

Май 2010 года

№18-

(748-749)

19

# ЭКСПРЕСС

# АНАЛИЗ

ЗАКОНОДАТЕЛЬНЫХ И НОРМАТИВНЫХ АКТОВ

## ДЛЯ СОВРЕМЕННОГО БУХГАЛТЕРА

- Проблемы, связанные с проверкой хозяйственной деятельности предприятия сотрудниками отделов по борьбе с экономической преступностью до возбуждения уголовного дела**
- Как планируют реформировать упрощенную систему налогообложения**
- Оплачиваемые дополнительные отпуска**



**Замовляйте книжки  
видавництва Центр «Консульт»  
не виходячи з офісу!**

<http://shop.consult.kharkov.ua>



Издается с мая 1996 года  
Регистрационное свидетельство  
КВ № 2529 от 14.04.1997г.

Выходит еженедельно на русском языке

День выхода: понедельник

**Учредитель:**

ООО Центр экономических исследований и управленческого консультирования «Консульт»

Подписной индекс ГП «Пресса»  
(Укрпочта): 40783

**Издатель журнала:**

ООО Центр экономических исследований и управленческого консультирования «Консульт»

Свидетельство о внесении субъекта издательского дела в Государственный реестр издателей, изготовителей и распространителей издательской продукции:  
Серия ДК № 1259 от 06.03.2003 г.

**Адрес:** Украина. 61002 г. Харьков, ул. Гаршина, 4

**Адрес редакции:** Украина. 61001 г. Харьков, ул. Нетеченская, 25, тел. (057) 733-40-67

**Адрес для писем:** Украина. 61001 г. Харьков, а/я 2316

**Отдел распространения:**

Украина. 61050 г. Харьков, Красношольная набережная, 2, к. 602  
тел.: (057) 719-99-21, 719-15-82

**Отдел рекламы:**

тел. (057) 752-22-15, ф. 759-96-97

[www.consult.kharkov.ua](http://www.consult.kharkov.ua)

**e-mail:** [express@consult.kharkov.ua](mailto:express@consult.kharkov.ua)

**Генеральный директор:** Борис Юровский, канд. экон. наук, член-корреспондент Международной кадровой академии

**Ответственный за выпуск:**

Людмила Волинец

**Верстка:** СПДФЛ Цовма И.Н.

© Центр «Консульт», 2010

## СЕГОДНЯ В НОМЕРЕ

### 4 НОВОЕ В ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ

#### АВТОРСКАЯ КОЛОНКА ДМИТРИЯ ЮРОВСКОГО

Дмитрий Юровский

### 17 Бюджет 2010: финансово-экономические макропоказатели Украины до конца 2010 года — экспресс-обзор

*Закон Украины «О Государственном бюджете Украины на 2010 год» принят с первой попытки. Особых новаций для налогоплательщиков данный документ не содержит, так как Конституционный Суд Украины запретил регулировать налоговое законодательство с помощью Законов о Госбюджете. Однако наполнять бюджет нужно, и правительство предлагает ввести ряд налогов для наполнения доходной части бюджета. Соответствующие законопроекты уже были рассмотрены на заседании правительства.*

## ЗАКОНОТВОРЧЕСТВО

Людмила Волинец

### 19 Как планируют реформировать упрощенную систему налогообложения

*Упрощенная система налогообложения в Украине уже давно требует реформирования, но почему-то все попытки законодателей действовать в этом направлении заканчиваются желанием поставить на ней жирный крест. Не добавит оптимизма упрощенцам и новая Концепция совершенствования упрощенной системы налогообложения, разработанная Госкомпредпринимательства. Судя по тем предпочтениям, которые собираются предоставить единоналожникам, говорить об упрощенной системе налогообложения вообще не приходится. Ведь*

Бюлетень «Експрес-аналіз законодавчих та нормативних актів» видається з травня 1996 року

Виходить щотижнево по понеділках на російській мові

**Видавець:** ТОВ Центр економічних досліджень та управлінського консультування «Консульт»

**Адреса:** Україна. 61002 м. Харків, вул. Гаршина, 4

**Адреса редакції:** Україна. 61001 м. Харків, вул. Нетеченська, 25

**Адреса для листів:** Україна. 61001 м. Харків, а/с 2316  
Надруковано: ПВПП «Слово»  
м. Харків, вул. Лермонтовська, 27  
Тел. (057) 7 192 195

Отпечатано в типографії  
ЧИПП «Слово»  
г. Харьков, ул. Лермонтовская, 27  
Тел. (057) 7 192 195  
Место выпуска: г. Харьков

Номер подписан в печать  
28.04.2010 г.  
Дата выхода: 03.05.2010 г.

Формат 60 x 84/8.  
Усл. печ. л. 9,3.  
Уч.-изд. л. 5,66.  
Тираж 250 экз.  
Заказ \_\_\_\_\_ .  
Цена договорная.

Информационная поддержка:  
Фирма «Информвнешсервис»,  
Украинская Сеть деловой информации  
«ЛІГАБізнесІнформ».

Перепечатка материалов допускается только с письменного разрешения редакции.

Ответственность за содержание рекламных материалов несут рекламодатели.

Оформление, содержание и стиль журнала являются объектом авторского права и охраняются законом.

Ответственность за содержание материалов, в т. ч. фотографий и рисунков, которыми иллюстрированы материалы, несут авторы.

Редакция может не разделять мнение авторов.

Прямая связь с руководством издательства: если Вам не вовремя принесли журнал «Экспрес-анализ», если Вы хотите предложить сделать что-то лучше и интереснее, звоните: (057) 759 96 26 или пишите нам: ggb@consult.kharkov.ua



© Центр «Консульт», 2010

*упрощения не будет ни в количестве налоговых отчетов, ни в ставках единого налога. Если в 2005 году единоплажниками предлагали хотя бы уменьшить ставку единого налога в два раза в обмен на уплату взносов в Пенсионный фонд, то в проекте Закона об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности субъектов малого предпринимательства даже и намека нет на что-то подобное.*

## САМООБОРОНА

Станислав Васильев

### 35 Проблемы, связанные с проверкой хозяйственной деятельности предприятия сотрудниками отделов по борьбе с экономической преступностью до возбуждения уголовного дела

*Ограничения, введенные Кабмином Украины по осуществлению мер государственного надзора (контроля) в сфере хозяйственной деятельности на период до 31 декабря 2010 года Постановлением КМУ от 21.05.2009 г. № 502, породили новый вид массовых проверок, связанных с жалобами граждан или хозяйствующих субъектов. Как оказалось в действительности, такие вот внезапные проверки гораздо хуже привычных плановых проверок, которые проводили различные контролирующие органы и органы государственного надзора. К сожалению, «новый вид проверок» породил панику среди хозяйствующих субъектов, которые в сложившихся обстоятельствах не всегда хорошо знакомы со своими правами и обязанностями, а тем более не владеют вопросами, связанными с полномочиями работников милиции, проводящих проверку. Автор статьи дает читателям полезные советы о том, как обращаться с сотрудниками отделов по борьбе с экономической преступностью.*

## БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

Людмила Волинец

### 42 Бухгалтерский и налоговый учет компьютерных программ

*Учет компьютерных программ, как в налоговом, так и в бухгалтерском учете, имеет массу нюансов, которые вызывают немало споров между бухгалтерами и контролирующими органами. Почему накаляются страсти, когда речь*

*идет о компьютерной программе как об объекте учета? Ответ на этот вопрос «скрывается» в сложной терминологии законодательства в сфере авторского права, объектом охраны которого и является компьютерная программа. Уж очень она многолика: и как объект авторского права, и как объект учета. В связи с этим существует несколько способов ее отражения в учете.*

## **ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ**

Антон Мерзликин

### **53 Нюансы, связанные с переработкой давальческого сырья резидентом Украины**

*При переработке давальческого сырья резидентом Украины с последующим вывозом готовой продукции собственником такого сырья является нерезидент, который по контракту является еще и заказчиком. Исполнитель по контракту (резидент) является импортером давальческого сырья, при этом он несет ответственность за своевременный вывоз произведенной готовой продукции за пределы таможенной территории Украины. Если же готовая продукция согласно контракту не вывозится за пределы Украины, тогда она может реализовываться на территории Украины только через постоянное представительство нерезидента. Также готовой продукцией или давальческим сырьем нерезидент может рассчитываться с резидентом Украины за стоимость выполненных работ по переработке сырья.*

## **ТРУД И ЗАРПЛАТА**

Светлана Гуцу

### **68 Оплачиваемые дополнительные отпуска**

*Дополнительные отпуска для удобства можно условно разделить на две группы. Первая группа — это дополнительные отпуска, предоставляемые работнику в качестве отдыха за выполненную работу. Вторая группа — это отпуска специального назначения (учебные отпуска, социальные, творческие). Право работников на получение отпусков первой группы может быть выполнено только при условии соблюдения требований целого ряда нормативных документов, которые жестко обуславливают порядок получения отпуска работником. Что же касается отпусков, отнесенных ко второй группе, то здесь все намного проще. Для получения таких дополнительных отпусков не требуется особых усилий со стороны работника, а достаточно только иметь основания, предоставленные законодательством.*

*Следующий выпуск журнала № 20 выйдет 17 мая 2010 года.*

## ВЕРХОВНАЯ РАДА ПРИНЯЛА ГОСБЮДЖЕТ НА 2010 ГОД

27 апреля 2010 года принят в целом проект Закона Украины «О Государственном бюджете Украины на 2010 год» (№ 6000). Указанный проект был одобрен Постановлением КМУ от 23.04.2010 г. № 322 «Об одобрении проекта Закона Украины «О Государственном бюджете Украины на 2010 год» и в тот же день подан на рассмотрение в Верховную Раду Украины.

Доходы Госбюджета запланированы на уровне 267,452 млрд грн (доходы общего фонда — 218,691 млрд грн). Расходы Госбюджета запланированы на уровне 323,556 млрд грн (расходы общего фонда — 244,027 млрд грн).

Дефицит госбюджета предлагается установить на уровне 57,745 млрд грн или 5,33% ВВП, в частности, по общему фонду — 25,2 млрд грн или 2,3% ВВП.

Проект бюджета рассчитан, исходя из таких прогнозных макропоказателей: номинальный ВВП — 1,083 трлн грн, темпы роста ВВП — 3,7%, инфляция (декабрь к декабрю) — 13,1%.

Принятый (но еще не подписанный на момент подготовки номера Президентом Украины) Закон о Госбюджете на 2010 год вступит в силу в день его опубликования, но будет применяться с 1 января 2010 года (за исключением отдельных положений) и предусматривает особые права для Кабинета Министров.

Так, согласно п. 7 «Заключительных положений» Закона Украины «О Государственном бюджете Украины на 2010 год», правительство может принимать решения по пересмотру некоторых размеров выплат, определенных законодательством, а также иными законодательными актами, предусматривающими дополнительные расходы государственного и местного бюджетов.

В этом же пункте прямо записано, что ныне действующие нормы законодательных актов (а к ним нельзя не отнести законы) применяются только в том случае, если они не противоречат указанным решениям Кабинета Министров.

Таким образом, Закон о Госбюджете 2010 года теперь определяет новую иерархию нормативно-правовых актов в нашей стране.

Также отметим, что Премьер-министр Украины Николай Азаров сообщил, что правительство рассмотрело ряд законопроектов, влияющих на наполнение доходной части бюджета, то есть законопроекты о налогообложении предметов роскоши и высокоприбыльных операций. В частности, предлагается ввести налог на квартиры площадью больше 300 м<sup>2</sup> и дома свыше 500 м<sup>2</sup>, увеличить ставки акцизного сбора на престижные дорогостоящие автомобили (больше 50 тыс. евро) и мотоциклы (больше 10 тыс. евро), ввести новые объекты для налогообложения: яхты, самолеты, вертолеты, а также увеличить акцизные сборы на алкогольную и табачную продукцию.

*Проект закона Украины от 23.04.2010 г. № 6000 «О Государственном бюджете Украины на 2010 год»*

## ИЗМЕНЕНИЯ В ЛИЦЕНЗИРОВАНИИ ИМПОРТА ОЗОНОРАЗРУШАЮЩИХ ТОВАРОВ

Внесены изменения в Перечень озоноразрушающих товаров (приложение 4 к Постановлению КМУ от 23.12.2009 г. № 1406). Данный Перечень представ-

ляет собой список товаров, которые могут содержать озоноразрушающие вещества и экспорт (импорт) которых подлежит лицензированию в 2010 году.

*Постановление КМУ от 31.03.2010 г. № 305 «О внесении изменений в приложение 4 к постановлению Кабинета Министров Украины от 23 декабря 2009 г. № 1406»*

## КАБМИН УВЕЛИЧИЛ СБОР ДЛЯ СОТОВОЙ СВЯЗИ В 5 РАЗ

Кабинет Министров внес изменения в п. 11 приложения к Постановлению КМУ от 27.12.2008 г. № 1150 «Об утверждении размера ежемесячного сбора за пользова-

ние радиочастотным ресурсом Украины». Нововведениями в пять раз увеличен сбор за использование радиочастотного ресурса для сотовой связи: с 1580 грн до 7900 грн.

*Постановление КМУ от 23.04.2010 г. № 321 «О внесении изменений в пункт 11 приложения к постановлению Кабинета Министров Украины от 27 декабря 2008 г. № 1150»*

## ПЛАТЕЛЬЩИКАМ АКЦИЗНОГО СБОРА НА ЗАМЕТКУ

Согласно требованию Правительства (Постановление КМУ от 14.10.2009 г. № 1089) об ограничении круга объектов, сопровождаемых представителями органов государственной налоговой службы, ГНАУ внесла изменение в абз. 3 п. 9 Положения о контрольных постах государственных налоговых инспекций на акцизных складах предприятий, производящих спирт, утвержденного приказом ГНАУ от 04.03.2004 г. № 160.

Если ранее транспортиров-

ка **любого** спирта осуществлялась в сопровождении представителей соответствующих подразделений налоговой милиции по местонахождению предприятия, производящего спирт, то теперь изменением уточнено, что транспортировка **спирта этилового, коньячного и плодового**, который отгружается по ставке акцизного сбора ноль гривень за 1 литр 100-процентного спирта, осуществляется в сопровождении представителей соот-

ветствующих подразделений налоговой милиции по местонахождению предприятия, производящего спирт.

*Приказ ГНАУ от 03.03.2010 г. № 123 «О внесении изменений в приказ ГНА Украины от 24.03.2004 № 160 и Положение о контрольных постах государственных налоговых инспекций на акцизных складах предприятий, производящих спирт». Зарегистрирован в Минюсте Украины 19.03.2010 г. № 228/17523. Вступил в силу 30.03.2010 г.*

## О ПОРЯДКЕ ПОДТВЕРЖДЕНИЯ УТРАТЫ МАРОК АКЦИЗНОГО СБОРА

Внесены изменения в Порядок применения таможенного режима временного ввоза (вывоза), которыми изложен в новой редакции п. 4 раздела III Порядка. Новая норма предусматривает указание декларантом сведений о количестве неиспользованных или поврежденных марок акцизного сбора или о количестве таких же марок, обратно ввозимых на территорию Украины вместе с алкогольными напитками (табачными изделиями) ино-

странного производства, при таможенном оформлении этих марок или алкогольных напитков (табачных изделий) в ГТД.

В этом же пункте в новой редакции установлено, что в случае невозвратной утраты марок акцизного сбора во время изготовления алкогольных напитков (табачных изделий) декларант для подтверждения этого факта должен представить таможенному органу надлежащим образом заверенную копию документа, выданного

Торгово-промышленной палатой или иным уполномоченным органом страны-производителя. При этом в копии обязательно должно быть указано количество таких марок.

*Приказ Гостаможслужбы Украины от 11.03.2010 г. № 227 «О внесении изменений в Порядок применения таможенного режима временного ввоза (вывоза)». Зарегистрирован в Минюсте Украины 30.03.2010 г. № 258/17553. Вступил в силу 23.04.2010 г.*

## УТВЕРЖДЕНО ОБОБЩАЮЩЕЕ НАЛОГОВОЕ РАЗЪЯСНЕНИЕ ПО НЕКОТОРЫМ ВОПРОСАМ ОБЛОЖЕНИЯ АКЦИЗНЫМ СБОРОМ

ГНАУ издала Обобщающее налоговое разъяснение по некоторым вопросам обложения акцизным сбором. В указанном документе ГНАУ ответила на наиболее актуальные вопросы, возникающие у плательщиков данного сбора.

Также рассмотрены вопросы обложения акцизным сбором нефтепродуктов, изготовленных из давальческого сырья, ввезенного на территорию Украины; уменьшения сумм акцизного сбора по налоговому векселю на сумму акцизного сбора с не-

исправимого брака и фактически понесенных расходов и др.

*Приказ ГНАУ от 09.04.2010 г. № 237 «Об утверждении Обобщающего налогового разъяснения относительно некоторых вопросов по налогообложению акцизным сбором»*

## УТВЕРЖДЕНО ОБОБЩАЮЩЕЕ НАЛОГОВОЕ РАЗЪЯСНЕНИЕ ПО ОБЛОЖЕНИЮ ТРАНСПОРТНЫМ НАЛОГОМ

ГНАУ издала Обобщающее налоговое разъяснение

по применению отдельных положений Закона Украины

от 11.12.1991 г. № 1963-ХІІ «О налоге с владельцев транс-

портных средств и других самоходных машин и механизмов» в редакции от 06.12.2006 г. № 427-V.

Данное Обобщающее налоговое разъяснение основано на ранее опубликованных разъяснительных материалах главного налогового ведомства.

Налоговики акцентируют внимание на том, что за приобретенные юридическими лицами авто в течение года, кроме тех, кото-

рые впервые регистрируют в Украине, налог уплачивается перед их регистрацией за месяцы, оставшиеся до конца года (начиная с месяца, в котором проведена регистрация транспортного средства).

За транспортные средства, впервые регистрируемые в Украине, налог уплачивается перед первой их регистрацией. Расчет суммы налога за такие транспортные средства подается в налоговую в 10-дневный

срок после их регистрации (ст. 5 Закона № 1963).

Ставки налога указаны в ст. 3 Закона № 1963. Причем выделены отдельные ставки для авто, которые впервые регистрируются в Украине, и отдельные ставки для транспортных средств, проходящих регистрацию, перерегистрацию и очередной техосмотр.

*Приказ ГНАУ от 20.04.2010 г. № 268 «Об утверждении Обобщающего налогового разъяснения»*

## ТИПОВЫЕ ПРАВИЛА РАБОТЫ ОПТОВЫХ РЫНКОВ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ПРОДУКЦИИ

Разработаны Типовые правила работы оптовых рынков сельскохозяйственной продукции в соответствии с Законом Украины от 25.06.2009 г. № 1561-VI «Об оптовых рынках сельскохозяйственной продук-

ции», которым были введены новые правовые принципы организации деятельности оптовых рынков сельскохозяйственной продукции в Украине.

*Приказ Минагрополитики Украины от 19.02.2010 г. № 73*

*«Об утверждении Типовых правил работы оптовых рынков сельскохозяйственной продукции». Зарегистрирован в Минюсте Украины 01.04.2010 г. № 270/17565. Вступил в силу 19.04.2010 г.*

## РАЗРАБОТАНО НОВОЕ ПОЛОЖЕНИЕ О ПОРЯДКЕ РЕГИСТРАЦИИ ВЫПУСКА (ВЫПУСКОВ) АКЦИЙ

Утверждено Положение о порядке регистрации выпуска (выпусков) акций при учреждении акционерных обществ, которым установлены сроки и порядок регистрации ГКЦБФР выпуска (выпусков) акций при создании публичных и частных акционерных обществ, перечень документов, необходимых для реги-

страции выпуска (выпусков) акций, отчета о результатах закрытого (частного) размещения акций, порядок отказа в регистрации, а также требования к содержанию протокола решения о размещении акций, требования к оформлению документов, которые подаются на регистрацию.

*Решение Государствен-*

*ной комиссии по ценным бумагам и фондовому рынку от 30.12.2009 г. № 1639 «Об утверждении Положения о порядке регистрации выпуска (выпусков) акций при учреждении акционерных обществ». Зарегистрировано в Минюсте Украины 02.04.2010 г. № 273/17568. Вступило в силу 13.04.2010 г.*

## МЕДОСМОТР ВОДИТЕЛЕЙ: СУБЪЕКТАМ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ НА ЗАМЕТКУ

Минздрав совместно с МВД подкорректировали положения о медосмотре водителей. В частности, ежесменные предрейсовые и послерейсовые медосмотры должны будут включать в себя сбор анамнеза, определение частоты пульса, измерение артериального давления (ранее измерение

давления не входило в перечень обязательных процедур) и взятие пробы на алкоголь в выдыхаемом воздухе. Как и ранее, при необходимости медработником может измеряться температура тела водителя. Кроме того, утверждена новая форма медсправки о пригодности к управлению

транспортным средством.

*Приказ Минздрава Украины, МВД Украины от 11.01.2010 г. № 1/1 «О внесении изменений в приказ МЗ Украины, МВД Украины от 05.06.2000 № 124/345». Зарегистрирован в Минюсте Украины 22.03.2010 г. № 235/17530. Вступил в силу 06.04.2010 г.*

## ТАМОЖЕННЫЕ НОВШЕСТВА

Гостаможслужба внесла изменения в Порядок применения таможенного режима временного ввоза (вывоза) относительно таможенного контроля марок акцизного сбора, которые размещаются в таможенном режиме

временного вывоза, а также изложила в новой редакции форму учета марок акцизного сбора, которые временно вывозятся с таможенной территории Украины и ввозятся обратно.

*Приказ Гостаможслужбы*

*Украины от 11.03.2010 г. № 227 «О внесении изменений в Порядок применения таможенного режима временного ввоза (вывоза)». Зарегистрирован в Минюсте Украины 30.03.2010 г. № 258/17553. Вступил в силу 23.04.2010 г.*

## ОПРЕДЕЛЕНЫ ПРАВИЛА ОХРАНЫ ТРУДА ПРИ ЭКСПЛУАТАЦИИ КОМПЬЮТЕРОВ

Утверждены Правила охраны труда при эксплуатации электронно-вычислительных машин, распространяющиеся на всех субъектов хозяйствования независимо от форм собственности, которые по роду деятельности осуществляют работу, связанную с электронно-вычислительными машинами (ЭВМ), с видеодисплейными терминалами (ВДТ) и периферийными устройствами (ПУ).

Требования данных Правил не распространяются на:

- рабочие учебные места учащихся, студентов в компьютерных классах (кабинетах) высших, профессионально-технических, общеобразовательных учебных заведений;
- рабочие места операторов ЭВМ в сфере управления

и эксплуатации атомных электростанций;

- рабочие места пилотов, водителей или операторов транспортных средств, оборудованные ЭВМ с ВДТ и ПУ, ЭВМ в системах обработки данных на борту средств сообщения, ЭВМ в составе машин и оборудования, перемещающихся в процессе работы;
- рабочие места работников, занимающихся обслуживанием, ремонтом и наладкой ЭВМ с ВДТ и ПУ;
- портативные системы обработки данных, если они используются на рабочем месте не постоянно;
- вычислительные машинки (калькуляторы), кассы (аппараты) и приборы с небольшими устройствами

индикации данных или результатов измерения;

- печатные машинки классической конструкции, оборудованные ВДТ (дисплейные печатные машинки).

На предприятии, где эксплуатируются ЭВМ с ВДТ и ПУ, создается служба охраны труда и разрабатывается инструкция по охране труда.

*Приказ Государственного комитета Украины по промышленной безопасности, охране труда и горному надзору от 26.03.2010 г. № 65 «Об утверждении Правил охраны труда при эксплуатации электронно-вычислительных машин». Зарегистрирован в Минюсте Украины 19.04.2010 г. № 293/17588. Вступит в силу со дня официального опубликования*

## О КОНТРОЛЕ ЗА ФОРМИРОВАНИЕМ НАЛОГОВОГО КРЕДИТА

ГНАУ в срочном порядке уведомила налоговые органы на местах об основных задачах, поставленных перед налоговыми органами по контролю за правомерностью формирования налогового кредита, а именно:

— проведение инвентаризации накопленного отрицательного значения НДС (в том числе остатки невозмещенных сумм, остатки в счет будущих платежей, остаток в строке 26

вместе с текущим накоплением в строке 24);

— уменьшение задолженности по возмещению НДС за счет предупреждения безосновательного заявления к возмещению НДС, в частности, субъектами хозяйствования, имеющими незначительную численность работников, минимальную или нулевую стоимость основных фондов, отсутствие экспортно-

импортных операций и т. п.;

— существенное сокращение текущих заявок на возмещение НДС за счет быстрого реагирования на расхождения в налоговых обязательствах и налоговом кредите контрагентов, установленные средствами автоматизированной системы обработки информации из приложения 5.

С целью обеспечения выполнения задач, поставленных

перед органами государственной налоговой службы в части недопущения формирования неправомерного налогового кредита, ГНАУ под персональ-

ную ответственность обязывает организовать работу по выполнению еженедельных заданий по усилению контроля за формированием налогового кре-

дита на апрель текущего года.

*Телеграмма ГНАУ от 12.04.2010 г. № 7186/7/99-1 «О заданиях по контролю за формированием налогового кредита»*

## **ГНАУ НАСТАИВАЕТ НА НЕОБХОДИМОСТИ ЗАПОЛНЕНИЯ ВСЕХ РЕКВИЗИТОВ ЗАЯВЛЕНИЯ НА ПОЛУЧЕНИЕ ТОРГОВОГО ПАТЕНТА**

Согласно Закону Украины от 23.03.1996 г. № 98/96-ВР «О патентовании некоторых видов предпринимательской деятельности» для получения патента субъекту хозяйствования необходимо подать заявку на такое получение. При этом заявка должна содержать определенные реквизиты, в частности, справку органа, который согласовал местонахождение структурного (обособленного) подразделения, с указанием этого места.

Однако Постановление КМУ от 13.07.1998 г. № 1077,

которым утверждена форма заявки, содержит более широкий перечень реквизитов, в частности реквизиты документов, удостоверяющих право собственности (аренды) или разрешение на расположение пунктов торговли, обменных пунктов и т.п., которые должностные лица органов государственной налоговой службы обязаны сверять с оригиналами первичных документов, на основании которых заполняется заявка.

Поэтому ГНАУ еще раз обращает внимание на то,

что в заявление на получение торгового патента, среди прочего, нужно включать реквизиты документов, удостоверяющих право собственности (аренды) или разрешение на расположение пунктов торговли и т. п. Если указанных данных заявление содержать не будет, налоговики могут отказать в выдаче патента.

*Письмо ГНАУ от 15.01.2010 г. № 228/6/15-0116 «О выдаче торговых патентов на осуществление торговой деятельности»*

## **ПОЗИЦИЯ ГНАУ О НАЛОГООБЛОЖЕНИИ НДС ТРАНСПОРТНО-ЭКСПЕДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В ВЭД**

Объект обложения НДС экспедитором определяется исходя из объема предоставленных им услуг, за которые он получает плату (вознаграждение экспедитора). В плату не входят расходы экспедитора на оплату услуг (работ) иных лиц, привлеченных к выполнению договора транспортного экспедирования, на оплату сборов и обязательных платежей, уплачиваемых при выполнении договора.

К этому объекту применяется ставка 20% базы налогообложения, которая прибавляется к стоимости услуг, согласно пп. 6.1.1 п. 6.1 ст. 6 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость».

Такой порядок распространяется на экспедиторов-резидентов в сфере ВЭД по транспортно-экспедиторским операциям независимо от: направления движения груза (импортирование или экспор-

тирование товара), категории потребителя услуг (резидент или нерезидент), заказчика услуг (собственник или перевозчик товара) и от перевозчика (резидент или нерезидент).

*Письмо ГНАУ от 05.02.2010 № 1120/6/16-1515-26 «О рассмотрении письма [относительно обложения налогом на добавленную стоимость транспортно-экспедиторской деятельности во внешнеэкономических операциях]»*

## **ДАТА ПОСТАВКИ ПРИРОДНОГО ГАЗА ДЛЯ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ПО НДС**

ГНАУ разъяснила два интересных момента для определения даты поставки природного газа для определения обязательств по НДС. Так, когда поставка природного газа кон-

тролируется приборами учета, датой поставки природного газа и выписки налоговой накладной считается дата оформления акта приема-передачи природного газа (до 5 числа месяца,

следующего за отчетным). Дата отгрузки должна соответствовать дате отчетного месяца, в котором состоялась поставка. Определенные налоговые обязательства по такой налоговой

накладной включают в состав налоговых обязательств и отражают в декларации по НДС отчетного месяца (в котором состоялась поставка).

Когда по техническим причинам не могут существовать контрольно-измерительные приборы, датой поставки

природного газа и определения налоговых обязательств по НДС считают дату перехода права собственности на природный газ, которую удостоверяют составлением акта приема-передачи между поставщиком и покупателем (при отсутствии

предварительной оплаты).

*Письмо ГНАУ от 19.02.2010 г. № 1673/6/16-1515-26 «О рассмотрении письма [о порядке отражения налоговых обязательств по налогу на добавленную стоимость по операциям по поставке природного газа]»*

### **СОВЕТЫ ОТ ГНАУ ПО НАЛОГООБЛОЖЕНИЮ В СЛУЧАЕ РЕОРГАНИЗАЦИИ, СЛИЯНИЯ ИЛИ ПРЕОБРАЗОВАНИЯ ПРЕДПРИЯТИЯ**

Относительно налогового учета по НДС плательщиков налога при их преобразовании или реорганизации, ГНАУ разъяснила, что не являются объектом обложения НДС операции по включению активов (их части) реорганизованного предприятия в состав активов предприятия плательщика НДС, приобретающего права и обязанности этого реорганизованного предприятия.

Относительно **кредиторской задолженности** предприятия, которое реорганизуется путем присоединения, срок исковой давности которой не истек, ГНАУ разъяснила, что при передаче кредиторской задолженности предприятия, реорганизуемого путем присоединения, у правопреемника и у предприятия, которое присоединяется, прирост активов или уменьшение обязательств

отсутствуют, и доход (соответственно валовой доход) у такого правопреемника и у предприятия, которое присоединяется, от такой операции **не возникает**.

*Письмо ГНАУ от 01.03.2010 г. № 1993/6/16-1515/4183/7/16-1517-26 «О рассмотрении письма [относительно предоставления разъяснения по отдельным вопросам налогообложения]»*

### **НДС И ОПЕРАЦИИ ПО ПРИВАТИЗАЦИИ ЖИЛЬЯ**

ГНАУ разъяснила, что освобождению от НДС подлежат операции по бесплатной приватизации жилого фонда, в частности, по безвозмездной передаче гражданам квартир (домов), комнат в общежитиях исходя из санитарной нормы. Основание — пп. 5.1.19 п. 5.1 ст. 5 Закон о НДС.

Санитарная норма в данном случае составляет 21 м<sup>2</sup> общей площади на съемщика и каждого члена его семьи, а также

дополнительно 10 м<sup>2</sup> на семью (ст. 3 Закона Украины «О приватизации государственного жилищного фонда»).

Вместе с тем продажа излишней общей площади квартир (домов), свыше установленной нормы, освобождена от НДС согласно пп. 5.1.20 Закона о НДС.

Что касается услуг по подготовке и оформлению документов о передаче жилья в собственность граждан, то, по мнению налоговиков, по пп.

5.1.19 п. 5.1 ст. 5 Закона о НДС от этого налога может быть освобождена только та часть услуг, которая приходится на бесплатную приватизацию жилого фонда.

*Письмо ГНАУ от 05.02.2010 г. № 2255/7/16-1517-16 «О рассмотрении письма [об обложении налогом на добавленную стоимость операций по приватизации жилья, в том числе, если такая приватизация осуществляется частично на платной основе]»*

### **ГНАУ: ДОГОВОРНЫЕ УСЛУГИ ПО ПОЖАРНОЙ ОХРАНЕ ОБЛАГАЮТСЯ НДС**

Согласно разъяснению ГНАУ, не являются объектом налогообложения государственные платные услуги, предоставляемые физическим или юридическим лицам органами исполнительной власти

и местного самоуправления и обязательность получения (предоставления) которых устанавливается законодательством, включая плату за регистрацию, получение лицензии (разрешения), сертификатов

в виде сборов, государственной пошлины и т.п.

То есть для применения этого правила необходимо, чтобы:

- услуги были государственными и предоставлялись

- органом исполнительной власти;
- предоставляемые услуги были платными;
  - обязательность получения физическими и юридическими лицами услуг была установлена законодательством;
  - средства за предоставленные услуги в полном объеме поступали в бюджет.

А вот с услуг по охране, которые предоставляются на основании договоров подразделениями (отрядами, отделениями и частями) Государственной пожарной охраны МЧС Украины, которые содержатся за счет средств предприятий, учреждений и организаций, НДС взимается в порядке, установленном Законом о НДС. Подразделения Государ-

ственной пожарной охраны МЧС Украины, которые подпадают под требования ст. 2 Закона о НДС, являются плательщиками НДС и должны уплачивать налог в порядке, определенном законодательством.

*Письмо ГНАУ от 19.03.2010 г. № 3075/15/16-1516 «Об обложении НДС услуг пожарной охраны»*

### **ГНАУ РАЗЪЯСНИЛА, НУЖНО ЛИ ОБЛАГАТЬ НДС БЕСПЛАТНОЕ ПРОЖИВАНИЕ И ПИТАНИЕ СЕЗОННЫХ РАБОТНИКОВ ДЕТСКИХ УЧРЕЖДЕНИЙ ОЗДОРОВЛЕНИЯ**

ГНАУ высказала свою точку зрения относительно обложения налогом с доходов физлиц стоимости бесплатного обеспечения жильем и льготного питания сезонных работников детских учреждений оздоровления и отдыха. Предоставление бесплатного жилья таким сезонным работникам не явля-

ется дополнительным благом, поэтому не облагается налогом с доходов физлиц. А со стоимости бесплатного питания, которого нет в Перечне мер и средств по охране труда, расходы на осуществление и приобретение которых включаются в валовые расходы, утвержденном Постановлением КМУ от

27.07.2003 г. № 994, нужно уплатить налог с доходов физлиц.

