

## НАЛОГОВЫЕ ПРОБЛЕМЫ ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ ПРЕДПРИЯТИЙ, ПРИМЕНЯЮЩИХ ОБЫЧНУЮ И УПРОЩЕННУЮ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Одновременное существование в Украине обычной и упрощенной системы налогообложения, с одной стороны, – порождает целый ряд проблем, связанных с налоговыми последствиями взаимодействия партнеров, применяющих разные налоговые системы, а с другой, – создает объективные предпосылки для оптимизации налоговых платежей у участников таких операций.

В течение 1999 – 2003 годов проблемам развития упрощенной системы налогообложения был посвящен ряд исследований, предметом которых являлись: организация налогового планирования операций с участием плательщиков единого налога [1]; сравнительный анализ альтернативных систем налогообложения [2]; оценка целесообразности перехода на единый налог [3]. Однако динамично меняющееся налоговое законодательство и противоречивые трактовки отдельных норм, регулирующих упрощенную систему налогообложения, требуют дальнейших исследований в данном направлении.

Целью настоящей статьи является обоснование научно – методических и практических рекомендаций по организации налогового учета и налогового планирования операций.

Отражение в налоговом учете операций обычных плательщиков налога на прибыль, зарегистрированных плательщиками НДС, с субъектами малого предпринимательства, работающими по упрощенной системе, имеет целый ряд специфических особенностей, которые обусловлены принципиальными различиями между этими налоговыми системами. Кроме того, начиная с января 2003 года, налоговый учет таких операций претерпел существенные изменения. В связи с этим, а также учитывая то распространение, которое получили операции между плательщиками налога на прибыль и субъектами малого предпринимательства, одной из важных задач (наряду с правильным ведением налогового учета) становится корректировка взаимоотношений таких партнеров с учетом налоговых последствий хозяйственных операций.

Основными специфическими чертами налогового учета таких операций являются следующие.

1. Необходимость применения обычных цен для определения валовых доходов и валовых расходов плательщика налога на прибыль, работающего с упрощенцами.

В соответствии с пп. 7.4.1 Закона Украины «О налогообложении прибыли предприятий» в редакции Закона от 22.05.97г. № 283/97-ВР (с изменениями и дополнениями) [4] доход, полученный от продажи товаров (работ, услуг), определяется исходя из договорных цен, но не более обычных цен, действовавших на дату такой продажи. А согласно пп. 7.4.2 этого же закона расходы, понесенные плательщиком в связи с приобретением товаров, определяются исходя из договорных цен, но не более обычных цен, действовавших на дату такого приобретения. Иными словами, ограничение по обычным ценам установлено как на операции приобретения товаров (работ, услуг), так и на их продажу.

Оба эти подпункта закона касаются операций плательщика налога на прибыль со связанными лицами. Однако сфера их применения – значительно шире, поскольку пп. 7.4.3 закона [4] установлено, что «положения подпунктов 7.4.1 и 7.4.2 распространяются также на операции с юридическими лицами, которые не являются плательщиками налога, установленного ст. 10 настоящего Закона, или уплачивают налог на прибыль по другим, нежели плательщик налога, ставкам».

Прямо в этом подпункте плательщики единого налога не названы, однако согласно ст. 6 Указа Президента Украины от 28.07.99 г. № 746 [5] они не являются плательщиками налога на прибыль, поэтому при осуществлении операций с ними «обычный» плательщик налога на прибыль (т.е. юридическое лицо или его обособленное подразделение, уплачивающее налог на прибыль на общих основаниях) обязан рассчитывать и в необходимых случаях применять с целью налогообложения обычные цены.

Следует отметить, что пп. 7.4.3 закона [4] приравнивает к связанным лицам исключительно партнеров, которые имеют статус юридического лица. Поэтому на операции с плательщиками единого налога – физическими лицами нормы этого подпункта, как и всего п. 7.4 не распространяются (если, конечно, они не являются связанными с ним лицами), и обычные цены в этом случае не применяются.

Специфической особенностью таких операций является то, что обычные цены в целях налогообложения применяются только одной стороной – плательщиком налога на прибыль. Вторая сторона такого договора (юридическое лицо, работающее по упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности) при определении налоговых обязательств по единому налогу обычные цены не использует. Связано это с тем, что в Указе [5] никакого упоминания об обычных ценах нет, а плательщиками налога на прибыль предприятий такие юридические лица не являются. Правда, обычные цены все же применяются и предприятиями – единосложниками в том случае, если они избрали 6-процентную ставку единого налога, оставаясь

плательщиками НДС, а также физическими лицами – плательщиками единого налога в случае принятия ими решения о регистрации в качестве плательщика НДС (или о сохранении такого налогового статуса).

