельцев транспортных средств в бухгалтерском и налоговом учете

В налоговом учете сумма транспортного налога включается в состав валовых расходов предприятия, согласно п. 5.2.5 Закона Украины «О налогообложении прибыли предприятий».

В бухгалтерском учете – соответственно стандарту бухгалтерского налога будет относиться к составу расходов. Сумма штрафов и пени включаются в состав прочих операционных расходов.

№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов			
		До 01.01.2000 г.		После 01.01.2000 г.	
		Дт	Кт	Дт	Кт
1	Начислен налог с владельцев транспортных средств	26	68	92 (административные расходы)	641 (расчеты по налогам)
2	Перечислен налог в бюджет	68	51	641 (расчеты по налогам)	311 (текущие счета в нац. валюте)
3	Начислен штраф за несвоевременное представление расчета и пеня за несвоевременную уплату налога	81	68	948 (признанные штрафы, пени, неустойки)	641 (расчеты по налогам)
4	Уплачена пеня в бюджет	68	51	641 (расчеты по налогам)	311 (текущие счета в нац. валюте)

Раздел IV

ВЗНОСЫ (СБОРЫ) в СОЦИАЛЬНЫЕ ФОНДЫ

Глава 1. СБОР НА ОБЯЗАТЕЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ ПЕНСИОННОЕ СТРАХОВАНИЕ

- 1.1. Плательщики, объекты и ставки сбора.
- 1.2. Перечень видов оплаты труда и других выплат, на которые не начисляется сбор в пенсионный фонд.
- 1.3. Пенсионные сборы при специальных режимах налогообложения.
- 1.4. Регистрация плательщиков, сроки уплаты сбора.

1.1. Плательщики, объекты и ставки сбора

Согласно Закону Украины «О сборе на обязательное государственное пенсионное страхование» (статья 2) все плательщики сбора подразделены на 10 групп, причем такое деление связано с дифференциацией ставок и объектов для начисления сбора.

1. Субъекты предпринимательской деятельности независимо от форм собственности, их объединения, бюджетные, общественные и другие учреждения и организации, юридические и физические лица, СПД, использующие труд наемных работников.

Ставка – 32% от фонда оплаты труда. Пониженная ставка предусмотрена для предприятий, на которых работают инвалиды. Существует два варианта:

- для предприятий всеукраинских общественных организаций инвалидов, где их количество составляет не менее 50% общей численности работающих, сбор составляет 4% от объекта налогообложения;

- для других предприятий, на которых работают инвалиды, сбор определяется отдельно по ставке 4% от объекта налогообложения для работающих инвалидов, для других работников – 32%.
2. Филиалы, отделения и другие обособленные подразделения юридических лиц, которые не имеют статуса юридического лица. Ставка сбора для этой группы плательщиков составляет 32% от фонда оплаты труда.
 3. Физические лица – СПД, не использующие наемных работников, а также адвокаты, частные нотариусы, другие лица, которые не являются субъектами предпринимательской деятельности и занимаются деятельностью, связанной с получением дохода. Ставка сбора – 32%, но от суммы облагаемого дохода (прибыли).
 4. Физические лица, работающие на условиях трудового договора (контракта), и физические лица, выполняющие работы (услуги) согласно гражданско-правовым договорам. Ставка сбора зависит от размера совокупного налогооблагаемого дохода (1% до 150 грн., 2% свыше 150 грн.). Для плательщиков, которые имеют статус государственных служащих:
 - 1% до 150 грн.
 - 2% от 151 грн. до 250 грн.
 - 3% от 251 грн. до 350 грн.
 - 4% от 351 грн. до 500 грн.
 - 5% свыше 501 грн.
 5. Юридические и физические лица, которые осуществляют операции по купле-продаже валюты. Размер ставки сбора составляет 1% от суммы операции по купле-продаже валюты.
 6. Субъекты предпринимательской деятельности, которые осуществляют торговлю ювелирными изделиями из золота (кроме обручальных колец), платины и драгоценных камней. Ставка сбора – 5% стоимости реализованных ювелирных изделий.
 7. Юридические и физические лица при отчуждении легковых автомобилей. Ставка сбора – 3% стоимости легкового автомобиля.
 8. Закон Украины от 22.06.2001 г. внес существенные изменения в Закон Украины «О сборе на обязательное государственное пенсионное страхование» от 26.06.97 г. №400/97-ВР.
В частности определено, что сбором на обязательное пенсионное страхование не облагаются экспортируемые табачные изделия, изготовленные в Украине. Кроме того, установлены новые ставки сбора для производителей и импортеров табачных изделий:
 - 1,5 грн. за 1000 шт. сигарет без фильтра и 2,5 грн. за 1000 шт. сигарет с фильтром, вместо ранее действующей ставки сбора

- 5% от стоимости произведенных в Украине табачных изделий и тех, которые ввозятся на таможенную территорию Украины. Такое изменение ставок сбора значительно облегчает расчет.
9. Сбор с операций по приобретению недвижимого имущества. Плательщиками являются юридические, физические лица, приобретающие недвижимое имущество (жилой дом, квартира, дача, гараж и др.). Ставка сбора установлена на уровне 1% от объекта налогообложения, где объектом служит стоимость недвижимого имущества, указанная в договоре купли-продажи.
 10. Сбор за пользование услугами мобильной сотовой связи. Плательщики разделены на две группы:
 - предприятия, учреждения, физические лица, которые пользуются услугами мобильной сотовой связи;
 - операторы мобильной сотовой связи, предоставляющие свои услуги бесплатно. Объектом является стоимость любых услуг мобильной сотовой связи, уплаченная оператору согласно счету. Ставка сбора – 6% от стоимости услуг мобильной сотовой связи.
- Плательщики сбора, которые не осуществляют расходы на оплату труда – объектом обложения являются произведенные суммы минимальной заработной платы (118 грн.) на количество работников и ставку 32% (Закон Украины №967 – XIV от 15.07.99 г.).

1.2. Перечень видов оплаты труда и других выплат, на которые не начисляется пенсионный фонд

Перечень видов оплаты труда и других выплат, на которых не начисляется сбор в пенсионный фонд:

- выходное пособие в случае расторжения трудового договора;
- суточные по командировкам в пределах норм, установленных законодательством;
- стоимость бесплатно предоставленных некоторым категориям работников квартир, коммунальных услуг, топлива, проездных билетов;
- стоимость выданной спецодежды, спецобуви и др.;
- доплаты, надбавки к заработной плате вместо суточных при разъездном характере работы;
- выплаты в пределах норм за проживание и питание спортсменов и тренеров;
- стипендии слушателям лекций, аспирантам, обучающимся с отрывом от производства;
- гранты за счет иностранных научных фондов;

- помощь, выплачиваемая за счет предприятия молодым специалистам во время отпуска после окончания ВУЗа;
- госстипендии деятелям науки, образования, культуры;
- доходы граждан от владения корпоративными правами (дивидендами);
- различные виды пособий по соцстрахованию за счет средств Фонда соцстраха (кроме пособия по временной нетрудоспособности).

1.3. Пенсионные сборы при специальных режимах налогообложения

Некоторые субъекты предпринимательской деятельности и их обособленные подразделения имеют особый льготный режим налогообложения по сборам на обязательное пенсионное страхование.

- для сельхозпроизводителей – плательщиков фиксированного сельхозналога, согласно Закона Украины от 17.12.98 г. №320 – XIV. Таким образом, эти субъекты хозяйственной деятельности начисляют и удерживают сбор по ставке 1 или 2 процента от совокупного налогооблагаемого дохода работника, 32% не начисляют и не уплачивают;
- не являются плательщиками сбора субъекты малого предпринимательства: юридические лица и граждане-предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения (пункт 7 Указа Президента от 03.07.98 г. №727/98);
- не уплачивают сбор на обязательное пенсионное страхование и СПД, которые приобрели специальный торговый патент (статья 7 ЗУ от 10.02.98 г.);
- физические лица – СПД, уплачивающие подоходный налог по фиксированным размерам с приобретением патента, освобождаются от уплаты начислений на фонд оплаты труда, а значит, и от уплаты пенсионного сбора. Освобождение от уплаты сбора действует не только к самому предпринимателю, но и к членам семьи и наемным работникам.

1.4. Регистрация плательщиков, сроки уплаты сбора

Для регистрации в органах Пенсионного фонда юридические лица представляют:

- заявление;

заверенные копии следующих документов: свидетельство о государственной регистрации СПД, справка о внесении в Государственный реестр предприятий Украины, идентификационный код;

Физические лица для регистрации представляют следующие документы:

заявление;
заверенные копии следующих документов: свидетельство о государственной регистрации СПД, справка о присвоении идентификационного кода, соглашение о найме на работу физического лица.

После регистрации плательщику сбора выдаются уведомление в форме и справка для предъявления в банк.

При снятии с учета плательщика сбора Пенсионный фонд проводит документальную проверку расчетов по платежам.

Начисление сбора в Пенсионный фонд осуществляется ежемесячно по выперечисленным ставкам, перечисление одновременно с получением средств в банке на оплату труда.

В случае нехватки у плательщиков сбора средств на оплату труда и уплату сбора в полном объеме, выдача средств на оплату труда и уплату сбора осуществляется в пропорциональных размерах. На основании Инструкции №16-6 от 19.10.2001 года изменены сроки предоставления и уплаты. Вместо ежеквартальной формы №4-ПФ введен «Расчет обязательства по уплате сбора на обязательное государственное пенсионное страхование», который необходимо подать на протяжении 20 календарных дней после окончания календарного месяца.

С физических лиц сбор исчисляется и уплачивается ежеквартально с сумм фактически полученного дохода не позднее 20 апреля, 30 октября и 1 февраля.

К предприятиям, учреждениям применяются следующие меры бесспорного взыскания недоимки:

- снятие средств с расчетного счета;
- взыскание суммы, должна быть получена от дебиторов (акт сверки).

Согласно Закону Украины №2181 «О порядке погашения обязательств налогоплательщиков перед бюджетами и государственными целевыми фондами» от 21.12.2000 г. п.п.17.1.9 п.17.1 ст.17 финансовые санкции в пенсионный фонд (удержания – 1% или 2%, начисления – 12%) составляют 200% от суммы невнесенного налога, пеня не начисляется. Административная ответственность состоит в наложении на должностное лицо, предприятие штраф от 8 до 15 необлагаемых минимумов доходов граждан (17 грн.), за повторное нарушение в течение года – в размере от 10 до 20 необлагаемых минимумов доходов граждан (Кодекс об административных правонарушениях).

**Санкции за неуплату налогов, сборов (взносов)
с выплат физическим лицам, которые могут быть наложены по результатам проверки**

Наименование и ставка налога (сбора, взноса)	Финансовые санкции (штраф и пеня)	Административная ответственность	Осуществляет проверку	Нормативный документ
Подходный налог (удерживают у источника выплаты по шкале ставок или 20%)	Штраф: 200% от суммы неуплаченного налога (1) Пеня: не начисляется	На должностных лиц предприятий, физических лиц – субъектов предпринимательской деятельности, выплачивавших доходы, виновных в неуплате налога, налагается штраф в размере 3-х не облагаемых налогом минимумов доходов граждан (далее – НМГ), а за повторное нарушение в течение года – в размере 5-ти НМГ, то есть 51 85 грн. соответственно (2)	Орган государственной налоговой службы Украины	п.п.17.1.9 п.17.1 ст.17 Закона Украины «О порядке погашения обязательств налогоплательщиков перед бюджетами и государственными целевыми фондами» от 21.12.2000 г. №2181-III (далее – Закон №2181) абз.4 п.11 ст.11 Закона Украины «О государственной налоговой службе в Украине» от 04.12.90 г. №509-ХП (далее – Закон №509)
Налог на дивиденды (удерживают у источника выплаты по ставке 30%, если международным договором не предусмотрено другое)	Штраф: 200% от суммы неуплаченного налога (1) Пеня: не начисляется	На должностных лиц предприятий, физических лиц – субъектов предпринимательской деятельности, выплачивавших доходы, виновных в неуплате налога, налагается штраф в размере 3-х НМГ, а за повторное нарушение в течение года – в размере 5-ти НМГ, то есть 51 85 грн. соответственно (2)	Орган государственной налоговой службы Украины	п.п.17.1.9 п.17.1 ст.17 Закона Украины №2181 абз.4 п.11 ст.11 Закона №509
Пенсионный сбор (удерживают у источника выплаты – 1% или 2%, начисления – 30%)	Штраф: 200% от суммы неуплаченного налога (1)	На виновное должностное лицо предприятия налагается штраф в размере 3-х НМГ, а за повторное нарушение в течение года – в размере 5-ти НМГ, то есть 51 85 грн. соответственно (2)	Учреждения Фонда социального страхования на случай безработицы	п.п.17.1.9 п.17.1 ст.17 Закона Украины №2181 абз.4 п.11 ст.11 Закона №509

Взносы на страхование от несчастных случаев (удерживают у источника выплаты – 0,25% или 0,5%, начисления – 2,5%)	Штраф: 100% от суммы неуплаченного взноса (1) Пеня: не начисляется	На виновное должностное лицо предприятия налагается штраф в размере 3-х НМГ, а за повторное нарушение в течение года – в размере 5-ти НМГ, то есть 51 85 грн. соответственно (2)	Учреждения Фонда социального страхования на случай безработицы	п.п.17.1.9 п.17.1 ст.17 Закона Украины №2181 абз.4 п.11 ст.11 Закона №509
Взносы на страхование от безработицы (удерживают у источника выплаты – 0,5%, начисления – 2,5%)	Штраф: 100% от суммы неуплаченного взноса (1) Пеня: не начисляется	На виновное должностное лицо предприятия налагается штраф в размере 3-х НМГ, а за повторное нарушение в течение года – в размере 5-ти НМГ, то есть 51 85 грн. соответственно (2)	Учреждения Фонда социального страхования на случай безработицы	п.п.17.1.9 п.17.1 ст.17 Закона Украины №2181 абз.4 п.11 ст.11 Закона №509

Наименование и ставка налога (сбора, взноса)	Финансовые санкции (штраф и пеня)	Административная ответственность	Осуществляет проверку	Нормативный документ
Взносы на страхование от несчастных случаев (начисления – тарифы устанавливаются в зависимости от класса профессионального риска)	Штраф: 200% от суммы не внесенного налога (1) Пеня: исчисляются исходя из 120% учетной ставки НБУ, которая действовала на момент уплаты, начисленной на полную сумму недоимки (без учета штрафов) за весь ее срок (2)	На виновное должностное лицо предприятия налагают штраф от 8 до 15 НМГ (от 136 до 255 грн.), а за повторное нарушение в течении года – в размере от 10 до 20 НМГ, то есть от 170 до 340 грн. (3)	Фонд социального страхования от несчастных случаев	(1) п.п. 17.1.9 п.17.1 ст.17 Закона №2181 (2) п.п. 5.1 п.5 Инструкции о порядке перечисления, учета и расходования средств Фонда социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний Украины, утвержденных постановлением Правления Фонда социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний Украины от 20.04.2001 г. №12 (3) ст.165 КоАП
Налог на выплату выигрышей, предусмотренный п.10.2 Закона о прибыли (удерживается у источника выплаты по ставке 30%)	Штраф: 200% от суммы не внесенного налога (1) Пеня: не начисляется	На должностных лиц предприятий, физических лиц – СПД, выплачивавших доходы, виновных в нарушении налога, налагается штраф в размере 3-х НМГ, а за повторное нарушение в течение года – в размере 5-ти НМГ, то есть, 51 и 85 грн.	Орган государственной налоговой службы Украины	п.п. 17.1.9 п.17.1 ст.17 Закона №2181 (2) абз. 4 п.11 ст.11 Закона №509

Глава II. ФОНД ОБЩЕОБЯЗАТЕЛЬНОГО ГОСУДАРСТВЕННОГО СОЦИАЛЬНОГО СТРАХОВАНИЯ В СВЯЗИ С ВРЕМЕННОЙ ПОТЕРЕЙ ТРУДОСПОСОБНОСТИ И РАСХОДАМИ, ОБУСЛОВЛЕННЫМИ РОЖДЕНИЕМ И ПОГРЕБЕНИЕМ

- 2.1. Права граждан на материальное обеспечение и социальные услуги, принципы общеобязательного государственного социального страхования.
- 2.2. Плательщики взносов в Фонд, исчисление страхового стажа.
- 2.3. Размер взносов в Фонд.
- 2.4. Предоставление пособия по временной нетрудоспособности.

2.1. Права граждан на материальное обеспечение и социальные услуги, принципы общеобязательного государственного социального страхования

Застрахованные граждане Украины, иностранцы, лица без гражданства и члены их семей, проживающие в Украине, имеют право на материальное обеспечение и социальные услуги. Это право возникает с наступлением страхового случая в период работы.

Лица, которые не подлежат общеобязательному государственному социальному страхованию, имеют право на материальное обеспечение при условии уплаты страховых взносов в Фонд.

Этот Фонд осуществляется в соответствии с принципами: законодательного определения условий и порядка осуществления общеобязательного государственного социального страхования; обязательности страхования лиц; государственных гарантий реализации застрахованными лицами своих прав; обязательности финансирования Фондом расходов, связанных с предоставлением материального обеспечения и социальных услуг, в объемах, предусмотренных настоящим Законом;

- формирование и использование страховых средств на принципах солидарности и субсидирования;
- целевого использования средств Фонда;
- паритетности в управлении Фондом;
- ответственности работодателей и Фонда за реализацию права застрахованного лица на материальное обеспечение и социальные услуги.

2.2. Плательщики взносов в Фонд, исчисление страхового стажа

Общеобязательному государственному социальному страхованию в связи с временной потерей трудоспособности и расходами, обусловленными рождением и погребением, подлежат:

- лица, которые работают на условиях трудового договора (контракта) на предприятиях, в учреждениях, организациях независимо от форм собственности и хозяйствования или у физических лиц. В том числе в иностранных дипломатических и консульских учреждениях, других представительствах нерезидентов, а также избраны на выборные должности в органах государственной власти, органах местного самоуправления и в других органах;
- члены коллективных предприятий, сельскохозяйственных и других производственных кооперативов;
- граждане Украины, работающие за пределами территории Украины и не застрахованные в системе социального страхования страны, в которой они находятся, имеют право на материальное обеспечение и социальные услуги согласно настоящему Закону при условии уплаты страховых взносов в Фонд социального страхования по временной потере трудоспособности в соответствии с действующим законодательством, если иное не предусмотрено международными договорами Украины, согласие на обязательность которых предусмотрено Верховной Радой Украины;
- лица, которые обеспечивают себя работой самостоятельно (лица, занимающиеся предпринимательской, адвокатской, нотариальной, творческой и другой деятельностью, связанной с получением дохода непосредственно от этой деятельности, в том числе члены творческих союзов, творческие работники, которые не являются членами творческих союзов), имеют право на материальное обеспечение и социальные услуги согласно настоящему Закону при условии уплаты страховых взносов в Фонд социального страхования по временной потере трудоспособности в соответствии с действующим законодательством;

Лицам, которые подлежат общеобязательному государственному социальному страхованию в связи с временной потерей трудоспо-

собности и расходами, обусловленными рождением и погребением, выдается свидетельство об общеобязательном государственном социальном страховании, являющееся единым для всех видов страхования. Порядок выдачи и образец свидетельства об общеобязательном государственном социальном страховании утверждаются Кабинетом Министров Украины.

Страховой стаж – это период (сумма периодов), в течении которого лицо подлежит общеобязательному государственному социальному страхованию в связи с временной потерей трудоспособности и расходами, обусловленными рождением и погребением, и уплачивает за него уплачиваются страховые взносы в Фонд социального страхования по временной потере трудоспособности в порядке, установленном законодательством. В страховой стаж засчитываются периоды временной потери трудоспособности, пребывания в отпуске в связи с болезнью и родами и время нахождения застрахованного лица в отпуске по уходу за ребенком до достижения им трехлетнего возраста, а также периоды получения выплат по отдельным видам общеобязательного государственного социального страхования, кроме пенсий всех видов.

В страховой стаж засчитывается общий трудовой стаж лица до вступления в действие настоящего Закона в порядке и на условиях, предусмотренных ранее действовавшим законодательством.

2.3. Размер взносов Фонда

При определении размера взносов на общеобязательное государственное социальное страхование в Фонд социального страхования по временной потере трудоспособности (с 22 февраля 2001 года) следует руководствоваться статьей 1 Закона Украины “О размере взносов на некоторые виды общеобязательного государственного социального страхования”.

Статьей 1 этого Закона установлены следующие размеры взносов в Фонд социального страхования по временной потере трудоспособности:

- для работодателей – 2,9 процента суммы фактических расходов на оплату труда наемных работников, которые включают расходы на выплату основной и дополнительной заработной платы, другие поощрительные и компенсационные выплаты. В том числе в натуральной форме, которые определяются согласно нормативно-правовым актам, принятым в соответствии с Законом Украины “Об оплате труда”, и подлежат обложению подоходным налогом с граждан;
- для наемных работников – от суммы оплаты труда, которая включает основную и дополнительную заработную плату, а также другие поощрительные и компенсационные выплаты, в том числе в на-

туральной форме, подлежащие обложению подоходным налогом граждан;

- 0,25 процента – для наемных работников, которые имеют заработную плату ниже 150 гривен;
- 0,5 процента – для наемных работников, которые имеют заработную плату более 150 гривен.

Для лиц, которые участвуют в общеобязательном государственном социальном страховании на добровольных началах, обеспечивая себя работой самостоятельно (члены творческих союзов, творческие работники, которые не являются членами творческих союзов), физических лиц – субъектов предпринимательской деятельности, лиц, выполняющих работы (услуги) по гражданско-правовым договорам, а также граждан Украины, которые работают за пределами Украины и не застрахованы в системе обязательного государственного социального страхования страны, в которой они находятся – 3,0 процента – на общеобязательное государственное социальное страхование в связи с временной потерей трудоспособности и расходами, обусловленными рождением и погребением.

В связи с принятием Закона о размере взносов следует обратить внимание на изменение с 22 февраля 2001 года термина “сбор на обязательное социальное страхование” на термин “взнос на общеобязательное государственное социальное страхование”.

2.4. Предоставление пособия по временной нетрудоспособности

При решении вопросов, связанных с предоставлением пособия по временной нетрудоспособности, следует обратить внимание на следующие особенности:

Статьей 2 Закона Украины «О размере взносов на некоторые виды общеобязательного государственного социального страхования» установлено, что пособие по временной нетрудоспособности в результате заболевания или травмы, не связанной с несчастным случаем на производстве, выплачивается застрахованным лицам Фондом социального страхования по временной потере трудоспособности начиная с шестого дня нетрудоспособности за весь период до восстановления трудоспособности или до установления медико-социальной экспертной комиссией (МСЭК) инвалидности независимо от увольнения застрахованного лица в период потери трудоспособности в порядке и размерах, установленных законодательством. Эта норма применяется согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 35 Закона «Об общеобязательном социальном страховании в связи с временной потерей трудоспособности».

Первые пять дней временной нетрудоспособности в результате заболевания или травмы, не связанной с несчастным случаем на произ-

водстве, оплачиваются собственником или уполномоченным им органом за счет средств предприятия, учреждения, организации по основному месту работы в порядке, установленном Кабинетом Министров Украины. Указанные нормы действуют с 22 февраля 2001 года и эти расходы относятся к валовым расходам предприятия.

В других страховых случаях (подпункты 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8 пункта 1 статьи 35 Закона «Об общеобязательном государственном социальном страховании в связи с временной потерей трудоспособности») пособие по временной нетрудоспособности выплачивается застрахованным лицам за счет средств Фонда социального страхования по временной нетрудоспособности в соответствии с общими нормами (с первого дня).

Относительно размеров пособия, которые устанавливаются в соответствии со статьей 41 и статьей 46 Закона «Об общеобязательном государственном социальном страховании в связи с временной потерей трудоспособности», то здесь (до принятия соответствующих решений) действуют действующие нормы, на основании которых осуществлялись выплаты этих видов пособия за счет средств Фонда социального страхования Украины.

