

УДК 343.359.2

С. В. Хомутенко, судовий експерт Харківського НДІСЕ

ПРАКТИКА ПРОВЕДЕННЯ СУДОВИХ ЕКСПЕРТИЗ ІЗ ПИТАНЬ ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ ЗБИТКІВ МИНУЛИХ РОКІВ І ВІД'ЄМНОГО ЗНАЧЕННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Розглянуто проблемні питання врахування збитків минулих років і від'ємного значення з податку на додану вартість. Запропоновано підхід до виконання експертиз із зазначених питань.

Останнім часом на дослідження судовим експертам-економістом суди направляють акти перевірок ДПП, у яких встановлено завищення суми від'ємного значення об'єкта оподаткування з податку на прибуток за II квартал 2011 р. Завищення валових витрат, на думку ДПС України, виникає в результаті того, що до складу витрат II кварталу платникам слід переносити суму збитків, отриманих лише в I кварталі 2011 р., без врахування від'ємного значення попередніх років. В обґрунтування своєї позиції ДПС України посилається на приписи п. 3 підрозділу 4 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України (далі – ПК):

«Якщо результатом розрахунку об'єкта оподаткування платника податку з числа резидентів за підсумками першого кварталу 2011 року є від'ємне значення, то сума такого від'ємного значення підлягає включенню до витрат другого календарного кварталу 2011 року.

Розрахунок об'єкта оподаткування за наслідками другого, другого і третього кварталів, другого – четвертого кварталів 2011 року здійснюється з урахуванням від'ємного значення, отриманого платником податку за перший квартал 2011 року, у складі витрат таких податкових періодів нарастаючим підсумком до повного погашення такого від'ємного значення».

Аналіз чинного законодавства свідчить про таке.

Відповідно до пп. 1 підрозділу 4 розділу XX ПК норми цього розділу застосовуються починаючи з доходів і витрат, отриманих і проведених з 1 квітня 2011 р. До вказаного терміну для цілей визначення податкового зобов'язання з податку на прибуток, у разі, якщо об'єкт оподаткування має від'ємне значення, застосовуються норми п. 6.1. ст. 6 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств». У 2010 р. зазначеного пункту діяли з урахуванням особливостей, встановлених п. 22.4 ст. 22 цього Закону, зокрема, згідно з якими, починаючи зі звітного податкового періоду – III кварталу 2010 р., у складі валових витрат платника податку враховувалося 20 % суми від'ємного значення об'єкта оподаткування з податку на прибуток, яке утворилося станом на 1 січня 2010 р. У I кварталі 2011 р. сума збитків з податку на прибуток, які утворилися станом на 1 січня 2010 р. і не були враховані в складі валових витрат у 2010 р., та збитки, які утворилися у 2011 р., включаються до складу валових витрат I календарного кварталу 2011 р. і відповідно стають від'ємним значенням I кварталу 2011 р.

Така позиція відповідає приписам ст. 6.1 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», відповідно до яких сума від'ємного значен-

ня об'єкта оподаткування попереднього податкового року включається до складу валових витрат I кварталу наступного року та відповідно стає витратами I кварталу.

Ця думка також підтверджується в податковій декларації з податку на прибуток підприємств, затвердженій наказом Державної податкової адміністрації України від 29 березня 2003 р. № 143, оскільки сума збитків попереднього року включається до рядку 04.9, який акумулюється в рядку 04 «Валові витрати», і податковій декларації з податку на прибуток підприємств, затвердженій наказом Державної податкової адміністрації України від 28 лютого 2011 р. № 114, оскільки сума збитків попередніх періодів указується в рядку 06.6 декларації, акумулюється в рядку 06.6 «Інші витрати» та відповідно включається до рядку 04 «Витрати, що впливають на об'єкт оподаткування», тобто вони складаються з усіма витратами звітного податкового періоду та стають витратами звітного періоду.

Починаючи з II кварталу 2011 р., до доходів і витрат, отриманих і проведених з 1 квітня 2011 року, застосовуються норми ПК. Згідно з п. 3 підрозділу 4 розділу XX «Перехідні положення» цього Кодексу, п. 150.1 ст. 150 ПК застосовується у 2011 р. з урахуванням уже зазначеного: якщо результатом розрахунку об'єкта оподаткування платника податку з числа резидентів за підсумками I кварталу 2011 р. є від'ємне значення, то сума такого від'ємного значення підлягає включенню до витрат II кварталу 2011 р. ... Одночасно, положення п. 150.1 ст. 150 ПК установлюють: якщо результатом розрахунку об'єкта оподаткування платника податку з числа резидентів за підсумками податкового року є від'ємне значення, то сума такого від'ємного значення підлягає включенню до витрат I кварталу наступного року. Розрахунок об'єкта оподаткування за наслідками півріччя, трьох кварталів і року здійснюється з урахуванням зазначеного від'ємного значення попереднього року в складі витрат таких податкових періодів наростаючим підсумком до повного погашення такого від'ємного значення.

Такої самої думки дотримується Комітет Верховної Ради України з питань фінансів, банківської діяльності, податкової та митної політики (лист від 10 листопада 2011 р. № 04-39/10-1160).

Крім того, навіть якщо припустити, що законодавчі норми мають неоднозначне (множинне) тлумачення прав і обов'язків платників податків, то відповідно до п. 4.1.4 ПК визнається презумпція правомірності рішень платника податку, а п. 56.21 указує, що за умови, коли норми одного й того самого нормативно-правового акта суперечать одна одній і припускають неоднозначне (множинне) тлумачення прав та обов'язків платників податків, унаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків.

З огляду на викладене збитки, сформовані в рамках дії Закону, не мають строку давності та повинні враховуватись у від'ємному значенні з податку на прибуток у II кварталі 2011 р. до повного погашення такого від'ємного значення.