2. Специальный порядок определения даты увеличения валовых расходов.

Подпунктом 11.2.3 Закона [4] определено, что датой увеличения валовых расходов плательщика налога на прибыль при осуществлении операций с некоторыми «необычными» партнерами (в число которых входят и юридические лица – плательщики единого налога) является дата оприходования таких товаров (а при импорте – также работ, услуг, сопутствующих или вспомогательных такому импорту товаров), а для работ (услуг) – дата фактического получения от таких лиц, независимо от наличия их оплаты (в т.ч. частичной или авансовой).

К таким «необычным» плательщикам относятся, в том числе, и резиденты, уплачивающие налог на прибыль «в составе единого либо фиксированного налога или являющиеся освобожденными от уплаты этого налога либо не являющиеся его субъектами по законодательству». Таким образом, плательщики единого налога прямо упоминаются в части «б» пп. 11.2.3 Закона [4], а кроме того согласно ст. 6 Указа [5] они же не являются и плательщиками налога на прибыль. Иными словами существует по меньшей мере два основания для отнесения плательщиков единого налога к категории «необычных» партнеров, с точки зрения формирования валовых расходов у «обычного» плательщика налога на прибыль.

Вместе с тем, вопрос о том, все ли субъекты малого предпринимательства, работающие на упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности, являются «необычными» лицами, остается проблематичным. Дело в том, что к «особенным» плательщикам отнесены только плательщики единого налога и лица, не являющиеся плательщиками налога на прибыль, которые являются резидентами.

Если руководствоваться существующим во внешнеэкономическом законодательстве определением этого термина, то резидентами следует считать всех субъектов малого предпринимательства, зарегистрированных в Украине. Однако в Законе [4] имеется свое определение резидентов, содержащееся в п. 1.15. В соответствии с ним к резидентам отнесены «юридические лица и субъекты предпринимательской деятельности Украины, не имеющие статуса юридического лица (филиалы, представительства и др.), которые созданы и осуществляют свою деятельность согласно законодательству Украины с местонахождением на ее территории».

Исходя из такого определения, все юридические лица – субъекты малого предпринимательства, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, вне зависимости от избранной ставки единого налога однозначно классифицируются как «необычные» плательщики на том основании, что они являются юридическими лицами. Что касается физических лиц – плательщиков единого налога, то в этом вопросе такая однозначность отсутствует и возможны представляются два подхода.

Фискальный подход состоит в том, что операции с такими частными предпринимателями подпадают под действие пп. 11.2.3 Закона о прибыли. Основанием для такого вывода может служить то, что в приведенном определении резидентов перечень субъектов предпринимательской деятельности, не имеющих статуса юридического лица, не является исчерпывающим.

Более либеральный подход, которого придерживается и автор, заключается в том, что особый порядок определения даты увеличения валовых расходов плательщика налога на прибыль не распространяется на операции приобретения товаров (работ, услуг) у граждан-предпринимателей, уплачивающих единый налог. В подтверждение такой позиции могут быть приведены следующие аргументы:

во-первых, в перечне субъектов предпринимательской деятельности, которые не являются юридическими лицами (п. 1.15 Закона [4]), граждане-предприниматели, в том числе и уплачивающие единый налог, вообще не упомянуты. В скобках указаны только те плательщики, которые классифицируются как обособленные подразделения, поэтому включение в этот перечень физических лиц – субъектов предпринимательской деятельности нарушило бы однородность этого перечня;

во-вторых, применительно к плательщикам единого налога в пп. 11.2.3 этого же закона содержится уточнение о том, что такие плательщики уплачивают налог на прибыль в составе единого налога. А физические лица – субъекты предпринимательской деятельности вообще не уплачивают налог на прибыль ни в составе единого налога, ни при работе по обычной системе налогообложения;

и, наконец, в-третьих, отнесение предпринимателей – единоналожников к категории «необычных» лиц на том основании, что они являются субъектами предпринимательской деятельности и одновременно не имеют статуса юридического лица, означало бы и то, что в эту категорию нужно включать и граждан-предпринимателей, работающих по обычной системе налогообложения, а такой подход в определенной мере означал бы дискриминацию физических лиц.

Поэтому налоговый учет валовых расходов обычного плательщика налога на прибыль при осуществлении операций по приобретению товаров (работ, услуг) у физических лиц – плательщиков единого налога, по мнению автора, должен осуществляться по правилу первого события, поскольку они, хоть и не являются субъектами налога на прибыль, но и не классифицированы как резиденты.