Следует указать, что размеры пособия при рождении ребенка, по уходу за ним до 3-летнего возраста (в 2001 году это пособие за счет средств Фонда не предоставляется), помощь на погребение определенного периода – до стабилизации экономического положения страны – будут устанавливаться Верховной Радой согласно пункту 5 Заключительных положений Закона об общеобязательном государственном социальном страховании в связи с временной потерей трудоспособности.

В соответствии с пунктом 6 Заключительных положений Закона об общеобязательном государственном социальном страховании в связи с временной потерей трудоспособности до 1 июля 2001 года функции обеспечения деятельности указанного Фонда и его отделений возложены на исполнительные дирекции Фонда и его отделений.

Что касается содержания практических действий переходного периода, то по этому вопросу будет принято специальное постановление Кабинета Министров Украины о мерах по введению системы общеобязательного государственного социального страхования в связи с временной потерей трудоспособности. Это постановление должно урегулировать, в частности, вопросы прохождения средств Фонда, формирования и управления и Наблюдательного совета, работы ликвидационной комиссии Фонда социального страхования Украины и ряд других.

Принятым Законом об общеобязательном государственном социальном страховании в связи с временной потерей трудоспособности предложено Кабинету Министров Украины в шестимесячный срок со дня опубликования Закона (фактически – до 28 августа 2001 года) привести свои нормативно-правовые акты в соответствии с ним, а также обеспечить приведение нормативно-правовых актов министерств, других центральных органов исполнительной власти в соответствии с этим Законом.

Затверджено постановою управління Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності від 14.05.2009р.
Складається за зростаючим підсумком з початку року і подається щоквартально до органів Фонду
за місцем реєстрації не пізніше 12 числа наступного за звітним періодом місяця (12.04, 12.07, 12.10, 12.01)

Ф4-ФСС з ТПН

Зановнюється в гривнях

Адміністративно-територіальна одиниця загальнодержавного підпорядкування (АР Крим, м. Київ, область, м. Селастополь)

Адміністративно-територіальна одиниця обласного (республіканського) підпорядкування (район, місто ОП)

Назва страховальника

Регістраційний код страховальника

Код ЄДРПОУ - для юридичних,
Код ДРФО - для фізичних осіб

Розмір внесків:

Адреса:

Тел.:

МФО:

Р/рахунок:

Назва банку:

ЗВІТ про нараховані внески та витрати, пов'язані із загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності

за 200 р.
(I квартал, I півріччя, 9 місяців, рік)

Середньостатистична чисельність працюючих в еквіваленті повної зайнятості (*)

в тому числі жінок

(**)	I. Нарахована сума фактичних витрат на оплату праці найманих працівників та оподаткованого доходу (прибутку), з якої справляються страхові внески (за розміром внесків)							II. Нараховані суми оплати праці найманих працівників, з якої утримуються страхові внески (за розміром внесків)		
	0,5%	0,7%	2,5%	2,9%	3,0%	3,4%	Всього	0,25%	0,5%	Всього
На початок періоду										
За звітний квартал										
1-й місяць кварталу										
2-й місяць кварталу										
3-й місяць кварталу										
Всього в початку року										

III. (a) Розрахунок внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (нараховано і утримано внесків)

На початок періоду		За звітний квартал		1-й місяць кварталу		2-й місяць кварталу		3-й місяць кварталу		Всього в початку року	

III. РОЗРАХУНКИ ІЗ СТРАХУВАЛЬНИКОМ

Назва показника	№	Сума
Заборгованість за страхувальником на початок року	1	
Заборгованість по актах прийому - передачі	1.1	
Нараховано і утримано внесків з початку року	2	
Нараховано пені	3	
Нараховано за актами	4	
Отримано часткову вартість путівок	5	
Не прийнято до зарахування витрат	6	
Стигнено штрафів	7	
Отримано від Фонду на розрахунковий рахунок	8	
ВСЬОГО (р.1 - р.9)	9	
Заборгованість за Фондом на кінець звітного періоду	10	
	11	

Назва показника	№	Сума
Заборгованість за фондом на поч. року	12	
Заборгованість по актах прийому-передачі	12.1	
Зараховано витрат з початку року		
На початок періоду		
За звітний період		
1-й місяць		
2-й місяць		
3-й місяць		
Всього нараховано	13	
Перераховано з початку року	14	
Списано згідно законодавства	15	
ВСЬОГО (р.12 - р.15)	16	
Заборгованість за страхувальником на кінець звітного періоду	17	

Перерахування з початку року (III р.14)

На початок періоду	За звітний період	(№ и. д., дата)	(сума)

IV. ВИТРАТИ ПО СТРАХОВИХ КОШТАХ

Назва показника	Заборгованість з виплати допомоги за рахунок коштів Фонду на початок року	Зараховано витрат за рахунок Фонду		В тому числі пільги по допомогах постраждалих внаслідок Чорнобильської катастрофи (***)		Фактично виплачена допомога поточного року за рахунок Фонду
		Днів	Сума	Днів	Сума	
2	3	4	5	6	7	8
ДОПОМОГА						
По тимчасовій непрацездатності (за винятком допомоги по догляду за хворою дитиною або хворим членом сім'ї)						
По тимчасовій непрацездатності по догляду за хворою дитиною або хворим членом сім'ї						
По вагітності і пологах						
При народженні дитини (кількість випадків, сума)						
По догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку (кількість отримувачів, сума)						
На поховання (кількість випадків, сума)						
ВСЬОГО допомоги (р.1 + р.2 + р.3 + р.4 + р.5 + р.6)		X				
СОЦІАЛЬНІ ПОСЛУГИ						
Часткове фінансування санаторіїв-профілакторіїв (за рахунок страхових внесків)		X				
Часткове фінансування на оздоровлення дітей						
Позашкільне обслуговування дітей						
Всього (р.8 + р.9 + р.10)						
Інші витрати (якщо є розкриті окремо)						
Разом витрат (р.7 + р.11 + р.12) (****)						

V. ЗАБОРГОВАНІСТЬ ЗА СТРАХУВАЛЬНИКОМ

Вид заборгованості	Назва показника	Сума	Заборгованість з виплати заробітної плати	Фактично виплачена сума заробітної плати
1	Заборгованість на кінець звітного періоду (****), в т.ч.:			
	реструктуризована заборгованість			
1.1	Заборгованість, строк сплати якої не настав, в т.ч.:			
	реструктуризована заборгованість			
1.2	Прострочена заборгованість, в т.ч.:			
	реструктуризована заборгованість			

" " 200 року Керівник підприємства (установи) ()

М.П. Головний бухгалтер ()

Голова комісії ()

*) Заповнюється згідно з "Інструкцією зі статистики чисельності працівників, зайнятих у народному господарстві України" (наказ Міністерства статистики України від 07.07.1995 р. № 171) із змінами та доповненнями.

**) Заповнюється згідно Закону України "Про розмір внесків на деякі види загальнообов'язкового державного соціального страхування" від 11.01.2001 р., № 2213-III із змінами і доповненнями.

****) Заповнюються нараховання понад встановлених Законами 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-III, "Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи" 28.02.1991 р. № 796-XII (із змінами та доповненнями) та постановою Кабінету Міністрів України 20.06.2000 р. № 987 "Порядок використання коштів Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення".

****) Дорівнює рядку 13 таблиці III.

*****) Дорівнює рядку 17 таблиці III.

туральной форме, подлежащие обложению подоходным налогом граждан;

- 0,25 процента – для наемных работников, которые имеют заработную плату ниже 150 гривен;
- 0,5 процента – для наемных работников, которые имеют заработную плату более 150 гривен.

Для лиц, которые участвуют в общеобязательном государственном социальном страховании на добровольных началах, обеспечивая себя работой самостоятельно (члены творческих союзов, творческие работники, которые не являются членами творческих союзов), физических лиц – субъектов предпринимательской деятельности, лиц, выполняющих работы (услуги) по гражданско-правовым договорам, а также граждан Украины, которые работают за пределами Украины и не застрахованы в системе обязательного государственного социального страхования страны, в которой они находятся – 3,0 процента – на общеобязательное государственное социальное страхование в связи с временной потерей трудоспособности и расходами, обусловленными рождением и погребением.

В связи с принятием Закона о размере взносов следует обратить внимание на изменение с 22 февраля 2001 года термина “сбор на обязательное социальное страхование” на термин “взнос на общеобязательное государственное социальное страхование”.

2.4. Предоставление пособия по временной нетрудоспособности

При решении вопросов, связанных с предоставлением пособия по временной нетрудоспособности, следует обратить внимание на следующие особенности:

Статьей 2 Закона Украины «О размере взносов на некоторые виды общеобязательного государственного социального страхования» установлено, что пособие по временной нетрудоспособности в результате заболевания или травмы, не связанной с несчастным случаем на производстве, выплачивается застрахованным лицам Фондом социального страхования по временной потере трудоспособности начиная с шестого дня нетрудоспособности за весь период до восстановления трудоспособности или до установления медико-социальной экспертной комиссией (МСЭК) инвалидности независимо от увольнения застрахованного лица в период потери трудоспособности в порядке и размерах, установленных законодательством. Эта норма применяется согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 35 Закона «Об общеобязательном социальном страховании в связи с временной потерей трудоспособности».

Первые пять дней временной нетрудоспособности в результате заболевания или травмы, не связанной с несчастным случаем на произ-

водстве, оплачиваются собственником или уполномоченным им органом за счет средств предприятия, учреждения, организации по основному месту работы в порядке, установленном Кабинетом Министров Украины. Указанные нормы действуют с 22 февраля 2001 года и эти расходы относятся к валовым расходам предприятия.

В других страховых случаях (подпункты 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8 пункта 1 статьи 35 Закона «Об общеобязательном государственном социальном страховании в связи с временной потерей трудоспособности») пособие по временной нетрудоспособности выплачивается застрахованным лицам за счет средств Фонда социального страхования по временной нетрудоспособности в соответствии с общими нормами (с первого дня).

Относительно размеров пособия, которые устанавливаются в соответствии со статьей 41 и статьей 46 Закона «Об общеобязательном государственном социальном страховании в связи с временной потерей трудоспособности», то здесь (до принятия соответствующих решений) действуют действующие нормы, на основании которых осуществлялись выплаты этих видов пособия за счет средств Фонда социального страхования Украины.

Следует указать, что размеры пособия при рождении ребенка, по уходу за ним до 3-летнего возраста (в 2001 году это пособие за счет средств Фонда не предоставляется), помощь на погребение определенного периода – до стабилизации экономического положения страны – будут устанавливаться Верховной Радой согласно пункту 5 Заключительных положений Закона об общеобязательном государственном социальном страховании в связи с временной потерей трудоспособности.

В соответствии с пунктом 6 Заключительных положений Закона об общеобязательном государственном социальном страховании в связи с временной потерей трудоспособности до 1 июля 2001 года функции обеспечения деятельности указанного Фонда и его отделений возложены на исполнительные дирекции Фонда и его отделений.

Что касается содержания практических действий переходного периода, то по этому вопросу будет принято специальное постановление Кабинета Министров Украины о мерах по введению системы общеобязательного государственного социального страхования в связи с временной потерей трудоспособности. Это постановление должно урегулировать, в частности, вопросы прохождения средств Фонда, формирования его управления и Наблюдательного совета, работы ликвидационной комиссии Фонда социального страхования Украины и ряд других.

Принятым Законом об общеобязательном государственном социальном страховании в связи с временной потерей трудоспособности предложено Кабинету Министров Украины в шестимесячный срок со дня опубликования Закона (фактически – до 28 августа 2001 года) привести свои нормативно-правовые акты в соответствии с ним, а также обеспечить приведение нормативно-правовых актов министерств, других центральных органов исполнительной власти в соответствии с этим Законом.

Складається за зростаючим підсумком з початку року і подається поквартально за місцем реєстрації не пізніше 12 числа наступного за звітним періодом місяця (12.04, 13.07, 13.10, 13.01).

Звіт про нараховані внески та витрати, пов'язані із загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності

Середньостисюкова чисельність працюючих в еквіваленті повної зайнятості (*)		в тому числі жінок
I. Нархована сумою		

У. ЗАБОРГОВАНІСТЬ ЗА СТРАХУВАЛЬНИКОМ

III. РОЗРАХУНКИ ІЗ СТРАХУВАЛЬНИКОМ

[illegible]

Голова комісії _____ (_____)

Згідно з Інструкцією зі статистики чисельності працівників, зайнятих у народному господарстві України" (наказ Держстатистики України від 07.07.1995 р. № 171) із змінами та доповненнями.

1. в редакції, позначені зірочкою (*), змінити та доповнити:

до 100 років та доплати
до 100 років за догляд за
до 100 років за догляд за
до 100 років за догляд за
до 100 років за догляд за

Тема 3. ОБЩЕОБЯЗАТЕЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ СОЦИАЛЬНОЕ СТРАХОВАНИЕ НА СЛУЧАЙ БЕЗРАБОТИЦЫ

- 3.1. Плательщики взносов на ОГСС на случай безработицы.
- 3.2. Неплательщики взносов на ОГСС на случай безработицы.
- 3.3. Размеры страховых взносов на ОГСС на случай безработицы.
- 3.4. Налоговый и бухгалтерский учет.
- 3.5. Механизм исчисления и уплаты страховых взносов.
- 3.6. Ответственность плательщиков по уплате взносов.
- 3.7. Виды обеспечения и социальные услуги в случае безработицы.

3.1. Плательщики взносов на ОГСС на случай безработицы

Плательщиками страховых взносов в Фонд ОГСС на случай безработицы в обязательном порядке являются:

1. Работодатели, к числу которых в соответствии с Законом по безработице относятся:

а) собственник предприятия, учреждения, организации или уполномоченный им орган (под формулировкой «собственник предприятия» следует подразумевать непосредственно само предприятие – юридическое лицо, а не его учредителя, что было бы неверным исходя из контекста Закона по безработице и Инструкции по безработице);

б) физические лица, использующие наемный труд (обратите внимание – под физическими лицами – работодателями подразумеваются как частные предприниматели, так и обычные граждане, использующие труд **наемных работников** (гувернанток, нянь, сиделок и др.);

в) собственник расположенного в Украине иностранного предприятия, учреждения, организации (в том числе международной), филиала или представительства, использующий труд наемных работников (если иное не предусмотрено международными договорами Украины, согласие на обязательность которых предоставлено Верховной Радой Украины).

Ранее, в утратившем силу Законе № 402, данная категория плательщиков не была выделена отдельно.

2. Наемные работники, к числу которых в соответствии с Законом по безработице относятся физические лица, работающие по трудовому договору (контракту) на предприятии, в учреждении и организации или у физического лица.

Обратите внимание – к числу наемных работников не относятся граждане, выполняющие работы, услуги по договорам гражданско-правового характера.

Плательщиками взносов в Фонд ОГСС на случай безработицы в добровольном порядке являются:

1. Частные предприниматели, не использующие труд наемных работников. Это вовсе не означает, что предприниматель должен работать только самостоятельно, чтобы избежать регистрации в Фонде ОГСС на случай безработицы. Такой предприниматель при необходимости может использовать труд граждан, выполняющих работы (услуги) по гражданско-правовым договорам, и при этом не попадет в соответствии с Законом по безработице в категорию «работодателей» и, следовательно, не утратит право **добровольно решать**, уплачивать ему или нет взносы на ОГСС на случай безработицы, что является нововведением. Ведь в период действия Закона № 402 и Порядка № 4 такие предприниматели являлись плательщиками сбора на обязательное социальное страхование на случай безработицы в обязательном порядке.

2. Физические лица, выполняющие работы (услуги) по гражданско-правовым договорам. Такие граждане также до 01.01.2001 г. являлись плательщиками сбора на обязательное социальное страхование на случай безработицы в обязательном порядке.

3. Лица, обеспечивающие себя работой самостоятельно (члены творческих союзов, творческие работники, не являющиеся членами творческих союзов). Такие граждане в период действия Закона № 402 и Порядка № 4 являлись плательщиками сбора на обязательное социальное страхование на случай безработицы в обязательном порядке (так же как и адвокаты, и частные нотариусы).

Необходимо заметить, что с 01.01.2001 г. адвокаты и частные нотариусы (они по законодательству не являются субъектами предпринимательской деятельности) не включены ни в категорию «обязательных плательщиков», ни в категорию «добровольных плательщиков». Однако, учитывая то, что добровольность уплаты всегда поощряется, можно предположить, что адвокату или частному нотариусу, изъявившему желание добровольно зарегистрироваться в Фонде ОГСС на случай безработицы и уплачивать соответствующие взносы, отказано не будет.

4. Граждане Украины, работающие за пределами Украины и не застрахованные в системе социального страхования на случай безработицы страны, в которой они находятся (если иное не предусмотрено международным договором Украины, согласие на обязательность которого предоставлено Верховной Радой Украины).

Эта категория граждан пополнила круг плательщиков взносов на ОГСС на случай безработицы возложена на работодателей и, в случае добровольной уплаты, на самих добровольных плательщиков. При этом стоит обратить внимание на следующее: сбор на обязательное социальное страхование на случай безработицы ранее уплачивался в Государственный бюджет Украины (ст. 2 Закона № 402), а средства Фонда ОГСС на случай безработицы с 01.01.2001 г. в состав Государственного бюджета Украины не включаются (п. 5 ст. 8 Закона по безработице).

3.2. Неплательщики взносов на ОГСС на случай безработицы

Статьей 5 Закона по безработице отдельно предусмотрены категории граждан, которые не подлежат страхованию на случай безработицы, а именно:

1. Работающие пенсионеры и лица, у которых в соответствии с законодательством Украины возникло право на пенсию.

Таким образом, с 01.01.2001 г. суммы, получаемые работающим пенсионером в качестве оплаты за труд, не являются объектом для удержания взносов на ОГСС на случай безработицы, а вот объектом для начисления этого взноса они останутся, так как включаются в фонд оплаты труда и подлежат обложению подоходным налогом.

2. Иностранцы и лица без гражданства, временно работающие по найму в Украине (если иное не предусмотрено международными договорами Украины, согласие на обязательность которых предоставлено Верховной Радой Украины).

Помимо вышеперечисленных категорий граждан, согласно статье 18 Закона по безработице **от уплаты страховых взносов освобождаются:**

застрахованные лица на период отпуска по уходу за ребенком до достижения им трехлетнего возраста и отпуска по уходу за ребенком до достижения им шестилетнего возраста по медицинскому заключению;

застрахованные лица в части полученного пособия по частичной безработице. Предоставление застрахованным лицам пособия по частичной безработице предусмотрено статьями 24 - 26 вышеупомянутого Закона в следующих случаях, возникшим по причинам экономического, технологического и структурного характера:

а) потери гражданином части заработной платы в результате вынужденного временного сокращения нормальной (установленной на предприятии в соответствии с законодательством Украины) продолжительности рабочего времени;

б) перерыва в получении заработной платы или сокращения ее размеров в результате временного прекращения производства без прекращения трудовых отношений.

3.3. Размеры страховых взносов на ОГСС на случай безработицы

Очень важное нововведение — размер страховых взносов на ОГСС на случай безработицы будет устанавливаться ежегодно Верховной Радой Украины по представлению Кабинета Министров Украины одновременно с утверждением Государственного бюджета Украины на текущий год (п. 2 ст. 17 Закона по безработице).

В 2001 году размеры взносов на ОГСС были приняты гораздо позже (Закон № 2213 от 11.01.2001 г., официально обнародованный только в конце февраля), чем Закон о Госбюжете на 2001 год (от 07.12.2000 г.), в связи с чем работодателям задним числом придется произвести перерасчет сумм страховых взносов.

Приведем сравнительную таблицу размеров ставок и объектов сбора (взноса), действовавших до 01.01.2001 г. (на основании Закона № 402) и действующих с 01.01.2001 г. (на основании Закона по безработице и Закона № 2213) для различных категорий плательщиков.

**Взносы на ОГСС на случай безработицы
(ранее – сбор на обязательное социальное страхование)**

Платательщик	Объект		Размер ставок	
	До 1 января 2001 г.	После 1 января 2001 г.	До 1 января 2001 г.	После 1 января 2001 г.
1	2	3	4	5
Работодатель (в обязательном порядке)	Фактические расходы на оплату труда работников (в том числе в натуральной форме), подлежащие обложению подоходным налогом, кроме расходов на оплату работ (услуг) по гражданско-правовым договорам, выплаты дивидендов, процентов и других расходов, которые не учитываются при исчислении среднемесячной заработной платы для назначения пенсий	Суммы фактических расходов на оплату труда наемных работников (в том числе в натуральной форме), подлежащие обложению подоходным налогом	Начисление	
			1,5%	2% - с 1 января 2001 г.
				2,5% - с 1 июля 2001 г.
Наемный работник (в обязательном порядке)	Совокупный налогооблагаемый доход	Сумма оплаты труда (в том числе в натуральной форме), подлежащая обложению подоходным налогом	Удержание	
			0,5%	0,5%
				2,1% - с 09.02.2001 г.
- Частные предприниматели, не использующие труд наемных работников - Граждане, работающие по гражданско-правовым договорам - Члены творческих союзов, творческие работники, не являющиеся членами творческих союзов (в добровольном порядке)	Сумма налогооблагаемого дохода (прибыли)	Сумма налогооблагаемого дохода (прибыли)	Удержание	
			0,5%	2,5% - с 1 января 2001 г.
				3% - с 1 июля 2001 г.

1	2	3	4	5
Взносы на обязательное социальное страхование в Украине и на застрахованных в системе социального страхования на территории бывшей Украины, в которой они состояли (в установленном порядке)		Сумма налогооблагаемого дохода (прибыли)	Удержание	
			2,5% - с 1 января 2001 г.;	3% - с 1 июля 2001 г.
Стало с 09.02.2002 г.				
Взносы	«за наемных работников»		С чистого дохода частного предпринимателя (уплачивается добровольно)	
	начисления	удержания		
на временную нетрудоспособность»	2,9%	0,25% или 0,5%	3,0%	
на безработицу»	2,1%	0,5%	3,0%	
Было				
на временную нетрудоспособность»	2,5%	0,25% или 0,5%	3,4%	
на безработицу»	2,5%	0,5%	2,6%	

Как видно, для наемных работников претерпел изменения «объект» начисления взносов на ОГСС на случай безработицы. Поэтому теперь, например, из суммы пособия по временной нетрудоспособности не удерживаются взносы на ОГСС на случай безработицы, так как такое пособие, хотя и подлежит обложению подоходным налогом, но в соответствии с пунктом 4.6 Инструкции № 323 не включается в фонд оплаты труда (не относится к суммам оплаты труда).

Что касается работодателей, то для них изменился «объект» начисления взносов на ОГСС на случай безработицы. Теперь абсолютно все выплаты (без исключений), входящие в фонд оплаты труда и облагаемые подоходным налогом, являются объектом для начисления вышеуказанного взноса. В результате этого, например, суммы компенсации за неиспользованный отпуск, выплачиваемые работникам при увольнении, теперь являются «объектом» начисления взноса на ОГСС на случай безработицы.

Помимо того, работодатели с 1 января 2001 года будут вынуждены уплачивать взносы на ОГСС на случай безработицы в большем размере (2%), который с июля еще возрастет (до 2,5%).

Необходимо обратить внимание на то, что в Законе № 402 для предприятий, учреждений и организаций, в которых работают инвалиды, были предусмотрены льготы в виде уплаты сбора на обязательное социальное страхование в меньшем размере (чем для всех плательщиков). Законом же № 2213 такая льгота не предусмотрена.

Те же категории плательщиков, которым Законом по безработице предоставлена возможность добровольной уплаты взносов на ОГСС на случай безработицы (в случае выбора такой уплаты), столкнутся с гораздо большими размерами ставок, чем это было ранее.

В соответствии со статьей 19 Закона по безработице и пунктом 5.4 Инструкции по безработице **страховые взносы начисляются на фактические выплаты (доходы), не превышающие максимальной величины (определенной Кабинетом Министров Украины) фактических расходов страхователя на оплату труда наемных работников и дохода физических лиц, с которой взимаются взносы в Фонд ОГСС на случай безработицы.**

Другими словами, размер объекта для исчисления взносов на ОГСС на случай безработицы **не должен превышать установленную Кабинетом Министров Украины предельную величину**. На сегодняшний день такая предельная величина определена и составляет 1600 грн. в месяц из расчета на каждого работающего. Это Постановление разработано во исполнение Указа № 506, который на сегодняшний день не утратил силу.