*Письмо ГНАУ от 22.03.2010 г. № 3093/5/17-0716 «О налогообложении стоимости бесплатного обеспечения жильем и льготного питания сезонных работников детских заведений оздоровления и отдыха»*

### **КАК ОБЛАГАТЬ НДС ФАКТОРИНГОВЫЕ УСЛУГИ**

Факторинговые операции облагаются НДС, если объекты этих операций отличны от валютных ценностей, ценных бумаг, в том числе компенсационных бумаг (сертификатов), инвестиционных сертификатов, ипотечных сертификатов с фиксированной доходностью,

жилищных чеков, земельных бон и деривативов.

Факторинговые операции, объектом долга которых являются денежные средства, в число объектов налогообложения не включаются — как при переуступке первым кредитором прав требования

долга третьего лица второму кредитору, так и при каждой дальнейшей (последующей) уступке одного и того же обязательства.

*Письмо ГНАУ от 11.03.2010 г. № 4928/17/16-1517-26 «Обложение НДС факторинговых услуг»*

### **О РАСЧЕТЕ ЧАСТИ ЧИСТОЙ ПРИБЫЛИ (ДОХОДА), ПОДЛЕЖАЩЕЙ УПЛАТЕ В ГОСУДАРСТВЕННЫЙ БЮДЖЕТ ЗА I КВАРТАЛ 2010 Г.**

В связи с тем, что в скором времени государственным унитарным предприятиям и их объединениям предстоит отчитаться за I квартал 2010 года по уплате чистой прибыли (дохода) в бюджет, а именно — 11.05.2010 г. подать Расчет, 20.05.2010 г. оплатить само обязательство, ГНАУ решила обратить внимание на некоторые нюансы.

Так, главное налоговое ведомство рекомендует государственным унитарным предприятиям и их объединениям, уплачивающим в Госбюджет часть чистой прибыли (дохода) по результатам ежеквартальной финансово-хозяйственной деятельности, налоговые обязательства за I квартал 2010 года рассчитывать по действующей форме Расчета,

а именно утвержденной приказом ГНАУ от 21.05.2009 г. № 259, изменив в строке 1 заглавной части цифру «2009» на «2010».

*Письмо ГНАУ от 09.04.2010 г. № 7100/7/15-0317 «О составлении и представлении расчета части чистой прибыли (дохода), подлежащей уплате в государственный бюджет за I квартал 2010 г.»*

## КОГДА ПРИ УМЕНЬШЕНИИ УСТАВНОГО КАПИТАЛА АО УПЛАЧИВАЕТСЯ НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ

В случае отказа акционеров от возмещения убытков в случае уменьшения уставного капитала путем уменьшения номинальной стоимости акций, у акционерного общества возникает валовой доход

на основании пп. 4.1.6 п. 4.1 ст. 4 Закона о налогообложении как доход с других источников.

Подтверждением возникновения валового дохода у налогоплательщика может быть

или письменный отказ акционеров от возмещения убытков, или окончание срока исковой давности.

*Письмо ГНАУ от 18.03.2010 г. 5502/7/15-0517 «Об отдельных вопросах налогообложения»*

## ЧТО ДЕЛАТЬ ПРИ УТЕРЕ РЕГИСТРАЦИОННОГО УДОСТОВЕРЕНИЯ РРО

ГНАУ разъяснила, что для восстановления (получения дубликата) утерянного регистрационного удостоверения РРО субъекту хозяйствования, который использует РРО, следует подать соответствующее заявление произвольной формы в государственную налоговую инспекцию, где был зарегистрирован РРО, в котором

указать фискальный номер РРО, регистрационное удостоверение, которое было утеряно, а также тип хозяйственной единицы и ее адрес.

В случае использования РРО на территории другой административно-территориальной единицы полученный дубликат регистрационного удостоверения следует по-

дать в орган государственной налоговой службы по месту осуществления предпринимательской деятельности для получения отметки о взятии на учет в регистрационном удостоверении РРО.

*Письмо ГНАУ от 13.12.2009 г. № 13363/6/23-7015/1448 «Об утере регистрационного удостоверения РРО»*

## КАК РЕАГИРОВАТЬ НА ОПЕРАЦИИ БЕЗ НАЛОГОВОЙ НАКЛАДНОЙ

Нормативными документами установлено, что налоговая накладная выдается по требованию получателя и является основанием для начисления налогового кредита. Если поставщик товаров (услуг) отказывается предоставить налоговую накладную или нарушает поря-

док ее заполнения, получатель таких товаров (услуг) имеет право приложить к налоговой декларации за отчетный налоговый период заявление с жалобой на такого поставщика.

Получение такой жалобы является основанием для проведения внеплановой выездной

проверки такого поставщика для выяснения достоверности и полноты начисления им налоговых обязательств.

*Письмо ГНА в Одесской области от 03.12.2009 г. № 44111/0/15-0235 «Об осуществлении операций без налоговой накладной»*

## ОБ УРОВНЕ, ДО КОТОРОГО МОЖЕТ БЫТЬ УМЕНЬШЕН РАЗМЕР УСТАВНОГО КАПИТАЛА В ООО

Как указал Госкомпредпринимательства, в ООО создается уставный капитал, размер которого должен составлять не менее суммы, эквивалентной одной минимальной заработной плате, действующей на момент создания ООО. Размер уставного капитала общества не может быть меньше размера, установленного законом. Уменьшение уставного капитала ООО допускается после уведомления в порядке,

установленном законом, всех его кредиторов.

Но не следует забывать и о смене законодательной базы. То есть, при решении вопроса следует также учитывать, что, если возникшие ранее гражданские отношения регулировались актом гражданского законодательства, утратившим силу, то новый акт гражданского законодательства применяется к правам и обязанностям, возник-

шим с момента вступления его в силу.

Позиция Госкомпредпринимательства — ООО может уменьшить размер уставного капитала до минимального размера, установленного законом на момент создания общества. Предоставленные этим письмом разъяснения предоставлены государственным регистраторам для учета и использования в работе.

*Письмо Госкомпредпри-*

нимательства Украины от 13.04.2010 г. № 4573 «Об уменьшении размера уставного капитала в обществе с ограниченной ответственностью»

### ДОКУМЕНТЫ, ОФОРМЛЯЕМЫЕ ПРИ КОМАНДИРОВКЕ РУКОВОДИТЕЛЯ ЗА РУБЕЖ НА КОНФЕРЕНЦИЮ

Минфин разъяснил, что при оформлении документов по командировке директора предприятия на конференцию, проходящую в России, согласно приглашению принимающей стороны, находящейся в Венгрии, следует обратить внимание на следующие требования:

— если принимающей стороной (организатором кон-

ференции, которая проходит в России) является венгерское предприятие (организация, учреждение), то в командировочном удостоверении необходима отметка венгерского предприятия;

— в приглашении венгерской стороны в обязательном порядке должно быть определено место проведения кон-

ференции (в том числе страна проведения мероприятия). При отсутствии такой информации предприятие **не имеет** оснований издавать приказ о служебной командировке.

*Письмо Минфина Украины от 24.02.2010 г. № 31-26030-13-10/4069 «Об оформлении документов при командировке за рубеж»*

### О РАСХОДАХ НА МОБИЛЬНУЮ СВЯЗЬ

Основные проблемы пользования телефонной связью на предприятии возникают, когда налоговики требуют доказать, что расходы на мобильную связь связаны с ведением хозяйственной деятельности — ведь это является основанием отнесения затрат в состав валовых

расходов и, соответственно, уменьшения налогооблагаемого дохода предприятия.

Таким образом, стоимость услуг мобильной связи включается в состав валовых расходов только при наличии соответствующих документов, подтверждающих связь этих

расходов с хозяйственной деятельностью субъекта предпринимательства.

*Письмо Госкомпредпринимательства Украины от 26.02.2010 г. № 2412 «О порядке пользования телефонной связью в хозяйственных целях»*

### ИЗВЛЕЧЕНИЕ ИЗ ГОСРЕЕСТРА ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ И ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ — ПРЕДПРИНИМАТЕЛЕЙ РЕКОМЕНДУЮТ ПОЛУЧАТЬ НА ОДНОЙ СТРАНИЦЕ

Исходя из объема информации, необходимой для получения документов разрешительного характера, Госкомпредпринимательства рекомендует субъектам хозяйствования в соответствии с сегодняшними нормами получать выписку из Единого государственного реестра юридических лиц и физических лиц — предпринимателей на одной странице, где будет указываться следующая информация:

- наименование юридического лица или имя физического лица — предпринимателя;
- идентификационный код юридического лица или

идентификационный номер физического лица — предпринимателя — налогоплательщика;

- местонахождение юридического лица или местожительства физического лица — предпринимателя;
- фамилия, имя и отчество лица, которое имеет право совершать юридические действия от имени юридического лица или от имени физического лица — предпринимателя без доверенности, в том числе подписывать договоры, их идентификационные номера физических лиц — налогоплательщиков;

- наличие ограничений относительно представительства от имени юридического лица или физического лица — предпринимателя;
- дата и номер записи в Едином государственном реестре;
- дата выдачи выписки.

*Письмо Госкомпредпринимательства Украины от 01.04.2010 г. № 4107 «О некоторых вопросах применения части третьей статьи 7 Закона Украины «О внесении изменений в Закон Украины «О разрешительной системе в сфере хозяйственной деятельности» от 11.02.2010 № 1869-VI»*

**ОСОБЕННОСТИ ПРЕДОСТАВЛЕНИЯ ИНФОРМАЦИИ  
О РЕГИСТРАЦИИ И ВНЕСЕНИИ ДАННЫХ В РЕЕСТР ДОКУМЕНТОВ  
РАЗРЕШИТЕЛЬНОГО ХАРАКТЕРА ОТ ЗАЯВИТЕЛЕЙ,  
НЕ ЯВЛЯЮЩИХСЯ СУБЪЕКТАМИ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ**

Госкомпредпринимательства разъяснил, что разрешительные центры с целью обеспечения комплексного обслуживания субъектов хозяйствования и физических лиц, кроме документов разрешительного характера, могут выдавать другие документы, справки и предоставлять консультации.

Следовательно, сведения о документах разрешительного характера, которые выда-

ются гражданам, могут регистрироваться в произвольной форме или в журнале по форме, утвержденной приказом Госкомпредпринимательства от 05.12.2005 г. № 116, с отметкой о выдаче документа разрешительного характера гражданину, который не является субъектом хозяйствования.

Кроме того, информацию относительно работы с гражданами, которые не являются

субъектами хозяйствования в соответствующие отчеты, которые предоставляются в Госкомпредпринимательства, не вносят.

*Письмо Госкомпредпринимательства Украины от 01.04.2010 г. № 4124 «О предоставлении информации о регистрации и внесении данных в Реестр документов разрешительного характера от заявителей, не являющихся субъектами хозяйствования»*

**КОГДА МАТЕРИАЛЬНАЯ ПОМОЩЬ ОБЛАГАЕТСЯ ВЗНОСАМИ В ФСС ПО ВУТ**

Фонд социального страхования по временной потере трудоспособности обратил внимание на начисление и удержание страховых взносов на общеобязательное государственное социальное страхование в связи с временной потерей трудоспособности и расходами, обусловленными погребением, из сумм материальной помощи.

Материальная помощь, которая имеет систематический характер (выплачивается работнику два и более раз

в год) либо предоставляется всем или большинству работников (более 50% работников по штатному расписанию), включается в состав фонда оплаты труда. Такие выплаты материальной помощи являются объектом для начисления и удержания страховых взносов.

Материальная помощь разового характера, предоставляемая отдельным работникам в связи с семейными обстоятельствами, на оплату лечения, оздоровление детей,

погребение, не включается в состав фонда оплаты труда, и страховые взносы в Фонд на такие выплаты не начисляются.

*Письмо Фонда социального страхования по временной потере трудоспособности от 22.02.2010 г. № 02-24-354 «О начислении и удержании страховых взносов на общеобязательное государственное социальное страхование в связи с временной потерей трудоспособности с материальной помощи»*

**ФСС ПО ВПТ ОПРЕДЕЛИЛСЯ, НА КАКИЕ ВЫПЛАТЫ РАБОТНИКУ  
НАЧИСЛЯЮТСЯ СТРАХОВЫЕ ВЗНОСЫ, А НА КАКИЕ- НЕТ**

Согласно разъяснению представленному Фондом социального страхования по временной потере нетрудоспособности, страховые взносы должны начисляться:

- на суммы выплат, связанных с индексацией заработной платы работников (так как индексация заработной платы работников относится

в фонд оплаты труда и подлежат обложению НДФЛ);

- на доходы, полученные работниками предприятия в виде подарков (так как они отвечают понятию «заработная плата» и облагаются НДФЛ, то, следовательно, включаются в базу для начисления страховых взносов в Фонд).

А вот на сумму выходного пособия в случае прекращения трудового договора страховые взносы в Фонд не начисляются.

*Письмо Фонда социального страхования по временной нетрудоспособности от 19.03.2010 г. № 01-14-552 «О взимании страховых взносов»*

## О НАЧИСЛЕНИИ СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ В «НЕСЧАСТНЫЙ» ФОНД ИЗ СУММ ПРЕДОСТАВЛЕННОЙ РАБОТНИКАМ МАТЕРИАЛЬНОЙ ПОМОЩИ

Фонд социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний предоставил разъяснение о начислении страховых взносов в Фонд из сумм предоставленной работникам материальной помощи.

Фонд разъяснил, что при определении видов выплат, включаемых в фонд оплаты труда, следует руководствоваться Инструкцией по статистике заработной платы, утвержденной Госкомстатом Украины от 13.01.2004 г. № 5.

В соответствии с пп. 2.3.3 п. 2 Инструкции № 5 в фонд оплаты труда входит материальная помощь, имеющая **систематический** характер, предоставленная всем или большинству работников (на оздоровление, в связи с экологическим состо-

янием, кроме сумм, указанных в п. 3.31). Согласно пп. 3.31 п. 3 Инструкции № 5 в фонд оплаты труда не входит материальная помощь **разового** характера, предоставляемая предприятием отдельным работникам в связи с семейными обстоятельствами, на оплату лечения, оздоровление детей, погребение.

Подпунктом 3.31 п. 3 Инструкции № 5 четко определены виды материальной помощи, не входящие в фонд оплаты труда и имеющие разовый характер с целевой направленностью: это — материальная помощь в связи с семейными обстоятельствами, на оплату лечения, оздоровление детей, погребение.

Таким образом, материальные пособия относятся к фонду оплаты труда и являются объектом для начисления взносов

на общеобязательное государственное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

В случае появления вопросов, связанных с включением материальной помощи, начисляемой на предприятии, в фонд оплаты труда, Фонд советует обращаться в Госкомстат Украины с указанием конкретной ситуации, сложившейся на предприятии, для рассмотрения ее в индивидуальном порядке.

*Письмо Фонда социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний от 23.02.2010, № 108-07-2 «О начислении страховых взносов в Фонд из сумм предоставленной работникам материальной помощи»*

### ГОСКОМСТАТ О МАТЕРИАЛЬНОЙ ПОМОЩИ

Госкомстат, в отличие от фондов по социальному страхованию, напомнил о «профнепригодности» Инструкции № 5 (в т. ч. и материальной помощи), которые входят/не входят в ФОТ.

Также Госкомстат обратил внимание на то, что Ин-

струкция № 5 предназначена для составления форм государственных статистических наблюдений, утвержденных в установленном порядке, и не применяется для определения составляющих фонда оплаты труда как базы (объекта) для начисления взносов

в фонды общеобязательного государственного социального страхования.

*Письмо Госкомстата Украины от 23.02.2010 г. № 09/3-16/35 «Об отнесении отдельных видов материальной помощи в фонд оплаты труда»*

### ФОНД СТРАХОВАНИЯ ОТ НЕСЧАСТНЫХ СЛУЧАЕВ НЕ НАМЕРЕН ИЗДАВАТЬ СВОИ РАЗЪЯСНЕНИЯ В ФОРМЕ ПРИКАЗОВ

Исполнительная дирекция Фонда социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в своем письме рассмотрела вопрос о том, распространяется ли на Фонд действие Постановления КМУ от 27.01.2010 г. № 86.

Указанным Постановлением Фонду наряду с иными органами предписано предоставлять свои разъяснения плательщикам обязательных взносов об официальном понимании положений законодательства в виде обобщающих разъяснений с утверждением этих разъяснений приказами,

поскольку именно такая форма разъяснений делает их приемлемыми для обжалования в судебных органах.

Фонд признает, что на основании пп. 2.1.3 п. 2.1. ст. 2 Закона № 2181 он относится к исчерпывающему перечню контролирующих органов, однако не считает, что он от-

носится к числу тех органов, которым предоставлено право разъяснять отдельные положения «налогового» законодательства. В постановлении, однако, идет речь не только о налоговых разъяснениях, но и о разъяснениях иных органов, в том числе и Фонда.

Таким образом, Фонд полагает, что он может «консультировать» субъектов страхования (плательщиков взносов) и без издания приказов, и что КМУ не имеет полномочий предоставлять контролирующим органам право на официальные разъяснения.

*Письмо Фонда социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний от 16.03.2010 г. № 244-06-2 «О праве предоставлять разъяснения отдельных положений налогового законодательства»*

### ПО ЭТОМУ ЖЕ ПОВОДУ ВЫСКАЗАЛ СВОЮ ТОЧКУ МНЕНИЯ МИНЮСТ

Минюст Украины также высказал свою точку зрения относительно применения Постановления КМУ от 27.01.2010 г. № 86 «О предоставлении налоговых и других разъяснений».

Минюст Украины считает, что при введении нового налога, сбора (обязательного платежа) или принятия из-

менений в порядок взимания существующих, центральный орган контролирующего органа обязан разъяснить их плательщикам особенности такого взыскания, используя СМИ или другие способы доступа к указанной информации, включая визиты работников контролирующих органов

(не связанные с осуществлением налоговых проверок) к плательщикам налогов и сборов (обязательных платежей) с целью разъяснения положений нового порядка.

*Письмо Минюста Украины от 05.03.2010 г. № 2984-0-33-10-20. «О предоставлении разъяснения»*

### КОГДА ДЛЯ ПРИМЕНЕНИЯ ПРИНЦИПА МОЛЧАЛИВОГО СОГЛАСИЯ НЕТ ОСНОВАНИЙ?

Госкомпредпринимательства разъяснил, что отказ субъекта хозяйствования от получения отрицательного ответа разрешительного органа по поводу выдачи разрешительного документа **не может** быть основанием для применения принципа молчаливого согласия.

Сущность последнего заключается в том, что субъекту хозяйствования разрешается приступать к деятельности, для занятия которой предусмотрена необходимость разрешительного документа, если этот документ **не выдан** в течение определенного времени после окончания срока

для его выдачи (предусмотренного законом) и отказа в выдаче также нет. Под отсутствием отказа понимается равно как отсутствие самого решения органа об отказе, так и **ненаправление** субъекту хозяйствования решения об отказе, хотя само по себе оно существует.

Ввиду последнего встает вопрос о документальном подтверждении того, что отрицательный ответ разрешительным органом все-таки отправлен. Подтверждением, по мнению Госкомпредпринимательства, согласно изменениям к Закону № 2806-IV,

вступившим в силу 1 апреля 2010 года, должна быть **подпись уполномоченного лица субъекта хозяйствования в получении отказа** в выдаче разрешительного документа. Если же субъект хозяйствования не является за получением отказа, уведомление о нем должно быть направлено разрешительным органом **почтовым отправлением с описью вложения**.

*Письмо Госкомпредпринимательства Украины от 25.03.2010 г. № 3665 «О предоставлении разъяснения по некоторым вопросам применения принципа молчаливого согласия»*

### ПРИМЕНЕНИЕ ПРИНЦИПА МОЛЧАЛИВОГО СОГЛАСИЯ ПРИ СОГЛАСОВАНИИ РЕЖИМА РАБОТЫ ТОРГОВЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ И ЗАВЕДЕНИЙ РЕСТОРАННОГО ХОЗЯЙСТВА В МЕСТНЫХ ОРГАНАХ ВЛАСТИ

Госкомпредпринимательства указал, что к полномочиям органов местного самоуправления

может быть отнесено установление режима работы расположенных на соответствующей территории предприятий, учреждений и организаций сферы обслуживания незави-

щей территории предприятий, учреждений и организаций сферы обслуживания незави-

симо от форм собственности. Однако режим работы может быть установлен по согласованию с собственниками таких объектов, с обязательным соблюдением ими особенностей продажи отдельных групп продовольственных и непродовольственных товаров, осуществления различных видов торговли, работы заведений (предприятий) ресторанного хозяйства.

В то же время при получении соответствующего соглашения **не применяется принцип молчаливого согласия**. Объясняется это тем, что такие отношения не связаны с получением документов разрешительного характера — даже процедура такого согласования действующим законодательством **не предусмотрена**.

Так что требования некоторых должностных лиц органов

местного самоуправления относительно получения субъектом хозяйствования таких согласований ограничивают права такого субъекта хозяйствования и противоречат общим принципам хозяйствования.

*Письмо Госкомпредпри-  
нимательства Украины от  
09.04.2010 г. № 4471 «О приме-  
нении принципа молчаливого  
согласия»*

## КАК ПРЕДСТАВИТЬ ОТЧЕТНОСТЬ, ЕСЛИ НЕТ ПЕЧАТИ

Министерство финансов Украины разъяснило порядок заверения отчетности в случае отсутствия печати и представления отчетности в случае изъятия печати правоохранными органами. Отсутствие печати может быть связано с ее кражей, потерей или изъятием правоохранными органами.

В случае потери печати отчетность в налоговые органы

представляется вместе с документом, выданным органом внутренних дел, подтверждающим утерю печати. При краже печати предоставляют документ, удостоверяющий кражу, выданный органом внутренних дел, действующий до момента изготовления дубликата печати вместо похищенной.

При изъятии печати предприятия предоставляется про-

токол о выемки печати, который является документом, объясняющим причины отсутствия оттиска печати на налоговых отчетах предприятия.

*Письмо Минфина Украины от 04.03.2010 г. № 31-21010-08-10/5007 «О заверении отчетности в случае отсутствия печати и представления отчетности в случае изъятия печати правоохранными органами»*

## НБУ ОПРЕДЕЛИЛ СТОИМОСТЬ БЛАНКОВ ВЕКСЕЛЕЙ

Национальный банк Украины довел до сведения заинтересованных лиц, что, согласно сообщению Киев-

ской офсетной фабрики, стоимость одного бланка простого (переводного) векселя с 6 апреля 2010 года состав-

ляет **10,74 грн** с учетом НДС.

*Письмо НБУ от 12.04.2010 г. № 25-111/835-5699 «О стоимости бланков векселей»*

## О ЛЕКАРСТВЕННЫХ СРЕДСТВАХ С НЕСООТВЕТСТВУЮЩИМ РАЗМЕРОМ ШРИФТА МАРКИРОВКИ ИЛИ ИНСТРУКЦИИ

Минздрав подчеркнул: Гослечинспекция имеет право изымать из оборота лекарственных средства из-за несоответствующего размера шрифта маркировки или инструкции, поскольку контроль за соответствием лекарственных средств, находящихся в обороте, требованиям законодательства осуществляет именно Государственная инспекция по контролю качества лекарственных средств, в соответствии с полно-

мочиями, утвержденным КМУ.

В ст. 12 Закона Украины от 04.04.1996 г. № 123/96-ВР «О лекарственных средствах» установлены определенные требования к объему информации (сведений), которую должна содержать маркировка этикетки, внешней и внутренней упаковки лекарственного средства, а также инструкция по его медицинскому применению. Требования к форме изложения и размеру шрифта маркировки упаковки,

инструкции и листка-вкладыша регламентированы приложениями 8-10 к приказу Минздрава Украины от 26.08.05 г. № 426. А именно: не менее 7 пунктов Дидо для маркировки упаковки и не менее 8 пунктов Дидо для инструкции.

*Письмо Минздрава Украины от 29.03.2010 г. № 18.1917/16-04 «О маркировке упаковки и инструкции»*

*Материалы рубрики  
подготовила Ирина Подрезова*

Дмитрий Юровский, эксперт Центра «Консульт»

# БЮДЖЕТ 2010: финансово-экономические макропоказатели Украины до конца 2010 года — экспресс-обзор

27 апреля 2010 года Верховная Рада Украины приняла сразу, в первом чтении и в целом Закон Украины «О Государственном бюджете Украины на 2010 год» (проект № 6000 от 23.04.2010г.). Это является беспрецедентным в практике

украинского бюджетного законодательства — обсуждение проекта бюджета в комитетах ВР и все стадии голосования пройдены за 4 дня, что практически и фактически подтверждает сплоченность исполнительной и законодательной

властей в ключевых для государства вопросах.

Такого у нас не было уже давно и это является хорошим знаком для восстановления стабильности и развития в финансово-экономической сфере государства и общества.

## ОСНОВНЫЕ ЮРИДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ БЮДЖЕТА 2010

Государственной налоговой администрации Украины поручено обжалование всех судебных решений, принятых **не в пользу государства** (в том числе по налогам, штрафам и т. п.), до принятия окончательного решения Верховным Судом Украины.

Это важная новация — если ранее налоговая могла согласиться с каким-либо судебным решением, то теперь закон обязывает ее **«идти до конца»**, что

снижает возможности представителей налогоплательщика «решить вопрос» в инстанциях нижнего уровня и требует недюжинной компетентности от юристов, чтобы положительное решение «устояло» в суде «до Киева» — до Высшего административного суда и Верховного Суда Украины. Это предусмотрено ст. 21 Закона Украины «О Государственном бюджете Украины на 2010 год».

В случае, если субъект предпринимательской деятельности — юридическое или физическое лицо меняет свое местонахождение, соответственно, перерегистрируется в другую налоговую инспекцию, то уплата им налогов до конца текущего года осуществляется в налоговой по предыдущему месту регистрации. Это предусмотрено ст. 36 Закон Украины «О Государственном бюджете Украины на 2010 год».

## ОСНОВНЫЕ «НАЛОГОВЫЕ» АСПЕКТЫ БЮДЖЕТА 2010

Главный вопрос, который волнует сейчас многих пред-

принимателей — это возмещение НДС. Закон Украины

«О Государственном бюджете Украины на 2010 год» пред-

усматривает следующий механизм компенсации заявленного до 1 мая 2010 года, подтвержденного проверками, но не возмещенного НДС:

- в пределах установленных лимитов — денежными средствами;
- свыше установленных лимитов — облигациями внутреннего государственного займа сроком обращения на 5 лет.

Отдельной строкой в Приложении № 2 к Закону Украины «О Государственном бюджете Украины на 2010 год» возмещение НДС не выделено, а указано лишь, что погашение внутренних обязательств государства на 2010 год (в том числе и задолженности по НДС) составит чуть более 17 млрд грн.

Отметим лишь, что сумма эта невелика по сравнению с задолженностью государства по НДС, которая по разным оценкам на начало 2010 года составляла до 30 млрд грн, а официальная статистика по данному вопросу не публикуется.

Порядок такого возмещения будет установлен Кабинетом Министров Украины, поэтому мы еще вернемся к этому вопросу и более подробно проинформируем читателей о механизмах возмещения НДС.

Такой порядок возмещения НДС в 2010 году предусмотрен ст. 26 Закона Украины «О Государственном бюджете Украины на 2010 год».

Безусловно, это очень повлияет на рынок облигаций внутреннего государственного займа в Украине, держателями и покупателями которых выступают в основном банки и другие финансовые учреждения (инвестиционные фонды и другие) — он может обвалиться, но вопрос лишь в том, с каким дисконтом к номиналу банки будут покупать облигации внутреннего государственного займа по возмещению НДС.

Но в целом, если сравнивать с существующей ситуацией, то и это уже неплохо, так как коррупционно-«откатная» система должна отойти в прошлое и на замену ей придет

более-менее цивилизованный рынок.

Конечно, предприниматели будут нести финансовые потери на этом налоге, но, по крайней мере, они будут предсказуемы и прогнозируемы. Это, как говорится, меньшее из зол, ибо всем хорошо понятно, что в нынешней финансовой макроэкономической ситуации государства возмещать полностью накопившиеся долги по НДС денежными средствами невозможно, а продолжать «откатную» теневую систему в «ручном режиме» дальше нельзя.

Согласно ст. 88 Закона Украины «О Государственном бюджете Украины на 2010 год» при условии открытия специальных счетов в счет возмещения НДС можно получать и другие государственные ценные бумаги.

В 2010 году установлен запрет на предоставление отсрочек по уплате налоговых обязательств. Такая норма содержится в ст. 63 Закона Украины «О Государственном бюджете Украины на 2010 год».

### ОСНОВНЫЕ ФИНАНСОВЫЕ АСПЕКТЫ БЮДЖЕТА 2010

В 2010 году увеличиваются юридически значимые величины для расчета государственных социальных гарантий и других расчетов: прожиточный минимум и минимальная заработная плата:

С какого периода	Прожиточный минимум (ст. 52 Закона Украины «О Государственном бюджете Украины на 2010 год»)					Минимальная заработная плата (ст. 53 Закона Украины «О Государственном бюджете Украины на 2010 год»)	
	на одно лицо из расчета на месяц, грн	для детей в возрасте до 6 лет, грн	для детей в возрасте от 6 до 18 лет, грн	для трудоспособных лиц, грн	для нетрудоспособных лиц, грн	в месячном размере, грн	в почасовом размере, грн
1 января 2010 г.	825	755	901	869	695	869	5,20
1 апреля 2010 г.	839	767	917	884	706	884	5,29
1 июля 2010 г.	843	771	921	888	709	888	5,32
1 октября 2010 г.	861	787	941	907	723	907	5,43
1 декабря 2010 г.	875	799	957	922	734	922	5,52

Людмила Волинец

# КАК ПЛАНИРУЮТ РЕФОРМИРОВАТЬ УПРОЩЕННУЮ СИСТЕМУ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

О том, что **вся система** налогообложения в Украине требует реформирования, а не только упрощенная, знают все. Разговоры об этом ведутся давно, но особых сдвигов в лучшую сторону пока нет.

И вот «новая власть» обещает нам массу изменений в системе налогообложения. К примеру, Премьер-министр Украины Николай Азаров уверен, что Налоговый кодекс в 2010 году обязательно будет принят и вступит в силу с 1 января 2011 года.

Необходимо отметить, что к идее принятия Налогового кодекса специалисты относятся по-разному. Ведь для принятия такого документа нужно **совершенное и стабильное** законодательство по каждому налогу или сбору (обязательному платежу). Только в этом случае есть смысл объединять действующие законы, Декреты КМУ и Указы Президента Украины, относящиеся к налогообложению, в Налоговый кодекс. У нас же, как всем известно, ситуация с налоговым законодательством далека

от совершенства, да и его стабильностью (в ставках и порядке уплаты налогов и сборов) мы пока также похвастаться **не можем**.

Как следует из заявлений представителей Министерства финансов Украины — новый Налоговый кодекс может вступить в действие годами, однако его проект должен быть готов уже в начале мая 2010 года.

---

**К идее принятия Налогового кодекса специалисты относятся по-разному. Ведь для принятия такого документа нужно совершенное и стабильное законодательство по каждому налогу или сбору (обязательному платежу).**

---

Так, по словам заместителя Министра финансов Украины Татьяны Ефименко, если взять постсоветские страны, то только в Украине нет Налогового кодекса. Базу проекта документа, который разрабатывается, составляют наработки трехлетней давности, кроме того, над ним в настоящее время работает мощная группа специалистов в Министерстве

финансов, научных работников, ведутся консультации с бизнесом, иностранными экспертами.

По словам же заместителя директора Департамента налоговой и таможенной политики Министерства финансов Украины Сергея Серветника, в Министерстве финансов параллельно разрабатывается также Концепция реформирования

налоговой системы, которая должна обеспечить методологический подход к разработке Налогового кодекса.

*«Мы обречены создать настоящий документ таким образом, чтобы с 1 января 2011 года наша страна использовала новый Налоговый кодекс»,* — заметила заместитель Министра финансов Украины Татьяна Ефименко.

Говоря же о порядке вступления в действие документа, она отметила, что его имплементация может длиться годами. По мнению автора статьи это будет правильно, так как разговоры трехлетней давности о том, что с принятием Налогового кодекса планировалось ввести мораторий на внесение изменений в него на срок до пяти лет, просто пугали всех. Несложно было спрогнозировать ситуацию, когда в Налоговом кодексе будут допущены серьезные ошибки или неувязки в порядке исчисления того или иного налога, сбора (обязательного платежа), а исправить их возможности у законодателей не будет.

И что в этом случае должны делать налогоплательщики и контролирующие органы?

Конечно же, руководство налоговыми разъяснениями ГНАУ, которые любую

к качеству потенциального Налогового кодекса, если он будет приниматься **в авральном режиме**, сказав среди прочего, что *«его можно принять, но бизнес документ не воспримет»*. Эксперт считает, что нужно больше времени для проработывания документа, *«чтобы он сначала был поддержан бизнесом как беспрекословный, чтобы все были настроены на воплощение в жизнь того, что будет принято»*.

Ярким подтверждением несогласованности в принятии Налогового кодекса выглядит эпопея с реформированием упрощенной системы налогообложения в Украине.

Если же в Кабмине Украины активно работают над разработкой Налогового кодекса, тогда странным выглядит шумиха вокруг реформирования упрощенной системы налогообложения.

ствовании упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности субъектов малого предпринимательства.

На совещании обсуждалась новая редакция Концепции совершенствования упрощенной системы налогообложения, внесенная Госкомпредпринимательства.

Странно, но новая Концепция совершенствования упрощенной системы налогообложения рассматривалась не в свете принятия Налогового кодекса, а как «пояснение» к проекту Закона Украины «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности субъектов малого предпринимательства» (далее — проект Закона об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности субъектов малого предпринимательства).