В связи с новым подходом к формированию валовых расходов покупателя по операциям приобретения товаров у «необычных» плательщиков возникает вопрос о дате увеличения налогового кредита у такого покупателя в случае, если продавцом является плательщик 6-процентного единого налога. В соответствии с действующим законодательством никакой привязки даты возникновения права на налоговый кредит к дате увеличения валовых расходов нет, – речь идет только о том, что в налоговый кредит включаются суммы НДС по тем товарам (работам, услугам), стоимость которых подлежит включению (но не важно – когда именно) в валовые расходы. Поэтому формировать налоговый кредит (естественно, при наличии налоговой накладной) покупатель, работающий по обычной системе налогообложения и приобретающий товары (работы, услуги) у партнеров, имеющих «необычный» налоговый статус, может по первому из событий вне зависимости от того, отражен ли налоговый статус партнера в договоре.

3. Особые требования к оформлению хозяйственных договоров с такими плательщиками.

В пятом абзаце подпункта 11.2.3 Закона [4] определено, что любое «необычное» лицо из числа резидентов «обязано при заключении договора с плательщиком налога по его требованию указывать в таком договоре, что такое лицо имеет статус плательщика налога на прибыль на общих условиях, предусмотренных настоящим Законом». Это требование распространяется и на юридических лиц – плательщиков единого налога. В процитированной норме необходимо обратить внимание на следующие особенности:

нормы пп. 11.2.3 касается не всех операций, а только операций, в которых плательщик налога на прибыль выступает покупателем, а юридическое лицо, работающее по упрощенной системе налогообложения – продавцом товаров (работ, услуг):

обозначение статуса плательщика является обязательным для уплачивающего единый налог предприятия только в том случае, если партнер – плательщик налога на прибыль на обычных условиях требует этого. Если же такое требование со стороны покупателя отсутствует – продавец не обязан обозначать свой статус:

налоговый статус продавца должен быть указан именно в договоре, по крайней мере, в Законе о прибыли какие-либо иные документы не оговорены. Поэтому при буквальном прочтении пп. 11.2.3 обозначение налогового статуса продавца в счете-фактуре или других документах, не являющихся неотъемлемой частью договора, – не будет соответствовать установленным требованиям, хотя здравый смысл в таком подходе – отсутствует:

поскольку контроль за выполнением этого требования (а точнее, за соблюдением установленного порядка налогового учета, что включает в себя и правильность даты увеличения валовых расходов) возложен на органы налоговой службы, для того, чтобы избежать дополнительных сложностей, налоговый статус продавца должен быть зафиксирован в договоре, заключаемом в письменной форме, хотя действующим законодательством этот момент прямо не определен.

при буквальном понимании части пятой пп. 11.2.3 получается, что если того требует продавец, то его «необычный» партнер (в т.ч. и плательщик единого налога – юридическое лицо) просто обязан написать в договоре, что он имеет статус плательщика налога на прибыль на общих условиях. Безусловно, такой подход не соответствует ни здравому смыслу, ни действующему законодательству. Тем более, что далее в том же абзаце пятом содержится норма, согласно которой такое действие партнера расценивается как уклонение от налогообложения. Поэтому такой «необычный» партнер (если на этом настаивает плательщик налога на прибыль – покупатель) должен указать в договоре тот статус относительно налога на прибыль, который в действительности у него имеется.

4. Невозможность формирования налогового кредита при осуществлении операций с плательщиками единого 10-процентного налога, а также с физическими лицами – субъектами малого предпринимательства, принявшими решение не регистрироваться плательщиками НДС.

Право на начисление налога и составление налоговых накладных предоставляется исключительно лицам, зарегистрированным в качестве налогоплательщиков. Поэтому субъекты предпринимательской деятельности, которые перешли на упрощенную систему налогообложения, теряют право на начисление налога, налоговый кредит и составление налоговой накладной, а также на получение возмещения за налоговый период, в котором состоялся такой переход.

С одной стороны, согласно ст. 6 Указа № 746 юридическое лицо-субъект малого предпринимательства, избравший 10-процентную ставку единого налога не является плательщиком НДС, а с другой, – в соответствии со ст. 11 Закона [6] упрощенная система налогообложения предусматривает замену уплаты установленных законодательством налогов и сборов уплатой единого налога.