3.4. Налоговый и бухгалтерский учет

В соответствии с нормами пункта 5.7 Закона о прибыли к составу валовых расходов налогоплательщика относятся суммы сборов на все виды общеобязательного (в том числе государственного) социального страхования физических лиц, состоящих в трудовых отношениях с налогоплательщиком, которые начислены на фонд оплаты труда (на сумму расходов на оплату труда).

Помимо того, согласно статье 19 Закона по безработице работодатели – субъекты предпринимательской деятельности относят **начисленные** страховые взносы на валовые расходы, а работодатели, деятельность которых финансируется за счет государственного и/или местных бюджетов, уплачивают страховые взносы из средств, предусмотренных на эти цели.

Что касается сумм страховых взносов наемных работников, то в соответствии с вышеуказанной статьей «...суммы страховых взносов исключаются из доходов работников, которые подлежат обложению подоходным налогом с граждан».

Таким образом, если до 1 января 2001 года сумма сбора на обязательное социальное страхование на случай безработицы уменьшала размер дохода, получаемого работником «на руки», при этом **не влияя на размер совокупного налогооблагаемого дохода**, то сейчас механизм расчета изменился.

Начиная с 1 января **согласно Закону по безработице** размер взноса на ОГСС на случай безработицы должен уменьшать совокупный налогооблагаемый доход работника, в результате чего происходит **увеличение** суммы чистого дохода, получаемого наемным работником «на руки».

Рассмотрим на примере.

Пример 1. Начислена заработная плата наемному работнику за январь 2001 года в сумме 500 грн.

Расчет удержаний по-старому:

- размер сбора на обязательное государственное пенсионное страхование составит 10 грн. ($500 \times 2\%$);
- размер сбора на обязательное социальное страхование на случай безработицы составит 2,5 грн. ($500 \times 0,5\%$);
- сумма подлежащего уплате подоходного налога равна 85,55 грн. [$(500 - 170) \times 20\% + 19,55$];
- сумма заработной платы «на руки» составит 401,95 грн. ($500 - 10 - 2,5 - 85,55$).

Расчет удержаний по-новому:

- размер сбора на обязательное государственное пенсионное страхование составит 10 грн. ($500 \times 2\%$);
- размер взноса на ОГСС на случай безработицы составит 2,5 % грн. ($500 \times 0,5\%$);
- размер взноса на ОГСС в связи с временной потерей трудоспособности и расходами, обусловленными рождением и погребением (далее – сбор на ОГСС по нетрудоспособности), составит 2,5 грн. ($500 \times 0,5\%$);
- сумма подлежащего уплате подоходного налога равна 85,05 грн. [$(500 - 2,5 - 170) \times 20\% + 19,55$];
- сумма заработной платы «на руки» составит 402,45 грн. ($500 - 10 - 2,5 - 85,05$).

Рассмотрим порядок отражения этих операций в бухгалтерском и налоговом учете.

№ п/п	Содержание операции	Бухгалтерский учет				Налоговый учет		
		С использованием счетов класса 9		С использованием счетов класса 8		Сумма, грн.	Сумма валового дохода, грн.	Сумма валового расхода, грн.
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит			
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	Начислена заработная плата за январь 2001 года основным производственным рабочим (административному персоналу, работникам сбыта)	23 (92, 93)	661	81	661	10 000	—	10 000
				23 (79)	81			
2.	Начислен сбор на обязательное социальное страхование на случай безработицы на фонд оплаты труда (10 000 грн. × 1,5%)	23 (92, 93)	653	823	653	150	—	150
				23 (79)	823			
3.	Удержан сбор на обязательное социальное страхование на случай безработицы из выплачиваемой заработной платы (10 000 грн. × 0,5%)	661	653	661	653	50	—	—
4.	Перечислен сбор на обязательное социальное страхование на случай безработицы (150 + 50)	653	311	653	311	200	—	—

2	3	4	5	6	7	8	9
Отражена неверно удержанная из заработной платы работающего пенсионера сумма сбора на обязательное социальное страхование на случай безработицы (методом «сторно»)	661	653	661	653	3,5	—	—
Зачислен взнос на ОГСС на случай безработицы на фонд оплаты труда (10 000 грн. × 1,5% = 150 грн.)	23 (92, 93)	653	823	653	50	—	50
			23 (79)	823			
Перечислен доначисленный взнос на ОГСС на случай безработицы за вычетом неверно удержанного ранее сбора из заработной платы работающего пенсионера (50 — 3,5)	653	311	653	311	46,5	—	—

3.5. Механизм исчисления и уплаты страховых взносов

Работодателям (на которых возложена обязанность непосредственного начисления, удержания и перечисления взносов на ОГСС на случай безработицы) необходимо знать о том, что размер взносов на ОГСС на случай безработицы рассчитывается ежемесячно в соответствии с пунктом 5.3 Инструкции по безработицы.

А вот для плательщиков, уплачивающих страховые взносы добровольно, этой Инструкцией предусмотрено исчисление этих взносов в **гривнах, предусмотренные для уплаты такими лицами налогов.**

Исчисление взносов на ОГСС на случай безработицы, плательщики, уплачивающие такие взносы добровольно, должны производить

ежемесячно, так как Законом по безработице и Инструкцией по безработице предусмотрена ежемесячная их уплата.

Сроки уплаты взносов на ОГСС на случай безработицы:

1. В соответствии с пунктом 3 статьи 17 Закона по безработице работодатели и застрахованные лица **уплачивают** страховые взносы **один раз в месяц** в день получения работодателями в учреждениях банков средств на оплату труда.

В случае недостаточности у работодателей средств на выплату заработной платы и уплату страховых взносов в полном объеме **начисление** их на заработную плату и **перечисление** в Фонд осуществляются в пропорциональных суммах.

2. В соответствии с подпунктом 5.8 Инструкции по безработице предприятия, осуществляющие выплаты заработной платы на текущие счета физических лиц в учреждениях банков, уплачивают страховые взносы **в день перечисления средств на лицевые счета.**

3. Согласно подпункту 5.8 вышеназванной Инструкции в случае выдачи предприятием средств на оплату труда из выручки от реализации продукции (предоставленных услуг) необходимо **не позднее следующего дня** после осуществления выплат предоставить в учреждение банка платежное поручение на перечисление страховых взносов в Фонд ОГСС на случай безработицы.

4. В соответствии с подпунктом 5.11 Инструкции по безработице **физические лица, использующие труд наемных работников**, уплачивают страховые взносы ежемесячно не позднее 5-го числа месяца, следующего за месяцем, за который выплачена заработная плата.

Согласно определениям терминов, приведенных в общих положениях Закона по безработице и Инструкции по безработице, под физическими лицами, использующими наемный труд, в равной степени подразумеваются как частные предприниматели, так и обычные граждане - не субъекты предпринимательской деятельности. Поэтому обе эти категории граждан уплачивают страховые взносы в срок, установленный подпунктом 5.11 Инструкции по безработице.

Инструкцией по безработице для работодателей предусмотрена отчетность в виде **Расчетной ведомости** о начислении и перечислении страховых взносов в Фонд общеобязательного государственного социального страхования Украины на случай безработицы, составляемой в двух экземплярах.

Один экземпляр этой ведомости необходимо представлять в центр занятости по месту регистрации плательщика в следующие сроки: 10 апреля, 10 июля, 10 октября и 15 января (ранее расчетная ведомость старой формы представлялась в Государственную службу занятости населения по месту регистрации плательщика не позднее 15-го

числа месяца, следующим за отчетным кварталом). Таким образом, в целом с 1 января 2001 года сроки представления отчетности по взносам в Фонд ОГСС на случай безработицы сокращены.

3.6. Ответственность плательщиков по уплате взносов

Размеры санкций для недобросовестных плательщиков страховых взносов, предусмотренные статьей 38 Закона по безработице и пунктом 9 Инструкции по безработице.

В случае несвоевременной уплаты страховых взносов страхователями, в том числе из-за уклонения от регистрации в качестве плательщика страховых взносов или неполной их уплаты, страхователи уплачивают:

1. Сумму доначисленных контролирующими органами страховых взносов (недоимки).

2. Штраф в размере сокрытой суммы выплат, на которые должны быть начислены страховые взносы, а в случае повторного нарушения - в трехкратном размере указанной суммы.

3. Пеню, которая исчисляется исходя из 120% учетной ставки НБУ, действовавшей на момент уплаты, начисленной на полную сумму недоимки (без учета штрафов) за весь ее срок.

Помимо того, за нарушение срока регистрации в качестве плательщика страховых взносов налагается штраф в размере **50% суммы причитающихся к уплате страховых взносов** за весь период, прошедший со дня, когда страхователь должен был зарегистрироваться. А должностные лица, виновные в нарушении срока регистрации, несвоевременной и неполной уплате страховых взносов, несут административную ответственность согласно закону.

Также в случае неуведомления работодателем исполнительной дирекции Фонда о приеме на работу безработного (зарегистрированного в службе занятости) с такого работодателя **взыскивается** незаконно выплаченная безработному **сумма материального обеспечения.**

Кроме того, с работодателя удерживаются суммы выплаченного обеспечения и стоимости предоставленных социальных услуг зарегистрированному в установленном порядке безработному в случае восстановления его на работе по решению суда.

Следует обратить внимание на тот факт, что не уплаченные в срок страховые взносы, пеня и штрафы взыскиваются в доход Фонда со страхователя **в беспорядном порядке** независимо от результатов его финансово-хозяйственной деятельности. Причем согласно подпункту 9.7 Инструкции по безработице **взыскание** этих сумм в случае отсу

ствия средств на счетах может быть обращено на имущество нанимателя в соответствии с действующим законодательством. Срыв давности в случае взыскания страховых взносов, пени и финансовых санкций не применяется.

3.7. Виды обеспечения и социальные услуги на случай безработицы

Исправно уплачивая взносы в Фонд ОГС на случай безработицы, граждане должны знать, какие права они при этом приобретают и на какую конкретную помощь в случае безработицы каждый из них сможет рассчитывать. Особенно важен данный вопрос для тех категорий лиц, которым действующим законодательством предоставлено право добровольной уплаты таких взносов.

Граждане имеют право рассчитывать на помощь в случае безработицы, если они регистрируются, в установленном порядке, в государственной службе занятости в качестве безработных и будут четко выполнять установленный порядок.

Для иллюстрации сказанного представим возможные варианты социальных услуг на случай безработицы в виде схемы.

Виды социальных услуг	→	Профессиональная подготовка или переподготовка, повышение квалификации и профориентация
	→	Поиск подходящей работы и содействие в трудоустройстве, в том числе путем предоставления работодателю дотации на создание дополнительных рабочих мест для трудоустройства безработных и финансирования организации оплачиваемых общественных работ для безработных
	→	Информационные и консультационные услуги, связанные с трудоустройством

Помимо вышеперечисленного, зарегистрированные в установленном порядке в качестве безработных граждане имеют право на получение материального обеспечения, виды которого представим в виде схемы.

→	Пособие по безработице (1)	Выплачивается (с 8-го дня после регистрации) в течении не более 360 календарных дней за два года (для лиц предпенсионного возраста – не более 720 календарных дней)
→	ИЛИ Одноразовая выплата пособия по безработице для организации предпринимательской деятельности (2)	Выплачивается по желанию безработного в размере пособия по безработице в расчете на год
→	Материальная помощь по безработице (3)	Предоставляется в течении 180 календарных дней безработным, у которых истек срок выплаты пособия по безработице, при условии, что среднемесячный совокупный доход на члена семьи не превышает прожиточного минимума (331,63 грн.)
→	Одноразовая материальная помощь (4)	Предоставляется безработным, у которых истек срок выплаты материальной помощи по безработице, или нетрудоспособным лицам – их иждивенцам при соблюдении условий, указанных для материальной помощи (3)
→	Материальная помощь в период профессиональной подготовки, переподготовки или повышения квалификации (5)	Выплата осуществляется с первого дня обучения по направлению службы занятости. Продолжительность такой выплаты зачисляется в общую продолжительность выплаты пособия (1) и не может ее превышать
→	Помощь на погребение	Выплачивается лицам, осуществившим погребение в случае смерти безработного или лица, которое находилось на его иждивении
→	Пособие по частичной безработице	Его выплата в 2001 году не осуществляется

Все граждане (независимо от того, являлись они плательщиками взносов на случай безработицы или нет) имеют право на материальное обеспечение, если регистрируются в установленном порядке в государственной службе занятости в качестве безработного. Однако чем дольше (до того, как стал безработным) гражданин уплачивал страховые взносы, тем на большую сумму материального обеспечения в случае безработицы он может рассчитывать.

Код за ЄДРПОУ

—, код галузі за ЗКГНГ

№ реєстрації платника: _____

№ п/рахунку

_____, назва банку

адреса

(найменування платника страхових внесків - страхувальника)

за "_____ 200__ г.

[illegible]

II. Розрахунок страхових внесків до Фонду (грн.)

№ рядка	Сума всього	Заборогованість на початок року за платниками, в т. ч. із страхових внесків Нараховано		Заборогованість на початок року за Фондом Перераховано	
		роботодавці	застраховані особи	роботодавці	застраховані особи
1		На початок періоду		На початок періоду	
2		За звітний період (по місяцях)		За звітний період (по місяцях)	
		РАЗОМ		РАЗОМ	
3		Донараховано при прийнятті звітності		Перераховано по актах за звітний період, всього	
4		Нараховано по актах за звітний період, всього		в тому числі:	
		в тому числі:		в тому числі:	
		донараховані суми страхових внесків		донараховані суми страхових внесків	
		пені		пені	
		штрафу		штрафу	
5		Списано заборгованості		ВСЬОГО зараховано і сплачено (сума рядків 9-11)	
6		Списано пені		Залишок заборгованості на кінець звітного періоду за платниками	
7		ВСЬОГО належить до сплати (1+2+3+4+5-6)		в тому числі:	
8		Залишок заборгованості на кінець звітного періоду за Фондом		недоїма за платником сума страхових внесків, строк сплати яких не настав	
				реструктуризована заборгованість	

111. Інші застраховані особи	За 1 квартал		За 9 місяців		За рік	
	всього	в т.ч. застрахованим особам	всього	в т.ч. застрахованим особам	всього	в т.ч. застрахованим особам

	За 1 півріччя		За 9 місяців		За рік	
	всього	в т.ч. застрахованим особам	всього	в т.ч. застрахованим особам	всього	в т.ч. застрахованим особам
всього						
в т.ч. застрахованим особам						

(підпис) _____ (прізвище, ім'я та по батькові)

Головний бухгалтер _____ (підпис) _____ (прізвище, ім'я та по батькові)

200 p

« _____ » 200__ р.

Тема 4. ФОНД СОЦИАЛЬНОГО СТРАХОВАНИЯ ОТ НЕСЧАСТНЫХ СЛУЧАЕВ НА ПРОИЗВОДСТВЕ И ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ ЗАБОЛЕВАНИЙ В УКРАИНЕ

- 4.1. Плательщики страховых взносов.
- 4.2. Порядок регистрации и учета плательщиков страховых взносов.
- 4.3. Начисление и сроки уплаты страховых взносов в Фонд.
- 4.4. Взыскания задолженности по средствам Фонда и начисление пени.
- 4.5. Учет и отчетность плательщиков страховых взносов в Фонд и контроль за их уплатой.

4.1. Плательщики страховых взносов

Плательщиками страховых взносов в Фонд социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний Украины являются:

1. Юридические лица независимо от форм собственности и хозяйствования, вида деятельности и отраслевой принадлежности, их объединения, филиалы, отделения и другие обособленные подразделения, которые не имеют статуса юридического лица и расположены на другой территории, нежели плательщик страховых взносов, которому они подчинены. Если расчеты по оплате труда этих филиалов, отделений, и обособленных подразделений производятся централизованно, то страховые взносы за свои филиалы, отделения и обособленные подразделения уплачивают юридические лица, которым они подчинены.

2. Расположенные в Украине иностранные предприятия, учреждения, организации (в том числе международные), филиалы или представительства, использующие наемный труд, если иное не предусмотрено международным договором, согласие на обязательность которого предоставлено Верховной Радой Украины.

3. Физические лица – субъекты предпринимательской деятельности и физические лица, использующие наемный труд.

4. Физические лица – субъекты предпринимательской деятельности, которые не используют труд наемных работников, лица, обеспечивающие себя работой самостоятельно, священнослужители, церковнослужители и лица, которые работают в религиозных организациях на выборных должностях и уплачивают взносы в Фонд на добровольных началах.

4.2. Порядок регистрации и учета плательщиков страховых взносов

Плательщики страховых взносов в Фонд обязаны зарегистрироваться в рабочих органах исполнительной дирекции Фонда по месту нахождения в 10-дневный срок со дня получения свидетельства о государственной регистрации субъекта предпринимательской деятельности, в 10-дневный срок после заключения трудового договора (контракта) с первым из наемных работников.

Плательщики страховых взносов в Фонд подают в рабочие органы исполнительной дирекции Фонда по месту нахождения заявление по форме, установленной исполнительной дирекцией Фонда, и заверенные нотариально или ответственным лицом рабочего органа исполнительной дирекции Фонда копии следующих документов:

свидетельства о государственной регистрации субъекта предпринимательской деятельности (решение о создании учреждения, организации);

справки органа статистики о внесении в Единый государственный реестр предприятий и организаций Украины, присвоении идентификационного кода.

Плательщики страховых взносов в Фонд – физические лица, использующие наемный труд, подают в рабочие органы исполнительной дирекции Фонда по месту нахождения заявление по форме, установленной исполнительной дирекцией Фонда, и заверенные нотариально или ответственным лицом рабочего органа исполнительной дирекции Фонда копии следующих документов:

свидетельства о государственной регистрации субъекта предпринимательской деятельности (удостоверение предпринимателя, осуществляющего свою деятельность без создания юридического лица) или справки о присвоении идентификационного номера из Государственного реестра физических лиц – плательщиков налогов и других обязательных платежей;

соглашения о найме на работу физического лица.

Плательщики страховых взносов в Фонд, физические лица, не использующие наемный труд, для регистрации на добровольных началах подают в рабочие органы исполнительной дирекции Фонда по месту нахождения заявление по форме, установленной исполнительной дирекцией Фонда, и заверенные нотариально или ответственным лицом рабочего органа исполнительной дирекции Фонда копии следующих документов:

- свидетельства о государственной регистрации субъекта предпринимательской деятельности (удостоверение предпринимателя, осуществляющего свою деятельность без создания юридического лица) или справки о присвоении идентификационного номера из Государственного реестра физических лиц – плательщиков налогов и других обязательных платежей;

После регистрации страхователю выдается страховое свидетельство.

В случае реорганизации (изменения формы собственности, организационно-правовой формы, названия) или изменения места нахождения плательщик обязан в 10-дневный срок подать в рабочий орган исполнительной дирекции Фонда соответствующее заявление о перерегистрации. Если произошли изменения в пределах территориального обслуживания, регистрационный номер страхового свидетельства страхователя не меняется.

В случае если страхователь по новому месту нахождения размещен за пределами территории обслуживания рабочего органа исполнительной дирекции Фонда, он после осуществления расчетов, на основании заявления снимается с учета, его дело закрывается и по новому месту регистрации не передается. Его регистрационный номер страхового свидетельства в дальнейшем не используется. Сведения по платежам страхователя, который снялся с учета, хранятся в рабочем органе исполнительной дирекции Фонда не менее 3 лет.

По новому месту нахождения страхователь должен зарегистрироваться в порядке и сроки, предусмотренные законодательством.

Юридическое лицо, которое подлежит ликвидации, в 10-дневный срок со дня принятия решения о ликвидации должно подать в рабочий орган исполнительной дирекции Фонда заявление о снятии с учета с указанием его правопреемника (если он определен), документ о ликвидации (решение собственника, суда или другой документ, предусмотренный законодательством) и выписку с текущего счета в банке. Получив указанные документы, рабочий орган исполнительной дирекции Фонда проводит документальную проверку полноты уплаты страховых взносов.

На основании документов, представленных в рабочий орган исполнительной дирекции Фонда по ликвидации, рабочий орган исполнительной дирекции Фонда закрывает дело страхователя. Регистрационный номер страхового свидетельства ликвидированного страхователя в дальнейшем не используется, сведения по его платежам хранятся в рабочем органе исполнительной дирекции Фонда не менее 3 лет.

4.3. Начисление и сроки уплаты страховых взносов

Сумма страхового взноса рассчитывается в соответствии со страховым тарифом, установленным Законом Украины, исходя из размера профессионального риска отрасли (подотрасли) национальной экономики, к которой отнесен страхователь.

Размер страховых взносов на общеобязательное государственное социальное страхование от несчастного случая на производстве и профессионального заболевания в зависимости от основной отрасли предприятия

в зависимости от основной отрасли производства		
Отрасли экономики и виды работ	Код по Общему классификатору отраслей народного хозяйства Украины	Страховой тариф, проценты к фактическим расходам на оплату труда
1	2	3
1 класс		
Издавец и издательства	87100	0,84
Образование	92000 – 92500	
Культура и искусство	93000 – 93690	
Банки, кредит, страхование, пенсионное обеспечение	96000 - 96420	
2 класс		
Прочие виды деятельности сферы материального производства	87300 – 87900	0,86
Многоцелевой транспорт общего пользования	51113	
3 класс		
Сельское хозяйство	52000 – 52300	0,88
Проектные, проектно-исследовательские, изыскательские работы	66000	

1	2	3
4 класс		
Здравоохранение, физическая культура и социальное обеспечение		0,2
Лесохимическая промышленность		0,89
Непроизводственные виды бытового обслуживания населения		
5 класс		
Трубопроводный транспорт общего пользования. Прочие виды транспорта	51130, 51400	0,94
Добыча угля открытым способом, обогащение угля, обогащение угольных брикетов	11311, 11320, 11330	
Информационно-вычислительное обслуживание. Операции с недвижимостью. Общая коммерческая деятельность, связанная с обеспечением функционирования рынка	82000 - 84600	
6 класс		
Наука и научное обслуживание		1,0
Жилищно-коммунальное хозяйство		
Рыбное хозяйство		
7 класс		
Торговля и общественное питание	70000 - 72200	1,02
Прочие промышленные производства	19710 - 19751, 19770, 19790	
Полносистемные водопроводы	19780	
8 класс		
Обслуживание сельского хозяйства. Хозяйственное управление сельским хозяйством	22000 - 22300, 29000	0,5
Целлюлозно-бумажная промышленность	15300 - 15330	1,11
Электроэнергетика	11100 - 11190	
Материально-техническое снабжение и сбыт, заготовка. Хозяйственное управление по заготовке	80000 - 81100, 81200, 81190	

1	2	3
Графическая промышленность	19400	
9 класс		
Микробиологическая промышленность	19100 – 19123	1,26
Текстильная промышленность	17200 – 17900	
Металлическая промышленность. Промышленность драгоценных металлов и алмазов	19300 – 19330, 12412, 12413	
Трамвайный, троллейбусный и фуникулерный транспорт	51112, 51122 – 51400	0,2
Сельское хозяйство (без обслуживания сельского хозяйства и хозяйственного управления сельским хозяйством)	20000	
10 класс		
Птицеводство, мясная и молочная промышленность	18100 – 18222	1,3
Авиационный транспорт	51300	
11 класс		
Нефтеперерабатывающая промышленность	11220	1,44
Нефтяная промышленность	11210	
Лесное хозяйство. Производство лекарственных препаратов для ветеринарии	30000 – 32000, 19760	
12 класс		
Текстильная промышленность	11610 – 11612	1,64
Химическая промышленность	11230 – 11233	
Сельское хозяйство. Автомобильное хозяйство. Обслуживание транспорта	51123, 51121, 51600	
Производство асбестотехнических изделий	13362	
Мукомольно-крупяная и комбинированная промышленность	19200 – 19220	
Погрузочно-разгрузочные и транспортно-экспедиционные работы и услуги	51500, 51510	
13 класс		
Химическая промышленность	13100 – 13199	2,03
Геология и разведка недр, геодезическая и гидрометеорологическая службы	85000 – 85900	

1	2	3
Железнодорожный транспорт	51110, 51111, 51114	
Рыбная промышленность	18300	
Добыча радиоактивных и бериллиевых руд, производство и переработка радиоактивных материалов, производство атомной техники	11700 – 11740	
Деревообрабатывающая промышленность	15200 - 15290	
14 класс		
Промышленность строительных материалов	16110 – 16112, 16130 – 16240, 16260 – 16273	2,24
Нефтехимическая промышленность	13300 – 13361, 13363, 13364	
Ремонт машин и оборудования	14900 – 14971	
Стеклоянная и фарфорово-фаянсовая промышленность	16500 – 16552	
Водный транспорт	51200 - 51221	
15 класс		
Цветная металлургия	12200 – 12313, 12510 – 12810	2,55
Машиностроение и металлообработка	14100 – 14784, 14800 – 14820, 14832 – 14843	
Ремонт различного производственного оборудования	14972	
Текстильная промышленность	17100	
16 класс		
Строительство (без учета строительства шахт)	61000 – 61130, 61132 – 65000	2,77
Промышленность асбоцементных изделий, асбестовая промышленность	16120, 16250	
17 класс		
Открытая добыча руд черных металлов, добыча и обогащение нерудного сырья для черной металлургии	12112, 12120	2,1
Черная металлургия (без учета подземной и открытой добычи руд черных металлов, добычи и обогащения нерудного сырья для черной металлургии)	12100, 12130 - 12190	3,52

1	2	3
18 класс		
Производство строительных материалов	14831	4,0
Добыча драгоценных металлов	12411	
19 класс		
Строительство шахт	61131	4,5
Подземная добыча руд черных металлов	12111	
20 класс		
Добыча угля подземным спо- собом	11312	13,8

Рабочие органы исполнительной дирекции Фонда должны в десятидневный срок после получения документов зарегистрировать страхователя и в месячный срок после установления Верховной Радой Украины новых размеров страховых тарифов уведомить страхователя об отнесении его к отрасли (подотрасли) экономики или виду работ, которым соответствует его основная деятельность, и размере страхового тарифа.