Очевидно, что в Кабинете Министров нет согласованности в процедуре совершенствования законодательства по налогам и сборам (обязательным платежам) и объединении его в Налоговый кодекс.

Каким путем пойдет реформирование упрощенной системы налогообложения, пока неясно, но вот проанализировать то, что предлагает Госкомпредпринимательства, не только можно, но и нужно. Ведь предлагаемые чиновниками реформы могут в корне изменить производственную деятельность сотен тысяч упрощенцев.

### **Очевидно, что в Кабинете Министров нет согласованности в процедуре совершенствования законодательства по налогам и сборам (обязательным платежам) и объединении его в Налоговый кодекс.**

ошибку законодателей трактуют в пользу уплаты налога, сбора (обязательного платежа) в бюджет. А сколько было бы издано таких разъяснений, предположить несложно.

Президент Союза налоговых консультантов Леонид Рубаненко скептически отнесся

Например, 21 апреля 2010 года, под председательством вице-премьер-министра Украины по вопросам экономики Сергея Тигипко, при участии членов Совета предпринимателей при Кабинете Министров Украины состоялось заседание рабочей группы о совершен-

### **ИТОГИ ПРИМЕНЕНИЯ УПРОЩЕННОЙ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В УКРАИНЕ**

Госкомпредпринимательства отметил, что за 11 лет существования упрощенной системы налогообложения количество плательщиков единого налога увеличились почти

в 14 раз (с 95 тыс. лиц до 1304,5 тыс. лиц), а поступления в бюджет от уплаты единого налога выросли в 32 раза (со 127 млн грн в 1999 году до 4107,6 млн грн в 2009 году). При этом

субъектами, работающими на упрощенной системе налогообложения, создано свыше 1,2 млн рабочих мест.

Реформирование упрощенной системы налогообложения

имеет особое значение для создания благоприятной бизнес-среды в Украине в части государственной поддержки малого бизнеса. Данная си-

стема обеспечила динамичное развитие малого предпринимательства и стабильные поступления в бюджет, которые свидетельствуют о приспо-

собленности и приемлемости этой системы для значительной категории субъектов предпринимательской деятельности.

## ОСНОВНЫЕ НЕДОСТАТКИ УПРОЩЕННОЙ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Принятый практически двенадцать лет назад *Указ № 727*, которым была внедрена в Украине упрощенная система налогообложения, устарел как «морально», так и «физически». За этот период в нашей стране столько всего изменилось, а *Указ № 727* действует практически в его «первозданном» виде и не потому, что не нуждается в корректировке, а потому что вносить изменения в него нельзя. Связано это со **специальным** статусом данного документа.

Специальный статус *Указа № 727* предусмотрен п. 4 «Переходный положений» Конституции Украины:

*«Президент Украины в течение трех лет после вступления в силу Конституции Украины имеет право издавать одобренные Кабинетом Министров Украины и скрепленные подписью Премьер-министра Украины указы по экономическим вопросам, не урегулированным законами, с одновременным представлением соответствующего законопроекта в Верховную Раду Украины в порядке, установленном статьей 93 этой Конституции».*

Таким образом, все прекрасно понимают, что *Указ № 727* нужно менять и немедленно, так как в свое время Президент Украины издавал его как временный нормативно-правовой акт, который должен был действовать до урегулирования этих вопросов на законодатель-

ном уровне. Однако законодателям так и не хватило ни сил, ни мужества принять закон, который бы регулировал вопросы упрощенной системы налогообложения в соответствии с реалиями наших дней.

Никто не отрицает и не сомневается в целесообразности применения упрощенной системы налогообложения, но и негативных моментов, которые она породила, нельзя не замечать.

рост индекса инфляции, минимальной заработной платы, потребительских цен, и т.п.

**Средний уровень индекса инфляции** за период с 01.01.1998 г. по 01.01.2010 составляет 115,9 %. В 1998 году минимальная заработная плата составляла 45 грн, а на 01.04.2010 г. она составляет 884 грн. То есть минимальная заработная плата с 1998 года увеличилась практически в двадцать раз.

---

### **В Указе № 727 отсутствует четкое определение базы обложения единым налогом, а это, в конечном счете, привело к злоупотреблениям с целью минимизации налоговых платежей и использованию хозяйствующими субъектами упрощенной системы налогообложения для минимизации налоговых платежей.**

---

В общем, действующая упрощенная система налогообложения имеет определенные недостатки, к которым, в частности, можно отнести несоответствие, предусмотренных *Указом № 727, объемов выручки* от реализации продукции (товаров, работ, услуг) для регистрации налогоплательщиком единого налога (для юридических и физических лиц) современным условиям.

Также размер ставок **единого налога** для физических лиц не пересматривался с 1998 года, несмотря на то, что в экономике постоянно происходит

За период существования упрощенной системы налогообложения принят ряд законов, нормы которых внесли **существенные изменения** в порядок уплаты «упрощенцами» взносов на общеобязательное пенсионное страхование, создали проблему двойного налогообложения и ощутимую финансовую нагрузку, особенно на физических лиц-предпринимателей.

В *Указе № 727* отсутствует четкое определение **базы обложения единым налогом**, а это, в конечном счете, привело к злоупотреблениям с целью минимизации налоговых

платежей и использованию хозяйствующими субъектами упрощенной системы налогообложения для минимизации налоговых платежей.

Неутешительным является тот факт, что в 2009 году наблюдалось резкое сокращение наемных работников у упрощенцев. Такая ситуация свя-

зана с коллизией в законодательстве об общеобязательном государственном пенсионном страховании и положениями *Указа № 727*.

## КОНЦЕПЦИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ УПРОЩЕННОЙ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

На заседание рабочей группы по совершенствованию упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности субъектов малого предпринимательства было принято решение о подготовке аналитической информации по применению единого налога как контролирующими органами (с одной стороны), так и бизнесом (с другой стороны).

По **юридическим лицам** — плательщикам единого налога рабочей группе необходимо представить следующую информацию:

ных видов деятельности;

- целесообразность сохранения рыночного сбора при отмене фиксированного налога с сохранением всех условий ведения бизнеса на нем.

Также целесообразно представить предложения по обеспечению занятости и мотивации роста для субъектов малого предпринимательства.

Единственным путем решения проблем, которые кроются в упрощенной системе налогообложения, является разработка Закона об упрощенной

системы налогообложения;

- круг субъектов ведения хозяйства, на которых может распространяться упрощенная система налогообложения;
- база обложения единым налогом;
- ставки единого налога;
- легализация трудовых отношений наемных работников, труд которых использует плательщик единого налога.
- порядок выдачи и аннулирования Свидетельства об уплате единого налога;
- порядок уплаты пенсионных и страховых взносов плательщиками единого налога;
- особенности проверки финансово-хозяйственной деятельности плательщиков единого налога;
- ответственность за нарушение норм Закона об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности субъектов малого предпринимательства.

### **Единственным путем решения проблем, которые кроются в упрощенной системе налогообложения, является разработка Закона об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности субъектов малого предпринимательства.**

- расчет платежей по единому налогу и по общей системе налогообложения при доходах около 500 тыс. грн и при доходах около 1 млн грн;
- виды деятельности, которые планируется оставить на упрощенной системе налогообложения с уплатой единого налога;
- опыт других стран.

По физическим лицам-предпринимателям — плательщикам единого налога рабочей группе необходимо представить такую информацию:

- обоснование оборота;
- основания для оставления на едином налоге отдель-

системе налогообложения, учета и отчетности субъектов малого предпринимательства, который должен быть принят либо как самостоятельный документ или же в составе Налогового кодекса.

В проекте Закона об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности субъектов малого предпринимательства или же в разделе проекта Налогового кодекса, посвященного упрощенной системе налогообложения, **должны быть определены:**

- виды деятельности, которые могут осуществляться с применением упрощенной

### ***Субъекты хозяйствования, которые НЕ МОГУТ применять упрощенную систему налогообложения***

Первоначально *Указ № 727* разрешал применение упрощенной системы налогообложения практически в отношении всех видов деятельности. То есть, в самом *Указе № 727 (ст. 7)* содержится запрет на применение упрощенной системы налогообложения

физическими лицами — субъектами предпринимательской деятельности, которые занимаются предпринимательской деятельностью без создания юридического лица и осуществляют **торговлю** ликероводочными и табачными изделиями, горюче-смазочными материалами.

Однако действие *Указа № 727 не распространялось* на:

- субъектов предпринимательской деятельности, на которых распространяется действие *Закона о патентовании* в части приобретения специального патента<sup>1</sup>;
- доверительные общества, страховые компании, банки, другие финансово-кредитные и небанковские финансовые учреждения;
- субъектов предпринимательской деятельности, в уставном фонде которых доли, принадлежащие юридическим лицам — участникам и учредителям данных субъектов, не являющимся субъектами малого предпринимательства, превышают 25 %
- на совместную деятельность, определенную *п. 7.7 ст. 7 Закона о налогообложении прибыли*.

С **01.07.2005 г.** согласно *п. 4 «Заключительных положений» Закона № 2505* применение упрощенной системы налогообложения было **запрещено** для:

- субъектов предпринимательской деятельности, осуществляющих деятельность в сфере игорного бизнеса (в том числе деятельность, связанную с организацией

казино, других игорных мест (домов), игровых автоматов, с денежным или имущественным выигрышем, проведением лотерей (в том числе государственных) и розыгрышем с выдачей денежных выигрышей в наличной или имущественной форме), осуществляющих обмен иностранной валюты;

- субъектов предпринимательской деятельности, которые являются производителями подакцизных товаров, осуществляют хозяйственную деятельность, связанную с экспортом, импортом и оптовой продажей подакцизных товаров,

*Закона № 2505* расширен перечень, содержащийся в *ст. 7 Указа № 727*, субъектов малого предпринимательства, на которых не распространяется упрощенная система налогообложения.

По мнению Госкомпредпринимательства, неприемлемым является тот факт, когда упрощенная система налогообложения с целью минимизации налоговых платежей используется в видах деятельности, которые по своей сути можно рассматривать как «сверхдоходные», а в отдельных случаях осуществление отдельных видов деятельности **не нуждается** ни в каких капитальных вложениях и материальных

---

**По мнению Госкомпредпринимательства неприемлемым является тот факт, когда упрощенная система налогообложения с целью минимизации налоговых платежей используется в видах деятельности, которые по своей сути можно рассматривать как «сверхдоходные».**

---

оптовой и розничной продажей подакцизных, горюче-смазочных материалов;

- субъектов предпринимательской деятельности, которые осуществляют: добычу и производство драгоценных металлов и драгоценных камней, драгоценных камней органогенного образования; оптовую, розничную торговлю промышленными изделиями из драгоценных металлов, которые подлежат лицензированию в соответствии с *Законом о лицензировании*. Таким образом *п. 4 «Заключительных положений»*

расходах в созданной продукции, которая реализуется потребителям (то есть, полученные доходы являются пассивными).

При определении видов деятельности, которые могут быть обложены налогом по упрощенной системе налогообложения, следует учитывать, что целью этой системы является социальная направленность в поддержку именно тех слоев малого бизнеса, которые действительно в ней нуждаются, и которые собственным трудом создают продукт для удовлетворения потребностей населения.

<sup>1</sup> Спецпатенты отменены Постановлением КМ Украины от 10.09.2003 г. № 1439 «О внесении изменений и признании утратившими силу некоторых постановлений Кабинета Министров Украины по вопросам применения специального торгового патента».

Перечень видов деятельности и субъектов хозяйствования (юридических лиц), которых планируют ограничить в применении упрощенной системы налогообложения, приведен в табл. 1.

Таблица 1

№ п/п	Виды деятельности и субъекты хозяйствования	Примечание
1.	Осуществляющие деятельность в сфере игорного бизнеса	Ограничение действует в настоящее время в соответствии с п. 4 «Заключительных положений» Закона № 2505
2.	Осуществляющие обмен иностранной валюты	
3.	Являющиеся производителями подакцизных товаров, осуществляют хозяйственную деятельность, связанную с экспортом, импортом, оптовой и розничной продажей подакцизных товаров (кроме физических лиц, деятельность которых связана с розничной продажей пива)	
4.	Осуществляющие оптовую или розничную продажу горюче-смазочных материалов (кроме розничной продажи горюче-смазочных материалов (в емкостях до 10 литров))	
5.	Осуществляющие добычу и производство драгоценных металлов и драгоценных камней, драгоценных камней органогенного образования; оптовую, розничную торговлю промышленными изделиями из драгоценных металлов, которые подлежат лицензированию в соответствии с <i>Законом о лицензировании</i>	
6.	Осуществляющие деятельность, связанную с организацией торговли, предоставлением услуг по созданию надлежащих условий для осуществления торговли другими физическими или юридическими лицами и арендой торговых мест на рынках по продаже продовольственных и непродовольственных товаров и/или в торговых объектах	Новое ограничение, которое коснется рынков
7.	Осуществляющие совместную деятельность, определенную п. 7.7 ст. 7 Закона о налогообложении прибыли	В настоящее время ограничение действует в соответствии со ст. 7 Указа № 727
8.	Осуществляющие добычу и реализацию полезных ископаемых	Новое ограничение
9.	Предоставляющие в аренду земельные участки и/или их части	Как видим, законодатель пока планирует пощадить тех, кто сдает в аренду <b>движимое</b> имущество (транспортные средства, оборудование, компьютеры и т.п.). Хотя сдачу в аренду имущества вообще-то трудно назвать деятельностью лиц, которые получают <b>пассивный доход</b> . Аренду трудно назвать предпринимательской деятельностью, но законодатель не против считать арендодателей предпринимателями, пусть только большинство из них переходит на общую систему налогообложения
10.	Предоставляющие в аренду жилищные и нежилые помещения (сооружения, здания) общая площадь которых превышает 150 м <sup>2</sup>	
11.	Осуществляющие деятельность по перепродаже предметов искусства, коллекционирования и антиквариата, деятельность по организации торгов (аукционов) изделиями искусства, предметами коллекционирования или антиквариата	Новое ограничение
12.	Осуществляющие продажу товаров (услуг) через сеть Интернет	Новое ограничение
13.	Предоставляющие услуги в сфере телерадиовещания в соответствии с <i>Законом о телевидении и радиовещании</i>	Новое ограничение
14.	Предоставляют услуги сотовой связи	Новое ограничение
15.	Осуществляют оптовую торговлю и посредничество в оптовой торговле	Новое ограничение
16.	Осуществляют деятельность в сфере финансового посредничества, банки	В соответствии со ст. 7 Указа № 727 в настоящее время аналогичное ограничение действует в отношении доверительных обществ, страховых компаний, банков, других финансово-кредитных и небанковских финансовых учреждений

Перечень субъектов хозяйствования, которые **ни при каких условиях** не смогут применять упрощенную систему налогообложения, приведен в табл. 2.

Таблица 2

№ п/п	Субъекты хозяйствования	Примечание
1.	Страховые брокеры, страховые агенты	Новое ограничение
2.	Кредитные союзы, ломбарды, лизинговые компании, доверительные общества, страховые компании, учреждения накопительного пенсионного обеспечения, инвестиционные фонды и компании, другие финансовые учреждения, определенные законом	—
3.	Регистраторы ценных бумаг	Новое ограничение
4.	Арбитражные управляющие	Новое ограничение
5.	Юридические лица, в уставном фонде которых совокупность долей, принадлежащих другим субъектам хозяйствования, — юридическим лицам, не являющимся плательщиками единого налога, равна или превышает 25 %	В настоящее время такое ограничение действует в соответствии со ст. 7 Указа № 727
6.	Представительства, филиалы, отделения и другие обособленные подразделения юридического лица, которое не является плательщиком единого налога	Новое ограничение
7.	Нерезиденты и/или лица без гражданства	Новое ограничение

Анализ предлагаемых Госкомпредпринимательства ограничений в сравнении с проектом Налогового кодекса (2007 года)<sup>2</sup> свидетельствует о том, что в «черный» список пока не попали государственные и коммунальные предприятия, но ограничение, приведенное в п. 5 таблицы 2, в большинстве случаев лишит и их права при-

менять упрощенную систему налогообложения.

В настоящее время имеют место факты, когда упрощенная система налогообложения используется юридическими лицами для уменьшения объема начислений на заработную плату и минимизации налога с доходов физических лиц путем перевода наемных работников

в категорию предпринимателей — плательщиков единого налога.

Учитывая изложенное выше, Госкомпредпринимательства считает, что физических лиц предпринимателей логично дополнительно ограничить в осуществлении видов деятельности, которые приведены в табл. 3.

Таблица 3

№ п/п	Виды деятельности	Примечание
1.	Предоставление услуг по перевозке граждан	Новое ограничение, которое значительно усложнит работу маршруток и таксистов
2.	Осуществление торговли изделиями из драгоценных металлов и драгоценных камней, драгоценных камней органогенного образования	Новое ограничение
3.	Осуществление аудиторской, рекламной, бухгалтерской, адвокатской деятельности; деятельности в сфере права, инжиниринга; деятельности по консультированию по вопросам коммерческой деятельности и управления	Именно эти виды деятельности наиболее часто используются юридическими лицами для минимизации налогообложения (в первую очередь по налогу на прибыль и налогу с доходов физических лиц)
4.	Вспомогательная деятельность в сфере государственного управления; посреднические услуги по покупке, продаже, аренде и оцениванию недвижимого имущества	Новое ограничение

### *Субъекты хозяйствования, на которых распространяется законодательство об упрощенной системе налогообложения*

В данном разделе проекта Закона об упрощенной системе налогообложения, учета

и отчетности субъектов малого предпринимательства планируется установить для субъек-

тов хозяйствования предельные критерии для определения права на применение упрощен-

<sup>2</sup> Размещен на сайте Минфина Украины: [http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/category/main?cat\\_id=69879](http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/category/main?cat_id=69879)

ной системы налогообложения, а именно в части объема выручки от реализации продукции (товаров, работ, услуг) и количества наемных лиц.

Исходя из практики применения упрощенной системы налогообложения в проекте Закона об упрощенной системе налогообложения, учета

и отчетности субъектов малого предпринимательства можно установить следующие критерии для субъектов хозяйствования (табл. 4).

Таблица 4

№ п/п	Лица	Объемы выручки от реализации продукции (товаров, работ, услуг), тыс. грн	Количество наемных работников, чел	Примечание
1.	Физические	600*	10	ГНАУ настаивает на объеме 300 тыс. грн*
2.	Юридические	3 000	50***	ГНАУ настаивает на объеме 1 000 тыс. грн

**Примечания.** \* Предусматривается возможность перехода физических лиц, при достижении ими объема выручки в размере свыше 600 тыс. грн, в статус юридических лиц с уплатой единого налога по ставке 6 % или 10 %, а не на общую систему налогообложения, как предусмотрено в настоящее время.  
 \*\* Как альтернативный вариант предлагается физических лиц выделить в отдельную категорию и установить предельный объем выручки от реализации продукции в размере 300 тыс. грн. При этом такие лица не будут иметь права на использование наемного труда в своей предпринимательской деятельности.  
 \*\*\* Среднеучетное количество наемных работников.

Для применения упрощенной системы немаловажное значение имеет количество работающих. Единственным нормативным актом, который содержит методику определения среднеучетной численности работающих, является *Инструкция № 286*.

Было бы неплохо, если бы в проекте Закона об упро-

нении самого важного показателя — **базы обложения** единым налогом.

Не секрет, что ГНАУ всячески пытается расширить базу для начисления единого налога и, прежде всего, за счет прочих видов поступлений, которые никак нельзя признавать выручкой от продажи товаров (работ, услуг).

жения, учета и отчетности субъектов малого предпринимательства предусмотрено, что выручкой от реализации продукции (товаров, работ, услуг) считается вся сумма, которая получена на текущий счет и/или в кассу субъекта малого предпринимательства от осуществления операций по продаже продукции (товаров, работ, услуг) в наличной и (или) безналичной форме расчетов за отчетный период, без учета НДС (за исключением юридических лиц, избравших ставку налогообложения 10 %, и физические лица, не являющиеся плательщиками НДС).

Таким образом, вопрос с исключением НДС из базы обложения единым налогом в проекте Закона об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности субъектов малого предпринимательства, урегулирован полностью.

Однако включение в объект налогообложения **лишь** выручки ставит в неравные условия субъектов, занимающихся непосредственно реализацией продукции, и субъектов, по-

**Вопрос с исключением НДС из базы обложения единым налогом в проекте Закона об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности субъектов малого предпринимательства, урегулирован полностью.**

щенной системе налогообложения, учета и отчетности субъектов малого предпринимательства порядок расчета среднеучетной численности работающих был бы расписан более детально.

*База обложения единым налогом*

В настоящее время сложности по единому налогу заключаются именно в определе-

Если в настоящее время в состав дохода, подлежащего налогообложению единым налогом, точно **не включается** акцизный сбор, так как это предусмотрено непосредственной формой отчетности по единому налогу и *Указом № 727*. А вопрос с НДС остается спорным для единого налогоплательщика, уплачивающих налог оп ставке 6%.

Проектом Закона об упрощенной системе налогообло-

лучающих преимущественно пассивные доходы, а также необоснованно выводит из налогообложения единым налогом доходы, которые получают от осуществления видов предпринимательской деятельности с низким уровнем затрат.

С таким лаконичным определением базы для обложения единым налогом, которое изложено в Концепции к проекту Закона об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности субъектов малого предпринимательства, будут по-прежнему существовать проблемы с налогообложением транзитных средств, поступающих на текущий счет или в кассу упрощенца по посредническим договорам, внереализационных доходов и еще возникнет проблема налогообложением выручки от реализации основных фондов, которая в настоящее время урегулирована *Указом № 727*.

Напомним, что в проекте Налогового кодекса (2007 года) было предусмотрено включение в объект обложения юридических лиц **всех доходов**, которые получают такие лица на текущий счет или в кассу, а не только выручки от реализации товаров (работ, услуг).

Естественно, что такой подход к определению базы обложения единым налогом может привести к очередным недоразумениям. К тому же величина дохода является одним из критериев, дающих право на применение упрощенной системы налогообложения.

Отметим, что в проекте Налогового кодекса (2007 года) был приведен исчерпывающий перечень доходов, которые **не включаются** в базу налогообложения единым налогом, а именно:

- полученные плательщиком единого налога суммы кредитов, возвратной финансовой помощи, полученной и возвращенной в течение 12 календарных месяцев, а также суммы, полученные по внутренним расчетам между структурными подразделениями плательщика налога;
- средства, полученные как возмещение НДС;
- средства целевого назначения, полученные от государственных фондов социального страхования;
- средства (авансы, предоплаты), которые возвращаются заказчику или покупателю (в случаях возврата товара или расторжения договора), средства, которые возвращаются покупателю в результате возврата им товара, но не более сумм, которые были оплачены покупателем за этот товар;
- стоимость возвратной (залоговой) тары, невозвращенной в течение сроков, установленных Кабинетом Министров Украины, но в сроки не более 12 календарных месяцев с момента получения такой возвратной тары;
- средства, полученные в оплату за продукцию (товары, работы, услуги), стоимость которой включена в валовой доход (юридического лица) и/или общий налогооблагаемый доход (физического лица) и реализованную в период налогообложения на общей системе, кроме случаев их реализации за счет бюджетных средств;
- средства, внесенные учредителями или участниками в уставный фонд плательщика единого налога;
- другие доходы, полученные и обложенные налогом по специальному закону;
- суммы средств в части излишне оплаченных налогов, сборов (обязательных платежей), которые возвращаются или должны быть возвращены плательщику налога из бюджетов или государственных целевых фондов;
- суммы средств или стоимость имущества, полученные плательщиком налога как компенсация (возмещение) за принудительное отчуждение государством другого имущества плательщика налога в случаях, предусмотренных законом;
- суммы средств или стоимость имущества, полученные плательщиком налога по решению суда или в результате удовлетворения претензий в порядке, установленном законодательством как компенсация прямых расходов или убытков, понесенных таким плательщиком налога в результате нарушения его прав и интересов, которые охраняются законом;
- стоимость основных фондов, безвозмездно полученных плательщиком налога с целью осуществления их эксплуатации в случаях, предусмотренных законодательством, если такие основные фонды получены по решению органов центральной исполнительной власти;
- средства или имущество, которые поступают в виде международной технической помощи, предоставляемой другими государствами в соответствии с международными соглашениями, которые вступили в силу в установленном законо-

дательством порядке, при их целевом использовании.

Было бы целесообразным включить в раздел проекта Закона об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности субъектов малого предпринимательства аналогичный перечень доходов, которые не облагаются единым налогом. Это сняло бы массу спорных вопросов, которые возникают в настоящее время между налогоплательщиками и контролирующими органами.

Хотя и данный перечень несовершенно и проблем с налоговыми органами не избежать в том случае, если законодатели не уточнят некоторые важные моменты.

Несложно заметить, что в приведенном перечне нет таких спорных видов доходов, как кредиторская задолжен-

предпринимательства такое ограничение также будет рассмотрено.

Также в проекте Закона об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности субъектов малого предпринимательства ничего не сказано об исключении акцизного сбора из базы обложения единым налогом. Однако переживать по этому поводу не следует, так как связано это с тем, что теперь торговля подакцизными товарами для упрощенцев запрещена.

#### *Размер ставок единого налога*

В настоящее время ставки единого налога для физических лиц-предпринимателей *Указом № 727* устанавливаются местными советами по месту их государственной регистрации в зависимости от вида деятельности в пре-

С целью обеспечения принципов равноправия застрахованных лиц относительно выполнения обязанностей по уплате страховых взносов на общеобязательное государственное пенсионное и социальное страхование, а также социальных гарантий субъектов предпринимательской деятельности, по мнению Госкомпредпринимательства, необходимо изъять из перечня налогов и сборов (обязательных платежей), которые заменяются единым налогом, взносы в Пенсионный фонд и фонды общеобязательного государственного социального страхования, с переводом субъектов малого предпринимательства на уплату этих взносов на общих основаниях.

С учетом времени, которое прошло с даты последних изменений в налогообложении субъектов малого предпринимательства, а также с целью учета соответствующих инфляционных процессов, по мнению Госкомпредпринимательства, необходимо **увеличить минимальный и максимальный размер ставки единого налога**, с учетом уплаты страховых взносов плательщиками единого налога на общих основаниях.

По мнению Госкомпредпринимательства, целесообразно предусмотреть прогрессивную шкалу ставок единого налога для физических лиц (табл. 5).

Ставки единого налога для юридических лиц, которые предлагают ввести в соответствии с Концепцией к проекту Закона об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности субъектов малого предпринимательства, приведены в табл. 6.

### **По мнению Госкомпредпринимательства, необходимо увеличить минимальный и максимальный размер ставки единого налога, с учетом уплаты страховых взносов плательщиками единого налога на общих основаниях.**

ность с истекшим сроком исковой давности, курсовые разницы по валютным операциям, полученные дивиденды и ошибочно зачисленные на текущий счет суммы.

Субъекты хозяйствования, применяющие упрощенную систему налогообложения **не имеют** права применять другой способ расчетов за отгруженные товары (работы, услуги), кроме наличного и безналичного расчетов в денежной форме. Надо полагать, что и в проекте Закона об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности субъектов малого

делах от 20 до 200 гривень на месяц.

За весь период действия упрощенной системы налогообложения ставки единого налога оставались неизменными. Как и в 1998 году, максимальная ставка этого налога для физических лиц-предпринимателей составляет лишь 200 грн в месяц (в 1998 году 200 грн = \$ 75; в 2009 году = \$ 25,5). По результатам 2009 года налоговая нагрузка на физических лиц-предпринимателей по уплате единого налога в расчете на месяц составляла всего 184 грн.

Таблица 5

№ п/п	Объемы выручки от реализации продукции (товаров, работ, услуг)	Ставка единого налога	Примечание
1.	До 300 000 грн	Нулевая ставка	в данном случае физическое лицо за себя и наемных работников должно обеспечить обязательную уплату минимальных взносов на общеобязательное государственное страхование в соответствии с законодательством из расчета размера минимальной заработной платы
		6 %	для физических лиц, предоставляющих услуги по аренде жилищных и нежилищных помещений
2.	От 300 000 до 600 000 грн	от 200 до 1000 грн	размер ставки устанавливается в зависимости от вида деятельности и объема выручки от реализации продукции органом местной власти (сельским, поселковым, городским советом) на территории, которого осуществляется хозяйственная деятельность
		10 %	для физических лиц, предоставляющих услуги по аренде жилищных и нежилищных помещений

Таблица 6

№ п/п	Объемы выручки от реализации продукции (товаров, работ, услуг)	Ставка единого налога	Примечание
1.	До 1 000 000 грн	6 %	с уплатой НДС
		10 %	без уплаты НДС
2.	От 1 000 000 до 2 000 000 грн	9 %	с уплатой НДС
		12 %	без уплаты НДС
3.	От 2 000 000 до 3 000 000 грн	12 %	с уплатой НДС
		15 %	без уплаты НДС

### Особенности уплаты налогов и сборов (обязательных платежей)

Упрощенная система налогообложения, учета и отчетности — система налогообложения, которая предусматривает замену уплаты установленных законодательством налогов и сборов (обязательных платежей) на уплату единого налога в порядке и на условиях, определенных законодательством, с одновременным ведением упрощенного учета и отчетности.

Концепцией к проекту Закона об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности субъектов малого предпринимательства предусмотрено, что субъект малого предпринимательства, который является плательщиком единого налога, не уплачивает такие виды налогов и сбо-

ров (обязательных платежей) и прочих платежей:

- налог на прибыль предприятий;
  - налог на доходы физических лиц в части доходов (объекта налогообложения), которые получены в результате хозяйственной деятельности физического лица и обложены налогом по этому закону;
  - налог на добавленную стоимость, за исключением юридических лиц, избравших ставку налогообложения в размере 6 %, 9 % или 12 % суммы выручки от реализации продукции (товаров, работ, услуг);
  - плату за торговый патент на некоторые виды предпринимательской деятельности;
  - коммунальный налог.
- Перечень налогов и сборов,

которыми собираются заменить единый налог, выглядит очень скромно по сравнению с перечнем, приведенным в Указе № 727, поэтому применение в данной ситуации термина «упрощенная система налогообложения» выглядит как-то иронично. Действительно, налоговый учет по налогу на прибыль и НДС очень громоздкий, но вряд ли уместно юридическим лицам платить такую плату за освобождение от его ведения. Да, к тому же очень многие упрощенцы являются еще и плательщиками НДС, поэтому для них плата в виде предлагаемых ставок по единому налогу слишком высока и вряд ли может оправдать их желание уйти от сдачи декларации по налогу на прибыль.

Сравнительную таблицу налогов и сборов, плательщиками которых не являются

единицы по Указу № 727 ной системе налогообложения, малого предпринимательства и проекту Закона об упрощен- учета и отчетности субъектов приведем в табл. 7.

Таблица 7

№ п/п	Налоги и сборы, которые не уплачиваются единицами по:		Примечание
	Указу № 727	проекту Закона об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности субъектов малого предпринимательства	
1	2	3	4
1.	НДС, кроме случая, когда юридическое лицо избрало способ налогообложения доходов по единому налогу по ставке 6%	НДС, за исключением: ✓ физических лиц, которые добровольно зарегистрировались плательщиками НДС; ✓ юридических лиц, избравших ставку налогообложения в размере 6 %, 9 % и 12%	—
2.	Налог на прибыль предприятий	Налог на прибыль предприятий	за исключением уплаты авансового взноса по налогу на прибыль, начисленного на сумму выплачиваемых дивидендов*
3.	Налог на доходы физических лиц (для физических лиц — субъектов малого предпринимательства)	Налог на доходы физических лиц в части доходов (объекта налогообложения), полученных от хозяйственной деятельности физического лица, которые обложены налогом по Закону об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности субъектов малого предпринимательства	В тексте <i>Указа № 727</i> этот налог назван именно так, хотя в соответствии с <i>Законом № 889</i> он называется «налог с доходов физических лиц»
4.	Плата (налог) за землю	—	—
5.	Сбор на специальное использование природных ресурсов	—	—
6.	Сбор в Фонд для осуществления мероприятий по ликвидации последствий Чернобыльской катастрофы и социальной защиты населения	—	Данный вид сбора был отменен <i>Указом № 857</i> с 1 января 1999 года
7.	Сбор в Государственный инновационный фонд	—	Отчисления в Государственный инновационный фонд были отменены <i>Постановлением № 654</i>
8.	Сбор на обязательное государственное страхование	—	—
9.	Отчисления и сборы на строительство, реконструкцию, ремонт и содержание автомобильных дорог общего пользования Украины	—	Отчисления и сборы на строительство, реконструкцию, ремонт и содержание автомобильных дорог общего пользования Украины отменены с 01.01.2000 г. <i>Законом № 724</i>
10	Коммунальный налог	Коммунальный налог	—
11	Налог на промысел	—	—
12	Сбор на обязательное государственное пенсионное страхование	—	—
13	Сбор за выдачу разрешения на размещение объектов торговли и сферы услуг	—	—
14	Взносы в Фонд социальной защиты инвалидов	—	—

1	2	3	4
15	Взносы в Государственный фонд содействия занятости населения	—	—
16	Плата за патенты	Плата за торговый патент на некоторые виды предпринимательской деятельности	—

Примечание. \* Упрощенцам юридическим лицам необходимо помнить о том, что эмитент корпоративных прав, принимающий решение о выплате дивидендов своим акционерам (собственникам), должен согласно пп. 7.8.2 п. 7.8 ст. 7 Закона о налогообложении прибыли начислять и вносить в бюджет авансовый взнос по налогу на прибыль в размере 25 % от суммы дивидендов, предназначенных для выплаты, без уменьшения суммы такой выплаты на сумму такого налога. Указанный авансовый взнос вносится в бюджет до/или одновременно с выплатой дивидендов.