Это означает, что при работе с такими субъектами малого предпринимательства покупатель, зарегистрированный плательщиком НДС, не может получить налоговую накладную, а следовательно, не имеет право на налоговый кредит и на бюджетное возмещение в случае превышения сумм налогового кредита над суммами налоговых обязательств соответствующего налогового периода (даже несмотря на то, что

уплачиваемый в бюджет продавцом единый налог, базой которого является выручка от реализации, включает в себя и НДС, т.е. НДС фактически уплачивается, но не отдельно, а в составе единого налога). Поэтому хозяйственные операции с плательщиками 6-процентного и 10-процентного единого налога будут иметь разные налоговые последствия для работающего по общей системе налогообложения покупателя – плательщика НДС, что в обязательном порядке должно учитываться в его налоговом планировании.

5. Особый порядок налогового учета финансовой помощи на возвратной основе, получаемой от плательщиков единого налога.

Начиная с 01.01.2003 года порядок отражения возвратной финансовой помощи в налоговом учете ее получателя претерпел существенные изменения (пп. 4.1.6 Закона [4]). По-разному стала отражаться в нем не возвращенная на конец отчетного периода финансовая помощь, полученная от плательщика налога на прибыль на общих основаниях, и финансовая помощь на возвратной основе, полученная от некоторых специфических категорий плательщиков. К последней группе относятся и лица, не являющиеся плательщиками налога на прибыль, к которым согласно ст. 6 Указа [5] относятся и плательщики единого налога, причем независимо от того, являются ли они юридическими или физическими лицами.

В качестве выводов можно отметить, что проанализированные в статье особенности налогообложения операций между субъектами предпринимательства, применяющими обычную и упрощенную системы налогообложения являются основой для выбора наиболее рациональных (с учетом возможных налоговых последствий) схем взаимодействия таких плательщиков в рамках корпоративного налогового планирования. Развитие данного исследования позволит решить проблемы взаимодействия предприятий с различными системами налогообложения и, таким образом, будет способствовать формированию благоприятной среды для развития бизнеса.

#### Литература:

1. А.Г. Загородній, А.В. Єлісеєв. Податки та податкове планування підприємницької діяльності: Монографія. – Львів, Центр Бізнес-Сервісу, 2003. – 152 с.
2. Іванов Ю.Б. Альтернативні системи оподаткування. – Харків: ХДЕУ-Торнадо, 2003. – 517 с.
3. Лобанов А. Единый налог: «за» и «против». //Налоги и бухгалтерский учет. – 1999. – № 50 (254). – С. 20-25.
4. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" (в редакції Закону України від 22 травня 1997 р. № 283/97-ВР зі змінами і доповненнями) / В кн. Податкове законодавство України. Бібліотека офіційних видань. – К.: Парламентське видавництво. – 1998. – С. 50-111.
5. Указ Президента України "Про внесення змін до Указу Президента України від 3 липня 1998 року № 727 „Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва" від 28 червня 1999 року № 746/99 // Урядовий кур'єр. – 1999. – 13 липня.
6. Закон України "Про державну підтримку малого підприємництва" від 19 жовтня 2000 р. № 2063-III // Урядовий кур'єр. – 2000. – 22 листопада.

Мамонтова Н.А.

#### УПРАВЛІННЯ ОБОРОТНИМ КАПІТАЛОМ ПІДПРИЄМСТВА

В період побудови економіки ринкового типу важливого значення набувають питання управління оборотним капіталом суб'єктів господарювання. Адже оборотні активи є вагомою складовою матеріальної основи процесу виробництва та від ефективності їх використання залежать кінцеві результати виробництва, фінансовий стан і платоспроможність підприємства. Здійснюючи процес управління оборотним капіталом, необхідно вірно визначити оптимальну потребу в оборотних коштах, яка б забезпечувала безперервний процес виробництва та реалізації продукції, проведення розрахунків у встановлений термін. Зважаючи на це, питання управління формуваним, ефективним і раціональним використанням оборотного капіталу є надзвичайно актуальною проблемою.

Зазначимо, що в наукових колах немає єдиної думки щодо визначення сутності оборотного капіталу. Крім того, зустрічається отождоження таких понять, як "оборотний капітал", "оборотні активи".

Так, стверджується, що "оборотний капітал (оборотні активи) – це сукупність коштів, авансованих в оборотні виробничі фонди і фонди обігу для забезпечення безперервності процесу виробництва та реалізації продукції" [1, с.107].

У зарубіжній економічній літературі окремі автори дають визначення оборотного капіталу як оборотних активів за мінусом короткострокових зобов'язань. Дехто вважає, що оборотний капітал – це кошти, що їх