Если страхователь осуществляет свою деятельность по нескольким отраслям (подотраслям) экономики или видам работ, он подлежит отнесению к той/тому из них, которая/который имеет наибольший удельный вес в объеме реализованной продукции.

Структурные подразделения предприятия, которые не находятся на самостоятельном балансе и не являются самостоятельными учетными единицами, подлежат учету по основной деятельности этого предприятия.

Подсобно-вспомогательные производства (подразделения) предприятий, которые занимаются независимо от специализации предприятия другими видами деятельности и находятся на самостоятельном балансе и являются в связи с этим самостоятельными учетными единицами, при определении размеров страховых взносов относятся к отраслям экономики, которым соответствует их деятельность.

Аварийно-спасательные службы, ведомственная военизированная или профессиональная сторожевая охрана относятся к тем отраслям (подотраслям) экономики или видам работ, к которым относятся обслуживаемые ими производства.

В случаях изменения технологии работ или вида деятельности предприятия рабочий орган исполнительной дирекции Фонда соответственно меняет принадлежность этого предприятия к классу профессионального риска производства.

Применение скидки или надбавки к страховому взносу осуществляется Фондом по результатам работы страхователя за прошедший

календарный год в соответствии с Порядком, утвержденным Кабинетом Министров Украины.

В случае систематических нарушений нормативных актов об охране труда, которые привели к росту риска наступления несчастных случаев и профессиональных заболеваний на производстве страхователя, он может быть отнесен к другому, более высокому классу профессионального риска производства.

В случае если согласно специфике производства страхователь не подпадает под классификацию отраслей экономики и видов работ на профессиональному риску производства, решение по отнесению его к соответствующему классу профессионального риска производства принимается Фондом.

В случае если работодатель не представляет рабочему органу исполнительной дирекции Фонда сведения, необходимые для определения класса профессионального риска производства, или представляет их несвоевременно и не в полном объеме, рабочий орган исполнительной дирекции Фонда устанавливает класс профессионального риска производства и страховой взнос по собственной оценке.

Размеры страховых взносов страхователей исчисляются:

- для работодателей – в процентах к суммам фактических затрат на оплату труда наемных работников, включающих расходы на выплаты основной и дополнительной заработной платы, других поощрительных и компенсационных выплат, в том числе в натуральной форме, определяемых в соответствии с Законом Украины “Об оплате труда”, которые подлежат обложению подоходным налогом граждан;
- для добровольно застрахованных лиц – в процентах от минимальной заработной платы;

Страховые взносы начисляются в границах предельной суммы заработной платы (дохода), которая устанавливается Кабинетом Министров Украины и является расчетной величиной при исчислении страховых выплат.

Страхователи, которые выплачивают пособие в связи с временной нетрудоспособностью до восстановления трудоспособности или установления инвалидности и осуществляют расходы на погребение в случае смерти пострадавшего, перечисляют в Фонд сумму, равную разнице между начисленными страховыми взносами (с учетом пени) и расходами страхователей.

Страхователи, которые уплачивают страховые выплаты и предоставляют социальные услуги работникам (членам их семей), пострадавшим на производстве, и в установленном порядке не передали Фон-

ду документы, которые подтверждают право этих работников (членов их семей) на такие страховые выплаты и социальные услуги, уплачивают в Фонд сумму, равную разнице между начисленными страховыми взносами (с учетом пени) и расходами страхователей.

Страховые взносы уплачиваются:

юридическими лицами – ежемесячно, в день получения средств на оплату труда в учреждениях банков, а при осуществлении оплаты труда из наличной выручки или натуроплатой плательщики обязаны не позднее следующего дня после осуществления выплат представлять в учреждения банка платежное поручение на перечисление страховых взносов в Фонд;

физическими лицами – субъектами предпринимательской деятельности, физическими лицами, которые используют труд наемных работников, – ежемесячно не позднее 10-го числа, следующего за месяцем, за который выплачена заработная плата;

добровольно застрахованными лицами – в сроки, предусмотренные для уплаты этими лицами налогов.

Начисленные страховые взносы, другие платежи уплачиваются страхователями путем перечисления соответствующих сумм на соответствующий счет Фонда.

В случае недостаточности средств на текущем счете плательщика на выплату заработной платы и уплату страховых взносов в полном объеме получение плательщиком средств на оплату труда и перечисление страховых взносов в Фонд осуществляется в пропорциональных суммах.

Страховые взносы уплачиваются в национальной валюте Украины.

В случае изменения места нахождения на межрегиональном уровне страхователь обязан в 15-дневный срок произвести окончательные расчеты по уплате страховых взносов в Фонд на день реорганизации и снятия с учета.

В случаях несоблюдения страхователем порядка начисления и уплаты страховых взносов, представления достоверной отчетности, нарушения сроков ее представления в 10-дневный срок проводится документальная проверка правильности расчетов плательщика и составляется акт в двух экземплярах, в котором указывается новый юридический адрес. Если страхователь имеет недоимку по уплате страховых взносов, ему начисляется пеня в установленном порядке. В 15-дневный срок производятся окончательные расчеты на основании акта.

Остатки сумм от возможного превышения доходов над расходами Фонда по итогам финансового года используются для корректировки (уменьшения) суммы взносов страхователей.

4.4. Взыскания задолженности по средствам Фонда и начисление пени

Не внесенные страхователями в установленный срок страховые взносы в Фонд считаются недоимкой и взыскиваются в порядке, предусмотренном законодательством, с начислением пени. Пеня начисляется с сумм недоимки за каждый просроченный день и исчисляется исходя из 120 процентов годовых учетной ставки Национального Банка Украины, действовавшей на момент уплаты, начисленной на полную сумму недоимки (без учета штрафов) за весь срок.

Пеня начисляется со следующего дня после получения заработной платы и по день уплаты платежа. Пеня на пеню не начисляется.

Днем уплаты страховых взносов считается:

- при перечислении страховых взносов со счета страхователя - день списания банком суммы платежа со счета страхователя, независимо от времени ее зачисления на счет Фонда;
- при внесении наличными - день внесения наличности в банк или предприятие связи.

Если срок уплаты страховых взносов совпадает с выходным (праздничным, нерабочим) днем, то пеня начисляется, начиная со следующего рабочего дня после выходного (праздничного, нерабочего) дня.

За несвоевременное списание со счета страхователя страховых взносов и зачисление в Фонд платежей банк выплачивает пеню за каждый день просрочки в размере, предусмотренном законодательством. С плательщика пеня за эти дни не взыскивается.

Если недоимка взыскивается в судебном порядке, то пеня не начисляется со дня вынесения судом решения об изъятии имущества страхователя, а также с момента признания его банкротом.

Недоимка по платежам, не уплаченная в установленный срок физическими лицами и субъектами предпринимательской деятельности, которые используют труд наемных работников, взыскивается по решению суда.

Взыскание недоимки по платежам в Фонд в случае отсутствия средств на текущем счете может быть обращено на имущество плательщика в соответствии с законодательством.

При взыскании недоимки по платежам в Фонд сроки давности не применяются.

Субъект предпринимательской деятельности, бюджетное учреждение, подлежащее ликвидации, обязаны произвести полный расчет по уплате страховых взносов в Фонд на день ликвидации.

В случае если страхователь, подлежащий ликвидации, является финансово несостоятельным, его долги отражаются в справке в трех экземплярах, один из которых высылается ликвидационной комиссией, другой - правопреемнику (если он определен).

Погашение долгов по уплате взносов в Фонд производится в порядке очередности их взыскания, установленном действующим законодательством Украины.

Для покрытия расходов Фонда пострадавшим на производстве, которые работали на ликвидированных предприятиях (если они не имеют правопреемника), средства в Фонд уплачиваются согласно Порядку капитализации платежей для удовлетворения требований, возникшим по обязательствам предприятия-банкрота перед гражданами в результате причинения вреда их жизни и здоровью, утвержденному постановлением Кабинета Министров Украины от 6 мая 2000 года № 765.

4.5. Учет и отчетность плательщиков страховых взносов в Фонд, и контроль их уплаты

Страховые обязаны вести учет уплаченных страховых взносов и других поступлений в Фонд.

Страхователи относят страховые взносы на валовые расходы.

Начисления страховых взносов в Фонд страхователями отражаются по дебету счета 82 «Отчисления на социальные мероприятия» субсчет 825 «Отчисления на страхование от несчастных случаев» (класс 8 «Расходы по элементам») и по кредиту счета 65 «Расчеты по страхованию» субсчет 656 «По страхованию от несчастных случаев».

Для страхователей, которые используют для учета счета только класс 9 «Расходы деятельности», начисление страховых взносов отражается по дебету счетов 91 «Общепроизводственные расходы», 92 «Административные расходы», 93 «Расходы на сбыт» и по кредиту счета 65 «Расчеты по страхованию» субсчет 656 «По страхованию от несчастных случаев».

Страховые взносы в Фонд в бюджетных учреждениях уплачиваются с регистрационных счетов в Госказначействе за счет средств, предусмотренных на эти цели.

Начисление страховых взносов в бюджетных учреждениях отражается по дебету соответствующего счета класса 8 «Расходы» и по кредиту счета 65 «Расчеты по страхованию» субсчет 656 «По страхованию от несчастных случаев».

При перечислении средств в Фонд: для предприятий и организаций - субъектов предпринимательской деятельности - дебетуется счет 65 "Расчеты по страхованию" субсчет 656 "По страхованию от несчастных случаев"; для бюджетных учреждений - дебетуется счет 65 "Расчеты по страхованию" субсчет 656 "По страхованию от несчастных случаев" и кредитруется соответствующий счет класса 3 "Средства, расчеты и другие активы" как для предприятий и организаций - субъектов предпринимательской деятельности, так и для бюджетных учреждений.

Юридические лица - плательщики страховых взносов ежеквартально в двух экземплярах составляют расчетную ведомость о начислении и перечислении страховых взносов и расходовании средств Фонда. Один экземпляр ведомости представляется в рабочий орган исполнительной дирекции Фонда по месту регистрации страхователя в следующие сроки: до 10 апреля, до 10 июля, до 10 октября текущего года, до 15 января следующего за отчетным.

Все экземпляры расчетной ведомости подписываются руководителем и главным бухгалтером предприятия, исполнителем и заверяются печатью. Второй экземпляр отчета остается в бухгалтерии плательщика.

Физические лица, которые используют труд наемных работников, расчетную ведомость представляют в рабочие органы исполнительной дирекции Фонда по месту регистрации один раз в год не позднее 15 января.

Добровольно застрахованные лица хранят квитанции или платежные поручения о перечислении страховых взносов в Фонд.

Рабочие органы исполнительной дирекции Фонда осуществляют контроль правильности начисления, своевременностью и полнотой перечисления и поступления страховых взносов, других платежей в Фонд, а также за целевым и правильным расходованием его средств. Плановые проверки проводятся не чаще одного раза в год.

Внеплановые проверки осуществляются в случае реорганизации, изменения местонахождения или ликвидации предприятия, учреждения, организации.

Контроль осуществляется путем проверки бухгалтерских документов о начисленном заработке и других выплатах, полноты начисления страховых взносов, платежных поручений о перечислении сумм взносов и других платежей на счет Фонда, расчетных документов на произведенные выплаты, соответствия финансовых отчетов по средствам Фонда балансовым счетам "Расчеты по страхованию".

Проверке подлежат документы за текущий и прошлый годы, а в случае выявления нарушений или злоупотреблений - за другие предыдущие периоды.

Страхователи обязаны беспрепятственно предоставлять тем должностным лицам или уполномоченным лицам органа исполнитель-

ной дирекции Фонда, которые проводят проверку, необходимые для проведения этой проверки документы и выделять для участия в проверке своего представителя. Руководители и соответствующие служебные лица во время проверки обязаны давать письменные пояснения по проверяемым вопросам, выполнять требования проверяющих лиц по устранению выявленных нарушений.

На выявленные во время проверки суммы средств, на которые страхователем не начислены страховые взносы, по акту проверки страховые взносы доначисляются с суммой пени, а к виновным должностным лицам применяются санкции в соответствии с законодательством.

По результатам проверки составляется акт в трех экземплярах и подписывается лицами, которые проводили проверку, и руководителем и главным бухгалтером страхователя. Один из экземпляров акта передается под расписку руководителю или главному бухгалтеру страхователя.

В акте указываются: за какой период проведена проверка, какие выявлены нарушения в начислении и уплате страховых взносов и пени, начислении и выплате пособия в связи с временной нетрудоспособностью. Там же отражаются суммы дополнительно начисленных страховых взносов и пени и суммы расходов, которые принимаются в зачет за счет взносов или подлежат выплате застрахованным лицам дополнительно.

При наличии возражений или замечаний по содержанию акта проверки со стороны страхователя его руководитель или главный бухгалтер подписывают акт с замечаниями в письменной форме, которые представляются для рассмотрения в установленном порядке органу, проводившему проверку.

Суммы доначисленных страховых взносов, пени и штрафов уплачиваются в Фонд страхователями в десятидневный срок со дня составления акта проверки отдельным платежным поручением, в строке назначения платежа указывается дата проверки, номер акта и период.

Сумма дополнительно начисленных страховых взносов по материалам проверки в случае их неуплаты в установленный срок взыскивается в судебном порядке (порядке, предусмотренном законодательством).

Суммы нецелевого использования страхователем средств обязательного государственного социального страхования не принимаются и зачет в счет страховых взносов и возмещаются за счет страхователя.

Додаток

до постанови правління Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України від 15 серпня 2001 р. № 14

Складається наростаючим підсумком з початку року і подається робочим органам виконавчої дирекції Фонду щоквартально до 10 квітня, 10 липня, 10 жовтня, 15 січня.

Код за ЄДРПОУ _____

Код галузі за ЗКПНГ _____

№ реєстрації платника страхових внесків _____

№ п/рахунку _____

Назва банку _____

Страховальник _____

Телефон: _____

Адреса _____

Розрахункова відомість

про нарахування і перерахування страхових внесків та витрачання коштів Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України

за _____ 200_ року

Установлені строки отримання заробітної плати _____

Страховий тариф _____

1. Загальна сума виплат, на які нараховуються страхові внески (грн.)

I квартал (за місяцями)	II квартал (за місяцями)	III квартал (за місяцями)	IV квартал (за місяцями)	Всього з початку року
Разом				

2. Розрахунок страхових внесків до Фонду (грн.)

№ рядка	Сума усього	Показники	№ рядка
А	Б	В	Г
1		Кошти на початок року	
		Сума несплачених платежів	
		Заборгованість за Фондом нараховано:	16
		Зараховано витрат по соціальному страхуванню:	
2		На початок періоду	17
3		За звітний період (за місяцями)	18
		1-й місяць	1-й місяць
		2-й місяць	2-й місяць
		3-й місяць	3-й місяць
4		Разом (2 + 3)	Разом (17 + 18)
			3-й фактично виплачено:
5		Донараховано при прийманні звітності	19а
6		Нараховано за актами, усього	Перераховано:
			На початок періоду
			За звітний період (за місяцями)
		у тому числі:	1-й місяць
			2-й місяць
			3-й місяць
7		- не прийнято до зарахування витрат	Разом (20 + 21)
8		- донараховані суми страхових внесків	Перераховано за актами
9		- пені	у тому числі
10		- штрафу	- не прийнято до зарахування витрат
			- донараховані суми страхових внесків
			- пені
11		Отримано від Фонду на розрахунковий рахунок	- штрафу
			Усього зараховано і заплачено (16 + 19 + 22 + 23)
12		Списано заборгованості	Сума несплачених платежів (14 - 28)
13		Списано пені	у тому числі
14		Усього належить до сплати (1 + 4 + 5 + 6 + 11 - 12 - 13)	недоїмка за платежами
15		Залишок заборгованості на кінець звітного періоду за Фондом	сума страхових внесків, строк сплати яких не настав

Відомість чисельності персоналу в еквіваленті повної зайнятості (осіб)

II квартал	III квартал	IV квартал	Усього з початку року

Відомість праці (тис. грн.)

II квартал	III квартал	IV квартал	Усього з початку року

Відомість заробітної плати на кінець звітного періоду (тис. грн.)

II квартал	III квартал	IV квартал	Усього з початку року

Відомість страхових внесків на кінець звітного періоду (тис. грн.)

II квартал	III квартал	IV квартал	Усього з початку року

Відомість витрат Фонду з початку року (грн.)

Найменування витрат	Код рядків	Кількість потерпілих	фактична кількість днів виплат допомоги	Сума, усього
Витрати з тимчасовою непрацездатністю до відновлення праці або встановлення інвалідності	32			
Витрати на лікування потерпілого	33		x	
	34	x	x	
	35	x	x	

Відомість інших витрат (грн.)

Найменування витрат	Код рядків	Кількість потерпілих	Сума, усього
Витрати в разі стійкої втрати професійної працездатності потерпілого	36		
Витрати в разі часткової чи повної втрати працездатності, що призвела до часткової втраченого заробітку потерпілого	37		
Витрати на моральну шкоду за наявності факту заподіяння шкоди потерпілому у розмірі його середньомісячного заробітку при наявності потерпілого на легку роботу	38		
Витрати на моральну шкоду потерпілому під час його професійної реабілітації	39		
Витрати на моральну шкоду потерпілому	40		
Витрати на моральну шкоду потерпілому	41		
Витрати на моральну шкоду потерпілому	42		
Витрати на моральну шкоду потерпілому	43		
Витрати на моральну шкоду потерпілому	44	x	

Керівник _____

(підпис)

(прізвище, ім'я та по батькові)

Головний бухгалтер _____

(підпис)

(прізвище, ім'я та по батькові)

200_ р.

(прізвище, ім'я та по батькові)

200_р.

Размеры всех удержаний из зарплаты работника

Виды налогов и сборов	Плательщики	Объект обложения	Ставка
Подоходный налог	Граждане Украины, иностранные граждане и лица без гражданства	Совокупный налогооблагаемый доход за месяц	По шкале ставок подоходного налога (по основному месту работы) 20% (по не основному месту работы)
Сбор в Пенсионный фонд	Физические лица, работающие на условиях трудового договора(контракта), и физические лица, выполняющие работы (услуги) согласно гражданско-правовым договорам, в том числе члены творческих союзов, творческие работники, которые не являются членами творческих, и т.п.	Совокупный налогооблагаемый доход за месяц, но не более 1600 грн.	1% (если совокупный налогооблагаемый доход платателя не превышает 150 грн.) 2% (если совокупный налогооблагаемый доход платателя превышает 150 грн.)
Сбор в Фонд социального страхования по временной потере трудоспособности	Физические лица, работающие по трудовому договору (контракту) на предприятии, в учреждении, организации или у физического лица	Сумма оплаты труда, включающая основную и дополнительную заработную плату, а также поощрительные и компенсационные выплаты, в том числе в натуральной форме, которые подлежат обложению подоходным налогом с граждан, но не более 1600 грн.	0,25% (заработная плата платателя не превышает 150 грн.) 0,5% (заработная плата платателя свыше 150 грн.)
Сбор в Фонд обязательного государственного социального страхования на случай безработицы			0,5%

Размер сбора в пенсионный фонд Украины, удерживаемого из дохода госслужащих

Годовой налогооблагаемый доход плательщика, грн.	Размер сбора
до 150	1% от суммы дохода
от 151 до 250	1,50 грн. + 2% от суммы, превышающей 150 грн.
от 251 до 350	3,50 грн. + 3% от суммы, превышающей 250 грн.
от 351 до 500	6,50 грн. + 4% от суммы, превышающей 350 грн.
свыше 501	12,50 грн. + 5% от суммы, превышающей 500 грн.

Пример исчисления суммы страховых взносов (сборов) в социальные фонды

Номер строки	Фамилия и инициалы	Сумма начисленного заработка	Сумма заработка, на которую начисляются страховые взносы	Сумма страховых взносов (сбора)						в Пенсионный фонд
				в Фонд общеобязательного государственного социального страхования Украины на случай безработицы		в Фонд социального страхования в связи с временной потерей трудоспособности		в Фонд социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний		
				Работников – 0,5 процента	Работодателя – 2 процента	Работников – 0,25процента – ниже 150 гривен, 0,5 процента – выше 150 гривен	Работодателя – 2,5 процента	Работодателя – 4 процента (предприятие 18 класса профессионального риска производства)	Работников и лиц, выполняющих работы (предоставляющих услуги) в соответствии с гражданско-правовыми договорами, – 1 процент – ниже 150 гривен, 2 процента – выше 150 гривен	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	Иваненко И.И.	150	150	0,75	3	0,38	3,75	6	1,5	48
2	Петренко П.П.	1200	1200	6	24	6	30	48	24	384
3	Сидоренко С.С.	2000	1600	8	32	8	40	64	32	512
4	Степаненко С.О.	400	400	X	8	2	10	16	8	128
5	Титаренко Т.Т.	1800	1600	X	X	X	X	X	32	512
6	Всего	5550	4950	14,75	67	16,38	83,75	134	97,5	1584

Общая сумма страховых взносов, подлежащая перечислению, составляет:

в Фонд обязательного государственного социального страхования Украины на случай безработицы – 81,75 гривна (графа 5 строка 6 + графа 6 строка 6 = 14,75 + 67 = 81,75);

в Фонд социального страхования в связи с временной потерей трудоспособности – 100,13 гривен (графа 7 строка 6 + графа 8 строка 6 = 16,38 + 83,75 = 100,13);

в Фонд социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний – 134 гривны (графа 9 строка 6 = 134);

в Пенсионный фонд – 1681,5 гривна (графа 10 строка 6 + графа 11 строка 6 = 97,5 + 1584 = 1681,5).