Исключение из состава единого налога отчислений в социальные и Пенсионный фонд законодатели планируют компенсировать только упрощенцам—физическим лицам, у которых объем налогооблагаемых операций не будет превышать 300 тыс. грн в год. Для всех остальных будут не только сохранены действующие ныне ставки единого налога, но и увеличены в зависимости от объема выручки.

В конечном итоге, применение упрощенной системы налогообложения для многих юридических лиц станет экономически не выгодным, поэтому им придется либо переходить на общую систему налогообложения или же вообще закрыть свой бизнес.

#### **О трудовых отношениях наемных работников с единоголложником**

С целью обеспечения легализации трудовых отношений наемных работников необходимо усилить ответственность плательщиков единого налога за использование труда наемных работников **без оформления трудовых отношений**, в частности путем применения к плательщику единого налога штрафных санкций и отмены регистрации такого лица плательщиком единого налога.

Также планируется ввести норму об обязательности осуществления архивирования документов физическими и юридическими лицами по выплачиваемым доходам наемным работникам и другим физическим лицам. Это позволит получать справки о месте

ности, которые указаны в полученном им Свидетельстве и за которые соответственно уплачен единый налог.

А как быть, если избранный плательщиком диапазон видов деятельности не уместится в отведенные две строки Свидетельства?

### **Также планируется ввести норму об обязательности осуществления архивирования документов физическими и юридическими лицами по выплачиваемым доходам наемным работникам и другим физическим лицам.**

работы, полученных доходах в случае закрытия предпринимательской деятельности физическим лицом или ликвидации юридического лица.

#### **Порядок выдачи и аннулирования Свидетельства об уплате единого налога**

В форме Свидетельства об уплате единого налога, утвержденной *Приказом № 599*, для отражения видов деятельности, которые осуществляет субъект малого предпринимательства — физическое лицо, предусмотрены всего лишь **две строки**.

При этом ГНАУ требует, чтобы упрощенец занимался только теми видами деятель-

ГНАУ в таком случае допускает, чтобы соответствующая запись осуществлялась должностным лицом государственной налоговой службы на обратной стороне Свидетельства с заверением этой записи печатью и подписью руководителя налогового органа, выдавшего указанный документ.

Разумеется, в Свидетельстве указываются только те виды деятельности, для которых решениями местных советов установлены ставки единого налога. Если же для какого-либо вида деятельности, который планирует осуществлять предприниматель, ставка единого налога не установлена, этот вид деятельности вписывается в Свидетельство под кодом

«Другие виды деятельности».

Налоговики считают, что доходы, полученные предпринимателем от видов деятельности, не указанных в Свидетельстве об уплате единого налога, должны облагаться в соответствии *пп. 9.12.2 п. 9.12 ст. 9 Закона № 889 по общим правилам*, установленным для плательщиков налога, не являющихся субъектами предпринимательской деятельности. Поэтому такие доходы должны быть задекларированы.

С таким мнением ГНАУ не согласился Высший административный суд Украины, который в *Письме № 1275/10/13-09* разъяснил, что согласно *абзацу третьему ст. 2 Указа № 727* в случае, когда физическое лицо — субъект малого предпринимательства осуществляет несколько видов предпринимательской деятельности, для которых установлены разные ставки единого налога, им будет приобретаться одно свидетельство и уплачиваться единый налог, который не превышает установленной максимальной ставки.

А в соответствии с *абзацем восьмым ст. 2 Указа № 727* доходы, полученные от осуществления предпринимательской деятельности, которая облагается единым налогом, не включаются в состав совокупного налогооблагаемого дохода по итогам отчетного года такого плательщика и лиц, которые находятся с ним в трудовых отношениях, а оплаченная сумма единого налога является окончательной и не включается в пересчет общих налоговых

обязательств как самого плательщика налога, так и лиц, которые находятся с ним в трудовых отношениях, включая членов его семьи, которые принимают участие в предпринимательской деятельности.

Высший административный суд Украины отметил, что нормами *Указа № 727* не предусмотрена обязанность субъекта малого предпринимательства, желающего перейти на упрощенную систему налогообложения, избирать **исчерпывающий** перечень видов предпринимательской деятельности, которыми он планирует заниматься.

В свою очередь, исчерпывающий перечень условий, соблюдение которых является необходимым для применения упрощенной системы налогообложения, установлен *ст. 1 Указа № 727*. Эти условия не ограничивают субъекта малого предпринимательства в выборе осуществляемых им видов деятельности лишь теми, которые указаны в свидетельстве об уплате единого налога или в любом другом документе.

Следовательно, субъект малого предпринимательства имеет право заниматься любыми видами предпринимательской деятельности, за исключением тех, которые **не могут** осуществляться с использованием упрощенной системы налогообложения в силу прямого законодательного запрета.

При таких обстоятельствах режим налогообложения единым налогом распространяется на все доходы субъекта малого предпринимательства, кото-

рый избрал упрощенную систему налогообложения, независимо от видов предпринимательской деятельности, от которых эти доходы получены.

Наличие определенной строки в заявлении субъекта малого предпринимательства о выдаче Свидетельства об уплате единого налога и содержании самого Свидетельства не могут служить такими ограничениями, поскольку в соответствии *со ст. 1 Закона о системе налогообложения* механизм взимания налогов и сборов (обязательных платежей) не может устанавливаться или изменяться другими законами Украины, кроме законов о налогообложении.

Учитывая приведенное, нормы *Указа № 727* распространяются на все доходы субъекта упрощенной системы налогообложения, полученные им как выручка от реализации товаров, работ, услуг в пределах всех видов осуществляемой ими предпринимательской деятельности.

При этом ставка, по которой уплачивается единый налог таким субъектом малого предпринимательства, определяется с учетом *абзаца третьего ст. 2 Указа № 727*.

В Концепции к проекту Закона об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности субъектов малого предпринимательства порядку выдачи Свидетельства об уплате единого налога, а также отражению в нем видов деятельности не уделено должного внимания, хотя данная тема является очень актуальной для упрощенцев.

## ОБ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЕДИНОНАЛОЖНИКОВ

Концепцией к проекту Закона об упрощенной системе на-

логообложения, учета и отчетности субъектов малого пред-

принимательства планируется на законодательном уровне

предусмотреть ответственность за систематическое нарушение законодательства о труде.

Как вариант, Госкомпредпринимательства предлагает внести соответствующие изменения в *УК Украины* и предусмотреть штрафные санкции в размере 5 000 НМДГ (85 000 грн).

Также планируется предусмотреть возможность налогообложения суммы превышения установленного предельного размера выручки и аннулирования выданных свидетельств об уплате единого налога, в случае превышения установленного предельного размера выручки (или дохода), количества наемных работников, при наличии решения суда о прекращении предпринимательской деятельности, а также в случае занятия деятельностью, не определенной для плательщиков единого налога, и в других случаях нарушений положений упрощенной системы.

Для реализации указанного следует законодательно установить необходимость

разработки ГНАУ и Госкомпредпринимательства порядка аннулирования свидетельства об уплате единого налога.

Отдельно планируется установить ответственность за превышение предельной величины показателей деятельности, осуществление запрещенных видов деятельности и видов расчетов (объемы таких операций облагать налогом по двойной ставке единого налога).

---

### **Госкомпредпринимательства рекомендует внести дополнение в УК Украины в части установления уголовной ответственности за осуществление фиктивного отмывания средств при участии плательщиков единого налога в виде лишения свободы сроком до 5 лет.**

---

Нет сомнения в том, что при таком подходе будут исключены случаи, когда превышение выручки у некоторых предпринимателей — физических лиц составляло до нескольких миллиардов, но никаких дополнительных налогов такой

единоналожник не доплачивал, а лишь переходил со следующего отчетного периода на общую систему налогообложения.

Госкомпредпринимательства рекомендует внести дополнение в *УК Украины* в части установления уголовной ответственности за осуществление фиктивного отмывания средств при участии плательщиков единого налога в виде лишения свободы сроком до 5 лет.

В проекте Закона об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности субъектов малого предпринимательства планируется предусмотреть срок его введения с 1 января 2011 года и действие сроком на 5 лет.

### **ОЖИДАЕМЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ**

Принятие проекта Закона об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности субъектов малого предпринимательства предоставит возможность урегулировать на законодательном уровне правоотношения при применении упрощенной системы налогообложения и позволит устранить схемы злоупотребления упрощенной системой.

За счет повышения размеров объема выручки от реализации продукции (товаров, работ, услуг), ставок единого налога для физических лиц, и внедрения ответственности в части

превышения предельного объема выручки от реализации продукции (товаров, работ, услуг) можно ожидать увеличения поступлений в местные бюджеты в среднем на 60 %.

ГНАУ также намерена инициировать ограничение оборота наличных средств. Об этом проинформировал журналистов заместитель председателя ГНАУ Сергей Лекарь.

*«Мы об этом говорим: наличный оборот средств — это проблема номер один. На сегодня необходимо ограничить выдачу наличных средств без оснований, по первому жела-*

*нию. Субъекты предпринимательской деятельности могут рассчитывать в безналичной форме»,* — сказал С.Лекарь.

По его словам, речь не идет об ограничении наличных расчетов между физическими лицами. Вопрос об ограничении расчетов наличными средствами ГНАУ намерена решать на законодательном уровне, а также будет обращаться с предложениями в Национальный банк Украины.

Также на заседании рабочей группы о совершенствовании упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности

субъектов малого предпринимательства возник вопрос о введении кассовых аппаратов для предпринимателей, инициаторами которого являются Минфин Украины и ГНАУ. РРО предлагают ввести даже для тех частных предпринимателей, у которых объем выручки за год не превышает 300 тыс. грн.

Таким образом, с помощью ограничения наличных обо-

готов законодатели планируют уменьшить количество теневых денег, но тем самым они лишают предпринимателей последнего аргумента в пользу применения ими упрощенной системы налогообложения.

Необходимо заметить, что для юридических лиц актуальным остается вопрос, связанный с переходом с общей системы налогообложения на упрощенную, а также воз-

врат на общую систему налогообложения. Без урегулирования на должном уровне этих вопросов в комплексе с *Законом о налогообложении прибыли* и *Законом о НДС* теряется весь смысл перехода на упрощенную систему налогообложения. Ведь довольствоваться только разъяснениями ГНАУ в этом вопросе очень опасно, к тому же ГНАУ имеет привычку кардинально менять свое мнение.

### СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ДОКУМЕНТОВ

- УК Украины** — Уголовный кодекс Украины
- Закон о системе налогообложения** — Закон Украины от 25.06.1991 г. № 1251-XII «О системе налогообложения» в редакции от 18.02.1997 г. № 77/97-ВР
- Закон № 724** — Закон Украины от 16.12.1997 г. № 724/97-ВР «О внесении изменений в Закон Украины «Об источниках финансирования дорожного хозяйства Украины»
- Закон № 889** — Закон Украины от 22.05.2003 г. № 889-IV «О налоге с доходов физических лиц»
- Закон № 2505** — Закон Украины от 25.03.2005 г. № 2505-IV «О внесении изменений в Закон Украины «О Государственном бюджете Украины на 2005 год» и некоторые другие законодательные акты Украины»
- Закон о лицензировании** — Закон Украины от 01.06.2000 г. № 1775-III «О лицензировании определенных видов хозяйственной деятельности»
- Закон о налогообложении прибыли** — Закон Украины от 28.12.1994 г. № 334/94-ВР «О налогообложении прибыли предприятий» в редакции от 22.05.1997 г. № 283/97-ВР
- Закон о НДС** — Закон Украины от 03.04.1997 г. № 168/97-ВР «О налоге на добавленную стоимость»
- Закон о патентовании** — Закон Украины от 23.03.1996 г. № 98/96-ВР «О патентовании некоторых видов предпринимательской деятельности»
- Закон о телевидении и радиовещании** — Закон Украины от 21.12.1993 г. № 3759-XII «О телевидении и радиовещании»
- Указ № 727** — Указ Президента Украины от 03.07.1998 г. № 727/98 «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности субъектов малого предпринимательства» в редакции от 28.06.1999 г. № 746/99
- Указ № 857** — Указ Президента Украины от 07.08.1998 г. № 857/98 «О некоторых изменениях в налогообложении»
- Постановление № 654** — Постановление КМУ от 13.04.2000 г. № 654 «Об образовании Украинской государственной инновационной компании»
- Инструкция № 286** — Инструкция по статистике количества работников, утвержденная приказом Госкомстата Украины 28.09.2005 г. № 286
- Приказ № 599** — Приказ ГНАУ от 29.10.1999 г. № 599 «Об утверждении Свидетельства об уплате единого налога и Порядка его выдачи»
- Письмо № 1275/10/13-09** — Письмо Высшего административного суда Украины от 28.09.2009 г. № 1275/10/13-09 «Об уплате субъектом малого предпринимательства налогов с доходов, полученных от видов предпринимательской деятельности, не указанных в свидетельстве об уплате единого налога, по общему способу налогообложения»

Станислав Васильев

# Проблемы, связанные с проверкой хозяйственной деятельности предприятия сотрудниками отделов по борьбе с экономической преступностью до возбуждения уголовного дела

Почти каждому предпринимателю или руководящему работнику предприятия приходилось сталкиваться с проверкой хозяйственной деятельности субъекта хозяйствования оперативными работниками милиции. Обыск, выемка, осмотр места происшествия — это более или менее знакомые следственные действия, проводящиеся в рамках уголовного дела.

А как поступать руководителю предприятия или предпринимателю в случае, когда уголовное дело еще не возбуждено, а работники милиции уже хотят ознакомиться с документацией хозяйствующего субъекта, ссылаясь на поступившее в милицию заявление определенного гражданина

или организации о совершении экономического преступления? При этом абсолютно не обязательно, что данное заявление или иная информация касается каких-либо нарушений именно на Вашем предприятии.

Заметим, что в данном случае визитерами бывают не любые работники милиции, а именно сотрудники отделов по борьбе с экономической преступностью. Их деятельность регулируется не столько *УПК Украины*, сколько *Законом об ОРД* и *Положением № 510*.

В соответствии с *п. 4 Положения № 510* данное подразделение милиции выявляет и раскрывает хозяйственные, должностные и другие преступления в сфере экономики на

предприятиях, в организациях, коммерческих структурах, финансово-кредитной и банковской системах.

Таким образом, появление сотрудников Государственной службы борьбы с экономической преступностью (ГСБЭП) может быть связано с подозрением в совершении одного из преступлений, предусмотренных *Разделом 7 УК Украины «Преступления в сфере хозяйственной деятельности»* или же *Разделом 17 УК Украины «Преступления в сфере служебной деятельности»*. Это может быть одно из преступлений, предусмотренных *ст. 203 УК Украины «Занятие запрещенными видами хозяйственной деятельности»*, *ст. 205 УК Украины «Фиктивное предпри-*

нимательство», ст. 209 УК Украины «Легализация (отмывание) денежных средств и другого имущества, добытого преступным путем» и другие.

В рамках данной статьи мы попробуем ответить на следующие вопросы:

1. На каких основаниях работники милиции могут ознакомиться или истребовать документацию предприятия до возбуждения уголовного дела?

2. Должны ли они регистри-

роваться в Журнале посещения предприятия представителями контролирующих органов?

3. Имеют ли они право осматривать торговые, офисные или производственные помещения организации?

4. Можно ли не пускать сотрудников ГСБЭП на территорию предприятия?

5. Должны ли работники милиции заранее сообщать о дате своего прихода?

6. Какие именно документы имеют право проверять работ-

ники милиции до возбуждения уголовного дела?

7. Могут ли они изъять какую-либо документацию?

8. Должны ли они оставлять предпринимателю какой-либо документ о проведенной проверке?

9. На какие аргументы можно сослаться в разговоре с работником данной службы?

10. Какой порядок обжалования действий работников милиции предусмотрен законодательством?

### ОСНОВАНИЯ, ПО КОТОРЫМ РАБОТНИКИ МИЛИЦИИ МОГУТ ОЗНАКОМИТЬСЯ ИЛИ ИСТРЕБОВАТЬ ДОКУМЕНТАЦИЮ ПРЕДПРИЯТИЯ ДО ВОЗБУЖДЕНИЯ УГОЛОВНОГО ДЕЛА

Говоря об основаниях для появления работников милиции на Вашем предприятии до возбуждения какого-либо уголовного дела, следует указать на следующее.

**Во-первых**, в соответствии с ч. 4 и ч. 5 ст. 97 УПК Украины в случае необходимости проверить заявление о совершении преступления такая проверка может быть произведена органом дознания путем отображения объяснений от граждан и должностных лиц, истребования документов или же проведения оперативно-розыскной деятельности. В данном случае служба ГСБЭП как раз и выступает как орган дознания в соответствии с п. 1 ч. 1 ст. 101 УПК Украины. А подобная проверка на милицейском языке называется «доследственной».

Работники милиции также могут ссылаться на Закон об обращениях граждан и Положение № 1177. Вместе с тем, данные нормативные акты регулируют отношения милиции с человеком или организацией, обратившейся по поводу совершения преступления. Они

не устанавливают порядок проверки заявления о совершении преступления, предусмотренный УПК Украины и Законом об ОРД.

**Во-вторых**, согласно п. 4 ч. 1 ст. 8 Закона об ОРД работники оперативных подразделений имеют право ознакомиться с документами и данными, характеризующими деятельность предприятий, учреждений и организаций, изучать их. Кроме того, в абз. 1 п. 24 ч. 1 ст. 11 Закона о милиции предусмотрено право сотрудников данной организации проводить проверки по фактам нарушения законодательства, контроль за соблюдением которого отнесен к компетенции милиции.

Исходя из перечисленных норм УПК Украины, Закона о милиции и Закона об ОРД, можно сделать вывод, что оперативные работники ГСБЭП действительно могут до возбуждения уголовного дела исключительно на основании обращения какого-либо лица о совершении преступления проводить проверки докумен-

тации хозяйствующего субъекта. При этом законодательство не устанавливает перечня документации, подлежащей проверке. Работники ГСБЭП на указанных выше основаниях могут ознакомиться со всей документацией предприятия.

Более того, результатом подобного изучения документации может стать возбуждение уголовного дела по факту совершения одного из преступлений, предусмотренных Разделом 7 «Преступления в сфере хозяйственной деятельности» УК Украины. Не стоит исключать и возможность составления протокола о совершении одного из административных правонарушений, предусмотренных Главой 12 «Административные правонарушения в сфере торговли, общественного питания, сфере услуг, финансов и предпринимательской деятельности» КУоАП.

Однако же стоит обратить Ваше внимание на несколько интересных моментов.

Так, работники милиции должны проверять докумен-

тацию именно **того предприятия**, о котором идет речь в обращении лица о совершении преступления. Но законодательство не предусматривает возможности ознакомления должностных лиц субъекта хозяйствования с подобным заявлением. Поэтому Вы никак не сможете удостовериться в том, что у работников милиции действительно есть достаточные основания для ознакомления с документацией предприятия.

Вам же следует иметь в виду: если Петя написал заявление о совершении преступления Васей, а в связи с этим проверяют документацию фирмы Жени, то «дядя Степа» явно неправ.

Согласно *ч. 1 ст. 9 Закона об ОРД* проводить какие-либо оперативно-розыскные мероприятия работники милиции могут только при наличии оперативно-розыскного дела. Но в соответствии с *абз. 2 п. 4 ч. 1 ст. 8 Закона о государственной тайне* информация о формах, методах и результатах оперативно-розыскной деятельности относится к **государственной тайне**. Поэтому с материалами оперативно-розыскного дела, в рамках которого проводится проверка документации предприятия, Вы также ознакомиться **не сможете**.

В соответствии с *абз. 2 п. 24 ч. 1 ст. 11 Закона о милиции* органы милиции вправе приступить к проведению проверки субъекта хозяйствования только при наличии **направления на проверку**, в котором должны быть указаны

- дата выдачи;
- название подразделения милиции;
- цель, вид и основания для проверки;
- дата начала и окончания проверки;

- должности, звания и фамилии должностных лиц подразделения милиции, которые будут проводить проверку.

При этом направление должно быть подписано руководителем подразделения милиции и скреплено печатью соответствующего органа внутренних дел.

Заметим, что документ, с которым пришли милиционеры, должен называться именно «**Направление**», а не письмо, требование или заявление.

---

**К сожалению, законодательство не предусматривает обязанности работников милиции вручать Вам копию такого направления. Поэтому не лишним будет переписать его содержание или же снять с направления ксерокопию.**

---

На таком документе должна быть «**круглая гербовая**» печать районного отделения внутренних дел, а не штамп канцелярии. В самом направлении должны быть указаны все сотрудники, которые будут проводить проверку, а не кто-то один.

К сожалению, законодательство **не предусматривает** обязанности работников милиции вручать Вам копию такого направления. Поэтому не лишним будет переписать его содержание или же снять с направления ксерокопию.

Более того, Закон о милиции не устанавливает ни предельного срока, ни видов проверок, которые могут проводить работники милиции. Поэтому, если в направлении не указан срок или вид проверки — говорите о ненадлежащем оформлении такого направления.

Закон о милиции или другой нормативный акт не предусма-

тривает и порядка предъявления такого направления: то ли его должны показать кому-либо из руководства предприятия, то ли любому работнику. Поэтому, если Вы не являетесь руководящим работником организации — просите подождать появления кого-либо из руководства предприятия.

При обращении к должностному лицу предприятия работник милиции должен назвать свою фамилию, должность и звание, что предусмотрено *ч. 2 ст. 5 Закона о милиции*.

Вы также можете потребовать предъявления служебного удостоверения сотрудником ГСБЭП.

Как предусмотрено *абз. 3 п. 24 ч. 1 ст. 11 Закона о милиции*, изучать документы, свидетельствующие о правонарушении, работники милиции могут **только в присутствии двух понятых**. На любом предприятии или в организации, как правило, работает несколько человек. Вот кого-либо из них работники милиции и будут привлекать в качестве понятых.

Если должностные лица организации подозреваются в налоговых правонарушениях, то стоит обратить внимание на следующие нормы законодательства.

В соответствии с *ч. 2 ст. 11 Закона о милиции* и *ч. 5 ст. 8 Закона об ОРД* изучать документацию, характеризующую финансово-хозяйственную деятельность предприятия или

проводить другие оперативно-розыскные мероприятия, в этой ситуации имеют право **исключительно** работники налоговой милиции, а не отделов по борьбе с экономической преступностью.

Таким образом, основанием для появления работника милиции на предприятии может быть исключительно направление, оформленное в установ-

ленном порядке. Любые нарушения, допущенные при выдаче такого документа, могут быть поводом для обжалования действий работников милиции в прокуратуру или суд.

Обязанность проверяющих регистрироваться в Журнале посещения предприятия представителями контролирующих органов установлена в *п. 7 Указа № 817*. Однако же, сре-

ди контролирующих органов, на которые распространяется действие данного Указа, перечисленных в *п. 5 Указа № 817*, милиция не названа. Таким образом, законодательство не устанавливает обязанности работников ГСБЭП регистрироваться в Журнале посещения предприятия представителями контролирующих органов.

### ПРАВО НА ОСМОТР ТОРГОВЫХ, ОФИСНЫХ ИЛИ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ПОМЕЩЕНИЙ СОТРУДНИКАМИ ГСБЭП

Дает ли направление на проверку сотрудникам ГСБЭП право проводить осмотр в торговых, офисных или производственных помещениях организации?

Говоря другими словами, могут ли работники милиции вместо ознакомления с документацией ходить по территории предприятия, заглядывая в те или иные помещения?

Как предусмотрено *пп. «а» п. 15 ч. 1 ст. 11 Закона о милиции* и *пп. 1 п. 5 Положения № 510* работник этого органа может **беспрепятственно** в любое время суток входить на территорию и в помещения

предприятий, учреждений и организаций и осматривать их с целью прекращения преступления, преследования лиц, подозреваемых в совершении преступления, при стихийном бедствии или других чрезвычайных обстоятельствах. *А ст. 190 УПК Украины требует* составления протокола в каждом случае проведения осмотра.

Таким образом, войти на территорию предприятия работники ГСБЭП, безусловно, могут даже и без постановления суда, сославшись на указанные выше обстоятельства. Но если они вместо проверки документации ходят по тор-

говым или производственным помещениям — требуйте составления протокола осмотра в соответствии *со ст. 190 УПК Украины*. Позже, имея на руках такой протокол, Вам легче будет обжаловать действия милиционеров в прокуратуру или суд.

В данной ситуации просьбы сотрудников ГСБЭП об открытии хранилищ, передвижении каких-либо вещей или вскрытии упаковок товара будут **незаконными**. В ответ на такие обращения Вам следует вежливо порекомендовать работникам милиции прийти с постановлением судьи об обыске.

### МОЖНО ЛИ НЕ ПУСКАТЬ СОТРУДНИКОВ ГСБЭП НА ТЕРРИТОРИЮ ПРЕДПРИЯТИЯ

Препятствовать сотрудникам милиции при вхождении на территорию предприятия мы Вам ни в коем случае **не рекомендуем**. Это не работники различных кон-

тролирующих инспекций! Такие действия могут быть расценены как сопротивление работнику милиции или же невыполнение его законных требований. А согласно *ст.ст.*

*12 — 14 Закона о милиции* у них есть право применить меры физического воздействия или же специальные средства для преодоления сопротивления или же неповиновения законным требованиям работника милиции.

Кроме того, попытки воспрепятствовать в проведении проверки сотрудниками милиции могут быть квалифицированы как административное правона-

**Препятствовать сотрудникам милиции при вхождении на территорию предприятия мы Вам ни в коем случае не рекомендуем. Это не работники различных контролирующих инспекций!**

рушение или же преступление.

Например, в КУоАП существует ст. 185 «Злостное неповиновение законному распоряжению или требованию работника милиции...». А УК Украины предусматривает уголовную ответственность за деяние, предусмотренное

ст. 342 «Сопrotивление представителю власти или правоохранительного органа...».

Поэтому, даже если Вы понимаете, что проверяющие действуют в чем-то незаконно, **не пытайтесь силой остановить их действия**. Фиксируйте и запоминайте все нарушения

законодательства, допущенные работниками милиции. В вежливой форме обратите их внимание на сомнительную законность тех или иных действий. Позднее все допущенные ими нарушения станут основанием для обжалования их действий в прокуратуру или суд.

## ДОЛЖНЫ ЛИ РАБОТНИКИ МИЛИЦИИ ЗАРАНЕЕ СООБЩАТЬ О ДАТЕ СВОЕГО ПРИХОДА

У предпринимателей и руководящих работников, знакомых с Законом о госнадзоре закономерно может возникнуть вопрос: а должны ли работники милиции заранее сообщать о времени их визита на предприятие?

Действительно, в соответ-

ствии с ч. 4 ст. 5 Закона о госнадзоре контролирующие органы должны сообщить о **плановой** проверке хозяйствующего субъекта **за десять дней** до ее проведения.

Однако же, согласно ч. 2 ст. 2 Закона о госнадзоре его действие **не распространяется**

на мероприятия, проводимые в рамках оперативно-розыскной деятельности. А из этого следует, что появиться на предприятии работники милиции могут абсолютно неожиданно и внезапно. Никаких предварительных уведомлений они **делать не обязаны**.

## МОГУТ ЛИ РАБОТНИКИ МИЛИЦИИ В ХОДЕ ПОДОБНОЙ ПРОВЕРКИ ИЗЫМАТЬ КАКИЕ-ЛИБО ДОКУМЕНТЫ?

В соответствии с абз. 3 п. 24 ч. 1 ст. 11 Закона о милиции и п. 4 ч. 1 ст. 8 Закона об ОРД сотрудники ГСБЭП могут сделать за счет денежных средств, выделяемых подразделению копии документов, характеризующих деятельность предприятия. При этом по требованию руководства проверяемой организации изготавливать такие копии они имеют право только на территории самого предприятия.

Что же касается истребования оригиналов документов,

то в рамках оперативно-розыскной деятельности они могут быть изъяты **только по решению суда** согласно абз. 3 п. 24 ч. 1 ст. 11 Закона о милиции и п. 4 ч. 1 ст. 8 Закона об ОРД. При этом у руководства предприятия должны остаться копии изъятых документов.

Как в случае копирования каких-либо документов, так и в случае их истребования опись изъятых или же скопированных документов должна остаться на предприятии. Проверьте: есть ли она у Вас?

А вот если работники милиции зашли, полистали документацию и вышли, то законодательство не предусматривает их обязанности оставлять где-либо сведения о своем присутствии. Опись изъятых документов не составляется, в каких-либо журналах регистрации проверяющих органов они отмечаться не обязаны.

Даже в случае подачи жалобы на действия работников милиции Вам крайне трудно будет доказать, что они вообще у Вас были.

## МОЖНО ЛИ ОБЖАЛОВАТЬ ДЕЙСТВИЯ РАБОТНИКОВ МИЛИЦИИ И ЧТО СЛЕДУЕТ УКАЗАТЬ В ПОДОБНОЙ ЖАЛОБЕ?

В соответствии со ст. 14 Закона об ОРД надзор за соблюдением законности при проведении оперативно-розыскной деятельности осуществляет прокуратура Украины. По-

этому действия оперативных работников ГСБЭП могут быть обжалованы именно в местную прокуратуру. В подобной жалобе следует изложить следующее:

- время и обстоятельства посещения Вашего предприятия работниками милиции;
- возможно, отсутствие у них направления, которое дает право проводить проверку

документации хозяйствующего субъекта;

- уклончивые или же размытые объяснения милиционеров об основаниях для проведения такой проверки. Ваше мнение об отсутствии у них оснований для проведения проверки или же оперативно-розыскных мероприятий;
- документы, которые затребовали работники милиции, свидетельствуют о том, что они пытались обнаружить признаки налогового правонарушения. Но в этом случае с направлением на проверку должны были приходиться исключительно работники милиции, а не ГСБЭП.
- просьба проверить наличие оперативно-розыскного дела, в рамках которого проводились оперативно-розыскные мероприятия на предприятии;
- указание в направлении на проверку одного человека, ареальное появление нескольких работников милиции;
- попытки провести осмотр помещений предприятия или организации без составления протокола осмотра;
- изъятие или же копирование документации предприятия без составления необходимой описи. Возможно, невнесение в опись тех или иных документов;
- негативное влияние на хозяйственную деятельность предприятия такой проверки, отвлечение сотрудников от выполнения ими своих служебных обязанностей.

Исходя из названных аргументов, по сути, такая жалоба будет рассматриваться как заявление о совершении преступления. Ведь действия работников милиции в приведенном случае могут содер-

жать признаки преступлений, предусмотренных *ст. 162 «Нарушение неприкосновенности жилища» УК Украины, ст. 364 «Злоупотребление властью или служебным положением» УК Украины, ст. 365 «Превышение власти или служебных полномочий».*

Отказ в возбуждении уголовного дела в соответствии *со ст. 99<sup>1</sup> и ст. 236<sup>1</sup> УПК Украины* может быть обжалован в суд **в течении семи дней** с момента получения постановления или же уведомления об отказе в возбуждении уголовного дела. При этом основания для обжалования остаются те же, что были приведены выше.

Обратим Ваше внимание, что подача какой-либо жалобы на действия работников милиции не приостанавливает проведение проверки. Признание действий сотрудников ГСБЭП незаконными может быть полезным только в одном случае. Если по результатам проверки было возбуждено уголовное дело, то собранные в ходе проведенных мероприятий доказательства будут считаться полученными ненадлежащим образом в нарушение *ст. 65 УПК Украины*. А это, в свою очередь, может служить основанием для отмены постановления о возбуждении уголовного дела, прекращения уголовного дела или же возвращения его на дополнительное расследование в ходе судебного рассмотрения.

Можно, конечно, пофантазировать и предположить возможность подачи гражданского иска к местному управлению милиции с требованием возместить сумму убытков в виде упущенной выгоды, причиненных временным прекращением торговой или производственной деятельности предприятия на период необоснованной проверки.

Правовым основанием для подачи такого иска могут стать *ст. ст. 22, 1173, 1174 ГК Украины*. Однако же, существенная проблема в данном судебном процессе будет состоять в том, чтобы доказать в суде размер упущенной выгоды.

Конкретные же рекомендации при появлении работников ГСБЭП на предприятии могут состоять в следующем:

1) Уточните, хотят ли работники милиции провести выемку документов, обыск или же ознакомиться с документацией предприятия в рамках проведения оперативно-розыскной деятельности.

2) Попросите их представиться и предъявить как служебные удостоверения, так и направление на проверку, если это не обыск, не осмотр места происшествия и не выемка.

3) Поинтересуйтесь, почему в направлении указан один человек, а проверяющих пришло несколько.

4) Настаивайте на незаконности ознакомления с документацией предприятия без соответствующего направления.

5) Если в направлении не указан срок или вид проверки — говорите о ненадлежащем оформлении такого направления.

6) Если Вы не являетесь руководящим работником организации — просите подождать появления кого-либо из руководства предприятия.

7) Задайте вопросы по поводу подробного разъяснения оснований для появления работников органов внутренних дел на предприятии:

- на основании какого именно заявления в милицию проводятся оперативно-розыскные мероприятия?
- а заведено ли оперативно-розыскное дело, в рамках ко-

того вы посещаете нашу организацию?

6) Не препятствуйте сотрудникам милиции войти на территорию организации. У них в этом случае есть право применить меры физического воздействия или специальные средства. Но укажите на то, что Вы не видите каких-либо оснований для проведения проверок или оперативно-розыскных мероприятий на территории предприятия и против присутствия работников милиции в каких-либо помещениях.

7) Если Вы не руководитель организации, говорите о том, что какие-либо документы для проверки вы можете предъявить для ознакомления только в присутствии руководства предприятия.

8) Если работники ГСБЭП вместо ознакомления с документацией начинают ходить по территории предприятия и осматривать помещения, настаивайте на составлении протокола осмотра в соответствии со ст. 190 УПК Украины. Ука-

жите на то, что проверять наличие товарно-материальных ценностей можно только в случае проведения инвентаризации, о которой сейчас речь не идет.