Суди на дослідження також направляють акти перевірок ДП, у яких встановлено завищення від'ємного значення з податку на додану вартість.

На думку ДПС України, урахування в залишку суми від'ємного значення (рядок 26 декларації з ПДВ, затвердженої наказом Державної податкової адміністрації України від 30 травня 1997 р. № 166; рядок 24 декларації з ПДВ, затвердженої наказом Державної податкової адміністрації України від 25 січня 2011 р. № 41 і рядок 24 декларації з ПДВ, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 25 листопада 2011 р. № 1492) попередніх податкових періодів, що залишається непогашеним після бюджетного відшкодування, отриманого у звітному податковому періоді, та підлягає включенню до податкового кредиту наступного податкового періоду суми податкового кредиту, які сформовані більше 1095 днів і залишаються невикористаними, призводить до порушення підприємством п. 102.5 ст. 102 ПК.

Аналіз чинного законодавства показує таке.

Відповідно до п. 102.5 ст. 102 ПК заява про повернення надміру сплачених грошових зобов'язань або про їх відшкодування у випадках, передбачених цим Кодексом, може бути подано не пізніше 1095 дня, що настає за днем здійснення такої переплати або отримання права на таке відшкодування. Таким чином, зазначені пункти можна застосовувати лише в разі заяви сум, сформованих більше 1095 днів до відшкодування.

Згідно з п. 200.14 ст. 200 ПК, якщо за результатами камеральної або документальної позапланової виїзної перевірки орган державної податкової служби виявляє невідповідність суми бюджетного відшкодування сумі, заявленій у податковій декларації, то такий орган:

а) у разі заниження заявленої платником податку суми бюджетного відшкодування щодо суми, визначеної органом державної податкової служби за результатами перевірок, надсилає платнику податку податкове повідомлення, у якому зазначаються сума такого заниження та підстави для її вирахування. У цьому випадку вважається, що платник податку добровільно відмовляється від отримання такої суми заниження як бюджетного відшкодування та враховує її згідно з п. 200.6 цієї статті в зменшення податкових зобов'язань з цього податку в наступних податкових періодах;

б) у разі перевищення заявленої платником податку суми бюджетного відшкодування над сумою, визначеною органом державної податкової служби за результатами перевірок, надсилає платнику податку податкове повідомлення, у якому зазначаються сума такого перевищення та підстави для її вирахування;

в) у разі з'ясування за результатами проведення перевірок факту, за яким платник податку не має права на отримання бюджетного відшкодування, надсилає платнику податку податкове повідомлення, у якому зазначаються підстави відмови в наданні бюджетного відшкодування.

Таким чином, за результатами перевірки податковий орган відповідно до абз. «а» п. 200.14 ст. 200 ПК повинен був надіслати платнику податку податкове повідомлення, у якому зазначаються сума такого заниження й підстави для її вирахування. У цьому разі вважається, що платник податку добровільно відмовляється від отримання такої суми заниження як бюджетного відшкодування та враховує її згідно з п. 200.6 цієї статті в зменшення податкових зобов'язань з цього податку в наступних податкових періодах.

З огляду на викладене врахування платником податку в залишку суми від'ємного значення з ПДВ, сформованої більше 1095 днів і невикористаної таким платником податку повністю, відповідає приписам п. 200.6 ст. 200 ПК та не суперечить п. 102.5 ст. 102 ПК.

ПРАКТИКА ПРОВЕДЕНИЯ СУДЕБНЫХ ЭКСПЕРТИЗ ПО ВОПРОСАМ НАЛОГОВОГО УЧЕТА УБЫТКОВ ПРОШЕДШИХ ЛЕТ И ОТРИЦАТЕЛЬНОГО ЗНАЧЕНИЯ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

С. В. Хомутенко

Рассмотрены проблемные вопросы учета убытков прошлых лет и отрицательного значения налога на добавленную стоимость. Предложен подход для проведения экспертиз по указанным вопросам.

FORENSIC EXAMINATION EXPERIENCE IN TAX ACCOUNTING OF PREVIOUS YEARS' LOSSES AND NEGATIVE VALUE ADDED TAX AMOUNT

S. V. Khomutenko

The article deals with problematic issues of accounting previous years' losses and negative value added tax amount, suggesting a method of performing examinations on such issues.

УДК 331.215.72

В. В. Буколова, старший судовий експерт
Полтавського відділення Харківського
НДІСЕ

ДЕЯКІ ОСОБЛИВОСТІ ПРОВЕДЕННЯ ЕКСПЕРТНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ ЩОДО НАРАХУВАННЯ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ ПРИ ВИКОНАННІ ПІДРЯДНИХ РОБІТ

Розглянуто найбільш типові проблеми, що виникають при проведенні судово-економічних експертиз і пов'язані із зіставленням фактичної суми нарахованої заробітної плати із заробітною платою, яка визначена в складових акта приймання виконаних ремонтно-будівельних робіт форми КБ-2в.

Останнім часом для проведення експертного дослідження все частіше надходять матеріали кримінальних справ, пов'язаних з визначенням збитків, заподіяних державі в особі бюджетних установ, при проведенні ремонтно-будівельних робіт. Сутність порушення полягає в тому, що сума фактично нарахованої й виплаченої заробітної плати разом з податками та зборами значно менше, ніж сплачено замовником за заробітну плату в складових акта приймання виконаних ремонтно-будівельних робіт.

Порядок проведення дослідження пропонуємо розглянути на конкретному прикладі з експертної практики. З одного зі слідчих управлінь області надійшла копія постанови про призначення судово-економічної експертизи за матеріалами кримінальної справи, порушеної за фактом службового