ПРИМЕР

Исчисления суммы страховых взносов (сборов) в социальные фонды для физических лиц, которые уплачивают страховые взносы (сборы) с полученного дохода

Месяц	Доход	Сумма дохода, на которую начисляются взносы (сборы)	Сумма страховых взносов для физических лиц, которые участвуют в страховании на добровольных началах		Сумма сбора для физических лиц – субъектов предпринимательской деятельности, которые не используют труд наемных работников, и других физических лиц – плательщиков взносов (сборов)
			в Фонд обязательного государственного социального страхования на случай безработицы	в Фонд социального страхования в связи с временной потерей трудоспособности – 3 процента	
1	2	3	4	5	6
Январь	500	500	X	X	160
Февраль	1600	1000	X	X	320
Март	2500	1600	X	X	512
Апрель	2500	1600	X	X	512
Май	3000	1600	X	48	512
Июнь	2800	1600	X	48	512
Июль	3000	1600	X	48	512
Август	3500	1600	48	48	512
Сентябрь	3200	1600	48	48	512
Октябрь	3300	1600	48	48	512
Ноябрь	3100	1600	48	48	512
Декабрь	2900	1600	48	48	512
Всего за год	31900	17500	240	384	5600

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ

Пункт	Выплаты	Начисления				Удержания				ВР
		ПФ	СС	Безр.	НС	ПН	ПФ	Безр.	СС	
2.1	Заработная плата, начисленная за выполненную работу в соответствии с установленными нормами труда (нормы времени, выработки, обслуживания) по сдельным расценкам, тарифным ставкам (окладам) работников и должностным окладам независимо от форм и систем оплаты труда, принятых на предприятии	+	+	+	+	+	+	+	+	+
2.2	Суммы процентных или комиссионных начислений в зависимости от объема доходов (прибыли), полученных от реализации продукции (работ, услуг), в случаях, если они являются основной заработной платой	+	+	+	+	+	+	+	+	+
2.3	Суммы авторского гонорара работникам искусства, редакций газет и журналов, телеграфного агентства, издательств, радио, телевидения и других предприятий и (или) оплата их труда, осуществляемая по ставкам (расценкам) авторского (постановочного) вознаграждения, начисленного на данном предприятии	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Фонд дополнительной заработной платы										
2.4	Надбавки и доплаты к тарифным ставкам и должностным окладам в размерах, предусмотренных действующим законодательством:									

Пункт	Выплаты	Начисления				Удержания				ВР
		ПФ	СС	Безр.	НС	ПН	ПФ	Безр.	СС	
	квалифицированным работникам, занятым на особо ответственных работах, за высокое квалификационное мастерство	+	+	+	+	+	+	+	+	+
	за классность водителям автомобилей, работникам локомотивных бригад, трактористам-машинистам, работникам ведущих профессий и другим категориям работников тех отраслей народного хозяйства, в которых введены такие надбавки и доплаты за звание мастера и классы квалификации	+	+	+	+	+	+	+	+	+
	бригадирам из числа работников, не освобожденных от основной работы, за руководство бригадами	+	+	+	+	+	+	+	+	+
	персональные надбавки	+	+	+	+	+	+	+	+	+
	руководителям, специалистам, служащим за высокие достижения в труде или за выполнение особо важных заданий на срок их выполнения	+	+	+	+	+	+	+	+	+
	за знание иностранного языка	+	+	+	+	+	+	+	+	+
	за совмещение профессий (должностей), расширение зон обслуживания или увеличение объема выполняемых работ	+	+	+	+	+	+	+	+	+

Пункт	Выплаты	Начисления				Удержания				ВР
		ПФ	СС	Безр.	НС	ПН	ПФ	Безр.	СС	
	– доплаты к среднему заработку в случаях, предусмотренных законодательством	+	+	+	+	+	+	+	+	
	– за работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях, за работу в многосменном и непрерывном режиме производства (включая доплаты за работу в выходные дни, которые являются рабочими днями по графику), в ночное время	+	+	+	+	+	+	+	+	
	– другие надбавки и доплаты, предусмотренные законодательством	+	+	+	+	+	+	+	+	
2.5	Премии работникам, руководителям, специалистам и другим служащим за производственные результаты, включая премии за экономию конкретных видов материальных ресурсов, в том числе за:									
	– выполнение и перевыполнение производственных задач	+	+	+	+	+	+	+	+	
	– выполнение аккордных задач в установленный срок	+	+	+	+	+	+	+	+	
	– повышение производительности труда, выработки	+	+	+	+	+	+	+	+	
	– улучшение конечных результатов хозяйственной деятельности бригады, участка, цеха	+	+	+	+	+	+	+	+	
	– экономию сырья, материалов, инструментов и других материальных ценностей	+	+	+	+	+	+	+	+	

Пункт	Выплаты	Начисления				Удержания				ВР
		ПФ	СС	Безр.	НС	ПН	ПФ	Безр.	СС	
	уменьшение простоев оборудования и за другие качественные показатели в работе предприятий, а также премии, начисленные работникам из премиального фонда мастера, и др.	+	+	+	+	+	+	+	+	
2.6	Вознаграждения (процентные надбавки) за выслугу лет, стаж работы (надбавки за стаж работы по специальности на данном предприятии), предусмотренные действующим законодательством (кроме вознаграждения за выслугу лет, выплачиваемого работникам, пострадавшим вследствие Чернобыльской катастрофы)	+	+	+	+	+	+	+	+	
2.7	Оплата труда работников, которые не находятся в штате предприятия, за выполнение работ (услуг) согласно договорам гражданско-правового характера	+				+	+			+
2.8	Оплата за труд в выходные и праздничные (нерабочие) дни, в сверхурочное время по ставкам, установленным законодательными актами									
2.9	Заработная плата к окончанию года (или другого периода), обусловленная системами оплаты труда на сельскохозяйственных предприятиях	+	+	+	+	+	+	+	+	

Пункт	Выплаты	Начисления				Удержания				ВР
		ПФ	СС	Безр.	НС	ПН	ПФ	Безр.	СС	
	Примечание. Налогообложение натуральной оплаты труда работников сельхозпредприятий имеет свои особенности:									
	– в пределах одного не облагаемого налогом минимума доходов граждан в расчете на один месяц (в год – $17 \times 12 = 204$ грн.	+	-							
	– свыше одного не облагаемого налогом минимума доходов граждан из расчета на один месяц	+	+	+	+	+	+	+	+	
2.10	Суммы возмещения утраченного заработка вследствие временной потери трудоспособности до фактического заработка в случаях, когда работник продолжает работать на предприятии	+	+	+	+	+	+	+	+	
2.11	Выплата разницы в окладах работникам трудоустроенным на других предприятиях, с сохранением в течении некоторого времени (в соответствии с законодательством) размера должностного оклада по предыдущему месту работы, а также при временном замещении	+	+	+	+	+	+	+	+	
2.12	Процентные или комиссионные вознаграждения, выплаченные дополнительно к тарифной ставке (окладу)	+	+	+	+	+	+	+	+	

Пункт	Выплаты	Начисления				Удержания				ВР
		ПФ	СС	Безр.	НС	ПН	ПФ	Безр.	СС	
2.13	Оплата работникам дней отдыха, которые предоставляются им в связи с работой сверх норм продолжительности рабочего времени при вахтовом методе организации труда, при суммированном учете рабочего времени и в других случаях, предусмотренных законодательством	+	+	+	+	+	+	+	+	
2.14	Суммы, начисленные за выполненную работу лицам, привлеченным для работы на предприятии согласно специальным договорам с государственными организациями (на предоставление рабочей силы), которые выданы непосредственно этим лицам	+	+	+	+	+	+	+	+	
2.15	Оплата труда квалифицированных работников, руководителей, специалистов предприятий, привлеченных без освобождения от основной работы для подготовки, переподготовки и повышения квалификации работников, для руководства производственной практикой студентов, для обучения учащихся общеобразовательных школ	+	+	+	+	+	+	+	+	
2.16	Оплата труда студентов высших учебных заведений и учащихся средних специальных и профессионально-технических учебных заведений, работающих на предприятиях в составе студенческих отрядов, в том числе:	+	+	+	+	+	+	+	+	

Пункт	Выплаты	Начисления				Удержания				ВР
		ПФ	СС	Безр.	НС	ПН	ПФ	Безр.	СС	
	- доходы членов студенческих строительных отрядов, которые сооружают объекты в сельской местности	+	-	-	-	-	-	-	-	-
2.17	Оплата труда студентов высших учебных заведений и учащихся средних специальных и профессионально-технических учебных заведений, проходящих производственную практику на предприятии, а также оплата труда учащихся общеобразовательных школ в период профессиональной ориентации, которые привлечены к посильному труду на временную работу на период каникул	+	+	+	+	+	+	+	+	+
2.18	Сумма выплат, связанных с индексацией заработной платы работников в пределах, предусмотренных действующим законодательством	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2.19	Оплата за время вынужденного прогула или выполнение нижеоплачиваемой работы в случаях, предусмотренных действующими законодательством	+	+	+	+	+	+	+	+	+

Пункт	Выплаты	Начисления				Удержания				ВР
		ПФ	СС	Безр.	НС	ПН	ПФ	Безр.	СС	
2.22	Стоимость бесплатно предоставленных предметов (включая форменную одежду, обмундирование), которые остаются в личном постоянном пользовании, или сумма льгот в связи с их продажей по сниженным ценам (кроме расходов, указанных в пункте 4.11). <i>Примечание.</i> В валовые расходы включается стоимость лишь той спецодежды и обмундирования, которые необходимы для ведения хозяйственной деятельности и выданы согласно Перечню, утвержденному Кабинетом Министров Украины	+	+	+	+	+	+	+	+	+
2.23	Оплата: - ежегодных и дополнительных отпусков в соответствии с законодательством - выплата денежных компенсаций за неиспользованный отпуск	+	+	+	+	+	+	+	+	+
2.24	Оплата специального перерыва в работе в случаях, предусмотренных законодательством, оплата льготного времени подросткам	+	+	+	+	+	+	+	+	+
2.25	Оплата рабочего времени работников, которые привлекаются к выполнению государственных или общественных обязанностей, если эти обязанности выполняются в рабочее время в соответствии с законодательством	+	+	+	+	+	+	+	+	+

Пункт	Выплаты	Начисления				Удержания			ВР
		ПФ	СС	Безр.	НС	ПН	ПФ	Безр.	СС
2.26	Заработная плата, которая сохраняется в соответствии с законодательством по месту основной работы за работниками, привлеченными на сельскохозяйственные и другие работы согласно соответствующим решениям правительства	+	+	+	+	+	+	+	+
2.27	Суммы заработной платы по основному месту работы работникам, руководителям и специалистам предприятий за время их обучения с отрывом от производства в системе повышения квалификации и переподготовки кадров	+	+	+	+	+	+	+	+
2.28	Оплата учебных отпусков, предоставленных работникам, которые обучаются в вечерних и заочных высших и средних специальных учебных заведениях, аспирантурах, а также без отрыва от производства в вечерних, заочных общеобразовательных школах	+	+	+	+	+	+	+	+
2.29	Суммы, выплаченные лицам, которые проходят обучение (подготовку) для работы на только что введенных в действие предприятиях за счет средств, предусмотренных в общих сметах строительства	+	+	+	+	+	+	+	-
2.30	Оплата работникам-донорам дней обследования, сдачи крови и дня отдыха, предоставляемого после каждого дня сдачи крови	+	+	+	+	+	+	+	+

Пункт	Выплаты	Начисления				Удержания				ВР
		ПФ	СС	Безр.	НС	ПН	ПФ	Безр.	СС	
Поощрительные и компенсационные выплаты										
2.31	Оплата простоев не по вине работника	+	+	+	+	+	+	+	+	+
2.33	Суммы, выплачиваемые работникам, которые принимали участие в забастовках	+	+	+	+	+	+	+	+	-
2.34	Надбавки и доплаты, не предусмотренные законодательством и сверх размеров, установленных действующим законодательством	+	+	+	+	+	+	+	+	-
2.35	Вознаграждения по итогам работы за год	+	+	+	+	+	+	+	+	+
2.36	Вознаграждения (процентные надбавки) за выслугу лет, стаж работы (надбавки за стаж работы по специальности на данном предприятии), не предусмотренные законодательством и сверх размеров, установленных действующим законодательством	+	+	+	+	+	+	+	+	+/-
2.37	Вознаграждения за открытия, изобретения и рационализаторские предложения	+	+	+	+	+	+	+	+	+
2.38	Премии за содействие изобретательству и рационализации, за создание, освоение и внедрение новой техники, за введение в действие в срок и досрочно производственных мощностей и объектов строительства, за своевременную подготовку продукции на экспорт и др.; премии, выплачиваемые в установленном порядке по специальным системам премирования, в том числе за:									

Пункт	Выплаты	Начисления				Удержания				ВР
		ПФ	СС	Безр.	НС	ПН	ПФ	Безр.	СС	
	– создание, организацию производства и изготовление новых товаров народного потребления	+	+	+	+	+	+	+	+	
	– сбор и сдачу отдельных видов отходов производства для вторичного их использования (за сбор и сдачу отработанных и поврежденных абразивных инструментов, отходов твердых сплавов и др.)	+	+	+	+	+	+	+	+	
	– своевременную сдачу, возврат и повторное использование деревянной, стеклянной и картонной тары	+	+	+	+	+	+	+	+	
	– сокращение времени пребывания вагонов под погрузкой и разгрузкой, их уплотненную загрузку, повышение уровня маршрутизации перевозки грузов по железной дороге	+	+	+	+	+	+	+	+	
	– прочие премии, выплаченные в соответствии со специальными решениями правительства	+	+	+	+	+	+	+	+	
2.39	Одноразовые поощрения, например, отдельных работников за выполнение особо важных производственных задач	+	+	+	+	+	+	+	+	
	Поощрения к юбилейным и памятным датам как в денежной, так и в натуральной форме	+	+	+	+	+	+	+	+	+/

Пункт	Выплаты	Начисления				Удержания				ВР
		ПФ	СС	Безр.	НС	ПН	ПФ	Безр.	СС	
2.40	Выплата повышенной (дифференцированной) оплаты труда работникам, работающим на территориях радиоактивного загрязнения, оплата дополнительного отпуска, выплата разницы между заработками при переводе на нижесоплачиваемую работу, расходы по сокращению средней заработной платы при увольнении в связи с отселением, выплата компенсации за время вынужденного простоя, производимые в соответствии с Законом Украины «О статусе и социальной защите граждан, пострадавшим вследствие Чернобыльской катастрофы»	+	+	+	+	+	+	+	+	
2.41	Материальная помощь, в том числе: – стоимость подарков (призов), которые предоставляются один раз в календарный год в пределах размера прожиточного минимума, установленного законом на трудоспособное лицо, за счет юридических, физических лиц и общественных организаций – суммы, превышающие указанный размер	-	-	-	-	-	-	-	-	+/
2.42	Сумма предоставленных предприятием трудовых и социальных льгот работникам:	+	+	+	+	+	+	+	+	+/

Пункт	Выплаты	Начисления				Удержания				ВР
		ПФ	СС	Безр.	НС	ПН	ПФ	Безр.	СС	
	– создание, организацию производства и изготовление новых товаров народного потребления	+	+	+	+	+	+	+	+	
	– сбор и сдачу отдельных видов отдыха производств для вторичного их использования (за сбор и сдачу отработанных и поврежденных абразивных инструментов, отходов твердых сплавов и др.)	+	+	+	+	+	+	+	+	
	– своевременную сдачу, возврат и повторное использование деревянной, стеклянной и картонной тары	+	+	+	+	+	+	+	+	
	– сокращение времени пребывания вагонов под погрузкой и разгрузкой, их уплотненную загрузку, повышение уровня маршрутизации перевозки грузов по железной дороге	+	+	+	+	+	+	+	+	
	– прочие премии, выплаченные в соответствии со специальными решениями правительства	+	+	+	+	+	+	+	+	
2.39	Одноразовые поощрения, например, отдельных работников за выполнение особо важных производственных задач	+	+	+	+	+	+	+	+	+/
	Поощрения к юбилейным и памятным датам как в денежной, так и в натуральной форме	+	+	+	+	+	+	+	+	+/

Пункт	Выплаты	Начисления				Удержания				ВР
		ПФ	СС	Безр.	НС	ПН	ПФ	Безр.	СС	
1.40	Выплата повышенной (дифференцированной) оплаты труда работникам, работающим на территориях радиоактивного загрязнения, оплата дополнительного отпуска, выплата разницы между заработками при переводе на нижеоплачиваемую работу, расходы по сохранению средней заработной платы при увольнении в связи с отселением, выплата компенсации за время вынужденного простоя, производимые в соответствии с Законом Украины «О статусе и социальной защите граждан, пострадавшим вследствие Чернобыльской катастрофы»	+	+	+	+	+	+	+	+	+
1.41	Материальная помощь, в том числе: – стоимость подарков (призов), которые предоставляются один раз в календарный год в пределах размера прожиточного минимума, установленного законом на трудоспособное лицо, за счет юридических, физических лиц и общественных организаций	-	-	-	-	-	-	-	-	+/-
	– суммы, превышающие указанный размер	+	+	+	+	+	+	+	+	+/-
1.42	Сумма предоставленных предприятием трудовых и социальных льгот работникам:									

Пункт	Выплаты	Начисления				Удержания				ВР
		ПФ	СС	Безр.	НС	ПН	ПФ	Безр.	СС	
	— оплата дополнительно предоставленных по решениям трудового коллектива (сверх установленных законодательством) отпусков, в том числе женщинам, воспитывающим детей	+	+	+	+	+	+	+	+	0
	— единовременное пособие работникам, которые выходят на пенсию	-	-	-	-	-	-	-	-	0
	— доплаты и надбавки к государственным пенсиям работающим пенсионерам	+	+	+	+	+	+	+	+	0
	— оплата за обучение в учебных заведениях детей работников предприятия									0
	— стоимость путевок на лечение, отдых (кроме туристических и международных), в том числе в детские оздоровительные лагеря	-	-	-	-	-	-	-	-	0
	— стоимость туристических и международных путевок	+	+	+	+	+	+	+	+	0
	— снижение стоимости питания работников как по наличным, так и по безналичным расчетам в столовых, буфетах, профилакториях	+	+	+	+	+	+	+	+	0
Прочие выплаты, которые не входят в состав фонда оплаты труда										
3.1	Суммы выходного пособия:	-	-	-	-	-	-	-	-	0
	— в пределах, предусмотренных действующим законодательством									0
	— сверх предусмотренных законодательством норм	+	+	+	+	+	+	+	+	0

Пункт	Выплаты	Начисления				Удержания				ВР
		ПФ	СС	Безр.	НС	ПН	ПФ	Безр.	СС	
3.2	Командировочные расходы в пределах норм (суточные, оплата за проезд, расходы на проживание)	-	-	-	-	-	-	-	-	+
	Командировочные расходы сверх установленных законодательством норм	+	+	+	+	+	+	+	+	-
3.3	Надбавки за передвижной, разъездной характер работ для работников, непосредственно занятых на строительстве, реконструкции и капитальном ремонте, а также при выполнении работ вахтовым методом в случаях, предусмотренных законодательством	-	-	-	-	-	-	-	-	+
3.4	Суммы, сохраняемые по месту основной работы вместо суточных и квартирных за работниками, командированными на вывоз зерна и других сельскохозяйственных продуктов; на сбор урожая, заготовку кормов	-	-	-	-	-	-	-	-	+
3.5	Выплаты полевого обеспечения	-	-	-	-	-	-	-	-	+
3.6	Пособия по государственному социальному страхованию и государственному социальному обеспечению:	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	— пособие по временной нетрудоспособности (в том числе по уходу за больным ребенком)	-	-	-	-	+	+	-	-	-
	— оплата первых пяти дней нетрудоспособности за счет предприятия	-	-	-	-	+	+	-	-	+
	— пособие по беременности и родам	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Пункт	Выплаты	Начисления				Удержания			
		ПФ	СС	Безр.	НС	ПН	ПФ	Безр.	СС
	— единовременное пособие при рождении ребенка	-	-	-	-	-	-	-	-
	— пособие по уходу за ребенком до установленного законодательством срока	-	-	-	-	-	-	-	-
3.7	Суммы, направленные на оплату содержания детей в детских садах (компенсация родительской платы)	-	-	-	-	-	-	-	-
3.8	Возмещение заработка и других расходов в случаях причиненного увечья и другого повреждения здоровья работника	-	-	-	-	-	-	-	-
3.9	Стоимость выданной спецодежды, спецобуви и других средств индивидуальной защиты, мыла и других моющих и дезинфицирующих средств, молока и лечебно-профилактического питания или возмещение расходов работникам за приобретение ими спецодежды, спецобуви и других средств индивидуальной защиты в случае невыдачи их администрацией (в соответствии с законодательно утвержденными нормами выдачи)	-	-	-	-	-	-	-	-
	Свыше утвержденных норм выдачи	+	+	+	+	+	+	+	+
3.10	Расходы на подготовку и переподготовку кадров (кроме расходов на заработную плату, указанных в пп. 2.23, 2.24, 2.27, 2.28):	-	-	-	-	-	-	-	-

Пункт	Выплаты	Начисления				Удержания				ВР
		ПФ	СС	Безр.	НС	ПН	ПФ	Безр.	СС	
	расходы на оплату обучения по профилю предприятия в украинских высших и средних специальных учебных заведениях, учреждениях по повышению квалификации,	-	-	-	-	-	+	-	-	+
	Профессиональную подготовку и переподготовку работников, которые находятся в списочном составе предприятия и не являются связанными лицами. <i>Примечание.</i> В валовые расходы такие выплаты включаются в пределах 2% фонда оплаты труда отчетного периода (постановление КМУ от 24.12.97 г. № 1461). Суммы, превышающие этот размер, в валовых расходах не учитываются	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	— стипендии студентам и учащимся, направленными предприятием на обучение в высшие и средние специальные учебные заведения, которые выплачиваются за счет предприятия	+	+	+	+	+	+	+	+	-
3.11	Компенсации работникам за использование для нужд производства собственного имущества и личного транспорта (в пределах норм налоговой амортизации)	-	-	-	-	-	-	-	-	+
3.12	Материальная помощь, предоставляемая предприятием на погребение	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Пункт	Выплаты	Начисления				Удержания			
		ПФ	СС	Безр.	НС	ПН	ПФ	Безр.	СС
	Доходы (дивиденды) от акций и вкладов в имущество предприятия, учреждения, организации работникам, если дивиденды обложены налогом на дивиденды в соответствии с Законом о прибыли	-	-	-	-	-	-	-	-
	Оплата труда работников, которые находятся в штате предприятий, за выполнение работ (услуг) согласно договорам гражданско-правового характера	+	-	-	-	+	+	-	-
	Выплаты по договорам аренды имущества (сверх норм компенсации за износ)	-	-	-	-	+	+	-	-

Где ПФ – пенсионный фонд
 СС – социальное страхование в связи с временной потерей трудоспособности
 Безр. – социальное страхование на случай безработицы
 НС – социальное страхование от несчастных случаев

Раздел V

СПЕЦИАЛЬНЫЕ РЕЖИМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Тема 1. УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ СУБЪЕКТОВ МАЛОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА

- 1.1. Нормативно – законодательная база.
- 1.2. Плательщики единого налога – юридические лица.
 - а) общие положения;
 - б) уплата единого налога;
 - в) определение базы обложения единым налогом;
 - г) начисление пени;
- 1.3. Упрощенная система налогообложения для физических лиц.
- 1.4. Общая система налогообложения для частных предпринимателей.
 - а) порядок исчисления и уплаты подоходного налога при общей системе налогообложения;
 - б) книга учета доходов и расходов, оформление и ведение;
 - в) перенесение итоговых данных в декларацию, ответственность налогоплательщиков;
- 1.5. «Специальное» налогообложение (спецпатент).
 - а) возможность перехода на специальный патент;
 - б) освобождение от уплаты некоторых налогов и сборов;
 - в) стоимость спецпатента, бухгалтерский учет;
- 1.6. Фиксированный подоходный налог.