9) В случае, когда оперативник требует документы, касающиеся уплаты налогов, поинтересуйтесь: «А на каком основании Вы требуете такие документы, если Вы не работник налоговой милиции?».

10) Укажите на необходимость составления описи документов, копии с которых сняты работниками милиции или же описи документов, изъятых работниками милиции.

11) Запоминайте и фиксируйте все нарушения законодательства, допущенные работниками милиции.

12) После ухода сотрудников правоохранительных органов в случае необходимости составляйте жалобу в прокуратуру в соответствии с рекомендациями, приведенными выше.

Законодательство не устанавливает какой-либо периодичности или сроков, в течение

которых оперативные работники могут изучать документацию предприятия в рамках проведения оперативно-розыскной деятельности.

Если у них будет соответствующее указание руководства, то они будут не один раз приходить к тому или иному субъекту хозяйствования. Если какие-либо граждане или организации будут постоянно обращаться с жалобами на деятельность определенного субъекта хозяйствования, то работники ГСБЭП также станут частыми визитерами.

Вы же при проведении таких проверок можете сослаться на перечисленные в этой статье нормы законодательства и жаловаться на действия работников милиции в прокуратуру. Хотя в случае массовости подобных проверок эффективным может оказаться только организация объединениями предпринимателей кампании в прессе по поводу необоснованности подобных действий правоохранительных органов.

### СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ДОКУМЕНТОВ

**КУоАП** — Кодекс Украины об административных правонарушениях

**ГК Украины** — Гражданский кодекс Украины

**УК Украины** — Уголовный кодекс Украины

**УПК Украины** — Уголовно-процессуальный кодекс Украины

**Закон о госнадзоре** — Закон Украины от 05.04.2007 г. № 877-V «Об основных принципах государственного надзора (контроля) в сфере хозяйственной деятельности»

**Закон о государственной тайне** — Закон Украины от 21.01.1994 г. № 3855-XII «О государственной тайне»

**Закон о милиции** — Закон Украины от 20.12.1990 г. № 565-XII «О милиции»

**Закон об обращениях граждан** — Закон Украины от 02.10.1996 г. № 393/96-ВР «Об обращениях граждан»

**Закон об ОРД** — Закон Украины от 18.02.1992 г. № 2135-XII «Об оперативно-розыскной деятельности»

**Указ № 817** — Указ Президента Украины от 23.07.1998 г. № 817/98 «О некоторых мерах по доурегулированию предпринимательской деятельности»

**Положение № 510** — Положение о Государственной службе по борьбе с экономической преступностью, утвержденное Постановлением КМУ от 05.07.1993 г. № 510

**Положение № 1177** — Положение о порядке работы с обращениями граждан и организации их личного приема в системе Министерства внутренних дел Украины, утвержденное приказом МВД Украины от 10.10.2004 г. № 1177

Людмила Волинец

# БУХГАЛТЕРСКИЙ И НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ КОМПЬЮТЕРНЫХ ПРОГРАММ

Компьютеры прочно вошли в нашу жизнь, поэтому сейчас трудно себе представить предприятие, которое бы не имело их в наличии. Без компьютера невозможно оформить платежные документы для банка, выписать счет-фактуру покупателю, оформить накладные на отгрузку продукции или товаров и т.д.

Руководство и менеджеры предприятия просто не смогут вести переговоры со своими партнерами и эффективно осуществлять производственную деятельность без использования электронной почты.

нет, а без всего этого он даже с обычным телефоном не может сравниться. Без программного обеспечения компьютер представляет собой простую груду железа и пользы от нее никакой.

Современные технологии делают нашу жизнь все более комфортной, а разработчики компьютерных программ постоянно предлагают новые интересные решения. Каждый руководитель понимает, что автоматизация бизнеса обеспечивает наиболее динамичное его развитие. Поэтому большинство современных организаций

тельных систем. «Компьютер», «программное обеспечение», «системные и прикладные программы» — понятия, которые уже довольно давно и прочно вошли в лексику современного человека. Зачастую большинство из нас, употребляя их, не знакомы с их полным толкованием. Но это не мешает общению специалистов разных сфер деятельности.

Например, бухгалтер понимает программиста — специалиста в сфере автоматизации процессов и наоборот, а для этого им не обязательно иметь соответствующее специальное образование.

Быстрое развитие информационных технологий и программного обеспечения вынуждает предприятия постоянно обновлять, заменять устаревшие версии компьютерных программ, заключать договоры на их обслуживание, сопровождение и т. д. Естественно, что для учетных работников это создает определенные сложности, так как им нужно не только радоваться за компьютеризацию тех или

---

**Руководство и менеджеры предприятия просто не смогут вести переговоры со своими партнерами и эффективно осуществлять производственную деятельность без использования электронной почты.**

---

Однако компьютер — это не телевизор с экраном, для работы которого нужны лишь антенна и электричество. Компьютеру, как минимум, нужны различные программы и подключение к сети Интер-

предпочитают использовать в работе различные компьютерные программы (системные, прикладные, игровые и т. п.).

В то же время автоматизация учета — лишь небольшая часть сферы применения вычисли-

иных процессов на предприятии, но еще и учитывать все это «счастье» в учете.

В нашей статье мы рассмотрим основные моменты, связанные с бухгалтерским

и налоговым учетом таких необычных активов, как компьютерные программы.

## КОМПЬЮТЕРНАЯ ПРОГРАММА КАК ОБЪЕКТ ПРАВА ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОЙ СОБСТВЕННОСТИ И АВТОРСКОГО ПРАВА

Почему, когда речь идет о компьютерной программе, то у бухгалтеров нет единого мнения об объекте учета?

Ответ на этот вопрос кроется в сложной терминологии законодательства в сфере авторского права, объектом охраны которого и является компьютерная программа.

Согласно определению, приведенному в *ст. 1 Закона об авторском праве*, компьютерная программа — это набор инструкций в виде слов, цифр, кодов, схем, символов или в любом другом виде, выраженных в форме, пригодной для считывания компьютером, которые приводят его в действие для достижения определенной цели или результата (это понятие охватывает как операционную систему, так и прикладную программу, выраженные в исходном или объектном кодах).

Компьютерные программы являются объектами авторского права согласно п. 3 ч.1 ст. 8 Закона об авторском праве и объектами права интеллектуальной собственности согласно ч. 1 ст. 420 ГК Украины.

Кроме того, в ст. 8 Закона об авторском праве компьютерная программа названа произведением. И как любое другое произведение, охраняемое названным Законом, компьютерная программа представляет собой идею, мысль одного человека или группы людей. А поделиться идеей с наибольшим количеством лю-

дей можно только посредством ее воплощения в материальной форме, то есть сделав предметом материального мира. Отсюда и возникает неопределенность.

Однако компьютерные программы имеют не только «тело» (материальный носитель, в котором они выражены в объективной форме, например, компакт-диск с ОС Windows XP), но и «душу» (имущественные права на произведение, например на ту же ОС Windows XP).

Зачастую, не понимая разницы между «телом» и «душой» компьютерной программы, бухгалтеры и допускают ошибки в учете.

Что же является основополагающим — идея или форма ее выражения (материальное воплощение)?

Часть 3 ст. 8 Закона об авторском праве однозначно утверждает, что правовая охрана распространяется только на форму выражения произведения и не распространяется на какие-либо идеи, теории, принципы, методы, процедуры, процессы, системы, способы, концепции, открытия, даже если они выражены, описаны, объяснены, проиллюстрированы в произведении.

Таким образом, содержание произведения не является объектом авторского права, а вот его форма — является.

Содержанием компьютерной программы является совокупность идей, концепций, используемых математических методов и других достижений

науки, на основании которых программа реализована.

Формой компьютерной программы является ее объектный (машинный) или исходный код. Это положение закреплено в ст. 1 Закона об авторском праве. Объектный (исходный) код программы всегда записан на материальном носителе: винчестере, компакт-диске и другом материальном объекте.

Следовательно, материальным объектом компьютерной программы является ее объектный (исходный) код, записанный на материальном носителе. Вот этот материальный объект и является той вещью, о которой идет речь в ст. 419 ГК Украины.

То есть, соотношение права интеллектуальной собственности и права собственности, приведенное в ст. 419 ГК Украины, заключается в том, что:

- право интеллектуальной собственности и право собственности на вещь не зависят друг от друга;
- переход права на объект права интеллектуальной собственности не означает перехода права собственности на вещь;
- переход права собственности на вещь не означает перехода права на объект права интеллектуальной собственности.

Право интеллектуальной собственности — это право на нематериальный объект (результат интеллектуальной, творческой деятельности).

Но этот результат может восприниматься другими лицами и воссоздаваться лишь при условии, что он будет определенным образом объективирован, воплощенным в определенную материальную форму, например, произведение, воплощенное в компьютерную программу. Право на содержание компьютерной программы (заставки, папки, меню, общие функциональные или сервисные возможности и т.д.) — право интеллектуальной собственности — принадлежит автору или другим лицам, к которым это право перешло на основании закона или договора.

Особенность объектов права интеллектуальной собственности состоит в их свойстве к тиражированию. Один и тот же результат интеллектуальной, творческой деятельности (объект права интеллектуальной собственности) может быть воспроизведен в любом количестве в зависимости от потребностей.

То есть, один и тот же объект права интеллектуальной собственности, воплощенный в материальный объект, может быть использован многократно, каждый материальный носитель может приносить доход (прибыль).

В силу этого свойства каждый такой материальный носитель может стать объектом права собственности отдельного субъекта. Субъект права интеллектуальной собственности будет один — автор, его правопреемники, работодатели, а субъектов права на материальный носитель интеллектуальной собственности может быть столько, сколько будет изготовлено материальных носителей (например, компакт-дисков).

Следует иметь в виду, что

когда в *ГК Украины* речь идет о праве собственности на вещь (ч. 1 ст. 421), то речь идет о праве собственности на материальный носитель (вещь) интеллектуальной собственности.

Из сказанного понятно, что право интеллектуальной собственности и право на материальный носитель не зависят одно от другого. Поэтому переход права на объект интеллектуальной собственности (содержание компьютерной программы) не означает перехода права собственности на материальный носитель.

Право собственности на компакт-диск (материальный носитель) может принадлежать многим собственникам, купившим программное обеспечение на диске. Однако собственником объекта права интеллектуальной собственности остается при этом одно и то же лицо (автор или авторы компьютерной программы).

Перечень авторских имущественных прав приведен в ст. 15 *Закона об авторском праве*. В указанной статье за автором закреплено право использовать свое произведение по собственному усмотрению. В частности, исключительной прерогативой автора есть право:

- использовать произведение в соответствии с его замыслом. Автор компьютерной программы может без ограничений использовать свое творение для обработки данных в личных целях;
- предоставить названную выше возможность третьим лицам, передав в пользование за определенную плату экземпляры компьютерной программы (*Законом об авторском праве* такая возможность автора названа исключительным правом на разрешение или запрет

использования произведения третьими лицами);

- продать все свои имущественные права другому лицу.

Взаимоотношения автора с другими лицами по передаче (отчуждению) авторских прав (всех или их части) оформляются соответствующими договорами. При этом предметом договорных отношений могут выступать как оригинал (экземпляр) произведения, так и авторские права на него (все или некоторые из перечисленных в *Законое об авторском праве*).

Вместе с тем следует учитывать одну особенность: объект авторского права и авторские права автономны друг от друга. Об этом прямо сказано в п. 1 ст. 12 *Закона об авторском праве*: «Авторское право и право собственности на материальный объект, в котором воплощено произведение, не зависят друг от друга. Отчуждение материального объекта, в котором воплощено произведение, не означает отчуждения авторского права и наоборот».

Субъект права интеллектуальной собственности может продать свои имущественные права на этот объект любому другому лицу, которое становится субъектом его права (правопреемником). Однако после такой передачи право собственности на материальный носитель (компакт-диск) остается у лица, которое приобрело его и в котором использован объект интеллектуальной собственности.

Аналогичной будет ситуация и тогда, когда право собственности на материальный носитель (компакт-диск) перейдет по закону или договору к другому лицу, а право ин-

теллектуальной собственности останется у его автора без каких-либо изменений.

Субъекту права интеллектуальной собственности принадлежит право на нематериальный объект (содержание компьютерной программы), а субъекту права на материальный носитель (компакт-диск) принадлежит право на вещь.

Что касается компьютерной программы, то ее оригинал и копии, как правило, хранятся на материальных носителях — на дисках разного типа. Следовательно, диск и компьютерная программа представляют собой единое целое в течение некоторого времени.

Безусловно, физический износ материального носителя **не влечет** за собой потерю компьютерной программы, если существует ее копия. Но без материального носителя компьютерная программа не может существовать.

То есть компьютерная программа не совсем «нематериальна», как о ней принято думать. Однако не вызывает сомнений то, что «нематериальным» как раз является авторское право. Названный принцип автономии авторских прав от произведения применительно к компьютерной программе означает следующее: факт правомерного владения (приобретения с согласия автора) экземпляром компьютерной программы не влечет переход авторских прав на нее как на объект авторского права. А факт приобретения авторских прав не означает автоматическое владение оригиналом компьютерной программы.

Бухгалтерский учет не терпит «непонятных» классификаций, а в сфере авторского права их более чем достаточно. Как видим, проблемы, воз-

никающие при учете компьютерной программы, связаны с ее особенностями как объекта авторского права. Для того чтобы избежать учетных ошибок, необходимо четко разграничивать такие понятия, как:

- «экземпляр компьютерной программы» — «товар»;
- «авторское право» — «передача права пользования на компьютерную программу».

Следовательно, получив тем или иным законным способом компьютерную программу для использования в своей хозяйственной деятельности, предприятие чаще всего приобретает не традиционный для обыденного понимания актив (такой, например, как стол или ксерокс), которым можно распорядиться в любой момент по собственному усмотрению, а определенный лицензионным договором (соглашением) и жестко ограниченный объем прав по использованию такой программы. И в большинстве случаев авторское право на программное обеспечение к лицу, которое намерено его использовать в своих целях, **не переходит**.

То есть, переход авторских прав на программное обеспечение — это довольно редкое явление в сегодняшней практике и происходит преимущественно при создании компьютерной программы **по индивидуальному заказу** в рамках гражданско-правового или трудового договора (если иное не оговорено такими договорами).

Теоретически приобретение компьютерной программы **может** сопровождаться как передачей права собственности на нее, что предполагает наличие права владения, пользования и распоряжения одновременно, так и передачей права

пользования такой программой. При этом имущественные права на использование компьютерной программы могут быть самыми разнообразными (с правом продажи либо без него; с правом копирования или без такого права и т. п.), что должно быть отражено в соответствующем договоре. Именно от содержания такого договора во многом будет зависеть порядок отражения компьютерных программ в учете предприятия.

На практике наибольшее распространение получил вариант распространения компьютерных программ, при котором передаются только **права пользования** такой программой. Это означает, что покупатель приобретает **не компьютерную программу**, а право пользования ею (он не может ее продать или распорядиться каким-либо другим образом). Само же право собственности на продукт остается у автора произведения.

Для этого существуют **два различных варианта** поставки программного обеспечения:

— отдельно от компьютера, то есть независимо от факта приобретения компьютера или даже наличия последнего на предприятии. Такой способ получил название «коробочной» поставки программного продукта, поскольку сопровождается упаковкой носителя с программой в специальную коробку, в которой, помимо самого носителя, содержится официальная документация (лицензия, сертификат подлинности, инструкция по установке и прочее);

— программное обеспечение (как правило, системное, например, операционная система Windows, или широко распространенные прикладные про-

граммы — Word, Excel и т. п.) установленное непосредственно на компьютере, в стоимость которого уже входит стоимость таких программных продуктов.

Как же хозяйствующе-

му субъекту проверить, все ли у него правильно в учете?

Прежде всего, бухгалтерам необходимо выяснить, что именно приобреталось налогоплательщиком: материальные

носители с компьютерной программой или имущественные права на компьютерную программу. Для этого обязательно нужно посмотреть первичные документы.

## НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ КОМПЬЮТЕРНЫХ ПРОГРАММ

Согласно *пп. 8.2.2 п. 8.2 ст. 8 Закона о налогообложении прибыли к группе 4* основных фондов относятся электронно-вычислительные машины, другие машины для автоматической обработки информации, связанные с ними средства считывания или печати информации, другие информационные системы, **компьютерные программы**, телефоны (в том числе сотовые), микрофоны и рации, стоимость которых превышает стоимость малоценных товаров (предметов).

Исходя из определения, данного группе 4 основных фондов в *пп. 8.2.2 п. 8.2 ст. 8 Закона о налогообложении прибыли*, можно прийти к **ошибочному выводу**, что все компьютерные программы должны учитываться только в составе основных фондов группы 4.

В этой связи необходимо отметить, что группа 4 основных фондов присутствовала в *Зако-не о налогообложении прибыли* не всегда, а появилась лишь в 2003 году в соответствии с изменениями, которые были внесены *Законом № 349*.

К тому же, после изменений, внесенных *Законом № 349*, речь шла «о программном обеспечении» электронно-вычислительных машин и других машин для автоматической обработки информации. А до 2003 года электронно-вычислительные машины относились к основным фондам **группы 2** и на тот момент ни о каком

программном обеспечении речь вообще не шла.

Исходя из первоначального определения группы 4 основных фондов, которое было дано в *Зако-не № 349*, некоторые специалисты пришли к мнению, что в составе основных фондов амортизации подлежит только стоимость того программного обеспечения, без которого пользователи **не могут «общаться»** с компьютером. На «автоматизированном» языке такие программы называются операционными системами. А стоимость прикладных компьютерных программ амортизируется в порядке, предусмотренном для нематериальных активов, если они используются более одного отчетного периода.

Для обоснования такого подхода приводился следующий аргумент. Операционные системы приобретаются одновременно с компьютером. При этом в документах, сопровождающих покупку компьютера, отдельно стоимость названного программного продукта чаще всего **не указывается**.

Чтобы исключить неоднозначный подход к порядку учета компьютерных программ, *Законом № 2505* были внесены очередные изменения в *пп. 8.2.2 п. 8.2 ст. 8 Закона о налогообложении прибыли*, которые коснулись лишь программного обеспечения. Точнее, слова «**их программное обеспечение**» были заменены словами «**компьютерные про-**

**граммы**». Кроме того, *пп. 8.2.2 п. 8.2 ст. 8 Закона о налогообложении прибыли* был дополнен абзацем, в соответствии с которым «*термин «компьютерная программа» понимается в значении, приведенном в законодательстве по вопросам охраны авторских и смежных прав*».

Казалось бы, какая разница между «программным обеспечением» и «компьютерными программами»? С одной стороны, совершенно никакой: «программное обеспечение» столь же всеобъемлющее понятие, как и «компьютерные программы». Под этими двумя понятиями понимается любой программный продукт — и операционная система, и прикладная программа.

С другой стороны, разница есть — и очень существенная. В действующем законодательстве отсутствует определение термина «**программное обеспечение**». А как зачастую бывает, отсутствие четких норм приводит к неоднозначному их пониманию, о чем и было сказано выше.

В *Зако-не об авторском праве* говорится о том, что понятие «**компьютерная программа**» «охватывает как операционную систему, так и прикладную программу».

Естественно, что после такого уточнения, которое было дано «компьютерной программе» *Законом № 2505*, у специалистов уже нет разночтений

в порядке их учета в налоговом учете.

Подытоживая все изложенное выше, можно констатировать, что в настоящее время расходы, связанные с приобретением компьютерной программы, **в налоговом учете** могут учитываться в составе:

- балансовой стоимости основных фондов **группы 4**;
- нематериальных активов;
- валовых расходов.

При этом любой из названных способов является правильным при определенных условиях. А зависит это от того, в каком качестве используется компьютерная программа — средства труда или объекта авторского права и когда она была приобретена.

#### *Учет компьютерных программ в составе основных фондов*

Учет компьютерных программ в составе группы 4 основных фондов выглядит не совсем логично, хотя в *пп. 8.2.2 п. 8.2 ст. 8 Закона о налогообложении прибыли* присутствует прямая норма, которая обязывает налогоплательщика поступать именно так.

Как ни крути, а в налоговом учете при отнесении расходов на приобретение компьютерной программы налогоплательщику необходимо руководствоваться общими критериями для классификации активов как основных фондов. Что имеется в виду под общими критериями?

Прежде всего напомним, что согласно *пп. 8.2.1 п. 8.2 ст. 8 Закона о налогообложении прибыли* под термином «основные фонды» понимаются **материальные ценности**, которые предназначаются плательщиком налога для использования в своей хозяйственной деятель-

ности в течение периода, превышающего 365 календарных дней с даты их ввода в эксплуатацию, и стоимость которых превышает 1000 гривен и постепенно уменьшается в связи с физическим или моральным износом.

Очевидно, что говорить о компьютерных программах как о **материальных ценностях не совсем корректно**. Тем не менее, поскольку законодателем сознательно отождествляется налоговый учет программного обеспечения с налоговым учетом основных фондов, остальные критерии из приведенного выше определения учитывать необходимо.

Это значит, что если предполагаемый срок использования той или иной программы составляет **менее одного года**, то относить программное обеспечение в группу 4 основных фондов нельзя. То же самое касается и стоимостного предела (в 1000 грн) для классификации основных фондов, который установлен *Законом о налогообложении прибыли*.

#### *Учет компьютерных программ в составе нематериальных активов*

Компьютерная программа как объект учета нематериальна, поскольку до нее нельзя дотронуться, а материальный носитель — дискета (диск), на котором ее приобретают, — вторична.

Именно по этой причине принято было учитывать компьютерные программы в качестве нематериальных активов (и особенно до 2003 года). В то же время нормы *Закона о налогообложении прибыли* (при их буквальном прочтении) позволяли относить к нематериальным активам компьютерную программу с большой натяжкой.

Судите сами: в понимании *Закона о налогообложении прибыли* **нематериальный актив** — это объекты интеллектуальной, в том числе промышленной собственности, а также другие аналогичные права, признанные в порядке, установленном соответствующим законодательством, объектом права собственности плательщика налога.

А как было уже сказано, объектом права интеллектуальной собственности (авторское право — разновидность прав интеллектуальной собственности) является материальное воплощение компьютерной программы (оригинал или экземпляр).

Исходя из определения термина «нематериальные активы», данного в *Законо о налогообложении прибыли*, можно утверждать, что амортизируется в качестве объекта нематериальных активов **стоимость авторских прав** («душа» компьютерной программы).

#### *Учет компьютерных программ в составе валовых расходов*

Если расходы на приобретение компьютерной программы **не превышают 1000 грн** (без учета НДС — для плательщика этого налога и с учетом НДС — для неплательщика), то у предприятия нет оснований для включения такого объекта в состав основных фондов группы 4.

Следовательно, указанные расходы на компьютерную программу, при условии, что она будет использоваться в хозяйственной деятельности, необходимо включить в состав валовых расходов в соответствии с *п. 5.2 ст. 5 Закона о налогообложении прибыли*.

Также относятся на валовые расходы налогоплательщика затраты по приобретению компьютерных программ, срок использования которых не превышает 365

дней с даты ввода ее в эксплуатацию.

Не подлежат амортизации, а полностью относятся в состав валовых расходов отчетного периода расходы налогопла-

тельщика на приобретение нематериальных активов с целью их дальнейшей продажи другим лицам (*пп. 8.1.3 п. 8.1 ст. 8 Закона о налогообложении прибыли*).

## БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ КОМПЬЮТЕРНЫХ ПРОГРАММ

Бухгалтеру при определении своего подхода к учету компьютерных программ необходимо помнить об основных принципах, которыми следует руководствоваться при ведении бухгалтерского учета и составлении финансовой отчетности. Одним из таких принципов является **превалирование сущности над формой**.

Соблюдение данного принципа означает, что операции должны учитываться в соответствии с их сущностью, а не только исходя из юридической формы. Данный принцип также позволяет утверждать, что отечественный бухгалтерский учет наконец-то отошел от жесткого нормирования. Бухгалтер должен самостоятельно определять значение того или иного показателя отчетности, следуя его сущности, а не формальным признакам.

Например, бухгалтер должен самостоятельно определить, какие события на его предприятии будут квалифицированы как **чрезвычайные** для целей отражения в бухгалтерской отчетности. При этом бухгалтер должен ориентироваться не столько на определение чрезвычайного события, сколько на собственное понимание происходящего, на степень влияния данного события на деятельность предприятия и на его финансовые результаты.

Такой подход предостерегает от абсолютизации юридической трактовки событий и операций, отражающихся в бухгалтерском учете, поскольку сущность операций и других событий **не всегда** адекватны тому, что вытекает из их юридической (или уставной) формы.

Например, передача актива в финансовую аренду не означает перехода права собственности на него от арендодателя к арендатору. Однако на практике этот актив зачисляется на баланс арендатора, поскольку к последнему фактически перешли все выгоды и риски, связанные с использованием этого актива.

И наоборот, обычно реализация продукции означает переход собственности к другой стороне. Однако, если соглашение обеспечивает дальнейшее использование продавцом экономических выгод, воплощенных в данном активе, отражение этой операции как реализации не обеспечит правдивой подачи информации о ней в финансовой отчетности.

Таким образом, принцип превалирования содержания над формой подчеркивает, что бухгалтерский учет **не является** средством формальной фиксации формальных данных. Его главная цель — правдиво отражать хозяйственную деятельность и предоставить пользователям реальную картину финансового состояния

предприятия. Поэтому наличие или отсутствие первичных документов или законодательных актов **не всегда** является основанием для отражения или не отражения операций в бухгалтерском учете с целью составления финансовой отчетности.

Согласно *п. 4 П(С)БУ 8 нематериальным активом* является немонетарный актив, который не имеет материальной формы и может быть идентифицирован.

Компьютерная программа полностью соответствует приведенному выше определению, следовательно, в бухгалтерском учете она должна рассматриваться как нематериальный актив.

Другими словами, программа должна приходоваться как нематериальный актив отдельно от приобретенного компьютера, но при условии, что такое программное обеспечение можно **идентифицировать**.

Также *п. 6 П(С)БУ 8* предусмотрено, что приобретенный или полученный нематериальный актив отражается в балансе, если существует вероятность получения будущих экономических выгод, связанных с его использованием, и его стоимость может быть достоверно определена.

В связи с этим на практике зачастую возникает вопрос: как выделить из общей стоимости компьютера стоимость программного продукта?

### **Отечественный подход к выделению стоимости программного продукта**

Для выделения из общей стоимости компьютера стоимости программного продукта можно руководствоваться предписаниями, приведенными в п. 16 П(С)БУ 8, согласно которым первоначальная стоимость отдельного объекта нематериальных активов, оплаченная **общей суммой**, определяется путем распределения общей суммы пропорционально справедливой стоимости каждого из объектов.

А так как аналогичный порядок предусмотрен и в п. 9 П(С)БУ 7 в отношении основных средств, поэтому целесообразно применять такое распределение и в том случае, когда общей суммой оплачены объект основных средств (компьютер) и объект нематериального актива (компьютерная программа).

Говоря об учете операционной системы, отметим, что некоторые программные продукты «привязаны» к конкретному компьютеру и при его списании больше не могут использоваться. Так, корпорация Microsoft требует от каждого пользователя операционной системы Windows XP активации программы (при этом происходит регистрация копии программы вместе с пользователем и его компьютером). Активировав программу, пользователь лишается возможности использовать ее на другом компьютере. Естественно, что в этом случае нет смысла отделять в учете компьютерную программу от компьютера.

### **Подход к выделению стоимости программного продукта по МСБУ**

В п. 4 Международного стандарта бухгалтерского учета (МСБУ) 38 «Нематери-

альные активы» указано, что, определяя, в соответствии с каким стандартом следует рассматривать актив, объединяющий как нематериальные, так и материальные элементы (т. е. применять МСБУ 16 «Основные средства» или этот стандарт), нужно оценить на основании рассуждения, какой элемент **существеннее**.

Например, программное обеспечение для станка, который управляется компьютером и не может функционировать без этого конкретного программного обеспечения, является неотделимой частью связанного с ним аппаратного обеспечения, поэтому его рассматривают как основное средство. Так же оценивают операционную систему компьютера. Если программное обеспечение **не является** неотделимой частью связанного с ним аппаратного обеспечения, то его рассматривают как нематериальный актив.

Таким образом, руководствуясь предлагаемыми МСБУ 38 критериями, следует стоимость операционной системы, установленной на компьютере, можно считать составной частью основного средства (компьютера) и приходовать на соответствующий счет учета необоротных материальных активов вместе с таким основным средством.

### **Амортизация компьютерных программ**

Стоимость компьютерной программы («тела»), которая признана в установленном порядке нематериальным активом, необходимо отразить на субсчете 125 «Авторские и смежные с ними права», предварительно показав эту сумму в составе капитальных инвестиций на субсчете 154

«Приобретение (создание) нематериальных активов».

Это предусмотрено Инструкцией № 291 и пп. 1.3.5 Методических рекомендаций № 1327.

**Амортизация** представляет собой систематическое распределение амортизируемой стоимости необоротных активов в течение срока их полезного использования (эксплуатации).

Согласно п. 25 П(С)БУ 8 начисление амортизации нематериальных активов (кроме права постоянного пользования земельным участком) осуществляется в течение срока их полезного использования, который устанавливается предприятием при признании этого объекта активом (при зачислении на баланс).

Ликвидационная стоимость объекта нематериальных активов приравнивается к **нулю**, кроме случаев существования безотказного обязательства другого лица в отношении приобретения этого объекта в конце срока его полезного использования или если ликвидационная стоимость может быть определена на основании информации существующего активного рынка и ожидается, что такой рынок будет существовать в конце срока полезного использования этого объекта. Ликвидационная стоимость может не приравниваться к нулю, если предприятие ожидает продать этот объект нематериальных активов до конца срока его полезного использования.

Нематериальные активы с **неопределенным сроком полезного использования** амортизации не подлежат. К нематериальным активам с неопределенным сроком полезного использования относятся

те, по которым предприятием не определено ограничение срока, в течение которого ожидается увеличение денежных средств (или их эквивалентов) от использования таких нематериальных активов.

Метод амортизации компьютерной программы выбирается предприятием самостоятельно, исходя из условий получения будущих экономических выгод (*п. 27 П(С)БУ 8*). Если такие условия определить невозможно, то амортизация начисляется с применением **прямолинейного метода**. Расчет амортизации при применении соответствующих методов начисления осуществляется в соответствии с *П(С)БУ 7*.

Таким образом, в бухгалтерском учете начисление амортизации по нематериальным активам осуществляется по объектно в течение срока их полезного использования (устанавливаемого предприятием при признании объекта нематериальным активом, то есть при зачислении на баланс). При определении срока полезного использования объекта нематериального актива учитываются (*п. 26 П(С)БУ 8*):

- сроки полезного использования подобных активов (т. е. срок может устанавливаться по аналогии со сроком использования подобных объектов нематериальных активов);

- предполагаемый моральный износ (к примеру, для быстро «устаревающих» нематериальных активов срок полезного использования устанавливается короче);

- правовые или другие подобные ограничения в отношении сроков использования нематериальных активов;

- ожидаемый способ использования нематериальных активов;

- зависимость срока использования нематериальных активов от срока полезного использования других активов предприятия.

Если по истечении установленного предприятием срока объект нематериальных активов по-прежнему имеет потребительскую ценность и используется в деятельности предприятия, то его амортизация может быть продлена, но с проведением переоценки и установлением нового срока полезного использования.

Согласно *п. 29 П(С)БУ 8* начисление амортизации нематериальных активов в бухгалтерском учете производится ежемесячно и начинается с месяца, следующего за месяцем, в котором нематериальный актив введен в хозяйственный оборот (начал эксплуатироваться).

Сумму начисленной амортизации предприятия отражают увеличением суммы расходов предприятия и накопленной амортизации нематериальных активов.

Начисление амортизации при применении производственного метода начинается с даты, следующей за датой ввода объекта нематериального актива в хозяйственный оборот.

Начисление амортизации прекращается, начиная с месяца, следующего за месяцем выбытия нематериального актива.

В бухгалтерском учете сумма начисленной по объектам нематериальных активов амортизации отражается по кредиту субсчета 133 «Накопленная амортизация нематериальных активов» с отнесением суммы амортизационных отчислений в дебет счетов расходов отчетного периода (счетов 23, 91, 92, 93, 94) в зави-

симости от назначения и целей использования объектов нематериальных активов. При этом на сумму амортизации также увеличивают дебет забалансового счета 09 «Амортизационные отчисления».

### *Типовые формы для учета компьютерных программ*

Учет компьютерной программы как нематериального актива необходимо осуществлять с применением типовых форм, установленных *Приказом № 732*.

В частности, ввод программы в эксплуатацию отражают с помощью Акта ввода в хозяйственный оборот права интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов (**типовая форма № НА-1**). В этом документе указываются, в частности, правовые условия ввода объекта нематериальных активов в хозяйственный оборот, то есть указываются названия документов, согласно которым такой объект вводится в хозяйственный оборот, — договор на использование имущественных прав интеллектуальной собственности, лицензионный договор, дата акта приема-передачи объекта нематериальных активов, документы (справки), описывающие сам объект нематериальных активов или порядок его использования (письменное и/или изобразительное описание с формулой, чертеж, схема, образец, дискета, аудио-, видеокассета и т. п.), стоимость, срок полезного использования, лицо, ответственное за использование объекта.

При составлении Акта ввода в хозяйственный оборот права интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов комиссия убеждается в наличии документов, позво-

ляющих идентифицировать объект нематериального актива, вводимого в хозяйственный оборот.

Первичные документы о расходах на объект нематериальных активов, полученный в результате разработки, должны, в частности, содержать информацию о содержании расходов (выполнение работ по созданию нематериального актива, расходование материальных ценностей на создание объекта), количественных и стоимостных показателей таких расходов, подписи уполномоченных должностных лиц.

На каждый объект нематериальных активов бухгалтерской службой предприятия по данным Акта ввода в хозяйственный оборот открывается Инвентарная карточка учета объекта права интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов (**типовая форма № НА-2**). Допускается также ведение аналитического учета в одной инвентарной карточке группы однотипных по назначению и условиям использования объектов, которые вводятся (поступили) в хозяйственный оборот в одном календарном

месяце и закрепляются за одним ответственным за их использование лицом.

Списание (ликвидация) объекта нематериальных активов оформляется комиссией Актом выбытия (ликвидации) объекта права интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов (**типовая форма № НА-3**) (в двух экземплярах) на каждый отдельный объект нематериальных активов.

Далее приведем примеры отражения в бухгалтерском и налоговом учете компьютерных программ (табл.).

Таблица

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, грн	Бухгалтерский учет		Налоговый учет		
			дебет	кредит	валовой доход, грн	валовые расходы, грн	балансовая стоимость основных фондов, грн
1	2	3	4	5	6	7	8
<b>Приобретение компьютерной программы со всеми имущественными правами</b>							
1.	Предварительная оплата компьютерной программы	60 000	371	311	—	—	—
2.	Отражение налогового кредита по НДС согласно налоговой накладной	10 000	641/НДС	644	—	—	—
3.	Уплата сбора за опубликование сведений о передаче права собственности на компьютерную программу	70	154	311	—	—	—
4.	Получение имущественных прав на компьютерную программу	50 000	154	631	—	—	—
5.	Списание расчетов по налоговому кредиту	10 000	644	631	—	—	—
6.	Произведен зачет задолженности с поставщиком	60 000	631	371	—	—	—
7.	Ввод компьютерной программы в эксплуатацию	50 070	125	154	—	—	50 070
<b>Приобретение и регламентное обслуживание компьютерной программы</b>							
8.	Перечисление предоплаты поставщику за компьютерную программу (3 000 грн) и услуги по ее установке (120 грн)	3 120	371	311	—	—	—
9.	Отражение налогового кредита по НДС согласно налоговой накладной	520	641/НДС	644	—	—	—
10.	Получение носителя с компьютерной программой	2 500	154	631	—	—	—
11.	Списание расчетов по налоговому кредиту	500	644	631	—	—	—

1	2	3	4	5	6	7	8
12.	Установка программы на компьютер	100	154	631	—	—	—
13.	Списание расчетов по налоговому кредиту	20	644	631	—	—	—
14.	Произведен зачет задолженностей	3 120	631	371	—	—	—
15.	Ввод программы в эксплуатацию	2 600	125	154	—	—	2 600
16.	Начисление амортизации в месяце, следующем за месяцем ввода в эксплуатацию компьютерной программы (2 600 грн : 5 лет : 12 мес. = 43,33 грн ежемесячно)	43,33	92	133	—	—	—*
17.	Списание расходов на финансовый результат	43,33	791	92	—	—	—
18.	Предоплата за обслуживание компьютерной программы	180	371	311	—	150	—
19.	Отражение налогового кредита по НДС согласно налоговой накладной	30	641/НДС	644	—	—	—
20.	Подписание акта о регламентном обслуживании программы средствами удаленного доступа	150	92	631	—	—	—
21.	Списание расчетов по налоговому кредиту	30	644	631	—	—	—
22.	Произведен зачет задолженностей	180	631	371	—	—	—

**Примечание.** \* Амортизация в налоговом учете начисляется ежеквартально, со следующего квартала после ввода компьютерной программы в эксплуатацию.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ДОКУМЕНТОВ**

**ГК Украины** — Гражданский кодекс Украины

**Закон № 349** — Закон Украины от 24.12.2002 г. № 349-IV «О внесении изменений в Закон Украины «О налогообложении прибыли предприятий»

**Закон № 2505** — Закон Украины от 25.03.2005 г. № 2505-IV «О внесении изменений в Закон Украины «О Государственном бюджете Украины на 2005 год» и некоторые другие законодательные акты Украины»

**Закон об авторском праве** — Закон Украины от 23.12.1993 г. № 3792-XII «Об авторском праве и смежных правах» в редакции от 11.07.2001 г. № 2627-III

**Закон о налогообложении прибыли** — Закон Украины от 28.12.1994 г. № 334/94-ВР «О налогообложении прибыли предприятий» в редакции от 22.05.1997 г. № 283/97-ВР

**Инструкция № 291** — Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций, утвержденная приказом Минфина Украины от 30.11.1999 г. № 291

**Методические рекомендации № 1327** — Методические рекомендации по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утвержденные приказом Минфина Украины от 16.11.2009 г. № 1327

**Приказ № 732** — Приказ Минфина Украины от 22.11.2004 г. № 732 «Об утверждении типовых форм первичного учета объектов права интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов»

**П(С)БУ 7** — Положение (стандарт) бухгалтерского учета 7 «Основные средства», утвержденное приказом Минфина Украины от 27.04.2000 г. № 92

**П(С)БУ 8** — Положение (стандарт) бухгалтерского учета 8 «Нематериальные активы», утвержденное приказом Минфина Украины от 18.10.1999 г. № 242

Антон Мерзликин

# НЮАНСЫ, СВЯЗАННЫЕ С ПЕРЕРАБОТКОЙ ДАВАЛЬЧЕСКОГО СЫРЬЯ РЕЗИДЕНТОМ УКРАИНЫ

ЭКСПРЕСС-АНАЛИЗ законодательных и нормативных актов

Ввоз и переработка на таможенной территории Украины товаров происхождения из других стран согласно *ст. 230 ТК Украины* осуществляются с разрешения таможенного органа в соответствии с положениями *ТК Украины* и других законов Украины.

Разрешение на переработку товаров на таможенной территории Украины может быть **отозвано** таможенным органом, если оно выдано на основании недостоверных данных, имевших существенное значение для принятия решения, или в случае, если предприятие-резидент, которому выдано такое разрешение, **не придерживается** положений *ТК Украины* и других нормативных актов

законодательства Украины.

Разрешение выдается на основании положений, установленных *Порядком № 609*.

*Статьей 231 ТК Украины* предусмотрено, что количество операций по переработке товаров в таможенном режиме переработки на таможенной территории Украины **не ограничивается**. Соответственно, предмет контракта может включать:

- 1) собственно переработку товаров;
- 2) обработку товаров — монтаж, сборку, монтаж и наладку, в результате чего получают другие товары;
- 3) ремонт товаров, в том числе восстановление и регулировку;

4) использование отдельных товаров, которые **не являются** продуктами переработки, но которые способствуют или облегчают процесс изготовления продуктов переработки, если сами они при этом полностью тратятся.

К специальным условиям операций по переработке давальческого сырья, *по Закону об операциях с давальческим сырьем*, следует отнести обязанность нерезидента-заказчика:

- либо ввезти сырье на таможенную территорию Украины;
- либо приобрести его на таможенной территории Украины за иностранную валюту.

## ОПЕРАЦИИ, ПРЕДУСМАТРИВАЮЩИЕ ВВОЗ СЫРЬЯ НА ТАМОЖЕННУЮ ТЕРРИТОРИЮ УКРАИНЫ

**Порядок оформления ввоза сырья на таможенную территорию Украины.** Операции ввоза давальческого сырья на таможенную территорию Украины иностранным заказчиком осуществляют-

ся в следующем порядке:

- 1) заключение внешнеэкономического контракта между украинским субъектом ВЭД — исполнителем и владельцем давальческого сырья и иностранным заказчиком;

2) ввоз сырья и его таможенное оформление.

В *ст. 2 Закона об операциях с давальческим сырьем* предусмотрено, что давальческое сырье, ввозимое на таможенную территорию Украины

иностранным заказчиком, облагается ввозной пошлиной по ставкам, установленным *Законом о Едином таможенном тарифе*, налогами и сборами, которые взимаются при ввозе товаров, а именно: НДС и акцизный сбор<sup>1</sup>.

Оплата ввозной пошлины, налогов и сборов (кроме таможенных) производится украинским исполнителем путем выдачи простого авалированного векселя органу государственной налоговой службы (ГНС) по местонахождению исполнителя со сроком платежа, равному сроку опера-

предпринимательской деятельности, осуществляющим операции с давальческим сырьем во внешнеэкономических отношениях на условиях налогового кредита, до наступления срока фактической отгрузки готовой продукции иностранному заказчику. За пользование кредитом субъект предпринимательской деятельности вносит в бюджет ежемесячную плату исходя из учетной ставки НБУ от суммы, указанной в векселе. Размер учетной ставки определяется на последний день периода, за который производится указанная оплата.

---

### **Для определения размера пошлин, налогов и сборов стоимость давальческого сырья переводится в национальную валюту Украины по курсу НБУ, действующему на день платежа по векселю.**

---

ции с давальческим сырьем, но не более 90 календарных дней с момента оформления ввозной ГТД. Сумма в векселе указывается в валюте контракта на переработку давальческого сырья.

Для определения размера пошлин, налогов и сборов стоимость давальческого сырья переводится в национальную валюту Украины по курсу НБУ, действующему на день платежа по векселю. Если ввозится давальческое сырье, не облагаемое пошлинами, налогами и сборами, то украинский исполнитель подает в орган налоговой службы по своему местонахождению письменное обязательство о вывозе готовой продукции.

Соответствующие органы ГНС могут дать разрешение на отсрочку оплаты векселя или погашения письменного обязательства отдельным субъектам

Кроме того, исходя из технологических особенностей производства, Кабинет Министров Украины по представлению соответствующего министерства или другого центрального органа исполнительной власти может установить иные сроки исполнения отдельных видов операций с давальческим сырьем.

Основанием для таможенного оформления давальческого сырья, ввозимого на таможенную территорию Украины, является предоставление украинским исполнителем таможенному органу копии векселя (письменного обязательства), авизованного (взятого на учет) органом ГНС по местонахождению исполнителя, и копии внешнеэкономического контракта на переработку давальческой сырья (*п. 9 ст. 2 Закона об операциях с давальческим сырьем*).

Если контрактом на переработку давальческого сырья предусмотрен расчет за работы частью сырья, то такая часть оформляется на общих основаниях, то есть как при импорте в Украину товаров — с уплатой всех необходимых таможенных платежей (сборов, пошлины, НДС, акцизного сбора) и предъявлением необходимого пакета разрешительных документов.

**Таможенное оформление товаров в режиме переработки.** Основанием для оформления ГТД является разрешение на ввоз и переработку товаров в режиме переработки или разрешение на вывоз и переработку товаров в режиме переработки соответственно (*п. 4.1 Порядка № 609*).

Таможенное оформление товаров в режиме переработки осуществляется таможенным органом, предоставившим разрешение на ввоз и переработку товаров в режиме переработки или разрешение на вывоз и переработку товаров в режиме переработки, с применением ГТД.

Вместе с ГТД наряду с документами, определенными перечнем документов, необходимых для осуществления таможенного контроля и таможенного оформления товаров и транспортных средств, перемещающихся через таможенную границу Украины, утвержденным *Постановлением № 80*, таможенному органу подаются засвидетельствованные в установленном порядке копии таких документов:

- разрешения на ввоз и переработку товаров в режиме переработки или разрешения на вывоз и переработку товаров в режиме переработки;

<sup>1</sup> Акцизный сбор уплачивается в том случае, если ввозимые товары подлежат обложению акцизным сбором.

- внешнеэкономического договора, на основании которого будет осуществляться переработка, и технологической схемы переработки (кроме договоров на выполнение ремонта), которая отражает все основные этапы переработки и процесс превращения товаров, размещенных в режиме переработки, в продукты переработки, а также количественные показатели товаров, размещенных в режиме переработки, и других товаров, которые используются предприятием на осуществление переработки, на каждом из этапов переработки с обоснованием производственных потерь товаров, потери исполнителя переработки на каждом ее этапе;
- договоров по переработке товаров, заключенных между заявителем режима и пере-

работчиком (переработчиками), если отдельные операции (или полный цикл) по переработке товаров на таможенной территории Украины будут осуществляться переработчиком, и разрешение на выполнение отдельных операций по переработке товаров.

ван Торгово-промышленной палатой Украины или региональными торгово-промышленными палатами, вексель (письменное обязательство) погашается и ввозная пошлина, налоги и сборы (кроме таможенных) не взимаются. При необходимости уровень порчи давальческого сырья

---

**Таможенное оформление товаров в режиме переработки осуществляется таможенным органом, предоставившим разрешение на ввоз и переработку товаров в режиме переработки или разрешение на вывоз и переработку товаров в режиме переработки, с применением ГТД.**

---

В случае потери либо полной порчи давальческого сырья или готовой продукции вследствие форс-мажорных обстоятельств, факт наступления которых засвидетельство-

или готовой продукции и возможность ее использования определяются Торгово-промышленной палатой Украины или региональными торгово-промышленными палатами.

**ПОРЯДОК ОФОРМЛЕНИЯ ВЫВОЗА ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ ЗА ПРЕДЕЛЫ ТАМОЖЕННОЙ ТЕРРИТОРИИ УКРАИНЫ**

Порядок вывоза готовой продукции за пределы таможенной территории Украины определен *ст. 2 Закона об операциях с давальческим сырьем.*

При вывозе готовой продукции, предусмотренной в контракте, за пределы таможенной территории Украины в период, в течение которого должна была быть произведена переработка (общий срок 90 дней, специальные сроки устанавливаются КМУ), вексель погашается, налоги и сборы (кроме таможенных) не взимаются.

Вексель погашается также при частичном вывозе готовой продукции за пределы Украины, если это предусмотрено условиями контракта и укра-

инский исполнитель документально подтвердит оплату ввозной пошлины, налогов и сборов за ввоз в Украину части сырья, из которого изготовлена невывезенная готовая продукция.

Основанием для таможенного оформления при вывозе из Украины готовой продук-

ции, изготовленной из давальческого сырья, ввезенного в Украину, является предоставление украинским исполнителем таможенному органу копии векселя (письменного обязательства), а также копии ввозной ГТД, а в случае необходимости — заключения

---

**Готовая продукция, изготовленная из давальческого сырья, ввезенного иностранным заказчиком на таможенную территорию Украины, и вывозимая за пределы Украины, не облагается экспортными пошлинами и другими налогами и сборами (кроме таможенных сборов), взимаемыми при экспорте товаров, а также не подпадает под режим лицензирования и квотирования.**

---

Торгово-промышленной палаты Украины или региональных торгово-промышленных палат о том, что готовая продукция изготовлена в результате переработки давальческого сырья, стоимость которого составляет не менее 20 % общей стоимости готовой продукции (п. 10 ст. 2 Закона об операциях с давальческим сырьем).

Основанием для погашения векселя (письменного обязательства) является представление украинским исполнителем в орган ГНС по своему местонахождению копии ввозной ГТД с отметкой таможен, осуществившей таможенное оформ-

ление готовой продукции, о фактическом пересечении готовой продукцией таможенной границы Украины.

Готовая продукция, изготовленная из давальческого сырья, ввезенного иностранным заказчиком на таможенную территорию Украины, и вывозимая за пределы Украины, не облагается экспортными пошлинами и другими налогами и сборами (кроме таможенных сборов), взимаемыми при экспорте товаров, а также не подпадает под режим лицензирования и квотирования.

На готовую продукцию, изготовленную с использова-

нием давальческого сырья, ввезенного на таможенную территорию Украины иностранным заказчиком, и принадлежащую ему, не распространяется специальный режим экспорта товаров, за исключением товаров специального назначения, перечень которых устанавливается Кабинетом Министров Украины. Также при вывозе подакцизных товаров, изготовленных из давальческого сырья, за пределы таможенной территории Украины не взимается акцизный сбор (п. 4 ст. 4 Закона об операциях с давальческим сырьем).

## ПОРЯДОК РЕАЛИЗАЦИЯ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ НА ТАМОЖЕННОЙ ТЕРРИТОРИИ УКРАИНЫ

Согласно ст. 3 Закона об операциях с давальческим сырьем готовая продукция, изготовленная из давальческого сырья, ввезенного иностранным заказчиком, может реализовываться на таможенной территории Украины только через зарегистрированное им в Украине постоянное представительство, оформляющее ввозную ГТД на готовую продукцию (без фактического ее ввоза на таможенную территорию Украины) и оплачивающее ввозную пошлину, другие налоги и сборы, предусмотренные законодательством для аналогичных импортных товаров. Ввозная пошлина оплачивает-

ся по льготным ставкам, установленным Законом о Едином таможенном тарифе Украины.

Основными документами на таможенное оформление готовой продукции, реализуемой на таможенной территории Украины, являются:

- ввозная ГТД на готовую продукцию (предоставляется покупателем готовой продукции);
- контракт на покупку готовой продукции, заключенный между резидентом Украины — покупателем и иностранным заказчиком — продавцом;
- контракт на переработку давальческого сырья, заклю-

ченный между иностранным заказчиком и украинским исполнителем;

- копия векселя (письменного обязательства);
- копия ГТД на ввоз давальческого сырья;
- счет-фактура (инвойс);
- акт приема-передачи готовой продукции.

В свою очередь исполнителю-резиденту необходимо погасить вексель (письменное обязательство), выданное им при ввозе сырья на таможенную территорию Украины. Основанием для погашения векселя является представление украинским исполнителем в орган налоговой службы по своему местонахождению:

- копии ввозной ГТД на готовую продукцию (без фактического ввоза ее в Украину);
- копии контракта, заключенного иностранным заказчиком с покупателем готовой продукции;
- акта приема-передачи гото-

**Расчеты между украинским покупателем готовой продукции и постоянным представительством иностранного заказчика производятся в национальной валюте Украины через счета постоянного представительства в учреждениях банков Украины в порядке, предусмотренном НБУ.**

вой продукции постоянным представителем иностранного заказчика;

- справки об оплате ввозной пошлины, других налогов и сборов, выданной таможенной по местонахождению постоянного представительства иностранного заказчика.

Постоянное представительство иностранного заказчика, в свою очередь, обязано передать указанные документы украинскому исполнителю **в течение 10 рабочих дней** после оформления акта приема-передачи готовой продукции.

Продажа готовой продукции производится с учетом требования, установленного *п. 4 ст. 3 Закона об операциях с давальческим сырьем*, расчеты между украинским покупателем готовой продукции и постоянным представителем иностранного заказчика производятся **в национальной валюте Украины** через счета постоянного представительства

в учреждениях банков Украины в порядке, предусмотренном НБУ.

За нарушение данного порядка расчетов к переработчику, отгрузившему готовую продукцию непосредственно покупателю-нерезиденту на территории Украины без прохождения расчетов через постоянное представительство иностранного заказчика, применяется штраф в размерах, предусмотренных налоговым законодательством Украины, а лица, допустившие нарушения, привлекаются к ответственности за умышленное уклонение от уплаты налогов в соответствии с действующим законодательством.

Таким образом, алгоритм действий резидента и нерезидента в случае продажи готовой продукции в Украине следующий.

1. Заказчик-нерезидент и исполнитель-резидент подписывают акт приема-передачи готовой продукции.

2. Постоянное представительство заказчика-нерезидента оформляет ввозную ГТД на готовую продукцию (без фактического ее ввоза на таможенную территорию Украины).

3. Постоянное представительство заказчика-нерезидента оплачивает ввозную пошлину, другие налоги и сборы, предусмотренные законодательством для аналогичных импортных товаров.

4. Постоянное представительство заказчика-нерезидента передает исполнителю-резиденту документы, необходимые для погашения налогового векселя.

5. Исполнитель-резидент погашает налоговый вексель.

6. Постоянное представительство заказчика-нерезидента осуществляет продажу готовой продукции на таможенной территории Украины за национальную валюту Украины.

## ОПЕРАЦИИ, ПРЕДУСМАТРИВАЮЩИЕ ПРИОБРЕТЕНИЕ СЫРЬЯ В УКРАИНЕ

**Условия и порядок приобретения сырья в Украине.** Согласно *ст. 4 Закона об операциях с давальческим сырьем*, давальческое сырье может закупаться иностранным заказчиком на таможенной территории Украины у субъектов предпринимательской деятельности **только за иностранную валюту.**

Необходимо обратить внимание читателей, что в *Декрете № 15-93* существуют два определения термина «**иностранная валюта**».

Так, согласно *абзацу 3 п. 1 ст. 1 Декрета № 15-93*, термины, используемые в *этом Декрете*, имеют следующее

значение: **иностранная валюта** — иностранные денежные знаки в виде банкнот, казначейских билетов, монет, обращающихся и являющихся законным платежным средством на территории соответствующего иностранного государства, а также изъятых из обращения или изымаемых из него, но подлежащих обмену на денежные знаки, которые обращаются, средства в денежных единицах иностранных государств и международных расчетных (клиринговых) единицах, состоящие на счетах или вносимые в банковские и другие финансовые учреждения за пределами Украины.

Согласно *абзацу 8 п. 1 ст. 1 данного Декрета*, для целей *этого Декрета*, далее под термином «**иностранная валюта**» понимаются как собственно иностранная валюта, так и банковские металлы, платежные документы и другие ценные бумаги, выраженные в иностранной валюте или банковских металлах.

Как видим, первое определение под термином «**иностранная валюта**» подразумевает исключительно денежные единицы иностранных государств в наличной и безналичной формах. Второе определение имеет более широкий смысл, но поскольку данный термин

(абзац 8 п. 1 ст. 1 Декрета № 15-93) используется для целей этого Декрета, а термин, содержащийся в абзаце 3 п. 1 ст. 1 Декрета № 15-93, дает именно определение термина «иностранная валюта», поэтому при применении иных нормативных актов, нежели Декрет № 15-93, под термином «иностранная валюта» следует понимать именно денежные единицы иностранных государств, выраженные в наличной или безналичной формах.

Соответственно на операции по переработке давальческого сырья не будет распространяться действие Закона об операциях с давальческим сырьем, если давальческое сырье будет приобретено иностранным заказчиком на таможенной территории Украины одним из следующих способов:

- за национальную валюту Украины;
- в результате товарообменных (бартерных) операций;
- в результате проведения расчета векселем на сумму выраженную как в иностранной, так и в национальной валюте;
- в результате проведения расчетов ценными бумагами стоимостью, выраженной как в иностранной, так и в национальной валюте;
- в результате проведения

расчетов банковскими методами;

- в результате проведения иных расчетных операций.

Закон об операциях с давальческим сырьем не устанавливает каких-либо специальных правил оформления операций по приобретению заказчиком-нерезидентом сырья в Украине, поэтому для осуществления таких операций достаточно соблюдать общеустановленные правила оформления операций по продаже товаров нерезидентам Украины.

Однако в результате проведения такой операции не происходит вывоз сырья за пределы таможенной территории Украины, при этом ни Закон об операциях с давальческим сырьем, ни другие законы Украины, в том числе и Закон о НДС, не содержат специальных норм, регулирующих такие нестандартные операции.

Следовательно, при проведении таких операций необходимо руководствоваться общими нормами. Пунктом 6.4 ст. 6 Закона о НДС установлены правила определения места поставки товаров, согласно которым в рассматриваемом случае местом поставки товаров будет таможенная территория Украины, следовательно, такая операция будет подлежать обложению НДС у резидента на общих основаниях.

При этом у таможенных органов нет формальных оснований для оформления соответствующих таможенных документов и налогового векселя.

Также необходимо обратить внимание на то, что в Законе об операциях с давальческим сырьем отсутствуют положения, разрешающие нерезиденту приобретать сырье через свои постоянные представительства, соответственно, с одной стороны, нерезидент, приобретая товар, не получит право на налоговый кредит, а поскольку сырье не вывозится за пределы таможенной территории Украины, то продавец этого сырья не получит право на бюджетное возмещение согласно ст. 7 Закона о НДС. С другой стороны, если нерезидент приобретет сырье через свое постоянное представительство, зарегистрированное плательщиком НДС, то данная операция перестанет считаться операцией по переработке давальческого сырья в смысле Закона об операциях с давальческим сырьем.

Таким образом, приобретение сырья возможно либо непосредственно самим нерезидентом, либо через посредника — резидента или нерезидента Украины, причем для большей прозрачности следует заключать договор поручения на приобретение сырья.

### ПОРЯДОК ВЫВОЗА ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ ЗА ПРЕДЕЛЫ ТАМОЖЕННОЙ ТЕРРИТОРИИ УКРАИНЫ

Исходя из содержания ст. 4 Закона об операциях с давальческим сырьем, продукция, изготовленная из давальческого сырья, приобретенного на территории Украины, может быть вывезена за пределы ее таможенной территории.

Готовая продукция, изготовленная из давальческого сырья, приобретенного иностранным заказчиком на таможенной территории Украины, и принадлежащая ему, в случае вывоза за пределы таможенной территории Украины не об-

лагается ввозной (экспортной) пошлиной, другими налогами и сборами (кроме таможенных сборов), а также не подлежит лицензированию и квотированию, за исключением товаров специального назначения, перечень которых определя-

ется Кабинетом Министров Украины.

При вывозе подакцизных

товаров, изготовленных из давальческого сырья, за пределы таможенной территории Укра-

ины акцизный сбор **не взимается** (п. 4 ст. 4 Закона об операциях с давальческим сырьем).

### БУХГАЛТЕРСКИЙ И НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ РАСЧЕТОВ ОПЕРАЦИЙ, ОСУЩЕСТВЛЯЕМЫХ ИСПОЛНИТЕЛЕМ-РЕЗИДЕНТОМ УКРАИНЫ

Согласно п. 1 ст. 6 Закона об операциях с давальческим сырьем расчеты за переработку, обработку, обогащение или использование давальческого сырья могут проводиться:

- в денежной форме;
- частью давальческого сырья;
- готовой продукцией, кроме запрещенной к экспорту;

• в комбинированной форме, то есть с использованием всех вышеприведенных форм, если такая форма расчетов указана в договоре на переработку давальческого сырья.

Действующее законодательство Украины **не содержит** определения термина «в денежной форме», поэтому если применять буквальное толкование

данной части юридической нормы, то можно прийти к выводу, что под расчетами в денежной форме следует понимать расчеты в форме денег — денежных средств.

В свою очередь, согласно п. 4 П(С)БУ 4, **денежные средства** — это наличные денежные средства, денежные средства на счетах в банках и депозиты до востребования.

### РАСЧЕТ ЗА ПЕРЕРАБОТКУ ДАВАЛЬЧЕСКОГО СЫРЬЯ ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТОЙ

Расчеты с нерезидентом за работы по переработке давальческого сырья являются **валютной операцией**.

Согласно Декрету № 15-93 (п. 2 ст. 1) — это операции:

- связанные с переходом права собственности на валютные ценности, за исключением операций, осуществляемых между резидентами в валюте Украины;
- связанные с использованием валютных ценностей в международном обращении как средства платежа, с передачей задолженностей и других обязательств, предметом которых являются валютные ценности;
- связанные с ввозом, переводом и пересылкой на территорию Украины и вывозом, переводом и пересылкой за ее границы валютных ценностей.

Однако П(С)БУ 21 не употребляет термин «**валютные операции**», в данном стандарте говорится об «**операциях в ино-**

**странной валюте**», под которыми, согласно п. 4, понимаются хозяйственные операции, стоимость которых определена в иностранной валюте или которые требуют расчетов в иностранной валюте.

Поэтому, с позиции налогового и бухгалтерского учета, корректнее говорить о том, что из-за колебания курса валют установленные в иностранной валюте цены для украинского резидента являются «плавающими», то есть окончательная цена фактически будет установлена на дату поступления последнего платежа от нерезидента.

Это, в свою очередь, определяет необходимость применения специальных норм Закона о налогообложении прибыли — п. 7.3 ст. 7, которыми установлен порядок начисления валовых расходов и валового дохода при осуществлении валютных операций.

Все прочие операции у резидента — исполнителя по до-

говору на переработку давальческого сырья отражаются в обычном порядке, то есть расходы, связанные с хозяйственной деятельностью, включаются в состав валовых расходов по правилам, установленным ст. 5 Закона о налогообложении прибыли.

Для операций по переработке давальческого сырья действует также **специальная норма**, устанавливающая особый порядок обложения НДС этих операций.

Согласно пп. 6.2.1 п. 6.2 ст. 6 Закона о НДС, в том числе по нулевой ставке облагаются налогом операции поставки услуг, которые состоят из работ с движимым имуществом, предварительно ввезенным на таможенную территорию Украины для выполнения таких работ и вывезенным за пределы таможенной территории Украины плательщиком, который выполнял такие работы, или получателем-нерезидентом.

К работам с движимым имуществом относятся работы по переработке товаров, которые могут включать собственно переработку (обработку) товаров — монтаж, сборку, монтаж и наладку, в результате чего получают другие товары, в том числе выполнение работ по переработке давальческого сырья, а также модернизацию и ремонт товаров, который предусматривает проведение комплекса операций с частичным или полным восстановлением производственного ресурса объекта (или его составных частей), определенного нормативно-технической документацией, в результате выполнения которого предусматривается улучшение состояния такого объекта.

Применение нулевой ставки обуславливает то, что резидент, осуществляющий переработку давальческого сырья в смысле Закона об операциях с далавальским сырьем, имеет право на включение в состав налогового кредита суммы НДС, уплаченной/начисленной при приобретении товаров (услуг) у резидентов Украины согласно п. 7.4 ст. 7 Закона о НДС по правилам, установленным п. 7.5 ст. 7 того же Закона.

Порядок отражения операций по изготовлению продукции из давальческого сырья в налоговом и бухгалтерском учете для наглядности рассмотрим на примере 1.

**Пример 1.** Нерезидент А передает резиденту В на далав-

ческих условиях материалы залоговой стоимостью \$100 000 (курс НБУ на дату оформления ГТД составляет \$1 / 8,08 грн). Резидент несет расходы на переработку: с НДС — 240 000 грн и без НДС — 140 000 грн. Контрактная цена работ составляет \$50 000 (курс НБУ на дату отгрузки — \$1 / 8,08 грн; на дату поступления платежа — \$1 / 8,10 грн; продажа валюты осуществляется по курсу \$1 / 8,2 грн). Оплата после выполнения работ, но не позднее, чем в течение 90 дней с даты ввоза материалов на таможенную территорию Украины.

Порядок отражения данных операций в бухгалтерском и налоговом учете приведена в табл. 1.

Таблица 1

№ п/п	Содержание операции	Сумма, грн	Бухгалтерский учет		Налоговый учет	
			дебет	кредит	валовой доход, грн	валовые расходы, грн
1	2	3	4	5	6	7
<b>Операции у исполнителя- резидента*</b>						
1.	Начисление суммы сборов,** подлежащих уплате при ввозе давальческого сырья	10 000	949	377	—	—
2.	Уплата таможенных сборов	10 000	377	311	—	10 000
3.	Выдача простого векселя таможенным органам на сумму ввозной пошлины и НДС*** и отражение его на забалансовом счете	202 000	05	—	—	—
4.	Оприходование сырья, полученного для переработки на забалансовый счет (\$100 000 x 8,08)	808 000	022	—	—	—
5.	Оприходование материалов, необходимых для проведения переработки, закупленных у резидентов	150 000	20	631	—	150 000
		150 000	23	20	—	—
6.	Отражение налогового кредита	30 000	641/ НДС	631	—	—
7.	Отражение приобретения работ и услуг у резидентов	50 000	23	631	—	50 000
8.	Отражение налогового кредита	10 000	641/ НДС	631	—	—
9.	Начисление зарплаты производственным рабочим	100 000	23	661	—	100 000
10.	Начисление взносов в социальные фонды на зарплату****	40 000	23	65	—	40 000
11.	Отражение реализации нерезиденту результатов переработки (подписание акта выполненных работ) (\$50 000 x 8,08)	404 000	362	703	404 000	—
12.	Списание себестоимости работ по переработке давальческого сырья	340 000	903	23	—	—
13.	Начисление таможенных сборов при вывозе готовой продукции**	15 000	93	377	—	—
14.	Уплата таможенных сборов	15 000	377	311	—	15 000

Окончание табл. 1

1	2	3	4	5	6	7
15.	Списание с забалансового счета стоимости давальческого сырья	808 000	—	022	—	—
16.	Погашение векселя, выданного таможенному органу и списание его с забалансового счета	202 000	—	05	—	—
17.	Поступление иностранной валюты от нерезидента (\$50 000 x 8,10)	405 000	312	362	1 000	—
18.	Отражение дохода от курсовой разницы [(8,1 – 8,08) x \$50 000]	1 000	362	714	—	—
19.	Продажа валюты (\$50 000 x 8,20)	410 000	311	312	410 000	404 000
20.	Отражение дохода от неоперационной курсовой разницы [(8,2 – 8,1) x \$50 000]	5 000	312	744	—	—
21.	Перечисление денежных средств резидентам-поставщикам товаров (работ, услуг)	240 000	631	311	—	—
22.	Выплата зарплаты и уплата взносов	100 000	661	311	—	—
		40 000	65	311	—	—
23.	Определение финансового результата	404 000	703	79	—	—
		1 000	714	79	—	—
		5 000	744	79	—	—
		340 000	79	903	—	—
		15 000	79	93	—	—
		10 000	79	949	—	—
		45 000	44	79	—	—

**Примечания.** \* Заказчиком является нерезидент, который ведет учет согласно правилам страны, в которой он зарегистрирован в качестве плательщика налога, поэтому здесь бухгалтерские записи для нерезидента не приводятся. Для упрощения примера некоторые нижеуказанные суммы взяты условно без привязки к конкретному товару или ставкам.

\*\* Сумма таможенных сборов.

\*\*\* Вексельная сумма и сумма ввозной пошлины в этом примере составляет 25%, что соответствует сумме 202 000 грн [ $\$100\,000 \times 25\% \times 8,08$ ].

\*\*\*\* Сумма сборов, начисляемых на зарплату, при этом в примере не указаны записи по выдаче зарплаты и начислению удержаний из зарплаты, поскольку они не существенны для этого примера.