1.1. Нормативно – законодательная база

Документ	Примечание
Указ Президента Украины «Об упрощенной системе...» № 727/98 от 03.07.98 г. в редакции Указа Президента № 746/99 от 28.06.99 г.	Основной нормативный документ. Дает определение малого предпринимательства (в контексте упрощенной системы), устанавливает базу налогообложения, ставки, сроки уплаты ЕН. Практика применения показывает, что Указ содержит неточности формулировки (пример – двойное налогообложение в случае применения 6% с уплатой НДС в лице из-за расплывчатого определения понятия «выручка») и морально устарел (пример – введение новых, дополнительных поборов в концессионные учтенных в Указе).
Приказ Министерства финансов №196 от 30.09.98 г. (с изменениями и дополнениями, внесенными приказами Минфина №39 от 25.02.2000 г. и №315 от 07.12.2000 г.)	Утверждено Положение об упрощенной системе бухучета, предоставляющее возможность юрлиц – «упрощенцу» воспользоваться по собственному выбору простой формой бухучета или учетом с использованием (ведением) регистров учета имущества малого предприятия
Приказ ГНАУ №553 от 12.10.99 г.	Утверждена форма расчета уплаты единого налога юрлицом – «упрощенцем»
Приказ ГНАУ №554 от 12.10.99 г.	Утвержден Порядок ведения Книги учета доходов и расходов юрлица – плательщика единого налога
Приказ ГНАУ №555 от 12.10.99 г.	Утверждены форма Свидетельства о праве уплаты единого налога юрлицами и Порядок его выдачи
Приказ ГНАУ №599 от 29.10.99 г.	Утвержден Порядок выдачи Свидетельства об уплате единого налога физическим лицам
Постановление Кабинета министров №507 от 16.03.2000 г.	Разъяснения понятия «календарный год», порядка уплаты налога за землю, порядка ведения учета физлицами и т.д.
Постановление Кабинета министров №697 от 24.04.2000 г.	В трудовой стаж «единоналожников» включается весь срок уплаты ими единого налога
Постановление Кабинета министров №698 от 24.04.2000 г.	Порядок определения размера помощи «упрощенцам» по временной нетрудоспособности, беременности, родам.
Закон «О государственной поддержке малого предпринимательства» №2063 от 19.10.2000 г.	Не являясь Законом о налогообложении, де-юре расширяет сферу применения единого налога относительно величины оборота субъектов малого предпринимательства и количества наемных работников (де-факто – «расширение игнорируется и блокируется ГНАУ). Вводит запрет на применение упрощенной системы доверительными обществами, страховыми компаниями, игорным бизнесом

Документ	Примечание
	(на практике запрет с радостью воспринят налогоплательщиками, так как сфера единого налога, установленная Указом «Об упрощенной системе...» №727 в редакции Указа №746, значительно шире)
Закон «О внесении изменений в Закон Украины «О применении регистрационных расчетных операций» №1776 от 01.06.2000 г. №1156 от 21.12.2000 г.	Выводит физлиц – плательщиков единого налога из сферы действия Закона «О применении регистраторов расчетных операций...»

1.2. Плательщики единого налога – юридические лица

А) общие положения

По содержанию и способу взимания единый налог соответствует всем признакам прямого налога. По существу его можно квалифицировать как налог на прибыль с неопределенной ставкой налогообложения, поскольку исчисляется единый налог исходя из оборота от реализации, и он не зависит от финансового результата.

Переход малых предприятий на упрощенную форму налогообложения, учета и отчетности дает предпринимателям следующие преимущества:

- 1) простота начисления налогов и простота ведения учета (в частности налогового);
- 2) отсутствие заинтересованности в фальсификации отчетной информации, в частности относительно занижения финансового результата деятельности;
- 3) экономия на бюджетных платежах.

При этом, как ни странно, из всех перечисленных преимуществ экономическая выгода является последним фактором, который предприниматели принимают во внимание, прежде чем перейти (или не перейти) на упрощенную форму.

Согласно Указу Президента Украины от 03.07.98 г. №727/98 «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности субъектов малого предпринимательства» (в редакции от 28.06.99 г. №746/99) с 1 января 1999 года введена упрощенная система налогообложения, учета и отчетности. В частности, для субъектов малого предпринимательства – юридических лиц любой организационно – правовой формы и формы собственности, у которых за год среднеучетная численность работающих не превышает 50 человек, и объем выручки

которых от реализации продукции (товаров, работ, услуг) за год не превышает 1 млн. гривен.

Упрощенная система налогообложения, учета и отчетности не распространяется на субъектов малого предпринимательства, определенных статьей 7 Указа и частью второй статьи 2 Закона Украины от 19.10.2000 г. №2063-III «О государственной поддержке малого предпринимательства» (далее – Закон).

Поскольку указанный Закон определяет правовые основы государственной поддержки субъектов малого предпринимательства, то статьей 1 определено, какие субъекты предпринимательской деятельности относятся к категории субъектов малого предпринимательства.

В частности, это юридические лица – субъекты предпринимательской деятельности любой организационно – правовой формы и формы собственности, у которых среднеучетная численность работающих за отчетный период (календарный год) не превышает 50 человек и объем годового валового дохода не превышает 500000 евро.

То есть из определенных статьей 1 Закона субъекта предпринимательства на упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности с уплатой единого налога могут перейти те субъекты предпринимательской деятельности – юридические лица, которые соответствуют требованиям Указа.

При переходе субъекта малого предпринимательства на упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности следует учитывать доли участников и учредителей в его уставном фонде.

В случае, если в уставном фонде такого субъекта малого предпринимательства доли участников и учредителей, которые не являются субъектами малого предпринимательства, превышают 25 процентов, то такой субъект малого предпринимательства не может применять упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности с уплатой единого налога.

Если участники и учредители являются субъектами малого предпринимательства, то они должны соответствовать требованиям статьи 1 Закона. То есть, среднеучетная численность работающих за отчетный период (календарный год) не должна превышать 50 человек и объем годового валового дохода не должен превышать 500000 евро.

Учитывая разъяснения Государственного комитета по вопросам регуляторной политики и предпринимательства, как основного разработчика Указа, предприятия с государственной и коммунальной формой собственности могут применять упрощенную форму налогообложения, учета и отчетности с уплатой единого налога в случае, если такие предприятия зарегистрированы как субъекты предпринимательской деятельности в порядке, установленном законодательством, и являются плательщиками налогов и сборов (обязательных платежей), на

общей системе налогообложения соответствуют требованиям Указа относительно среднеучетной численности работающих, объема выручки от реализации продукции (товаров, работ, услуг) и при условии уплаты всех установленных налогов, сборов, и обязательных платежей.

Для перехода на упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности субъект малого предпринимательства согласно Указу подает письменное заявление в орган государственной налоговой службы по месту государственной регистрации, в котором обязательно указывает, какая ставка единого налога им выбрана – 6 или 10 процентов от суммы выручки от реализации продукции (товаров, работ, услуг).

Заявление подается не позднее, чем за 15 дней до начала следующего отчетного налогового периода (квартала) при условии уплаты всех установленных налогов и обязательных платежей за предыдущий отчетный (налоговый) период.

Орган государственной налоговой службы обязан в течение десяти рабочих дней выдать Свидетельство о праве уплаты единого налога или предоставить письменный мотивированный отказ.

Решение о переходе на упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности может быть принято не больше одного раза за календарный год.

В соответствии с названным Указом субъекты малого предпринимательства, которые перешли на упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности с уплатой единого налога, освобождаются от уплаты ряда налогов и сборов (обязательных платежей), предусмотренных статьей 6 Указа.

Отказ от применения упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности и возврат к общей системе налогообложения субъекты малого предпринимательства могут осуществлять с начала следующего налогового периода (квартала) в случае подачи соответствующего заявления в орган государственной налоговой службы не позднее, чем за 15 дней до окончания предыдущего отчетного налогового периода (квартала).

При нарушении требований, установленных статьей 1 настоящего Указа, плательщик единого налога должен перейти на общую систему налогообложения, начиная со следующего отчетного периода (квартала).

Б) уплата единого налога

В соответствии со статьей 3 Указа плательщики единого налога – юридические лица уплачивают единый налог ежемесячно не позднее 20 числа следующего месяца на отдельный счет отделений Государственного казначейства Украины.

Плательщики единого налога – юридические лица ведут налоговый учет по тем налогам, плательщиками которого они являются согласно вышеупомянутому Указу.

По результатам хозяйственной деятельности за отчетный налоговый период (квартал) субъекты малого предпринимательства – юридические лица предоставляют в орган государственной налоговой службы до 20 числа месяца, следующего за отчетным (налоговым) периодом, расчеты по уплате единого налога, акцизного сбора и, в случае выбора ими единого налога по ставке 6 процентов, декларацию об уплате единого налога на добавленную стоимость, а также платежные поручения об уплате единого налога за отчетный период с отметкой банка о зачислении средств.

Субъект малого предпринимательства – юридическое лицо обязан вести книгу учета доходов и расходов и кассовую книгу.

В) определение базы обложения единым налогом

В соответствии с пунктом 1 Указа выручкой от реализации продукции (товаров, работ, услуг) считается сумма, фактически полученная субъектом предпринимательской деятельности на расчетный счет или (и) в кассу за осуществление операций по продаже продукции (товаров, работ, услуг).

То есть, в отличие от метода начисления, по которому определялась выручка от реализации продукции (товаров, работ, услуг), предусмотренная Указом Президента Украины от 03.07.98 г. №727/98 «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности субъектов малого предпринимательства», применяется кассовый метод исчисления выручки, при котором учитываются все поступления средств на расчетный счет или в кассу.

Кроме того, согласно Порядку ведения Книги учета доходов и расходов субъекта малого предпринимательства – юридического лица, которое применяет упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, утвержденному приказом ГНА Украины от 12.10.99 г. №554 и зарегистрированному в Министерстве юстиции Украины 19.10.99 г. под №713/4006, в доходной части отражаются все поступления, полученные на расчетный счет и в кассу субъектом малого предпринимательства от продажи продукции (товаров, работ, услуг), имущества, включая основные фонды, принадлежащие субъекту малого предпринимательства и реализованные в отчетном (налоговом) периоде, вне-реализационные доходы и выручка от другой реализации.

Также Положением об упрощенной форме бухгалтерского учета субъектов малого предпринимательства, утвержденным приказом Министерства финансов Украины от 30.09.98 г. №196 (с изменениями и дополнениями), предусмотрено, что выручка от реализации продукции

(доход) отражается по стоимости отпущенной (отгруженной) покупателям готовой продукции, товаров, других материальных ценностей, выполненных работ, предоставленных услуг по кредиту счета 70 «Доходы от реализации».

Положением (стандартом) бухгалтерского учета 25 «Финансовый отчет субъекта малого предпринимательства», утвержденным приказом Министерства финансов Украины от 25.02.2000 г. №39, также определено, что в статье «Доход (выручка) от реализации продукции (товаров, работ, услуг)» отражается общий доход (выручка) от реализации продукции, товаров, работ, услуг.

Кроме того, в соответствии с Положением (стандартом) бухгалтерского учета 15 «Доход» признанные доходы классифицируются в бухгалтерском учете по следующим группам:

- а) доход (выручка) от реализации продукции (товаров, работ, услуг);
- б) прочие операционные доходы;
- в) финансовые доходы;
- г) прочие доходы;
- д) чрезвычайные доходы;

Таким образом, для обложения единым налогом субъект малого предпринимательства должен учитывать все средства, полученные на расчетный счет и в кассу от реализации продукции (товаров, работ, услуг), суммы вне-реализационных доходов и выручки от другой реализации.

В случае выявления у плательщика единого налога проведения бартерных соглашений необходимо перевести таких плательщиков на общую систему налогообложения со следующего отчетного периода (квартала). При этом сумма бартерного соглашения облагается налогом согласно Закону Украины от 22.05.97 г. №283/97 – ВР «О налогообложении прибыли предприятий» (с изменениями и дополнениями).

Плательщик единого налога, который получил сумму аванса от заключенного соглашения и заплатил соответствующую сумму единого налога, при переходе на общую систему налогообложения должен включить указанную сумму аванса в валовый доход и подать заявление в орган государственной налоговой службы об уменьшении общей суммы единого налога на сумму налога, начисленного на сумму аванса.

Г) начисление пени

За нарушение сроков уплаты или неполную уплату сумм единого налога, в соответствии с пунктом т 3.7 Инструкции о порядке начисления и погашения пени, утвержденной приказом ГНА Украины от 01.03.2001 г. №77 и зарегистрированной в Министерстве юстиции 16.03.2001 г. под №240/5431, на сумму налогового долга начисляется

пени (включая сумму штрафных санкций при их наличии) из расчета 120 процентов годовых учетной ставки Национального банка Украины, действующей на день возникновения такого налогового долга или на день его (его части) погашения. При этом для расчета используется большая из указанных ставок. Расчет пени осуществляется на дату погашения суммы налогового долга (части налогового долга) за каждый календарный день просрочки платежа, включая день такого погашения.

Если срок уплаты налогового обязательства совпадает с выходным (праздничным) днем, то последним днем предельного срока уплаты единого налога считается первый рабочий день после выходного (праздничного) дня.

Субъекты малого предпринимательства несут ответственность за правильность исчисления, своевременность предоставления расчетов и уплату сумм единого налога согласно законодательству Украины.

Налоги и сборы, которые взимаются с юридических лиц – плательщиков единого налога

Вид налога (сбора)	Нормативный акт, согласно которому взимается налог (предоставляется отчетность)	Срок уплаты	Срок предоставления отчетности	Пункт документа, регламентирующий срок: 1) уплаты; 2) предоставления отчетности.
1	2	3	4	5
Единый налог	Указ №727/98	Ежемесячно не позднее 20 числа следующего месяца	Ежеквартально до числа месяца, следующего за отчетным кварталом	п.3 Указа №727/98; п.4 Указа №727/98
Налог на добавленную стоимость (для плательщиков единого налога по ставке 6%)	Закон №168/97	Ежеквартально не позднее 20 числа месяца, следующего за отчетным кварталом	Ежеквартально до 20 числа месяца, следующего за отчетным кварталом	пп.7.7.2 Закона №168/97; п.4 Указа №727/98
Акцизный сбор	Дekret №18-92	Не позднее 15 числа следующего за отчетным месяца (в некоторых случаях установлены другие сроки уплаты)	Ежемесячно не позднее 15 числа месяца, следующего за отчетным	п.1 Положения №99; п.4 Положения №99
Подходный налог с граждан (с до-	Дekret №13-92	Не позднее срока получения в учрежде-	а) форма №8/ДР – ежеквартально до 15 числа	ст.10 Декрета №13-92; 2а) п.4.1 приказа №473/26) ст.12 разд. III Декрета

1	2	3	4	5
налогов наемных работников)		ниях банков средств на выплату заработной платы (доходов)	месяца, следующего за отчетным кварталом ; б) форма №2 – не позднее 30 дней после выплаты доходов	№13-92
Сбор на обязательное государственное пенсионное страхование из сумм совокупного налогооблагаемого дохода наемных работников	Закон №400/97	Одновременно с получением средств в учреждениях банков на оплату труда	Ежеквартально: до 10 апреля, до 10 июля, до 10 октября, до 15 января. Ежемесячно до 10 числа – информация о расчетах с Пенсионным фондом	ст.5 Закона №400/97; п.14.11 Инструкции №4-6
Сбор на обязательное государственное социальное страхование в связи с временной потерей трудоспособности и расходами, обусловленными рождением и потреблением	Закон Украины от 18.01.2001 г. №2240-III	Одновременно с получением средств в учреждениях банков на оплату труда	Ежеквартально до 10 числа месяца, следующего за отчетным	
Сбор на государственное социальное страхование на случай безработицы	Закон Украины от 02.03.2000 г. №1533-III	Одновременно с получением средств в учреждениях банков на оплату труда	Ежеквартально до 12 числа месяца, следующего за отчетным	
Сбор на социальное страхование от несчастного случая на производстве и профессионального заболевания Украины	Закон Украины №1105 от 23.09.99 г. с изменениями и дополнениями от 21.12.2000 г.	Одновременно с получением средств в учреждениях банков на оплату труда	Ежеквартально до 10 числа месяца, следующего за отчетным	

Преимущества и недостатки единого налога

1	2	3	4	5
Налог с владельцев транспортных средств	Закон №1963-ХП	Ежеквартально равными частями до 15 числа месяца, следующего за отчетным кварталом	Один раз в год, не позднее 15 марта года, следующего за отчетным	ст.5 Закона №1963-ХП, ст.6 Закона №1963-ХП
Местные налоги и сборы (кроме коммунального налога и сбора за выдачу разрешения на размещение объектов торговли)	Декрет №56-93	Перечисляются в местные бюджеты в порядке, определенном советами народных депутатов	Отчетность может быть предусмотрена в порядке, определенном советами народных депутатов	ст.19 Декрета №56-93
Сбор на развитие виноградарства, садоводства и хмелеводства	Закон №587	Ежемесячно до 15 числа, следующего за отчетным месяцем	Ежемесячно до 20 числа месяца, следующего за отчетным	ст.4 Закона №587, п.2 приказа №404
Сбор за загрязнение окружающей природной сферы	Закон №1264-ХП	Ежеквартально до 20 числа месяца, следующего за отчетным кварталом. Окончательная уплата – до 20 февраля года, следующего за отчетным	Ежеквартально до 15 числа месяца, следующего за отчетным кварталом. Окончательный годовой расчет – до 15 февраля	п.10 Порядка №303, п.9 Порядка №303
Арендная плата за землю, находящуюся в государственной или коммунальной собственности, уплачивается в местный бюджет	Закон №161-ХIV	Ежемесячно до 15 числа, следующего за отчетным месяцем	Отчетность не предусмотрена. Плательщикам предлагается регистрировать договоры аренды в органах налоговой службы	ст.45 Закона о государственном бюджете на 2000 г.; предложение о регистрации изложено в письме №7702

Преимущества:

1. Сокращение общего количества уплачиваемых налогов и сборов посредством замены отдельных из них одним – «единым» и как следствие – экономия на платежах в бюджет и целевые фонды.
2. Простота исчисления суммы единого налога (умножается объем выручки от реализации на ставку единого налога).
3. Простота ведения налогового учета (заполняется Книга учета доходов и расходов).
4. Возможность выбрать ставку единого налога (6 № или 10 №).
5. Возможность не предоставлять отчетность по тем налогам, плательщиками которых предприятие не является в соответствии со статьей 6 Указа №746, как следствие – отсутствие ошибок и штрафных санкций по ним.
6. Для плательщиков единого налога по ставке 10% - необязательность ведения громоздкого учета по НДС (заполнение книг учета приобретения и продажи товаров (работ, услуг), выписка налоговых накладных, предоставление декларации).
7. Отсутствие необходимости в ведении сложнейшего налогового учета согласно Закону о прибыли (учет доходов (расходов) по правилу «первого события»; прироста (уменьшения) материальных запасов согласно пункту 5.9 в целях корректирования валовых расходов; начисления амортизации согласно статье 8).
8. Возможность перехода с общей системы налогообложения на упрощенную и обратно по окончании квартала.

Названные преимущества – основные, и каждое предприятие может продолжить для себя этот перечень.

Недостатки:

1. Отсутствие специального закона, регулирующего вопросы, связанные с единым налогом (ведь многие возникающие на практике нестандартные ситуации можно было бы разрешать путем внесения изменений в этот Закон).
2. Отсутствие переходных положений при смене системы налогообложения (урегулирование спорных вопросов происходит путем издания контролирующими органами писем, которые не являются нормативными документами).
3. Невозможность выписки налоговых накладных плательщиками единого налога по ставке 10% (это лишает их покупателей права на налоговый кредит), хотя в ставку 10% входит и НДС (4% единого

налога компенсируют государству неуплату налоговых обязательств по НДС).

4. Требование налоговых и таможенных органов об обязательной уплате импортного НДС плательщиками 10%-ного единого налога (то есть права на налоговый кредит у них не будет).
5. Для плательщиков единого налога по ставке 6% - исчисление этого налога от суммы выручки с учетом НДС.
6. Уплата единого налога с сумм предоплаты.
7. Невозможность применения бартерных операций, векселей с оплатой неденежными средствами, взаимозачетов.
8. Неурегулированность многочисленных противоречий между Указом №746 и всеми остальными налоговыми законами.

1.3. Упрощенная система налогообложения для физических лиц

Упрощенная система налогообложения для физических лиц вводится при следующих условиях:

- физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без создания юридического лица, в трудовых отношениях с которыми, включая членов их семей, в течении года состоят не более 10 лиц, и объем выручки которых от реализации продукции за год, не превышает 500 тыс. грн.
- СПД – физические лица имеют право самостоятельно выбрать способ налогообложения доходов по единому налогу, путем получения свидетельства об уплате единого налога. Ставка дифференцирована в зависимости от вида деятельности от 20 до 200 грн. в месяц.

Если физическое лицо – СПД осуществляет несколько видов предпринимательской деятельности, для которых установлены различные ставки единого налога, им приобретается одно свидетельство и уплачивается единый налог, не превышающий установленной максимальной ставки.

В случае, когда плательщик единого налога осуществляет деятельность с привлечением наемного труда или труда членов его семьи, ставка единого налога увеличивается на 50% за каждое лицо. Единый налог уплачивается ежемесячно до 20 числа следующего месяца.

СПД – физическое лицо уплачивает единый налог ежемесячно не позднее 20 числа следующего месяца на отдельный счет отделения Госказначейства Украины. Доходы, полученные от осуществления предпринимательской деятельности, не включаются в состав совокупного налогооблагаемого дохода по итогам года.

Физические лица, уплачивающие единый налог, освобождаются от начисления и перечисления в государственные целевые фонды сборов, связанных с выплатой зарплаты работникам, которые состоят с ними в трудовых отношениях, включая членов их семей.

Налоги и сборы, которые взимаются с физических лиц – плательщиков единого налога

Вид налога	Нормативный акт, согласно которому взимается налог (предоставляется отчетность)	Срок уплаты	Срок предоставления отчетности	Пункт документа, регулирующий срок: 1) уплаты; 2) предоставления отчетности
1	2	3	4	5
Единый налог	Указ №727/98	Одноразово при переходе на единый налог – до подачи заявления, далее – ежемесячно не позднее 20 числа следующего за предварительной оплатой месяца	В течении 5 дней по окончании квартала	п.2 Порядка №599; п.10 Порядка №599;
Акцизный сбор	Декрет №18-92	Не позднее 15 числа следующего за отчетным месяца (в некоторых случаях установлены отдельные сроки уплаты)	Ежемесячно не позднее 15 числа следующего за отчетным	п.1 Положения №99; п.4 Положения №99;
Подходный налог с граждан (из заработной платы наемных работников)	Декрет №13-92	Не позднее срока получения в учреждениях банков средств на выплату заработной платы	а) форма №8/ДР – ежеквартально до 15 числа месяца, следующего за отчетным кварталом; б) форма №2 – не позднее 30 дней после выплаты заработной платы	ст.10 Декрета №13-92; 2а) п.4.1 Приказа №473; 2б) ст.12 разд. III Декрета №13-92
Налог с владельцев транспортных средств	Закон №1963-ХІІ	Перед регистрацией, перерегистрацией и	Отчетность не предусмотрена	1) ст.5 Закона №1963-ХІІ

1	2	3	4	5
ных средств		техническим осмотром транспортных средств ежегодно или один раз в два года, но не позднее первого полугодия года, в котором проводится технический осмотр		
Местные налоги и сборы * (кроме коммунального налога и сбора за выдачу разрешения на размещение объектов	Декрет №56-93	Перечисляются в местные бюджеты в порядке, определенном советами народных депутатов	Отчетность может быть предусмотрена в порядке, определенном советами народных депутатов	1) ст.19 Декрета №56-93
Наравли) землю, которая не используется для осуществления предпринимательской деятельности	Закон №2535-XII	Уплачивается равными долями дважды в год: до 15 августа и до 15 ноября отчетного года	Отчетность не предусмотрена	1) ст.17 Закона №2333 XII
Арендная плата за землю, находящуюся в государственной или коммунальной собственности, уплачивается в местный бюджет	Закон №161-XIV	Ежемесячно до 15 числа, следующего за отчетным месяцем	Отчетность не предусмотрена. Плательщикам предлагается регистрировать договоры аренды в органах налоговой службы	ст.45 Закона о государственном бюджете на 2000 г.; предложение о регистрации изложено в письме №7702
Сбор на развитие виноградарства, садоводства и хмелеводства	Закон №587	Ежемесячно до 15 числа, следующего за отчетным месяцем	Ежемесячно до 20 числа месяца, следующего за отчетным	ст.4 Закона №587; п.2 Приказа №404

1	2	3	4	5
Сбор за загрязнение окружающей природной среды	Закон №1264-XII	Ежеквартально до 20 числа месяца, следующего за отчетным кварталом. Окончательная уплата – до 20 февраля года, следующего за отчетным	Ежеквартально до 15 числа месяца, следующего за отчетным кварталом. Окончательный годовой расчет – до 15 февраля	п.10 Порядка №303; п.9 Порядка №303;

* к местным налогам и сборам, которые уплачиваются плательщиками единого налога, относятся: гостиничный сбор, сбор за парковку автотранспорта, рыночный сбор, сбор за выдачу ордера на квартиру, сбор с владельцев солянок, курортный сбор, сбор за участие в бегах на ипподроме, сбор за выигрыш на бегах, сбор с лиц, принимающих участие на тотализаторе на ипподроме, налог с рекламы, сбор за право использования местной символики, сбор за право проведения кино- и телесъемок, сбор за проведение местных аукционов, конкурсной распродажи и лотерей, сбор за проезд по территории приграничных областей автотранспорта, направляющего за рубеж.