## РАСЧЕТ ЗА ПЕРЕРАБОТКУ ДАВАЛЬЧЕСКОГО СЫРЬЯ НАЦИОНАЛЬНОЙ ВАЛЮТОЙ

Закон об операциях с дավальческим сырьем содержит требование о проведении расчетов в денежной форме и не содержит ограничений на виды валют, используемых в расчетах, следовательно, необходимо применять общие нормы, регулирующие вопросы обращения валютных ценностей в Украине,— нормы Декрета № 15-93.

Частью 1 ст. 7 Декрета № 15-93 предусмотрено, что в расчетах между резидентами и нерезидентами в рамках торгового оборота используется как средство платежа иностранная валюта. Такие расчеты осуществляются ис-

ключительно через уполномоченные банки.

А согласно части 3 ст. 7 Декрета № 15-93 осуществление расчетов между резидентами и нерезидентами в рамках торгового оборота в валюте Украины допускается при условии получения индивидуальной лицензии НБУ.

Однако П и с ь м о м № 19029/730 предусмотрено, что положение части 1 ст. 7 Декрета № 15-93 относительно использования в расчетах между резидентами и нерезидентами иностранной валюты не распространяется на расчеты с резидентами стран зоны функционирования рубля,

которые могут осуществлять и в украинских карбованцах, если это предусмотрено контрактами (на данный момент национальной валютой Украины является гривня, поэтому, по правилам действия нормативных актов, действие данного письма распространяется на торговый оборот в гривнях).

Соответственно в расчетах между резидентами Украины и резидентами стран — республик бывшего СССР допускается использование гривни без получения индивидуальной лицензии НБУ, при условии что такой вид расчета предусмотрен контрактом.

При этом следует обратить внимание на то, что, согласно Положению № 49, в случаях, если нерезиденты имеют на территории Украины представительства, которым открыты счета типа «Н» или «П» в валюте Украины, на проведение расчетов в валюте Украины через эти счета между резидентами и нерезидентами в пределах торгового оборота не требуется индивидуальная лицензия НБУ. В то же время использование иностранной

валюты в указанных расчетах при участии таких представительств является использованием иностранной валюты как средства платежа на территории Украины и требует индивидуальной лицензии НБУ.

Использование гривни в расчетах между резидентом и нерезидентом незначительно упрощает порядок отражения операций в регистрах налогового и бухгалтерского учета, который рассмотрим на примере 2.

**Пример 2.** В качестве базовых использованы условия примера 1, при этом сумма оплаты за переработку составляет 450 000 грн и выплачивается равными частями: 50% — в течение 10 дней с даты передачи сырья исполнителю и 50% — в течение 10 дней с даты передачи заказчику готовой продукции.

Порядок отражения данных операций в бухгалтерском и налоговом учете приведена в табл. 2.

Таблица 2

№ п/п	Содержание операции	Сумма, грн	Бухгалтерский учет		Налоговый учет	
			дебет	кредит	валовой доход, грн	валовые расходы, грн
1	2	3	4	5	6	7
<b>Операции у исполнителя- резидента*</b>						
1.	Начисление суммы сборов,** подлежащих уплате при ввозе давальческого сырья	10 000	949	377	—	—
2.	Уплата таможенных сборов	10 000	377	311	—	10 000
3.	Выдача простого векселя таможенным органам на сумму ввозной пошлины и НДС*** и отражение его на забалансовом счете	202 000	05	—	—	—
4.	Оприходование сырья, полученного для переработки на забалансовый счет (\$100 000 x 8,08)	808 000	022	—	—	—
5.	Получение предоплаты от заказчика нерезидента	225 000	311	681	225 000	—
6.	Оприходование материалов, необходимых для проведения переработки, закупленных у резидентов	150 000	20	631	—	150 000
		150 000	23	20	—	—
7.	Отражение налогового кредита	30 000	641/НДС	631	—	—
8.	Отражение приобретения работ и услуг у резидентов	50 000	23	631	—	50 000
9.	Отражение налогового кредита	10 000	641/НДС	631	—	—
10.	Отражение 50% оплаты поставщикам	120 000	631	311	—	—
11.	Начисление зарплаты производственным рабочим	100 000	23	661	—	100 000
12.	Начисление взносов в социальные фонды на зарплату****	40 000	23	65	—	40 000
13.	Выплата аванса по зарплате (50% от суммы расходов) и оплата сборов	50 000	661	311	—	—
		20 000	65	311	—	—
14.	Отражение реализации нерезиденту результатов переработки (подписание акта выполненных работ)	450 000	362	703	225 000	—
15.	Списание себестоимости работ по переработке давальческого сырья	340 000	903	23	—	—
16.	Начисление таможенных сборов при вывозе готовой продукции**	15 000	93	377	—	—
17.	Уплата таможенных сборов	15 000	377	311	—	15 000
18.	Списание с забалансового счета стоимости давальческого сырья	808 000	—	022	—	—
19.	Погашение векселя, выданного таможенному органу и списание его с забалансового счета	202 000	—	05	—	—
20.	Поступление второй части денежных средств от нерезидента	225 000	311	362	—	—
21.	Отражение зачета по полученному авансу	225 000	681	362	—	—

Окончание табл. 2

1	2	3	4	5	6	7
22.	Перечисление денежных средств резидентам-поставщикам товаров (работ, услуг)	120 000	631	311	—	—
23.	Выплата зарплаты и уплата взносов	50 000	661	311	—	—
		20 000	65	311	—	—
24.	Определение финансового результата	450 000	703	79	—	—
		10 000	79	949	—	—
		340 000	79	903	—	—
		15 000	79	93	—	—
		85 000	44	79	—	—

**Примечания.** \* Заказчиком является нерезидент, который ведет учет согласно правилам страны, в которой он зарегистрирован в качестве плательщика налога, поэтому здесь бухгалтерские записи для нерезидента не приводятся. Для упрощения примера некоторые нижеуказанные суммы взяты условно без привязки к конкретному товару или ставкам.

\*\* Сумма таможенных сборов.

\*\*\* Вексельная сумма и сумма ввозной пошлины в этом примере составляет 25%, что соответствует сумме 202 000 грн [ $100\,000 \times 25\% \times 8,08$ ].

\*\*\*\* Сумма сборов, начисляемых на зарплату, при этом в примере не указаны записи по выдаче зарплаты и начислению удержаний из зарплаты, поскольку они не существенны для этого примера.

### РАСЧЕТ ЗА ИЗГОТОВЛЕНИЕ ПРОДУКЦИИ СЫРЬЕМ (МАТЕРИАЛАМИ)

В случае осуществления расчета за изготовление продукции сырьем (материалами) возможна передача таких материальных ценностей как **до начала работ** — во время передачи сырья (материалов) для изготовления продукции, передаваемой заказчику, поэтапной передачи материалов во время выполнения работ, так и передача сырья (материалов) **по окончании работ** — во время поставки следующей партии сырья в случае работы по долгосрочному договору.

На том основании, что данная операция, с позиции п. 1.19 ст. 1 Закона о налогообложении прибыли, является бартерной, то в целях определения валовых расходов и валового дохода необходимо применять пп. 7.1.1 ст. 7 данного Закона, которым определено, что доходы и расходы от осуществления товарообменных (бартерных) операций определяются исходя из договорной цены такой операции, но **не ниже** обычной цены, определяемой в порядке, установленном п. 1.20 ст. 1 этого Закона.

При получении сырья (материалов) до начала работ валовые расходы у заказчика возникают на дату получения сырья предназначенного для оплаты работ (пп. 11.2.3 ст. 11 Закона о налогообложении прибыли), а валовой доход — на дату подписания акта выполненных работ с заказчиком (пп. 11.2.1 ст. 11 Закона о налогообложении прибыли).

При поэтапной передаче материалов валовые расходы у исполнителя возникают на дату передачи материалов исходя из обычной цены частичной поставки (пп. 11.2.3 ст. 11 Закона о налогообложении прибыли), а валовой доход — на дату подписания акта выполненных работ с заказчиком (пп. 11.2.1 ст. 11 Закона о налогообложении прибыли).

При получении сырья (материалов) после задокументированного факта выполнения работ (передачи готовой продукции) на дату фактического выполнения работ у исполнителя возникает валовой доход (пп. 11.3.1 ст. 11 Закона о налогообложении

прибыли), а на дату получения сырья (материалов) у исполнителя возникают валовые расходы (пп. 11.2.3 ст. 11 Закона о налогообложении прибыли).

Порядок отражения операций по изготовлению продукции из давальческого сырья с проведением расчетов в виде сырья (материалов) в налоговом и бухгалтерском учете рассмотрим на примере 3.

**Пример 3.** *Нерезидент А передает Резиденту В на дачных условиях материалы залоговой стоимостью \$100 000 (курс НБУ на дату оформления ГТД составляет \$1 / 8,08 грн), одновременно он передает сырье для оплаты услуг резидента стоимостью \$50 000. Резидент несет расходы на переработку: с НДС — 240 000 грн и без НДС — 140 000 грн. Курс НБУ на дату отгрузки продукции (подписания акта выполненных работ) — \$1 / 8,20 грн.*

Порядок отражения данных операций в бухгалтерском и налоговом учете приведена в табл. 3.

Таблица 3

№ п/п	Содержание операции	Сумма, грн	Бухгалтерский учет		Налоговый учет	
			дебет	кредит	валовой доход, грн	валовые расходы, грн
<b>Операции у исполнителя- резидента*</b>						
1.	Начисление суммы сборов,** подлежащих уплате при ввозе давальческого сырья					
1.1	- на сумму давальческого сырья	10 000	949	377	—	—
1.2	- на сумму сырья, являющегося платой за работы	5 000	949	377	—	—
2.	Уплата таможенных сборов	15 000	377	311	—	15 000
3.	Выдача простого векселя таможенным органам на сумму ввозной пошлины и НДС*** и отражение его на забалансовом счете	202 000	05	—	—	—
4.	Начисление налогов и сборов на сырье, ввозимое в качестве оплаты, в том числе:					
4.1	- на сумму «импортного» НДС	80 800	949	641/НДС	—	—
4.2	- на сумму ввозной пошлины (5%)	20 200	949	642	—	—
5.	Уплата налогов и сборов, в том числе:					
5.1	- на сумму «импортного» НДС	80 800	641/НДС	311	—	—
5.2	- на сумму ввозной пошлины	20 200	642	311	—	20 200
6.	Отражение начисления налогового кредита	80 800	641/НДС	644	—	—
7.	Оприходование сырья, полученного для переработки на забалансовый счет (\$100 000 x 8,08)	808 000	022	—	—	—
8.	Оприходование сырья полученного в качестве оплаты	404 000	20	632	—	404 000
9.	Оприходование сырья, необходимого для проведения переработки, закупленных у резидентов	150 000 150 000	20 23	631 20	—	150 000 —
10.	Отражение налогового кредита	30 000	641/НДС	631	—	—
11.	Отражение приобретения работ и услуг у резидентов	50 000	23	631	—	50 000
12.	Отражение налогового кредита	10 000	641/НДС	631	—	—
13.	Начисление зарплаты производственным рабочим	100 000	23	661	—	100 000
14.	Начисление взносов в социальные фонды на зарплату****	40 000	23	65	—	40 000
15.	Отражение реализации нерезиденту результатов переработки (подписание акта выполненных работ) и зачет по предоплате	410 000 404 000	362 632	703 362	410 000 —	— —
16.	Списание убытков от курсовых разниц [(8,08 – 8,20) x \$50 000]	6 000	945	362	—	—
17.	Начисление таможенных сборов при вывозе готовой продукции**	15 000	93	377	—	—
18.	Уплата таможенных сборов	15 000	377	311	—	15 000
19.	Списание с забалансового счета стоимости давальческого сырья	808 000	—	022	—	—
20.	Погашение векселя, выданного таможенному органу и списание его с забалансового счета	202 000	—	05	—	—
21.	Списание себестоимости работ по переработке давальческого сырья	340 000	903	23	—	—
22.	Перечисление денежных средств резидентам-поставщикам товаров (работ, услуг)	240 000	631	311	—	—
23.	Выплата зарплаты и уплата взносов	100 000 40 000	661 65	311 311	—	—
24.	Определение финансового результата	410 000 15 000 340 000 15 000 6 000 34 000	703 79 79 79 79 44	79 949 903 93 945 79	— — — — — —	— — — — — —

**Примечания.** \* Заказчиком является нерезидент, который ведет учет согласно правилам страны, в которой он зарегистрирован в качестве плательщика налога, поэтому здесь бухгалтерские записи для нерезидента не приводятся. Для упрощения примера некоторые нижеуказанные суммы взяты условно без привязки к конкретному товару или ставкам.  
 \*\* Сумма таможенных сборов.  
 \*\*\* Вексельная сумма и сумма ввозной пошлины в этом примере составляет 25%, что соответствует сумме 202 000 грн [ $100\ 000 \times 25\ (\%) \times 8,08$ ].  
 \*\*\*\* Сумма сборов, начисляемых на зарплату, при этом в примере не указаны записи по выдаче зарплаты и начислению удержаний из зарплаты, поскольку они не существенны для этого примера.

**РАСЧЕТ ЗА ИЗГОТОВЛЕНИЕ ПРОДУКЦИИ ЧАСТЬЮ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ**

Рассматривая вопрос о порядке проведения расчетов частью готовой продукции, следует уделить особое внимание вопросу: по какой стоимости производить учет готовой продукции для целей расчетов между резидентом и нерезидентом?

Для исполнителя было бы абсурдным производить расчет стоимости готовой продукции с учетом понесенных на ее переработку расходов, поскольку в этом случае он фактически производил бы обмен стоимости проведенных им работ на готовую продукцию, в стоимости которой были им же понесенные расходы, то есть он сам бы у себя покупал работы.

Поэтому расчеты между сторонами договора могут производиться в виде готовой продукции, но ее стоимость должна быть определена по цене сырья — так называемой залоговой стоимости.

По этой же причине проведение расчетов готовой продук-

цией подразумевает, по своей сути то же, что и расчет за переработку сырьем, поскольку эквивалентом расчетов все равно выступает **стоимость сырья**. Но если при расчете сырьем оно может быть передано как до начала работ, во время их выполнения, так и после завершения работ по контракту, то при расчете готовой продукции право собственности на эту продукцию по стоимости сырья переходит к исполнителю исключительно **после** завершения работ, что и определяет необходимость оплаты НДС и ввозной пошлины уже после подписана акта выполненных работ.

Соответственно, у исполнителя на дату фактической передачи результатов работ возникают валовой доход на стоимость выполненных работ, определенную с учетом обычной цены (пп. 11.3.1 ст. 11 Закона о налогообложении прибыли), и валовые расходы на стоимость продукции, полученной от заказчика,

определенной с учетом обычной цены (пп. 11.2.2 ст. 11 Закона о налогообложении прибыли).

Порядок отражения операций по изготовлению продукции из давальческого сырья с проведением расчетов в виде готовой продукции в налоговом и бухгалтерском учете рассмотрим на примере 4.

**Пример 4.** *Нерезидент А передает Резиденту В на давальческих условиях материалы залоговой стоимостью \$120 000 (курс НБУ на дату оформления ГТД составляет \$1 / 8,08 грн). В качестве оплаты за выполненные работы резидент получает 30% готовой продукции, что соответствует сумме \$36 000. Резидент несет расходы на переработку: с НДС — 240 000 грн; без НДС — 140 000 грн. Курс НБУ на дату отгрузки продукции (подписания акта выполненных работ) — \$1 / 8,20 грн.*

Порядок отражения данных операций в бухгалтерском и налоговом учете приведена в табл. 4.

Таблица 4

№ п/п	Содержание операции	Сумма, грн	Бухгалтерский учет		Налоговый учет	
			дебет	кредит	валовой доход, грн	валовые расходы, грн
1	2	3	4	5	6	7
<b>Операции у исполнителя- резидента*</b>						
1.	Начисление суммы сборов,** подлежащих уплате при ввозе давальческого сырья	10 000	949	377	—	—
2.	Уплата таможенных сборов	10 000	377	311	—	10 000

1	2	3	4	5	6	7
3.	Выдача простого векселя таможенным органам на сумму ввозной пошлины и НДС*** и отражение его на забалансовом счете	242 400	05	—	—	—
4.	Оприходование сырья, полученного для переработки на забалансовый счет (\$120 000 x 8,08)	969 600	022	—	—	—
5.	Оприходование сырья, необходимого для проведения переработки, закупленных у резидентов	150 000	20	631	—	150 000
		150 000	23	20	—	—
6.	Отражение налогового кредита	30 000	641/НДС	631	—	—
7.	Отражение приобретения работ и услуг у резидентов	50 000	23	631	—	50 000
8.	Отражение налогового кредита	10 000	641/НДС	631	—	—
9.	Начисление зарплаты производственным рабочим	100 000	23	661	—	100 000
10.	Начисление взносов в социальные фонды на зарплату****	40 000	23	65	—	40 000
11.	Отражение реализации нерезиденту результатов переработки (подписание акта выполненных работ)	295 000	362	703	295 000	—
12.	Оприходование готовой продукции в качестве платы за переработку по залоговой стоимости сырья	295 000	20, 22, 25, 26	362	—	295 000
13.	Списание с баланса стоимости сырья, которое было использовано для изготовления продукции, переданной в качестве расчета за переработку	290 880	—	022	—	—
14.	Начисление таможенных сборов на вывозимую готовую продукцию*****	10 500	93	377	—	—
15.	Уплата таможенных сборов	10 500	377	311	—	10 500
16.	Списание с забалансового счета стоимости дачвальческого сырья	678 720	—	022	—	—
17.	Погашение векселя, выданного таможенному органу и списание его с забалансового счета	242 400	—	05	—	—
18.	Списание себестоимости пропорционально доле расходов, понесенных на переработку для получения готовой продукции, фактически переданной нерезиденту*****	238 000	903	23	—	—
19.	Начисление налогов и сборов на стоимость готовой продукции исходя из залоговой стоимости сырья, в том числе:					
19.1	- на сумму «импортного» НДС	59 000	949	641/НДС	—	—
19.2	- на сумму ввозной пошлины (5%)	14 750	949	642	—	—
20.	Уплата налогов и сборов, в том числе:					
20.1	- на сумму «импортного» НДС	59 000	641	311	—	—
20.2	- на сумму ввозной пошлины	14 750	642	311	—	14 750
21.	Отражение начисления налогового кредита	59 000	641/НДС	644	—	—
22.	Перечисление денежных средств резидентам-поставщикам товаров (работ, услуг)	240 000	631	311	—	—
23.	Выплата зарплаты и уплата взносов	100 000	661	311	—	—
		40 000	65	311	—	—
24.	Определение финансового результата	295 000	703	79	—	—
		7 000*****	79	949	—	—
		238 000	79	903	—	—
		10 500	79	93	—	—
		39 500	44	79	—	—

**Примечания.** \* Заказчиком является нерезидент, ведущий учет согласно правилам страны, в которой он зарегистрирован в качестве плательщика налога, поэтому здесь бухгалтерские записи для нерезидента не приводятся. Для упрощения примера некоторые нижеуказанные суммы взяты условно без привязки к конкретному товару или ставкам.  
 \*\* Сумма таможенных сборов.  
 \*\*\* Вексельная сумма и сумма ввозной пошлины в этом примере составляет 25%, что соответствует сумме 202 000 грн [ $\$120\,000 \times 25\% \times 8,08$ ].  
 \*\*\*\* Сумма сборов, начисляемых на зарплату, при этом в примере не указаны записи по выдаче зарплаты и начислению удержаний из зарплаты, поскольку они не существенны для этого примера.  
 \*\*\*\*\* Отнесение всех без исключения расходов на финансовые результаты от операций с давальческим сырьем, то есть на расходы, связанные с изготовлением продукции, фактически переданной нерезиденту некорректным, поскольку у предприятия остается часть продукции на производство которой резидент тоже понес расходы. То есть списание всех расходов приведет к тому, что финансовый результат от производства продукции, переданной нерезиденту, будет отрицательным, тогда как продукция, оставшаяся у предприятия, не будет надлена расходами, что не соответствует сути операции. Поэтому все расходы, понесенные предприятием, подлежат делению пропорционально стоимости готовой продукции, переданной нерезиденту и остающейся на предприятии, то есть 70/30. Финансовый же результат от операций с готовой продукцией, оставшейся у резидента, может быть определен только после того, как она будет продана.

#### СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ДОКУМЕНТОВ

**ТК Украины** — Таможенный кодекс Украины

**Закон о налогообложении прибыли** — Закон Украины от 28.12.1994 г. № 334/94-ВР «О налогообложении прибыли предприятий» в редакции от 22.05.1997 г. № 283/97-ВР

**Закон об операциях с давальческим сырьем** — Закон Украины от 15.09.1995 г. № 327/95-ВР «Об операциях с давальческим сырьем во внешнеэкономической деятельности» в редакции от 04.10.2001 г. № 2761-III

**Закон о НДС** — Закон Украины от 03.04.1997 г. № 168/97-ВР «О налоге на добавленную стоимость»

**Закон о Едином таможенном тарифе** — Закон Украины от 05.04.2001 г. № 2371-III «О Едином таможенном тарифе Украины»

**Декрет № 15-93** — Декрет КМ Украины от 19.02.1993 г. № 15-93 «О системе валютного регулирования и валютного контроля»

**Постановление № 80** — Постановление КМУ от 01.02.2006 г. № 80 «О перечне документов, необходимых для осуществления таможенного контроля и таможенного оформления товаров и транспортных средств, перемещаемых через таможенную границу Украины»

**Положение № 49** — Положение о валютном контроле, утвержденное правлением НБУ от 08.02.2000 г. № 49

**Порядок № 609** — Порядок применения таможенных режимов переработки на таможенной территории Украины и переработки за пределами таможенной территории Украины, утвержденный приказом Государственной таможенной службы Украины от 13.09.2003 г. № 609

**П(С)БУ 4** — Положение (стандарт) бухгалтерского учета 4 «Отчет о движении денежных средств», утвержденное приказом Минфина Украины от 31.03.1999 г. № 87

**П(С)БУ 21** — Положение (стандарт) бухгалтерского учета 21 «Влияние изменений валютных курсов», утвержденное приказом Минфина Украины от 10.08.2000 г. № 193

**Письмо № 19029/730** — Письмо Национального банка Украины и Кабинета Министров Украины от 26.04.1993 г. № 19029/730|10046 «О порядке расчетов со странами зоны функционирования рубля»

Светлана Гуцу

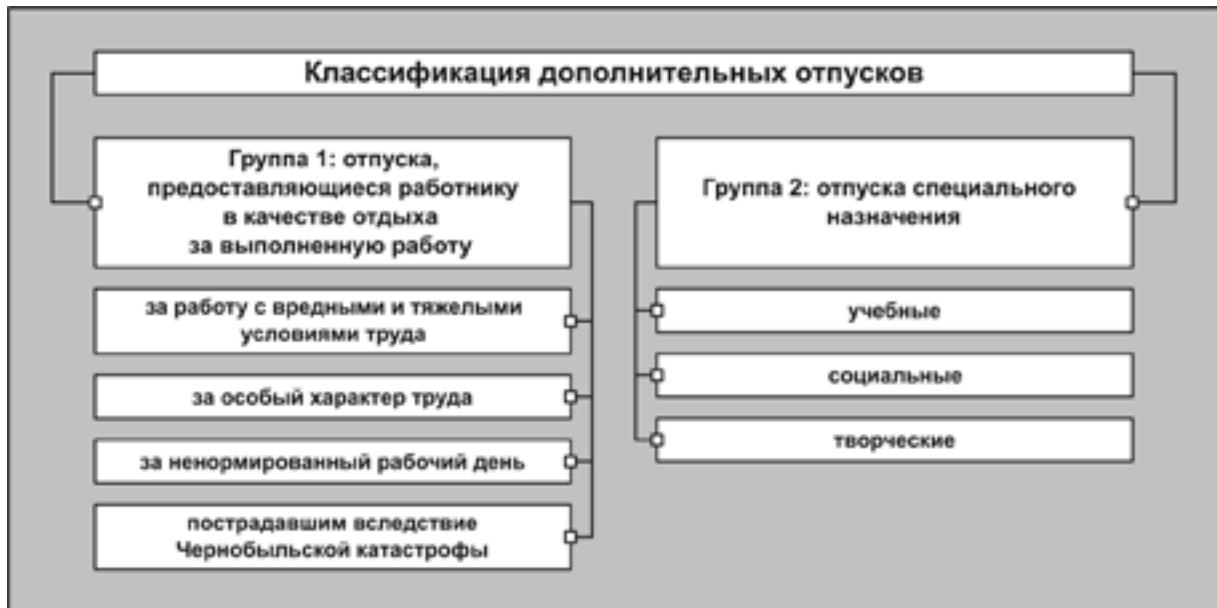
# ОПЛАЧИВАЕМЫЕ ДОПОЛНИТЕЛЬНЫЕ ОТПУСКА

Кроме основного ежегодного отпуска, работники имеют право на дополнительные отпуска. В настоящее время действующим трудовым законодательством предусмотрено около десятка различных видов отпусков, и только малая

часть из них предоставляется без сохранения заработной платы. О правилах и порядке предоставления оплачиваемых дополнительных отпусков и пойдет речь в данной статье.

В первую очередь, хочется заметить, что под дополни-

тельными мы будем подразумевать все виды отпусков, кроме основного ежегодного, хотя с точки зрения науки права это будет не совсем верно. Для большего удобства разделим отпуска на две группы (рисунок).



Условия и порядок предоставления дополнительных отпусков предусмотрены

ст.ст. 7, 8, 13 — 16, 19 Закона об отпусках, а также другими нормативными до-

кументами, утвержденными во исполнение этого Закона.

## ЕЖЕГОДНЫЙ ДОПОЛНИТЕЛЬНЫЙ ОТПУСК ЗА РАБОТУ С ВРЕДНЫМИ И ТЯЖЕЛЫМИ УСЛОВИЯМИ ТРУДА

Итак, первую группу отпусков составляют дополни-

тельные отпуска за работу с вредными и тяжелыми усло-

виями труда, а также за особый характер труда.

Согласно ч. 2 ст. 9 Закона об отпусках при исчислении стажа работы для предоставления указанных отпусков, следует учитывать, что в стаж работы, дающий право на ежегодные дополнительные отпуска, засчитывается время:

- фактической работы с вредными, тяжелыми условиями труда или с особым характером труда, если работник занят в этих условиях не менее половины продолжительности рабочего дня, установленной для работников данного производства, цеха, профессии или должности;
- ежегодных основного и дополнительного отпуска за работу с вредными, тяжелыми условиями труда и за особый характер труда;
- работы беременных женщин, переведенных на основании медицинского заключения на более легкую работу, на которой они не подвергаются воздействию неблагоприятных производственных факторов.

В случаях, когда работник переведен на работу на другое предприятие и при этом полностью или частично не использовал основной и дополнительный отпуск и не получил за них денежную компенсацию, тогда в стаж работы, дающий право на указанные отпуска, засчитывается время, за которое он не использовал эти отпуска по предыдущему месту работы (ч. 3 ст. 9 Закона об отпусках).

Совместителям вышеуказанные дополнительные отпуска также могут предоставляться, но при этом следует учитывать, что такие отпуска предоставляются в зависимости от времени фактической

занятости работника в этих условиях.

В расчет времени, которое дает право работнику-совместителю на такие дополнительные отпуска, засчитываются дни, когда он фактически был занят на работах с вредными и тяжелыми условиями труда или с особым характером труда не менее половины продолжительности рабочего дня, установленного для работников таких производств, цехов, профессий, должностей. Именно такое разъяснение дало Минтруда в Письме № 5305/0/14-08/06.

---

### **По желанию работника ежегодные дополнительные отпуска могут предоставляться одновременно с ежегодным основным отпуском или отдельно от него.**

---

По желанию работника ежегодные дополнительные отпуска могут предоставляться одновременно с ежегодным основным отпуском или отдельно от него (ч. 2 ст. 10 Закона об отпусках).

В соответствии со ст. 7 Закона об отпусках ежегодный дополнительный отпуск за работу с вредными и тяжелыми условиями труда продолжительностью до 35 календарных дней предоставляется работникам, занятым на работах, связанных с отрицательным воздействием на здоровье вредных производственных факторов, согласно Списку № 1290/1, а нюансы применения указанного Списка определяет Порядок № 16/1.

В соответствии с п. 1 Порядка № 16/1 ежегодный дополнительный отпуск за работу с вредными и тяжелыми условиями труда предоставляется работникам производств, цехов, профессий и должностей,

предусмотренных соответствующими разделами Списка № 1290/1 независимо от того, к какой отрасли относятся эти производства и цеха и от того, каковы формы собственности предприятий, организаций и учреждений.

При этом необходимо учитывать, что работникам, профессии и должности которых не предусмотрены в указанном Списке, но которые в отдельные периоды рабочего времени выполняют работу на производствах, в цехах, по профессиям и на должностях, перечисленных в Списке № 1290/1, допол-

нительный отпуск предоставляется на тех же основаниях, что и работникам, которые имеют право на такой отпуск.

Конкретная продолжительность вышеуказанного отпуска должна устанавливаться коллективным или трудовым договором в зависимости от результатов аттестации рабочих мест по условиям труда и времени занятости работников в этих условиях и базироваться на результатах гигиенической оценки условий труда по показателям и критериям, утвержденным Приказом № 383/55.

Аттестация рабочих мест по условиям труда проводится в порядке, утвержденном Постановлением № 442.

В случаях, когда на предприятии нет коллективного договора, т.е. он не заключен, предоставление перечисленных дополнительных отпусков значительно усложняется, так как порядок применения ст. 7 и п. 1 ст. 8 Закона

об отпусках нормативными документами **не урегулирован**. Лишь только при наличии в такой ситуации письменного трудового договора (трудового контракта), условиями которого предусмотрена конкретная продолжительность дополнительного отпуска за работу с вредными и тяжелыми условиями труда и за особый характер труда, работник получит возможность воспользоваться указанным видом отпуска.

Дополнительный отпуск за работу с вредными и тяжелыми условиями труда согласно *п. 9 Порядка № 16* предоставляется **пропорционально** фактически отработанному времени. При этом в расчет времени, дающему работнику право на дополнительный отпуск, засчитываются дни, когда он фактически был занят на работах с вредными и тяжелыми условиями труда **не менее** половины продолжительности рабочего дня,

установленного для работников этих производств, цехов, профессий и должностей.

Необходимо отметить, что в тех случаях, когда работники работали на разных производствах, в цехах, по профессиям и на должностях, за работу на которых предоставляется дополнительный отпуск разной продолжительности, подсчет времени работы осуществляется отдельно по каждому виду работ, профессий и должностей.

## ЕЖЕГОДНЫЙ ДОПОЛНИТЕЛЬНЫЙ ОТПУСК ЗА ОСОБЫЙ ХАРАКТЕР ТРУДА

Согласно *ст. 8 Закона об отпусках* ежегодный дополнительный отпуск за особый характер труда предоставляется:

- отдельным категориям работников, работа которых связана с повышенной нервно-эмоциональной и интеллектуальной нагрузкой или выполняется в особых природных географических и геологических условиях и условиях повышенного риска для здоровья, продолжительностью до **35 календарных дней** согласно *Списку № 1290/2*;

нательный отпуск за особый характер труда предоставляется работникам производств, цехов, профессий и должностей, предусмотренных соответствующими разделами *Списка № 1290/1*, независимо от ведомственного подчинения этих производств и цехов и от форм собственности предприятий, организаций и учреждений.

Конкретная продолжительность ежегодного дополнительного отпуска за особый характер труда устанавливается коллективным или трудовым договором в зависимости

отпуска, засчитываются дни, когда он фактически был занят на работах с особыми условиями труда **не менее** половины продолжительности рабочего дня, установленного для работников этих производств, цехов, профессий и должностей.

Поэтому, как следует из разъяснения Минтруда Украины, изложенного в *Письме № 154/13/116-07*, если работник занят в условиях, предусмотренных *Списком № 1290/2*, **менее половины рабочего времени**, то ежегодный дополнительный отпуск за особый характер труда ему **не предоставляется**.

Необходимо отметить, что в тех случаях, когда работники работали на разных производствах, в цехах, по профессиям и на должностях, за работу на которых предоставляется дополнительный отпуск разной продолжительности, подсчет времени работы осуществляется отдельно по каждому виду работ, профессии и должности.

Наиболее часто встречающаяся на практике ситуация — это предоставление такого дополнительного отпуска работ-

## Дополнительный отпуск за особый характер труда согласно *п. 6 Порядка № 16/2* предоставляется пропорционально фактически отработанному времени.

- работникам с ненормированным рабочим днем — продолжительностью до **7 календарных дней** согласно спискам должностей, работ и профессий, определенным коллективным договором или соглашением.

В соответствии с *п. 1 Порядка № 16/2* ежегодный допол-

от времени занятости работника в этих условиях.

Дополнительный отпуск за особый характер труда согласно *п. 6 Порядка № 16/2* предоставляется пропорционально фактически отработанному времени. При этом в расчет времени, которое дает работнику право на указанный

никам, работающим на электронно-вычислительных машинах, к которым относятся и персональный компьютер.

Хотя ЭВМ в современных условиях являются неотъемлемой частью рабочего инструментария, однако время непосредственного выполнения работы на компьютере, например, у программиста, бухгалтера или секретаря-референта будут отличаться, а значит, и продолжительность допол-

нительного отпуска за такую работу у них будет различной.

При этом ежегодный дополнительный отпуск за особый характер труда за работу на персональных компьютерах государственным служащим **не предоставляется**. Именно к такому выводу пришло Минтруда Украины в *Письме № 562/13/84-07*.

Как правило, перечень должностей работников, которым предоставляются дополнитель-

ный отпуск за особый характер труда и другие дополнительные отпуска, указывается в приложении к коллективному договору.

Так, например, программисту, работающему полный день за компьютером, полагается 7 дней отпуска, а для бухгалтера и секретаря, работающих за компьютером от 2 до 4 часов в день, можно предусмотреть право соответственно на 2 — 4 дня дополнительного отпуска.

### ДОПОЛНИТЕЛЬНЫЙ ОТПУСК РАБОТНИКАМ С НЕНОРМИРОВАННЫМ РАБОЧИМ ДНЕМ

*Пунктом 2 ст. 8 Закона об отпусках* предусмотрено, что работникам с ненормированным рабочим днем предоставляется дополнительный ежегодный отпуск продолжительностью **до 7 календарных дней** согласно спискам должностей, работ и профессий, определенным коллективным договором.

Согласно *Рекомендации № 7*, а также *Письму № 010-430* работники, которым установлено неполное рабочее время путем уменьшения продолжительности рабочего дня или путем уменьшения продолжительности рабочей недели с одновременным уменьшением продолжительности рабочего дня, **не пользуются** правом получения дополнительного отпуска за особый характер работы, то есть за работу в условиях неполного рабочего дня.

Работники, которым неполное рабочее время установлено только путем уменьшения продолжительности рабочей недели, пользуются правом получения дополнительного отпуска за особый характер работы.

Считается, что **ненормированный рабочий день** — это

особый режим рабочего времени, устанавливаемый для определенной категории работников в случае невозможности нормирования времени трудового процесса. Норма труда в данном случае определяется не только продолжительностью рабочего времени, но и кругом (перечнем) обязанностей, и объемом выполненных работ (нагрузкой). При производственной необходимости эта категория работников выполняет работу сверх нормальной продолжительности рабочего времени (причем эта работа **не считается** сверхурочной).

*Пунктом 3 Рекомендации № 7* предусмотрено, что дополнительный отпуск для работников с ненормированным рабочим днем является компенсацией за выполненный объем работ, степень напряженности, сложности и самостоятельности в работе, необходимость периодического выполнения служебных заданий сверх установленной продолжительности рабочего времени на предприятии.

Ненормированный рабочий день может определяться для лиц:

- труд которых **не может** быть точно учтен во времени;
- рабочее время которых согласно характеру работы разделяется на части неопределенной продолжительности (сельское хозяйство);
- которые распределяют время для работы по своему усмотрению, а также являются руководителями и специалистами.

При этом дополнительный отпуск совместителям за ненормированный рабочий день **не предоставляется**, поскольку они работают по ненормированному рабочему времени. Разъяснение по этому вопросу дано Минтруда Украины в *Письме № 5305/0/14-08/06*.

Конкретная продолжительность дополнительного отпуска устанавливается коллективным договором по каждому виду работ, профессий и должностей или трудовым договором (контрактом), в зависимости от времени занятости работника в этих условиях.

Поскольку *п. 2 ст. 8 Закона об отпусках* предусмотрено, что дополнительный отпуск за ненормированный рабочий день предоставляется **до 7 календарных дней**, то в кол-

лективном договоре следует предусмотреть перечень должностей (видов работ или профессий) с указанием каждой конкретной продолжительности дополнительного отпуска.

ному на работе, на должности, которая дает право на такой дополнительный отпуск. Поэтому если, например, кассир отработал 6 месяцев на своей должности, дающей ему право

по которой предусмотрено 6 календарных дней дополнительного отпуска, то при предоставлении отпуска он получит 24 календарных дня основного отпуска и 4 календарных дня дополнительного отпуска (за 6 месяцев работы на должности кассира — 1 календарный день и 3 календарных дня за период работы на должности бухгалтера).

Государственным служащим ежегодный дополнительный отпуск за ненормированный рабочий день не предоставляется. Такой вывод содержится в *Письме № 562/13/84-07*.

## **Дополнительный отпуск совместителям за ненормированный рабочий день не предоставляется, поскольку они работают по ненормированному рабочему времени.**

Согласно *п. 8 Рекомендаций № 7* дополнительный отпуск за ненормированный рабочий день предоставляется пропорционально времени, отработан-

в соответствии с коллективным договором получить дополнительный отпуск — 2 календарных дня, а затем был переведен на должность бухгалтера,

## **ДОПОЛНИТЕЛЬНЫЙ ОТПУСК РАБОТНИКАМ, ИМЕЮЩИМ СТАТУС ПОСТРАДАВШИХ ВСЛЕДСТВИЕ ЧЕРНОБЫЛЬСКОЙ КАТАСТРОФЫ**

Чернобыльцы, отнесенные к 1 и 2 категориям согласно *ст. 20 и ст. 21 Закона № 796*, а также один из родителей ребенка (лицо, их заменяющее), которому установлена инвалидность, связанная с Чернобыльской катастрофой (*п. 3 ч. 3 ст. 30 Закона № 796*), имеют право получить дополнительный отпуск с сохранением заработной платы продолжительностью **14 рабочих (16 календарных) дней в году (пп. 9 п. 4 Порядка № 936)**.

Кроме этого, такой отпуск по желанию работника может быть присоединен к основному ежегодному отпуску либо предоставлен отдельно в удобное для него время. Данный отпуск является льготой, гарантированной государством.

*Пунктом 6 Порядка № 936*

предусмотрено, что график отпусков и расчет затрат для дополнительного отпуска на следующий бюджетный год представляется предприятием уполномоченному органу вместе с предусмотренными сведениями. В случае изменений сведений и списков граждан предприятие уведомляет соответствующего распорядителя средств **в течение 20 дней** следующего месяца.

Дополнительный отпуск, предоставляемый чернобыльцам, не относится к ежегодным отпускам, установленным *п. 1 ст. 4 Закона об отпусках*, и на такие отпуска не распространяются нормы *этого Закона*, предусмотренные для ежегодных отпусков.

Поэтому в случае, когда праздничные и нерабочие дни

приходятся на время предоставления вышеуказанного дополнительного отпуска, он **не будет** продлен на эти дни. Такой отпуск должен быть использован в течение календарного года, а если работник **не реализовал** свое право на него в текущем году, перенос его на следующий год **не допускается**.

Дополнительный отпуск на работе по совместительству чернобыльцам **не предоставляется**.

Вторую группу отпусков составляют учебные, творческие и социальные отпуска, то есть те, в период которых работник временно освобождается от выполнения основной трудовой функции с целью получения образования либо выполнения иных социальных функций.

## **ДОПОЛНИТЕЛЬНЫЙ ОТПУСК В СВЯЗИ С ОБУЧЕНИЕМ**

Предоставление оплачиваемого дополнительного отпуска в связи с обучением является

одной из льгот для работников, обучающихся **без отрыва** от производства. Правовые

нормы, регулирующие данные отпуска содержатся в *Конвенции № 140, ст. 215 и ст. 216*

КЗоТ Украины, ст. 51 Закона об образовании, ст.ст. 2, 4, 15 и 23 Закона об отпусках.

**Особенности предоставления дополнительного отпуска в связи с обучением**

**Во-первых**, следует отметить, что все учебные отпуска, предусмотренные п. 1 и п. 2 ч. 1 ст. 15 Закона об отпусках, предоставляются в учебном, а не в календарном году, так как непосредственно связаны с учебным процессом своей целью — помочь работнику в получении образования.

**Во-вторых**, работник имеет право на оплачиваемый учебный отпуск только при условии успешного обучения, что подразумевает отсутствие академической задолженности за прошедший курс и выполнение с положительной оценкой до начала следующей сессии не менее, чем 75 % контрольных работ (а остальные 25 % контрольных

и курсовых работ должны быть представлены для рецензии).

По требованию работодателя работник-студент может взять справку о результатах сдачи сессии в учебном заведении. Если работник не явился на сессию или не выполнил учебный план, работодатель

делены ст. 43 Закона об образовании.

В соответствии со статусом вузов установлены четыре уровня аккредитации:

- I — техникумы, училища и другие приравненные к ним высшие учебные заведения;

**По требованию работодателя работник-студент может взять справку о результатах сдачи сессии в учебном заведении.**

имеет право взыскать с него сумму выплаченных отпусков за предоставленный период учебного отпуска.

**В-третьих**, продолжительность дополнительного оплачиваемого учебного отпуска зависит от курса, формы обучения и уровня аккредитации учебного заведения, что определяется в соответствии с Положением № 978.

Уровни аккредитации высших учебных заведений опре-

- II — колледжи и другие приравненные к ним высшие учебные заведения;
- III и IV (в зависимости от результатов аккредитации) — институты, консерватории, академии и университеты.

Согласно ст. 15 Закона об отпусках работникам ежегодно предоставляются дополнительные оплачиваемые отпуска следующей продолжительности (в календарных днях) (табл. 1 и табл. 2).

Таблица 1

№ п/п	Основание для отпуска	курс	Форма обучения	Уровень аккредитации	Продолжительность отпуска
1.	Начитка лекций, выполнение лабораторных работ, сдача зачетов и экзаменов	1 и 2	вечерняя	I, II	10 дней
			заочная	III, IV	20 дней
		3 и последующие	вечерняя	независимо	30 дней
			заочная	I, II	20 дней
			вечерняя	III, IV	30 дней
			заочная	независимо	40 дней
2.	Сдача государственных экзаменов	—	вечерняя, заочная	независимо	30 дней
3.	Подготовка и защита дипломного проекта	—	вечерняя, заочная	I, II	2 месяца
				III, IV	4 месяца
4.	Подготовка и сдача вступительных экзаменов в аспирантуру	10 дней на каждый экзамен 1 раз в год			

Таблица 2

**Вузы с нестандартным учебным планом**

№ п/п	Направление подготовки	Длительность отпуска
1.	Культура, музыкальная культура	10 дней
2.	Театральное искусство, кино-, телеискусство	20 дней
3.	Филология	10 дней (за свой счет)

Для правильного определения продолжительности дополнительного оплачиваемого учебного отпуска работник должен представить справку высшего учебного заведения об уровне его аккредитации или такая информация должна содержаться в справке-вызове. Именно такое разъяснение дано Минтруда Украины в *Письме № 647/036/116-05*.

Однако продолжительность такого отпуска может быть и большей, поскольку *ст. 17 Закона об образовании* предусмотрено право учебных заве-

дой необходимостью. Учебные отпуска не предоставляются, если работник обучается за границей или по дистанционной форме обучения (экстернат).

Время пребывания в учебном отпуске оплачивается на общих основаниях — не позднее, чем за 3 дня до начала отпуска (*ст. 21 Закона об отпусках*). Если работник находится в основном ежегодном отпуске, то по его заявлению и при наличии справки-вызова тарифный отпуск прерывается на срок учебного отпуска и возобновляется после его окончания.

да (хотя бы одного дня) перед предоставлением учебного отпуска. По окончании экзаменационной сессии женщина, если это необходимо, опять оформляет заявление на предоставление отпуска по уходу за ребенком до достижения им трехлетнего возраста. Если такой необходимости у женщины нет, то она продолжает работать после окончания экзаменационной сессии.

Данная ситуация обоснована *ст. 179 и ст. 181 КЗоТ Украины, ст. 18 и 20 Закона об отпусках*, согласно которым отпуск по уходу за ребенком до достижения им трехлетнего возраста предоставляется женщине по ее желанию и может быть любой продолжительности в пределах установленного периода (до трехлетнего возраста ребенка). Поэтому такой отпуск может быть прерван женщиной в любой период. Такого же мнения придерживается Минтруда в *Письме об отпуске по уходу за ребенком*, а также в *Письме № 126/13/133-07*.

Для работников, работающих по совместительству на время дополнительного отпуска в связи с обучением сохраняется средняя заработная плата по основному месту работы (*ст. 217 КЗоТ Украины*). Поэтому совместителям оплата учебного отпуска **не предусмотрена**, (однако это вовсе не означает, что работодатель не может оплатить его при желании).

Таким образом, по общему правилу, на период учебного отпуска, предоставляемого по основному месту работы, на работе по совместительству следует предоставлять отпуск без сохранения заработной платы (*п. 14 ст. 25 Закона об отпусках, Письмо № 172/13/116-01*, а также *Письмо № 713/19/71-07*

---

**Если работник одновременно обучается в двух (или более) учебных заведениях, то ему предоставляется оплачиваемый дополнительный учебный отпуск в общем порядке на основании справок-вызовов как из одного, так и из другого учебного заведения.**

---

дений на самостоятельное планирование работы, в том числе и по определению продолжительности экзаменационной сессии. Поэтому увеличение срока дополнительного оплачиваемого отпуска в связи с обучением, по мнению Минтруда, высказанному в *Письме № 013-738-25*, следует рассматривать как дополнительные по сравнению с законодательством трудовые и социально-бытовые льготы. А значит, предприятия производят оплату учебных отпусков большей продолжительности также за счет собственных средств.

Следует помнить, что предприятие обязано предоставлять работнику учебный отпуск именно в тот период, который определен вузом в справке-вызове, и отказ в предоставлении такого отпуска **не может** обосновываться с производствен-

Женщинам, находящимся в отпуске по уходу за ребенком до достижения ребенком трехлетнего возраста и являющимся студентками-заочницами, также предоставляется дополнительный оплачиваемый учебный отпуск (но только в том случае, если они **не оформили академический отпуск** в высшем учебном заведении).

Для этого женщине необходимо подать заявление о том, что она просит прервать предоставленный ей отпуск по уходу за ребенком, считать ее приступившей к своим служебным обязанностям (вышедшей на работу) и предоставить дополнительный оплачиваемый учебный отпуск согласно справке-вызову высшего учебного заведения.

Причем от такого работника **не имеют права требовать** отработки определенного перио-

и Письмо № 5305/0/14-08/06.

Если работник одновременно обучается в двух (или более) учебных заведениях, то ему предоставляется оплачиваемый дополнительный учебный отпуск в общем порядке на основании справок-вызовов как из одного, так и из другого учебного заведения.

Следует обратить внимание, что, в отличие от ежегодного отпуска, учебные отпуска **не подлежат** делению на части, переносу на другой период, продлению на праздничные и нерабочие дни. Кроме этого, за неиспользованные дни учебного отпуска **не выплачивается компенсация**.

При расчете суммы отпускных за оплачиваемый учебный отпуск, в отличие от ежегодного и дополнительного отпусков работникам, имеющим детей, необходимо учитывать праздничные и нерабочие дни, соответственно подлежащие оплате (Письмо № 18-561).

Если сессия длилась меньше количество дней, нежели предполагалось изначально или же работник досрочно сдал сессию, то он обязан немедленно выйти на работу и приступить к выполнению своих трудовых функций. В этом случае, при необходимости, делается перерасчет отпускных.

Кроме оплачиваемых учебных отпусков работникам, совмещающим работу с обучением, трудовым законодательством предусмотрены и иные льготы:

- предоставление ежегодного отпуска по желанию работника;
- предоставление отпуска в связи со сдачей вступительных экзаменов;
- предоставление свободных от работы дней;

- оплата проезда к месту нахождения учебного заведения и др.

Согласно *ст. 212 КЗоТ Украины* и *ст. 10 Закона об отпусках* работникам, успешно обучающимся в учебных заведениях, работодатель обязан присоединить по их желанию ежегодный отпуск ко времени сдачи экзаменов, зачетов, написания дипломных, курсовых, лабораторных и других работ, предусмотренных учебной программой (до или после экзаменационной сессии). Причем в этом случае ежегодный отпуск предоставляется такому работнику до наступления шестимесячного срока непрерывной работы в первый год работы на данном предприятии.

Кроме того, работникам, допущенным к сдаче вступительных экзаменов в высшие учебные заведения, предоставляется отпуск без сохранения заработной платы продолжительностью **15 календарных дней** без учета времени, необходимого для проезда к месту нахождения учебного заведения и обратно (*ст. 214 КЗоТ Украины* и *п. 12 ст. 25 Закона об отпусках*).

Работникам, обучающимся на последних курсах вузов, в течение 10 учебных месяцев перед началом выполнения дипломного проекта (работы) или сдачи государственных экзаменов предоставляется еженедельно при шестидневной рабочей неделе один свободный от работы день для подготовки к занятиям с оплатой его **в размере 50%** получаемой заработной платы, но не ниже минимальной.

При пятидневной рабочей неделе количество свободных от работы дней изменяется в зависимости от продолжи-

тельности рабочей смены при сохранении общего количества свободных от работы часов. На этот же период (10 месяцев) работникам по их желанию могут быть предоставлены дополнительно еще один или два свободных от работы дня в неделю без сохранения заработной платы (*ст. 218 КЗоТ Украины*).

Кроме вышеуказанных льгот, согласно *ст. 219 КЗоТ Украины* работодатель оплачивает работникам, обучающимся в высших учебных заведениях с вечерней и заочной формами обучения, проезд к месту нахождения учебного заведения и обратно **один раз в год** на экзаменационную сессию **в размере 50%** стоимости проезда.

#### **Отпуск в связи с обучением в средних учебных заведениях**

Согласно *ст. 13 Закона об отпусках* работникам, получающим общее среднее образование в средних общеобразовательных вечерних (сменных) школах, классах, группах с очной, заочной формами обучения при общеобразовательных школах (*ст. 36 Закона об образовании*), предоставляется дополнительный оплачиваемый отпуск на период сдачи:

- выпускных экзаменов в основной школе — продолжительностью 10 календарных дней;
- выпускных экзаменов в старшей школе — продолжительностью 23 календарных дня;
- переводных экзаменов в основной и старшей школах — от 4 до 6 календарных дней без учета выходных.

Работникам, сдающим экзамены экстерном за основную и старшую школу, предостав-

ляется дополнительный оплачиваемый отпуск продолжительностью соответственно 21 и 28 календарных дней.

## **Отпуск в связи с обучением в профессионально-технических учебных заведениях**

Согласно ст. 14 Закона об отпусках работникам, успешно обучающимся на вечерних отделениях профессионально-технических учебных заведений, предоставляется дополнительный оплачиваемый отпуск для подготовки и сдачи экзаменов общей продолжительностью 35 календарных дней в течение учебного года.

Продолжительность дополнительных оплачиваемых отпусков работникам, получающим второе (следующее) высшее образование на заочной (вечерней) форме обучения, в учебных заведениях последипломного образования и высших учебных заведениях, имеющих в своем подчинении подразделения последипломного образования, определяется как для лиц, учащих на третьем и последующих курсах высшего учебного заведения соответствующего уровня аккредитации.

Работникам, обучающимся без отрыва от производства в аспирантуре и успешно выполняющим индивидуальный план подготовки, предоставляется дополнительный оплачиваемый отпуск продолжительностью 30 календарных

дней и по их желанию в течение четырех лет обучения — один свободный от работы день в неделю с оплатой его в размере 50 % средней заработной платы работника.

Для работников, обучающихся в высших учебных заведениях с вечерней и заочной формами обучения, в которых учебный процесс имеет свои особенности, законодательством может устанавливаться другая продолжительность отпусков в связи с обучением.

## **Отпуск в связи с профсоюзным обучением**

В соответствии со ст. 15<sup>1</sup> Закона об отпусках на время профсоюзного обучения работникам, избранным в состав выборных профсоюзных органов предприятия, учреждения, организации, предоставляется дополнительный оплачиваемый отпуск продолжительностью до 6 календарных дней.

Надо заметить, что данный вид отпуска не нашел отображения в КЗоТ Украины и проекте нового Трудового кодекса. Тем не менее, по ходатайству профсоюзного комитета предприятия, работодатель должен предоставить такой отпуск работнику, если профобучение невозможно совместить с выполнением трудовой функции в пределах рабочего времени.

## **Творческий отпуск**

Согласно ст. 16 Закона об отпусках творческий отпуск предоставляется работникам для

окончания диссертационных работ, написания учебников и в других случаях, предусмотренных законодательством.

Продолжительность, порядок, условия предоставления и оплаты творческих отпусков установлены Постановлением № 45.

Для завершения диссертации лицам из числа научно-руководящего состава научных учреждений, руководящего и производственного состава персонала организаций научно-производственной базы, успешно совмещающих основную работу с научной деятельностью, а также научным работникам, которые научную работу успешно совмещают с большой научно-организационной, производственной или общественной деятельностью, представляются творческие отпуска. Основанием является решение ученого совета организации (научно-производственного совета министерства или ведомства), при которой работник пишет научную работу, при этом учитываются актуальность работы и возможность закончить ее за время отпуска.

Отпуск предоставляется по решению руководителя предприятия, продолжительностью, рекомендованной ученым советом, но не более трех месяцев для завершения работы над кандидатской диссертацией и шести месяцев для завершения работы над докторской диссертацией.

## **СОЦИАЛЬНЫЕ ОТПУСКА**

Целевое назначение и общие условия предоставления социальных отпусков значительно отличаются от трудовых отпусков.

Социальные отпуска предоставляются работникам в целях создания благоприятных условий для материнства, ухода за детьми, удовлетворения

семейно-бытовых потребностей и для других социальных целей.

В отличие от трудового отпуска социальные отпуска:

- предоставляются не для отдыха, а для других признаваемых общественно-полезными (социальных) целей;
- право на них не зависит от продолжительности, места и вида работы;
- заработная плата за время таких отпусков сохраняется в случаях, предусмотренных КЗоТ Украины или коллективным договором, соглашением;
- являются самостоятельным видом отпуска и предоставляются сверх трудового отпуска, вместе с ним или отдельно от него;
- предоставляются не за рабочий, а за календарный год, причем только за тот, в котором работник имеет на них право. Если в текущем календарном году социальный отпуск не использован, то на следующий год он не переносится и денежной компенсацией, в том числе и при увольнении, не заменяется.

*Законом об отпусках* предусмотрены следующие виды социальных отпусков:

- отпуск по беременности и родам (*ст. 17*);
- отпуск для ухода за ребенком до достижения им 3-летнего возраста (*ст. 18*);
- дополнительный отпуск работникам, имеющим детей (*ст. 19*).

На основании медицинского заключения женщинам предоставляется оплачиваемый отпуск по беременности и родам продолжительностью:

- 1) до родов — 70 календарных дней;
- 2) после родов — 56 календарных дней (70 календарных дней — в случае рождения двух и более детей и в случае

осложнения родов), начиная со дня родов.

Продолжительность отпуска по беременности и родам исчисляется суммарно и составляет 126 календарных дней, а в случае рождения двух или более детей и в случае осложнения родов — 140 календарных дней.

---

**Продолжительность отпуска по беременности и родам исчисляется суммарно и составляет 126 календарных дней, а в случае рождения двух или более детей и в случае осложнения родов — 140 календарных дней.**

---

Отпуск предоставляется женщинам полностью, независимо от количества дней, фактически использованных до родов. Женщинам, пострадавшим вследствие Чернобыльской катастрофы, отпуск по беременности и родам предоставляется продолжительностью 90 календарных дней до родов и 90 календарных дней после родов, исчисляется суммарно и предоставляется женщинам полностью независимо от количества дней, фактически использованных

ности ее работы в текущем рабочем году.

По желанию женщин после истечения отпуска по беременности и родам им предоставляются отпуска для ухода за ребенком до достижения им 3-летнего возраста с выплатой за эти периоды пособия по государственному социальному

страхованию. В случае, когда ребенок нуждается в домашнем уходе, женщине предоставляется отпуск без сохранения заработной платы продолжительностью, определенной в медицинском заключении, но не более, чем до достижения ребенком 6-летнего возраста.

За счет собственных средств предприятия и организации могут предоставлять женщинам частично оплачиваемый отпуск и отпуск без сохранения заработной платы для ухода за ребенком большей

---

**В период пребывания в отпуске по уходу за ребенком женщина или лицо, ухаживающее за ним, могут работать на условиях неполного рабочего времени или дома с сохранением права на получение пособия в период такого отпуска.**

---

до родов, с оплатой в размере полного заработка независимо от стажа и места работы (*ст. 30 Закона № 796*).

К отпуску по беременности и родам собственник или уполномоченный им орган обязан по заявлению женщины присоединить ежегодный отпуск, независимо от продолжитель-

продолжительности. Отпуска для ухода за ребенком могут быть использованы полностью или частями также отцом ребенка, бабушкой, дедушкой или другими родственниками, фактически ухаживающими за ребенком, или лицом, усыновившим или взявшим ребенка под опеку.

В период пребывания в отпуске по уходу за ребенком женщина или лицо, ухаживающее за ним, могут работать на условиях неполного рабочего времени или дома с сохранением права на получение пособия в период такого отпуска.

Женщине, которая работает и имеет двух и более детей в возрасте до 15 лет или ребенка-инвалида, а также

женщине, усыновившей ребенка, отцу, воспитывающему ребенка без матери (в том числе и в случае продолжительного пребывания матери в лечебном учреждении), а также лицу, взявшему под опеку ребенка, по их желанию ежегодно предоставляется дополнительный оплачиваемый отпуск продолжительностью 5 календарных дней без учета выходных.

Заработная плата работникам за время отпуска выплачивается не позднее, чем за 3 дня до его начала (*ст. 21 Закона об отпусках*).

В случае увольнения работнику выплачивается денежная компенсация за все не использованные им дни ежегодного отпуска, а также за дни дополнительного отпуска работникам, имеющим детей.

### СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ДОКУМЕНТОВ

- КЗоТ Украины** — Кодекс законов о труде Украины  
**Закон № 796** — Закон Украины от 28.02.1991 г. № 796-XII «О статусе и социальной защите граждан, пострадавших в результате Чернобыльской катастрофы» в редакции от 19.12.1991 г. № 2001-XII  
**Закон об образовании** — Закон Украины от 23.05.1991 г. № 1060-XII «Об образовании»  
**Закон об отпусках** — Закон Украины от 15.11.1996 г. № 504/96-ВР «Об отпусках»  
**Конвенция № 140** — Конвенция Международной организации труда от 24.06.1974 г. № 140 «Об оплачиваемых учебных отпусках»  
**Постановление № 45** — Постановление КМУ от 19.01.1998 г. № 45 «Об утверждении условий, продолжительности, порядка предоставления и оплаты творческих отпусков»  
**Постановление № 442** — Постановление КМУ от 11.06.2005 г. № 442 «Об утверждении Порядка внесения в специальный фонд государственного бюджета сбора в виде целевой надбавки к тарифу на природный газ»  
**Положение № 978** — Положение об аккредитации высших учебных заведений и специальностей в высших учебных заведениях и высших профессиональных училищах, утвержденное Постановлением КМУ от 09.08.2001 г. № 978  
**Порядок № 16/1** — Порядок применения Списков производств, работ, цехов, профессий и должностей, занятость работников в которых дает право на ежегодные дополнительные отпуска за работу с вредными и тяжелыми условиями труда и за особый характер труда, утвержденный приказом Минтруда Украины от 30.01.1998 г. № 16  
**Порядок № 16/2** — Порядок применения Списка производств, работ, профессий и должностей работников, работа которых связана с повышенной нервно-эмоциональной и интеллектуальной нагрузкой или выполняется в особых природных географических и геологических условиях и условиях повышенного риска для здоровья, что дает право на ежегодный дополнительный отпуск за особый характер труда, утвержденный приказом Минтруда Украины от 30.01.1998 г. № 16  
**Порядок № 936** — Порядок использования средств государственного бюджета для выполнения программ, связанных с социальной защитой граждан, пострадавших в результате Чернобыльской катастрофы, утвержденный Постановлением КМУ от 20.09.2005 г. № 936  
**Приказ № 383/55** — Приказ Министерства здравоохранения Украины и Минтруда Украины от 31.12.1997 г. № 383/55 «Об утверждении Показателей и критериев условий труда, по которым будут предоставляться ежегодные дополнительные отпуска работникам, занятым на работах, связанных с отрицательным воздействием на здоровье вредных производственных факторов»  
**Рекомендации № 7** — Рекомендации о порядке предоставления работникам с ненормированным рабочим днем ежегодного дополнительного отпуска за особый характер работы, утвержденные приказом Минтруда Украины от 10.10.1997 г. № 7  
**Список № 1290/1** — Список производств, цехов, профессий и должностей с вредными и тяжелыми условиями труда, занятость работников на работах в которых дает право на ежегодные дополнительные отпуска, утвержденный Постановлением КМУ от 17.11.1997 г. № 1290

**Список № 1290/2** — Список производств, работ, профессий и должностей работников, работа которых связана с повышенной нервно-эмоциональной и интеллектуальной нагрузкой или выполняется в особых природных географических и геологических условиях и условиях повышенного риска для здоровья, которые дают право на ежегодный дополнительный отпуск за особый характер труда, утвержденный Постановлением КМУ от 17.11.1997 г. № 1290

**Письмо № 010-430** — Письмо Минтруда Украины (Государственного департамента надзора за соблюдением законодательства о труде) от 07.05.2002 г. № 010-430 «Относительно предоставления работникам с ненормируемым рабочим днем ежегодного дополнительного отпуска за особый характер труда»

**Письмо № 013-738-25** — Письмо Минтруда Украины (Государственного департамента надзора за соблюдением законодательства о труде) от 06.06.2003 г. № 013-738-25 «К вопросу I письма от 25.04.2003 г. № Зк-25/04 [об отпуске работникам, которые успешно учатся без отрыва от производства в высших учебных заведениях с вечерней и заочной формами обучения]»

**Письмо № 18-561** — Письмо Минтруда Украины от 08.11.2004 г. № 18-561 «Об оплате учебного отпуска»

**Письмо № 126/13/133-07** — Письмо Минтруда Украины от 29.05.2007 г. № 126/13/133-07 «Относительно отпуска для ухода за ребенком до достижения им трехлетнего возраста и срочного трудового договора»

**Письмо № 154/13/116-07** — Письмо Минтруда Украины от 24.05.2007 г. № 154/13/116-07 «Относительно права на ежегодный дополнительный отпуск за особый характер труда»

**Письмо № 172/13/116-01** — Письмо Минтруда Украины от 16.05.2006 г. № 172/13/116-01 «Об оплате времени дополнительных учебных отпусков работникам-совместителям»

**Письмо № 562/13/84-07** — Письмо Минтруда Украины от 08.08.2007 г. № 562/13/84-07 «Об оплате труда и установлении рангов»

**Письмо № 647/036/116-05** — Письмо Минтруда Украины от 07.12.2005 г. № 647/036/116-05 «Относительно условий предоставления учебных отпусков»

**Письмо № 713/19/71-07** — Письмо Минтруда Украины от 29.03.2007 г. № 713/19/71-07 «Относительно предоставления разъяснений некоторых норм действующего законодательства в части защиты прав работников»

**Письмо № 5305/0/14-08/06** — Письмо Минтруда Украины от 05.06.2008 г. № 5305/0/14-08/06 «О работе по совместительству»

**Письмо об отпуске по уходу за ребенком** — Письмо Минтруда Украины от 11.10.2000 г. б/н «Об отпуске по уходу за ребенком»



Центр «Консульт» запрошує керівників вищої ланки, економістів, фінансових аналітиків, бухгалтерів, юристів, менеджерів, маркетологів на бізнес-тренінги та семінари.

Тел. (057) 733-40-69  
733-40-72

[www.consult.kharkov.ua](http://www.consult.kharkov.ua)

# ВНИМАНИЮ ПОДПИСЧИКОВ!

С целью улучшения качества услуг бесплатных консультаций для Вас введена система регистрации «3 шага»

**Для получения бесплатной консультации необходимо :**

1-й шаг — позвонить по телефону

**8- 057 - 733-40-64, 733-40-65**

**733-40-63** (только по юридическим вопросам)

2-й шаг — назвать организацию, контактный телефон;

3-й шаг — назвать «пароль».

## ПЕРСОНАЛЬНАЯ БЕСПЛАТНАЯ КОНСУЛЬТАЦИЯ

**Пароль меняется 1 раз в месяц!**

**Пароль на МАЙ 2010 г. — КАНЦЕЛИНГ**

(Срок действия с 1 по 31 мая)

Семінари та тренінги Центру  
«Консульт» проводять  
кваліфіковані лектори та тренери,  
які мають досвід роботи в сфері  
освітніх та тренінгових послуг,  
а також являються  
консультантами-практиками  
в своїй галузі.



Ведучий лектор  
Вікторія Величко.  
Тел. (057) 733-40-69  
733-40-72



# СТАНЕ У НАГОДІ

навіть досвідченому бухгалтеру



**Л.Волинець**  
**«За что отвечает бухгалтер?»**  
**160 стор.**  
**ціна 35 грн**

## **В книзі надано відповіді на питання:**

- ✓ в якому випадку бухгалтера можна притягти до адміністративної, а коли до кримінальної відповідальності?
- ✓ в якому випадку бухгалтер не несе відповідальності за свої помилки?
- ✓ коли відповідальність несуть не тільки головний бухгалтер, а й інші співробітники бухгалтерії?
- ✓ якими документами бухгалтер може захистити себе?
- ✓ та багато іншої корисної інформації.

## **Замовляйте корисну книжку заме зараз!**

сплатіть визначену вами суму у будь-якому банку на рахунок ТОВ Центр «Консульт»  
Р/р 26003036186701 у АКІБ «Укрсиббанк»  
м. Харькова, МФО 351005, код ЄДРПОУ 14095004

повідомте свою адресу та замовлення за телефоном (057) 759-96-26,  
факсом 759-97-33, 719-99-21  
або за адресою: 61001, м. Харків, а/с 2316  
або електронною поштою  
на адресу [sales@consult.kharkov.ua](mailto:sales@consult.kharkov.ua)

**ЦЕНТР «КОНСУЛЬТ» РЕКОМЕНДУЄ**

## Добірку книжок

# З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК



Валовой доход предприятия: налоговый учет — 47 грн  
Как определять валовые расходы предприятия, ч.1. — 45 грн  
Как определять валовые расходы предприятия, ч.2 — 35 грн

**Замовляйте  
корисні книжки**

**Ціна комплекта ~~127 грн~~ 89 грн**

**САМЕ ЗАРАЗ!**

сплатіть визначену вами суму у будь-якому банку  
на рахунок ТОВ Центр «Консульт»  
P/r 26003036186701 у АКІБ «Укрсиббанк»  
м. Харькова, МФО 351005, код ЄДРПОУ 14095004

повідомте свою адресу та замовлення  
за телефоном (057) 759-96-26,  
факсом 759-97-33, 719-99-21  
або за адресою: 61001, м. Харків, а/с 2316  
або електронною поштою  
на адресу [sales@consult.kharkov.ua](mailto:sales@consult.kharkov.ua)