Преимущества и недостатки единого налога – физического лица

Преимущества:

1. Частные предприниматели – плательщики единого налога освобождены от применения регистраторов расчетных операций (РРО) и расчетных книжек (РК) при продаже товаров (кроме подакцизных) и предоставлении услуг (п.6 ст.9 Закона об РРО).
2. В случае осуществления продажи подакцизных товаров (речь не идет о ликероводочных и табачных изделиях, горюче-смазочных материалов, осуществлять реализацию которых плательщикам единого налога запрещено) расчетные операции такому субъекту хозяйствования разрешено производить также без применения регистраторов расчетных операций, но с обязательным использованием РК и книг учета расчетных операций (КУРО) (п.1 Перечня, приведенного в Постановлении № 1336).
3. Ведение учета доходов и расходов упрощенно (в Книге ф. №10 заполняются только четыре графы: «Период учета», «Расходы на производство продукции», «Сумма выручки (дохода)» и «Чистый доход»). Доходы и расходы отражаются только в суммарном выражении без указания количественных показателей и наименований.
4. При осуществлении нескольких видов деятельности, для которых установлены различные ставки единого налога, налог уплачивается

- только за один вид деятельности – тот, для которого установлена наибольшая ставка. Например, предприниматель осуществляет три вида деятельности, для которых установлены ставки налога в размере 80 грн., 100 грн. и 150 грн. соответственно. В таком случае необходимо уплачивать единый налог по наибольшей из этих ставок, то есть 150 грн. в месяц.
5. Став плательщиком единого налога, частный предприниматель согласно статье 6 Указа № 746 освобождается от уплаты целого ряда налогов и сборов (обязательных платежей).
 6. Доходы, полученные от осуществления предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом, не включаются в состав совокупного налогооблагаемого дохода по итогам отчетного года «единоналожника» и лиц, состоящих с ним в трудовых отношениях (это условие «привлекательно» в том случае, когда предпринимательская деятельность в течении года осуществляется непрерывно с получением значительных доходов).
 7. Частный предприниматель, уплачивающий единый налог, освобождается от обязанности начисления, отчисления и перечисления в государственные целевые фонды сборов, связанных с выплатой заработной платы работникам.
 8. Если в течении срока действия полученного Свидетельства об уплате единого налога (далее – Свидетельство) местным советом изменяются (увеличиваются или уменьшаются) ставки единого налога, то пересчет сумм произведенных платежей не осуществляется (это выгодно в том случае, когда в периоде, за который предприниматель уже уплатил авансом единый налог, ставки налога увеличиваются).

Недостатки:

1. В случае временного прекращения деятельности (в том числе и по уважительной причине) законодательство не предусматривает временного освобождения предпринимателя от уплаты единого налога. То есть даже за период нетрудоспособности предпринимателя единый налог придется уплачивать.
2. Помимо единого налога частный предприниматель должен уплачивать в установленном законодательством порядке все остальные, не перечисленные в статье 6 Указа № 746, налоги и сборы (обязательные платежи).
3. Если предприниматель использует труд наемных работников, то за каждого из них необходимо доплачивать по 50% от ставки единого налога, установленной для частного предпринимателя.

4. Например, если у предпринимателя работают два работника, а ставка единого налога за календарный месяц установлена в размере 100 грн., то общая сумма единого налога, подлежащего уплате за календарный месяц, составит 200 грн. (100 грн. – за частного предпринимателя и по 50 грн. – за каждого работника).
5. Уплаченная сумма единого налога является окончательной и не включается в перерасчет общих налоговых обязательств как самого плательщика налога, так и лиц, состоящих с ним в трудовых отношениях, включая членов его семьи, участвующих в предпринимательской деятельности. Если в течении срока действия полученного Свидетельства соответствующим местным советом изменяются (увеличиваются или уменьшаются) ставки единого налога, то перерасчет сумм произведенных платежей не осуществляется (это условие становится «недостатком» в том случае, когда в периоде, за который предприниматель уже уплатил авансом единый налог, ставки налога уменьшаются).

Условия перехода на уплату единого налога

Для того чтобы частный предприниматель имел возможность перейти на уплату единого налога, его деятельность должна соответствовать ряду условий, определенных Указом № 746 и Порядком № 599, а именно:

1. **Количество лиц, находящихся в трудовых отношениях с таким частным предпринимателем, включая членов его семьи, за год не должно превышать 10 человек.**
2. **Объем выручки от реализации продукции (товаров, работ, услуг) за год не должен превышать 500 тыс. грн.**

Выручкой от реализации продукции (товаров, работ, услуг) считается сумма, фактически полученная субъектом предпринимательской деятельности на расчетный (текущий) счет или/и в кассу за осуществление операций по продаже продукции (товаров, работ, услуг). При продаже основных фондов выручкой от реализации считается разница между суммой, полученной от реализации этих фондов, и их остаточной стоимостью на момент продажи.

3. Должны быть уплачены все налоги и обязательные платежи, срок уплаты которых на дату подачи заявления наступил.
4. Необходимо предусмотреть пунктами 2 и 3 Порядка №599. Необходимо перечислить сумму единого налога авансом не менее чем за один месяц и представить платежный документ об уплате.

Кроме того, необходимо знать, что действие Указа №746 не распространяется на категории частных предпринимателей, следовательно такие субъекты предпринимательской деятельности не могут перейти на уплату единого налога. К ним относятся частные предприниматели:

- **работающие с приобретением специального торгового патента.** Это особый упрощенный порядок налогообложения, который введен в порядке эксперимента только на территориях отдельных городов и районов, указанных в Постановлении №826. Работают на спецпатенту (при соблюдении определенных условий) только те предприниматели, которые осуществляют торговую деятельность или предоставляют бытовые услуги.
- **осуществляющие торговлю ликероводочными и табачными изделиями.** В Письме от 19.01.200 г. №22-10-1/5 дано разъяснение концерна «Укрспирт» о том, что ликероводочная продукция – это водка и ликероводочные напитки. А вот, например, шампанское, вина, коньяки относятся не к ликероводочной, а к винодельческой продукции. Таким образом, частный предприниматель, торгующий шампанским, вином, коньяком, может стать плательщиком единого налога, что косвенно также подтверждается Письмом №2286;
- **осуществляющие торговлю горюче-смазочными материалами.** Для того чтобы определить, относится ли тот или иной материал к горюче-смазочным, можно обратиться к Государственному отраслевому стандарту (ГОСТу) 26191-84 «Нефтепродукты», а также к ГК 016-97 «Государственный классификатор продукции и услуг», которым установлены перечень названий горюче-смазочных материалов и услуг по оптовой и розничной торговле этими материалами и их коды (действует в Украине с 01.01.99 г.). Кроме того, основные понятия в области нефтепродуктов содержатся в ДСТУ 3437-96 «Нефтепродукты. Термины их определения», а классификация автомобильных масел отдельно приведена в письме Государственной таможенной службы Украины от 20.06.97 г. №11/3-5771. Горюче-смазочные материалы могут быть расфасованы в потребительскую тару (банки, бочки и т. п.), виды которой устанавливаются стандартами или техническими условиями на конкретный вид продукции.

Торговлю всеми остальными подакцизными товарами плательщикам единого налога осуществлять не запрещено.

Подаявая заявление о переходе на уплату единого налога, необходимо также учесть, что согласно Закону о государственной поддержке малого предпринимательства (ст. 5 и 11 которого предусмотрено применение упрощенной системы для СМП), действие этого Закона не распространяется на субъектов, которые осуществляют деятельность в сфере игорного бизнеса, производят обмен иностранной валюты, являются производителями и импортерами подакцизных товаров.

1.4. Общая система налогообложения для частных предпринимателей

В нашем государстве уже несколько лет «работают» упрощенные системы налогообложения, учета и отчетности для частных предпринимателей (единый налог, фиксированный налог (патент), специальный торговый патент). Для того чтобы перейти на любую из них, необходимо своей деятельностью соответствовать ряду условий, установленных законодательно (для каждой системы они разные: это может быть ограничение по объему выручки, численности наемных работников, видам деятельности, территории, на которой эта деятельность осуществляется, и пр.). Вот потому то, а также, возможно, и по каким-либо личным соображениям очень многие субъекты малого предпринимательства – физические лица на сегодняшний день остаются на общей системе налогообложения.

Общая система налогообложения предусматривает уплату налогов, сборов и взносов (обязательных платежей) в общепринятом порядке. Использовать ее может любой частный предприниматель (без ограничений).

Основным **преимуществом** такой системы является зависимость размера налогов от результатов финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика (уплаченные авансовые платежи подоходного налога учитываются при пересчете по окончании года).

К **недостаткам** можно отнести обязательную уплату предпринимателем ВСЕХ налогов и сборов (обязательных платежей), предусмотренных Законом о системе налогообложения (при наличии объекта) и касающихся частного предпринимателя. Кроме того, при этой системе ведения учета более объемно и трудоемко.

А. Порядок исчисления и уплаты подоходного налога при общей системе налогообложения

1. Налоговый орган рассчитывает для каждого предпринимателя отдельно сумму **авансовых** платежей подоходного налога на сле-

дующий год (для вновь созданных в течении года – на оставшийся срок до окончания текущего года). Такой расчет производится на основании данных о налогооблагаемом (чистом) доходе, указанных самим налогоплательщиком в представленной декларации (для уже действующих субъектов малого предпринимательства эта декларация о доходах за отчетный год). Что касается вновь созданных предпринимателей, то для них авансовые платежи подоходного налога рассчитываются по оценочному доходу на текущий год.

2. Независимо от результатов деятельности предприниматель авансом уплачивает в бюджет подоходный налог в установленном для него размере – ежеквартально по 25% годовой суммы налога:
 - до 15 марта,
 - до 15 мая,
 - до 15 августа,
 - до 15 ноября.

В случае если доход частного предпринимателя в течении года увеличивается или уменьшается против ожидаемого на 50 и более процентов, налоговый орган может сделать перерасчет авансовых сумм подоходного налога (срок уплаты которых не наступил) (п.3 статьи 14 Декрета №13-92 и п.14.3 Инструкции №12).

3. Частный предприниматель ведет учет доходов и расходов в Книге ф. №10 с последующим перенесением итоговых данных в декларацию о доходах.
4. На основании данных из годовой декларации о фактически полученном за год чистом доходе налоговый орган определяет сумму подоходного налога с учетом льгот (если налогоплательщик имеет на них право), которую предприниматель должен с этого дохода уплатить. Рассчитанная сумма налога **сравнивается** с фактически уплаченной авансовыми платежами в течение года.
5. **Излишне уплаченная** сумма подоходного налога **подлежит возврату** налогоплательщику не позднее одного месяца после осуществления пересчета или же по заявлению плательщика засчитывается в счет будущих платежей по подоходному налогу.

В случае недоплаты предприниматель обязан доплатить недостающую сумму налога в бюджет (не позднее одного месяца со дня получения уведомления налогового органа) (п.3 статьи 14 Декрета №13-92).

Б. Книга учета доходов и расходов, ведение и оформление.

Форма Книги учета доходов и расходов приведена в приложении №10 к Инструкции №12. Однако согласно подпункту 19.1.1 той же Инструкции налоговые инспекции могут вносить изменения и допол-

нения в эту Книгу в зависимости от вида и специфики предпринимательской деятельности, что и имеет место на практике.

Заметим, что в разных областях Украины «по рекомендации налоговых органов» предприниматели применяют различные формы Книг учета доходов и расходов в зависимости от вида деятельности (изготовление товаров народного потребления, предоставление услуг, осуществление торговой деятельности, транспортные перевозки и пр.).

Ведение Книги ф. №10 при помощи компьютера не предусмотрено.

После приобретения Книги необходимо выполнить ряд законодательно установленных действий по ее оформлению.

Если частный предприниматель является вновь созданным субъектом предпринимательской деятельности, то ему необходимо представить Книгу учета дохода и расходов в налоговый орган по месту его будущей регистрации в качестве плательщика налогов. Там ее скрепят печатью государственной налоговой инспекции, а также заверят подписью начальника или заместителя начальника налогового органа.

Согласно Письму №17-0117/10-8886 все записи в Книги производятся в хронологическом порядке, только шариковой или чернильной ручкой, четко, разборчиво, без подчисток и исправлений.

Если Книга заканчивается или она утеряна, необходимо завести новую, которая заверяется в налоговом органе в вышеприведенном порядке.

Порядок ведения Книги для частных предпринимателей законодательно не установлен. Такой порядок (с особенностями ведения для сферы торговли) приведен только в письме ГНАУ от 15.11.97 года №17-0117/10-8886 (далее – Порядок №10).

Как следует из положений Порядка №10, различные графы Книги необходимо заполнять «до», «в процессе» и «после» рабочей смены.

Рассмотрим основные правила ведения Книги.

1. Книга заполняется за каждый день торговли; кроме того, определенные показатели должны заноситься в Книгу непосредственно на месте реализации после каждого факта продажи (количество проданной продукции (предоставленных услуг); цена продажи; сумма выручки).
2. Записи осуществляются в хронологическом порядке – по мере изменения (возрастания) даты осуществления хозяйственных и финансовых операций.
3. Книга заполняется непосредственно (лично) частным предпринимателем.

4. В случае ведения частным предпринимателем учета расходов на документах записи в графе «Всего расходов» Книги должны производиться на основании подтверждающих документов.

5. В графе «Валовой доход» отражается фактически полученная сумма выручки.

Согласно статье 13 Декрета №13-92 под валовым доходом понимается выручка в денежной и натуральной форме.

6. Ежеквартально необходимо подводить итоги по графам «Всего расходов», «Валовой доход» и определять сумму полученного чистого (налогооблагаемого) дохода. Эти данные являются основанием для заполнения декларации о доходах частного предпринимателя.

Налогооблагаемым доходом частного предпринимателя (в случае если учет затрат ведется им по документам) считается чистый совокупный доход, то есть разница между валовым доходом и документально подтвержденными расходами, непосредственно связанными с получением дохода (статья 13 Декрета №13-92).

Таким образом, при определении полученного чистого дохода за отчетный квартал такому предпринимателю необходимо учитывать только те расходы, которые связаны с получением дохода и документально подтверждены.

В. Перенесение итоговых данных в декларацию и ответственность налогоплательщиков.

На основании итоговых данных Книги составляется декларация. Согласно Декрету №13-92 и Закону №2181 ежеквартальные декларации о доходах представляются частными предпринимателями в течение 40 календарных дней, следующих за последним календарным днем **каждого отчетного (налогового) квартала**, а по окончании года – до 1 апреля года, следующего за отчетным.

Подпунктом 19.1.2 Инструкции №12 предусмотрена возможность представления в налоговый орган по месту жительства декларации о доходах либо лично налогоплательщиком, либо по почте. При личном представлении декларации датой сдачи считается дата регистрации ее в налоговом органе, а при оплате по почте – дата отправки, указанная на штампе отделения связи.

В квартальной декларации отражаются общие суммы полученного дохода, расходов и уплаченного налога за отчетный квартал.

В левом верхнем углу декларации о доходах указывается название налогового органа, в который эта декларация будет представлена. После этого отражаются сведения непосредственно о налогоплательщике, а именно:

- идентификационный номер;

- фамилия, имя и отчество полностью;
- точный и полный адрес постоянного места жительства (прописки или регистрации). Если в течении года гражданин сменил место жительства, то указывается его адрес на момент представления декларации о доходах;
- номера домашнего и служебного телефонов (при наличии).

В графе 1 пункта 1.1 (при наличии основного места работы) указывается только полное наименование предприятия, учреждения, организации или физического лица – субъекта предпринимательской деятельности, с которым заключен трудовой договор, а также их почтовый адрес и код по ЕГРПОУ или идентификационный номер.

После этого в разделе 1 декларации предпринимателю необходимо заполнить только пункт 1.3 «Доходы, полученные от осуществления предпринимательской деятельности», в котором указать **по каждому виду осуществляемой предпринимательской деятельности:**

в графе 2 – сумму полученного валового дохода, которая должна совпадать с суммой дохода, указанной в графе 3 «Валовой доход» раздела III «Доход, подлежащий налогообложению» Книги учета доходов и расходов;

в графе 3 – сумму расходов, связанных с получением дохода, которая должна совпадать с суммой расходов, указанной в графе 4 «Расход» раздела III «Доход, подлежащий налогообложению» Книги ф. №10;

в графе 4 – сумму чистого дохода, которая указывается на основании данных графы 5 «Доход, подлежащий налогообложению» раздела III «Доход, подлежащий налогообложению» Книги ф. №10;

в графе 5 – сумму подоходного налога, уплаченного авансом.

На практике некоторые частные предприниматели допускают ошибки при ведении учета доходов и расходов, либо сознательно заполняют Книгу ф. №10, к примеру, один раз в месяц или один раз в квартал. В таком случае предприниматель, безусловно, экономит свое время, однако при проверке будет привлечен налоговыми органами к административной ответственности (на основании п.11 статьи 11 Закона о налоговой службе) в виде штрафа в размере от одного до пяти не облагаемых налогом минимумов доходов граждан (от 17 до 85 грн.)

1.5. «Специальное» налогообложение (спецпатент)

Основной смысл перехода на деятельность по спецпатенту заключается, прежде всего, в освобождении субъекта предпринимательства от уплаты целого ряда налогов и сборов, установленных общей

системой налогообложения, при условии уплаты в фиксированной сумме стоимости самого спецпатента. Именно этот фактор является решающим при выборе предпринимателем этого вида упрощенной системы налогообложения.

Кроме того, такой субъект может пользоваться некоторыми другими «льготами» (например, освобождением от обязательного применения регистраторов расчетных операций), механизм применения которых рассмотрим отдельно. Более того, спецпатентная деятельность не ограничивает выручку или среднеучетную численность работников предприятия, а также уплату единого налога, что делает ее более привлекательной.

А. Возможность перехода на специальный патент.

Как следует из ст. 3-2 Закона Украины «О патентовании некоторых видов предпринимательской деятельности» от 23.03.96 года №98/96-ВР (далее – Закон №98/96) специальный торговый патент может быть приобретен субъектом предпринимательской деятельности, который занимается следующими видами деятельности:

– торговая деятельность (розничная и оптовая торговля, деятельность в производственно-торговой сфере (общественное питание) за наличные средства, другие наличные платежные средства и с использованием кредитных карточек);

– деятельность по предоставлению бытовых услуг (деятельность по предоставлению платных услуг для удовлетворения личных потребностей заказчика за наличные средства, а также с использованием других форм расчетов, включая торговые карточки). Напомним, что перечень бытовых услуг, подлежащих патентованию, утвержден постановлением Кабинета Министров Украины от 27.04.98 года №576.

Привлекательность работы по спецпатенту не вызывает сомнения и наверняка многие субъекты хозяйствования перешли бы на нее, если бы не одно существенное ограничение: спецпатент может применяться в порядке эксперимента только на определенной территории. В Перечень территорий, на которых в порядке эксперимента применяется специальный торговый патент, утвержденный постановлением Кабинета Министров Украины от 08.06.98 года №826, вошли следующие населенные пункты:

- г. Краматорск Донецкой области
- Хустский район Закарпатской области
- г. Мироновка Киевской области
- г. Ильичевск Одесской области
- г. Шпола Черкасской области
- г. Новая Каховка Херсонской области

- г. Большая Ялта
- г. Алушта
- г. Судак
- г. Евпатория
- г. Феодосия
- г. Саки
- г. Луганск
- г. Белгород-Днестровский Одесской области
- пгт. Затока Одесской области
- пгт. Сергеевка Одесской области.

Постоянное пополнение данного перечня свидетельствует об удачном проведении эксперимента, следовательно, возможно, в будущем он будет расширяться.

В то же время существует ряд ограничений по переходу на деятельность по спецпатенту, обусловленных тем, что на некоторых субъектах предпринимательства Закон №98/96 не распространяется. Перечень таких субъектов приведен в п.3 статьи 1 Закона №98/96.

Б. Освобождение от уплаты некоторых налогов и сборов.

Пожалуй, самым главным преимуществом работы по спецпатенту является освобождение от уплаты целого ряда налогов и сборов. Так, согласно статье 7-1 Закона №98/96 субъект предпринимательской деятельности, который приобрел специальный торговый патент, не уплачивает:

- налог на добавленную стоимость;
- налог на доходы физических лиц;
- налог на прибыль предприятий;
- плату (налог) за землю;
- сбор за специальное использование природных ресурсов;
- сбор на обязательное социальное страхование;
- сбор на обязательное государственное пенсионное страхование;
- сбор в Государственный инновационный фонд;
- отчисления и сборы на строительство, реконструкцию, ремонт и содержание автомобильных дорог общего пользования Украины;
- коммунальный налог;
- рыночный сбор;
- сбор на выдачу разрешения на размещение объектов торговли и сферы услуг;

В отношении освобождения от уплаты НДС и налога на прибыль отметим следующее. Если предприятие осуществляет только деятельность по спецпатенту, то особых проблем не возникает: оно не уплачивает ни один, ни второй налог. Об этом, в частности, говорится в

го валового дохода за предыдущие перед получением (продлением) патента 12 календарных месяцев, или о неполучении таких доходов.

Для указания в заявлении размера полученного валового дохода плательщик фиксированного налога должен вести личный учет доходов и расходов в удобной для него форме. В случае превышения указанного уровня валового дохода он должен перейти на общую систему налогообложения со следующего после такого превышения месяца (квартала, года) в зависимости от того, за какой период уплачен фиксированный налог.

Налоговый орган обязан выдать патент в течении трех рабочих дней со дня приема указанного заявления от плательщика налога, или в случае несоблюдения условий, установленных статьей 14 Декрета, отказать в его выдаче (продлении).

Плательщикам фиксированного налога, особенно приобретающим патенты ежемесячно, следует помнить, что заявление (с указанием, в частности, дохода плательщика фиксированного налога от осуществления предпринимательской деятельности за последние 12 месяцев, предшествующих месяцу приобретения (продления) патента) для своего временного получения патента или продления срока его действия, а также документ об уплате фиксированного налога необходимо подать в налоговый орган заранее, поскольку осуществление предпринимательской деятельности без патента влечет за собой административную ответственность субъектов предпринимательской деятельности.

Указанным Декретом установлено, что плательщик фиксированного налога освобождается от ведения обязательного учета доходов и расходов, который предусматривает ведение физическим лицом субъектом предпринимательской деятельности в течении года Книги учета доходов и расходов по форме №10 с целью определения его дохода, полученного от осуществления предпринимательской деятельности, для обложения его подоходным налогом. Доходы граждан, получаемые от осуществления предпринимательской деятельности, облагаемые фиксированным налогом, не включаются в состав его совокупного налогооблагаемого дохода по итогам отчетного года.

Вместе с тем предостережения относительно непредставления декларации плательщиками фиксированного налога в статьи 14 и 19 Декрета, которыми определен порядок представления деклараций физическими лицами – субъектами предпринимательской деятельности о полученных доходах, не внесены. В декларации плательщик фиксированного налога в отношении доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности по фиксированному размеру налога, указывается только период, в котором он работал по фиксированному налогу, размер валового дохода и сумму уплаченного за отчетный период фиксированного налога.

Тема 2. ОБЪЕКТЫ ПАТЕНТОВ И ВИДЫ ПАТЕНТОВ

- В.1. Объекты патентования.
- В.2. Виды патентов и их стоимость.
- В.3. Плательщики и порядок уплаты.
- В.4. Плата за патент как часть налога.

2.1. Объекты патентования

Плата за торговые патенты предусмотрена в системе налогообложения как самостоятельный вид налогов и сборов.

Торговый патент – это государственное удостоверение права субъекта предпринимательской (обособленного) подразделения предпринимательской деятельности является документом, удостоверяющим порядок налогообложения, и отличается от разрешения на осуществление торговой деятельности. Осуществление торговой деятельности, а также организация игорного бизнеса с наличных валютных ценностей могут осуществляться только при наличии патента.

Патент выполняет только фискальную функцию, являясь одним из источников формирования доходного бюджета.

Объект патентования включает в себя все виды предпринимательской деятельности.

1. Торговая деятельность за наличные – это розничная торговля, а вся торговая деятельность по ПКМУ от 08.02.95 г. №108 относится к розничной торговле, а также деятельность в торгово-производственной сфере.

Ключевым условием патентования является осуществление расчетов с покупателями наличными денежными средствами, другими наличными платежными средствами, кредитными карточками.

го валового дохода за предыдущие перед получением (продлением) патента 12 календарных месяцев, или о неполучении таких доходов.

Для указания в заявлении размера полученного валового дохода плательщик фиксированного налога должен вести личный учет доходов и расходов в удобной для него форме. В случае превышения указанного уровня валового дохода он должен перейти на общую систему налогообложения со следующего после такого превышения месяца (квартала, года) в зависимости от того, за какой период уплачен фиксированный налог.

Налоговый орган обязан выдать патент в течении трех рабочих дней со дня приема указанного заявления от плательщика налога, или в случае несоблюдения условий, установленных статьей 14 Декрета, отказать в его выдаче (продлении).

Плательщикам фиксированного налога, особенно приобретающим патенты ежемесячно, следует помнить, что заявление (с указанием, в частности, дохода плательщика фиксированного налога от осуществления предпринимательской деятельности за последние 12 месяцев, предшествующих месяцу приобретения (продления) патента) для своего временного получения патента или продления срока его действия, а также документ об уплате фиксированного налога необходимо подать в налоговый орган заранее, поскольку осуществление предпринимательской деятельности без патента влечет за собой административную ответственность субъектов предпринимательской деятельности.

Указанным Декретом установлено, что плательщик фиксированного налога освобождается от ведения обязательного учета доходов и расходов, который предусматривает ведение физическим лицом субъектом предпринимательской деятельности в течении года Книги учета доходов и расходов по форме №10 с целью определения его дохода, полученного от осуществления предпринимательской деятельности, для обложения его подоходным налогом. Доходы граждан, полученные от осуществления предпринимательской деятельности, облагаемые фиксированным налогом, не включаются в состав его совокупного налогооблагаемого дохода по итогам отчетного года.

Вместе с тем предостережения относительно непредставления декларации плательщиками фиксированного налога в статьи 14 и 19 Декрета, которыми определен порядок представления деклараций физическими лицами – субъектами предпринимательской деятельности о полученных доходах, не внесены. В декларации плательщик фиксированного налога в отношении доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности по фиксированному размеру налога, указывается только период, в котором он работал по фиксированному налогу, размер валового дохода и сумму уплаченного за отчетный период фиксированного налога.

Тема 2. ОБЪЕКТЫ ПАТЕНТОВАНИЯ И ВИДЫ ПАТЕНТОВ

- 2.1. Объекты патентования.
- 2.2. Виды патентов и их стоимость.
- 2.3. Плательщики и порядок уплаты.
- 2.4. Плата за патент как часть налога на прибыль.

2.1. Объекты патентования

Плата за торговые патенты предусмотрена в Законе Украины «О системе налогообложения» как самостоятельный вид общегосударственных налогов и сборов.

Торговый патент – это государственное свидетельство, которое удостоверяет право субъекта предпринимательской деятельности его структурного (обособленного) подразделения заниматься определенными видами предпринимательской деятельности. Следовательно, торговый патент является документом, удостоверяющим право на особый порядок налогообложения, и отличается от лицензии тем, что лицензия представляет разрешение на осуществление определенного вида деятельности. Осуществление торговой деятельности, предоставление бытовых услуг, а также организация игорного бизнеса, операции по обмену наличных валютных ценностей могут осуществляться только при наличии патента.

Патент выполняет только фискальную функцию и является одним из источников формирования доходной части местных бюджетов.

Объект патентования включает в себя четыре укрупненных вида предпринимательской деятельности.

1. Торговая деятельность за наличные средства, то есть не только розничная торговля, а вся торговая деятельность, к которой согласно ПКМУ от 08.02.95 г. №108 относится розничная и оптовая торговля, а также деятельность в торгово-производственной сфере (общепит).

Ключевым условием патентования является торговая деятельность, при условии осуществления расчетов наличными средствами, другими наличными платежными средствами и с использованием кредитных карточек.

Согласно письму ГНАУ от 21.05.99 г. внесено разъяснение, что, в случае, если средства за товар (услуги) вносятся покупателем в кассу банка, а затем перечисляются в безналичной форме за счет покупателя средств, то в этом случае можно осуществлять торговую деятельность без приобретения торгового патента.

Эти аргументы не имеют достаточных оснований:

- в инструкции НБУ №7 «О безналичных расчетах в хозяйственном обороте Украины» такая операция отсутствует;
- такая операция не попадает под действие Инструкции НБУ №4 «Об организации работы по наличному обращению банков Украины»;
- в соответствии с п.10 ст.3 Закона о патентовании не требует патентования реализации субъектом предпринимательской деятельности продукции собственного производства физическими лицами, которые состоят с ним в трудовых отношениях, через пункты продажи товаров, встроенные в производственные или административные помещения этого субъекта;
- при реализации продукции собственного производства с использованием других форм расчетов (за безналичные денежные средства), такая деятельность осуществляется без приобретения патента;

2. Деятельность по предоставлению бытовых услуг.

Объектом правового регулирования согласно статье 3 Закона о патентовании, является деятельность по предоставлению бытовых услуг, под которыми понимается «деятельность, связанная с предоставлением платных услуг для удовлетворения личных потребностей заказчика за наличные средства, а также с использованием других форм расчетов, включая кредитные карточки».

Из определения следует выделить 3 момента:

- услуги, осуществляющиеся на платной основе;
- услуги должны удовлетворять личные потребности заказчика;
- форма осуществления расчетов за предоставление услуг значения не имеет.

Перечень услуг, которые считаются бытовыми и подлежат патентованию, утвержденным ПКМУ от 27.04.98 г. №576, всего 11 групп:

- пошив тентов, чехлов, штор, драпировок;
- ремонт радио, телевизоров, аудио и видеоаппаратуры;
- ремонт и изготовление ювелирных изделий;
- ремонт и техобслуживание транспортных средств, принадлежащих гражданам;
- ремонт и строительство индивидуального жилья;
- парикмахерские услуги;
- прокат аудио и видеокассет;

- прокат автотранспортных средств;
- прокат свадебных нарядов;
- услуги ломбардов;
- фото услуги и услуги фотокинолабораторий.

Следовательно, кроме 13 этих групп, никакие другие услуги патентованию не подлежат, и не допускается никаких внесенных изменений до конца 2000 года.

3. Деятельность по обмену наличных валютных ценностей – это продажа инвалюты, других наличных платежных средств, выраженных в инвалюте.

Согласно п.4.1 «Закона о патентовании» деятельность по обмену наличных валютных ценностей требует приобретения торгового патента только в том случае, если она осуществляется в пунктах обмена инвалюты, под которыми понимаются:

- обменные пункты уполномоченных банков;
- обменные пункты уполномоченных банков, размещенные вне их операционных залов;
- обменные пункты других кредитно-финансовых учреждений, которые имеют лицензию НБУ на осуществление операций по торговле инвалютой;
- обменные пункты СПД, которые действуют на основании агентских соглашений с уполномоченными банками.

4. Деятельность по предоставлению услуг в сфере игорного бизнеса.

Под игорным бизнесом следует понимать деятельность, связанную с устройством казино, других игорных домов и игровых автоматов, с денежным или имущественным выигрышем; а также проведение лотерей (кроме государственных) и розыгрышей, с выдачей денежных выигрышей в наличной или имущественной формах.

Специфическими особенностями этого вида деятельности, с точки зрения патентования, являются:

- операции в сфере игорного бизнеса, связанные с выдачей выигрышей в денежной или имущественных формах;
- форма оплаты за услуги в сфере игорного бизнеса значения не имеет, т. е. приобретение патента обязательно;
- казино и другие игорные места должны занимать отдельные помещения;
- в случае, если СПД имеет структурные (обособленные) подразделения, торговый патент приобретается отдельно для каждого подразделения (игорного места).

2.2. Виды патентов и их стоимость

Действующим законодательством предусмотрены следующие виды патентов:

Вид патента	Сфера применения	Срок действия
«Обычный» торговый патент на право осуществления торговой деятельности.	Торговля	12 календарных месяцев
- предоставлению бытовых услуг;	Бытовые услуги населению	12 календарных месяцев
- обмену наличных валютных ценностей;	Обмен наличных валютных ценностей	36 календарных месяцев
- игорного бизнеса	Игорный бизнес	60 календарных месяцев

Обычный патент имеет одинаковую форму для всех видов деятельности, подлежащих патентованию.

Льготный патент распространяется только на торговую деятельность, при условии торговли товарами отечественного производства, строго определенного ассортимента.

Краткосрочный патент – от 1 до 15 дней (выставка, ярмарки), т. е. краткосрочных мероприятий, связанных с демонстрацией и продажей товаров с 1998 года. Краткосрочный патент приобретается СПД и в том случае, если торговля не является основным видом его деятельности.

Специальный патент – это государственное свидетельство, удостоверяющее право СПД на особый порядок налогообложения.

Законом о патентовании установлены предельные размеры платы за торговые патенты:

Вид деятельности, подлежащий патентованию	Размер платы за торговый патент (грн.)
Торговая деятельность (месяц) на территории:	
- г. Киева и областных центров	60 – 320
- г. Севастополя, городов областного подчинения и районных центров	30 – 160
- других населенных пунктов	До 80
- льготный патент на весь срок действия	25
- краткосрочный торговый патент за каждый день торговли	10
Предоставление бытовых услуг (месяц):	
- г. Киева и областных центров	60 – 320

Вид деятельности, подлежащий патентованию	Размер платы за торговый патент (грн.)
- г. Севастополя, городов областного подчинения и районных центров	30 – 160
- других населенных пунктов	До 80
Операции по торговле валютными ценностями (месяц)	320
Операции по предоставлению услуг в сфере игорного бизнеса (год):	
- игровой автомат с денежным или имущественным выигрышем	1400
- игровой стол с кольцом рулетки	64000
- другой игровой стол (специальные столы для казино, бильярда)	48000
- кегельбан (за каждую дорожку)	2000
- стол для бильярда	600
- другие виды игорного бизнеса (за каждый вид или место)	2400

В основе размера платы за патент лежат следующие основные принципы:

- плата за патент в национальной валюте, а не в ЭКЮ (1998 год);
- плата за торговые патенты и по предоставлению бытовых услуг установлена в виде фиксированных сумм и ограничена верхними и нижними пределами;
- при получении всех видов патентов, кроме специального и краткосрочного вносится одноразовая плата в размере стоимости торгового патента за один месяц;
- плата за патент в случае изменения его стоимости нормативно-правовыми актами пересчета не подлежит.

2.3. Плательщики и порядок уплаты

Плательщиками патента являются юридические лица, СПД – резиденты и нерезиденты, обособленные подразделения, представительства, филиалы, которые занимаются предпринимательской деятельностью.

Исходя из этого, можно выделить три группы плательщиков:

- 1) юридические лица, вне зависимости от организационно-правовой формы хозяйствования;

- 2) граждане предприниматели;
- 3) обособленные подразделения;

Закон о патентовании не распространяется на:

- предприятия и организации Укроопсоюза, военной торговли, аптек – госсобственности;
- СПД, которые осуществляют торговую деятельность с лотков, прилавков и уплачивают рыночный сбор;
- СПД, которые уплачивают налог на промысел в порядке, предусмотренном действующим законодательством;
- осуществляют продажу продукции животноводства и растениеводства на приусадебном, личном хозяйстве;
- уплачивают фиксированный налог в соответствии с законодательством;
- СПД, созданные общественными организациями инвалидов, имеющие налоговые льготы согласно действующему законодательству.

Порядок внесения платы за патенты дифференцирован в зависимости от объектов патентования.

Общие черты имеет порядок уплаты стоимости патентов на осуществление торговой деятельности и предоставление бытовых услуг населению и спецпатент. Срок его действия 1 год, плата ежемесячно до 15 числа предшествующего месяца. В момент приобретения патента, вносится одноразовая плата в размере стоимости патента за один месяц (последний месяц действия патента). Учет платы за торговые патенты ведется ГНИ по месту его приобретения. По истечении срока действия патента он подлежит возврату в ГНИ. Сумма, уплаченная за льготный торговый патент, вносится как одноразовая плата.

Оплата стоимости торгового патента на осуществлении операции по торговле валютными ценностями осуществляется ежеквартально до 15 числа месяца, который предшествует отчетному кварталу.

Торговый патент на осуществление операции по предоставлению услуг в сфере игорного бизнеса имеет срок действия 60 календарных месяцев, т. е. 5 лет. Во время приобретения этого патента вносится одноразовая плата в размере стоимости торгового патента за три месяца. Оплата ежеквартально до 15 числа месяца, предшествующего отчетному кварталу.

Ответственность плательщиков

Законом о патентовании предусмотрена специфическая система штрафных санкций:

Вид нарушения	Санкции
• нарушение сроков уплаты или неполное внесение очередных платежей	Пеня в размере 120% учетной ставки НБУ
• нарушение порядка использования торгового патента в части требований к его размещению и доступности	Штраф в размере стоимости торгового патента за один календарный месяц
• осуществление операций, подлежащих патентованию без получения торговых патентов	Штраф в двойном размере стоимости торгового патента за полный срок деятельности СПД с указанным нарушением
• нарушение порядка использования торгового патента: осуществления деятельности на другой территории, передача патента	Штраф в двойном размере стоимости торгового патента за полный срок деятельности СПД с указанным нарушением
• осуществление операций по реализации товаров без получения льготного патента или с нарушением порядка использования льготного патента	Штраф в пятикратном размере стоимости льготного патента
• осуществление торговой деятельности без приобретения краткосрочного патента	Штраф в двойном размере стоимости краткосрочного патента за полный срок деятельности СПД с указанным нарушением

2.4. Плата за патент как часть налога на прибыль

Согласно п.1 статьи 9 Закона №98/96 налог на прибыль субъекта предпринимательской деятельности или структурного (обособленного) подразделения, который подлежит уплате в бюджет, **уменьшается на стоимость приобретенных торговых патентов**. То же самое предусматривается и в п.16.3 статьи 16 Закона Украины «О налогообложении прибыли предприятий» в редакции от 22.05.97 года №283/97-ВР. В таком контексте было бы нелогично включать стоимость торговых патентов в состав валовых расходов, что и предусмотрено п.п.5.3.4 статьи 5 Закона о налоге на прибыль.

Однако, уменьшение суммы налога на прибыль на стоимость приобретенных торговых патентов воплотилось в жизнь в несколько искаженном виде. Подпунктом «е» п.п.7.1.2 Порядка составления декларации о прибыли предприятия, утвержденного приказом ГНАУ от 08.07.97 года №214, установлено, **что разница между уплаченной суммой стоимости торговых патентов и суммой начисленного налога на прибыль (если первая превышает вторую) не считается переплатой и не переносится на уменьшение начисленного налога на прибыль следующих отчетных (налоговых) периодов**. Более того, до внесения приказом ГНАУ от 13.10.2000 года №530 изменений в Порядок №214 такая разница не могла учитываться и по итогам года.

Однако с момента вступления в силу этого приказа налог на прибыль, начисленный за отчетный (налоговый) год, уменьшается на стоимость приобретенных налогоплательщиком торговых патентов, срок действия которых приходится на такой отчетный период. Иными словами, несмотря на то, что по итогам квартала превышение стоимости патентов над суммой налога на прибыль не учитывается, по итогам года такая разница все-таки может быть учтена.

Теперь перейдем непосредственно к бухгалтерскому учету стоимости торговых патентов.

Напомним, что бухгалтерский учет патентов регламентируется Положением о бухгалтерском учете финансовых результатов от осуществления операций, подлежащих патентованию, утвержденным приказом Министерства финансов Украины от 15.08.96 года №169. Однако следует учесть, что сейчас этот документ нужно использовать с осторожностью, **только в части, не противоречащей Инструкции о применении Плана счетов** бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций, утвержденной приказом Министерства финансов Украины от 30.11.99 года №291, а также нормами П(С)БУ.

Ключевым моментом Положения №169 является то, что предварительная плата за торговый патент (при оплате отнесенная в дебет старого счета 31 «Расходы будущих периодов») в том отчетном периоде, за который она уплачена и к которому относится действие патента (месяц, квартал), со счета 31 «Расходы будущих периодов» списывается в дебет старого счета 68 «Расчеты с бюджетом». Именно таким образом разработчики этого документа предусматривали уменьшение суммы налога на прибыль на стоимость приобретенных торговых патентов. На этом принципе и основан один из вариантов отражения стоимости торговых патентов. Для трансформации этой корреспонденции в новый План счетов достаточно представить ее на новых счетах – 31 «Расходы будущих периодов» и 641 «Расчеты по налогам и платежам».

Учитывая неразрывную связь между П(С)БУ 17 «Налог на прибыль», утвержденным приказом Министерства финансов Украины от 28.12.2000 года №353, и суммой налога на прибыль, отражаемой в декларации о прибыли, необходимо обратиться еще и к этому документу и выяснить, не повлиял ли он каким-либо образом на учет патентов. Согласно п.15 П(С)БУ 17 в промежуточной (квартальной) финансовой отчетности отражается сумма **текущего налога на прибыль** (при этом отсроченные налоговые активы и отсроченные налоговые обязательства могут не исчисляться). А под текущим налогом на прибыль понимается сумма налога на прибыль, определенная в отчетном периоде **в соответствии с налоговым законодательством**. Иными словами, в данном случае приоритет имеет налоговый учет, а бухгалтерский учет должен «подстраиваться» под него.

Перечень нормативных документов

Декреты

1. Декрет КМУ от 26.12.92 года №18-92 «Об акцизном сборе».
2. Декрет КМУ от 26.12.92 года №13-92 «О подоходном налоге с граждан», с дополнениями и изменениями.
3. Декрет КМУ от 21.01.93 года «О государственной пошлине».

Законы

1. Закон Украины от 16.07.99 года №996-XIV «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» с изменениями.
2. Закон Украины от 21.12.2000 года №2181-III «О порядке погашения обязательств налогоплательщиков перед бюджетами и государственными целевыми фондами».
3. Закон Украины от 25.06.91 года №1251-XII «О системе налогообложения» в редакции Закона Украины от 18.02.97 года №77/97-ВР, с изменениями.
4. Закон Украины от 07.07.92 года №2555-XII «О государственной налоговой службе в Украине» редакции Закона Украины от 24.12.93 года №3813-XII с изменениями.
5. Закон Украины от 22.03.01 года №2324-III О внесении изменений в Декрет КМУ «Об акцизном сборе».
6. Закон Украины от 03.04.97 года №168/97-ВР «О налоге на добавленную стоимость» с изменениями.
7. Закон Украины от 22.05.97 года №283/97-ВР «О налогообложении прибыли предприятий» с изменениями.
8. Закон Украины от 03.07.92 года №2535-III «О плате за землю» в редакции Закона Украины от 08.02.01 года №2271-III.
9. Закон Украины от 11.12.91 года №1963-XII «Налог с владельцев транспортных средств и других самоходных машин и механизмов» в редакции Закона Украины от 18.02.97 года №75/97-ВР, с изменениями.
10. Закон Украины от 26.06.97 года №400 «О сборе на обязательное государственное пенсионное страхование» с изменениями.
11. Закон Украины от 18.01.01 года №2240-II «Об общеобязательном государственном социальном страховании в связи с временной потерей трудоспособности и расходами, обусловленными рождением и погребением», с изменениями.
12. Закон Украины от 02.03.00 года №1533 «Об общеобязательном государственном социальном страховании на случай безработицы»

13. Закон Украины от 22.02.01 года №2272-III «Об общеобязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в Украине».
14. Закон Украины от 23.03.96 года №98/96-ВР «О патентовании некоторых видов предпринимательской деятельности», с изменениями.

Указы

1. Указ Президента Украины от 28.06.99 года №746/99 «О внесении изменений в Указ Президента Украины от 03.07.98 года №727 «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности субъектов малого предпринимательства».

Положения

1. Положения «О порядке начисления, сроках уплаты и представления расчета акцизного сбора» и изменений в приказы ГНА Украины, утвержденное приказом ГНА Украины от 19.03.01 года №111.
2. Положение «Реестре плательщиков налога на добавленную стоимость», утвержденное приказом ГНА Украины от 01.03.00 года №79, с изменениями.

Инструкции

1. Инструкция «О подоходном налоге с граждан» приказ ГНА Украины от 21.04.93 года №12, приказ ГНА Украины от 14.02.01 года №53 «Об утверждении изменений и дополнений в инструкцию «О подоходном налоге с граждан».
2. Инструкция о порядке исчисления и уплаты предприятиями, учреждениями, организациями и гражданами сбора на обязательное государственное пенсионное страхование, других платежей, а также учета их поступлений в Пенсионный фонд Украины. Утверждена постановлением Правления Пенсионного фонда Украины от 03.06.99 года №4-6.

Кодексы

1. Гражданский кодекс УССР от 18.07.63 года с изменениями и дополнениями от 08.10.99 года №1136-XIV.
2. Земельный кодекс Украины от 18.12.90 года №561-XII в редакции Закона Украины от 13.03.92 года №2196-XII с изменениями.

Литература

1. Буряковский В.В. Уч. пособие «Налоги» Днепропетровск «Пороги», 1998 год
2. Горский И.В. «Налоги в рыночной экономике» Москва, 1992 год
3. Гридчина М.В.
4. Вдовиченко Н.И. «Налоговая система Украины» Киев МАУП, 2000 год
5. Камета А.В., Дикань Л.В. «Налоговая система Украины» Москва Хармос, 1995 год
6. Дикань Л.В. «Налогообложение» Харьков Хартия 1996 год
7. Князев В.Т. «Налоговые системы зарубежных стран» Москва «Финансы»
8. Черник Д.Т. ЮНИТИ, 1997 год
9. Маршал А. «Принципы экономической науки» I-III Москва Издательская группа «Прогресс», 1993 год
10. Мещерякова О. «Налоговые системы развитых стран мира» Москва Фонд «Правовая культура» 1995 год
11. Печникова А.И. «Современная налоговая система США» Москва, 1975 год
12. Смит А. «Исследование о природе и причинах богатства народов» Москва, 1962 год Кн.5
13. Скворцов Н.Н. «Все о налогах в Украины» г.І-ІІ Киев, 1995 год
14. Черник Д.Г. «Основы налоговой системы» Москва Финансы ЮНИТИ, 1998 год
15. Фоменко Е.А. «К нам пришел налоговый инспектор» Одесса: ПринтМастер, 1998 год
16. Юткина Т.Ф. «Налоги и налогообложение» Москва, 1999 год.

УЧЕБНОЕ ИЗДАНИЕ

Чернявский А.П.,
Величко Г.А.,
Мазуренко М.П.

Налоговая система Украины

Учебное пособие

Подписано в печать 14.08.2002г.

Формат бумаги 60х84/16.

Усл. печ. л. 17,5+обл.

Уч.-изд. л. 12,8.

Бумага офсетная.

Тираж 1000 экз.

Заказ № 018/2002.

Типография №1, ООО "Автограф", Французский бульвар, 29.