

ЕКСПЕРТНА ПРАКТИКА: МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ВИРІШЕННЯ ЗАВДАНЬ ЕКОНОМІЧНИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

УДК 343.359.2

О. В. Криволапов, старший науковий спів-
робітник Дніпропетровського НДІСЕ

ОСОБЛИВОСТІ ПРОВЕДЕННЯ СУДОВО-ЕКОНОМІЧНИХ ДОСЛІДЖЕНЬ ЩОДО ВИЗНАЧЕННЯ ДОХОДУ ПІДПРИЄМСТВА У ЗВ'ЯЗКУ З РЕФОРМУВАННЯМ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

*Розглянуто новий порядок визначення доходу підприємства при прове-
дenni судово-економічних експертиз у зв'язку з уведенням у дію розділу III
Податкового кодексу України.*

За часів чинності Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28 грудня 1994 р. № 334/94-ВР (до 31 березня 2011 р. включно) основним правилом відображення валових доходів (ВД) було правило першої події. З набранням чинності розділом III Податкового кодексу України (далі – ПК), тобто з 1 квітня 2011 р., усе змінилося: було введено нове правило нарахування доходів і витрат. Так, дохід від реалізації товарів почав визначатися за датою переходу покупцеві права власності на такий товар, а дохід від надання послуг і виконання робіт – за датою складання акта або іншого документа, оформленого відповідно до вимог чинного законодавства, який підтверджує виконання робіт або надання послуг (п. 1 ст. 137 ПК). При цьому згідно з пп. 1.1 ст. 136 ПК для визначення об'єкта оподаткування тепер не враховуються доходи у вигляді суми попередньої оплати та авансів, отриманої в рахунок оплати товарів, виконаних робіт, наданих послуг.

У ч. 2 ст. 1 Цивільного кодексу України йдеться про те, що до податкових відносин цивільне законодавство не застосовується, якщо інше не встановлено законом. Тобто, до публічно-правових відносин, якими в загальному сенсі є відносини податкові, ЦК не застосовується. Проте досить часто для застосування податкового законодавства слід визначити саме цивільно-правову основу тієї чи іншої господарської операції, урахуваючи, що майже всі господарські операції містять правову основу дещо іншу, ніж суто податкове законодавство: її можуть складати норми цивільного, господарсько-го, трудового та інших галузей права. І саме норми так званого приватного права створюють підстави виникнення наслідків у податкових відносинах. У цьому сенсі ПК кардинально відрізняється від попереднього податкового законодавства та замість поняття «відвантаження» посилається на «перехід права власності» як на юридичний факт, у результаті настання якого й виникають податкові права та обов'язки.

Так, у п. 134.1 ПК указано, що об'єктом оподаткування є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг і суму інших витрат звітного податкового періоду.

Відповідно до п. 137.1 ПК дохід від реалізації товарів визнається за датою переходу покупцеві права власності на такий товар. Без переходу права власності на товар дохід від його реалізації може визнаватися в разі, якщо платник податку виробляє товари з довготривалим (більше одного року) технологічним циклом виробництва та якщо договорами, укладеними на виробництво таких товарів, не передбачено їх поетапного здавання. У такому разі доходи визнаються в спеціальному порядку. Тобто, з моменту набрання чинності положеннями ПК щодо порядку визначення доходів від реалізації товарів, а з ними й визнання об'єкта оподаткування, думка щодо відсутності взаємного зв'язку між приватним правом, яким регулюються питання власності, та правом публічним, яким встановлено порядок оподаткування доходів, що виникають у результаті втрати такого права власності, утратила правове підґрунтя свого існування: термін «відвантаження» поступився місцем «переходу права власності». То ж, зупинимося на особливостях переходу права власності відповідно до окремих цивільно-правових правочинів, оскільки саме з такими особливостями й пов'язане чітке розуміння того, коли ж виникає дохід, а з ним і оподатковуваний прибуток.

Відповідно до ст. 655 ЦК за договором купівлі-продажу одна сторона (продавець) передає або зобов'язується передати майно (товар) у власність другій стороні (покупцеві), а покупець приймає або зобов'язується прийняти майно (товар) і сплатити за нього певну грошову суму. Тобто, зобов'язанням продавця в договорі купівлі-продажу є передання у власність певного товару, а отже, виконанням цього зобов'язання є передача права власності. Відповідно до ст. 664 ЦК таке зобов'язання вважається виконаним у момент:

- 1) вручення товару покупцеві, якщо договором встановлено обов'язок продавця доставити товар;
- 2) надання товару в розпорядження покупця, якщо товар має бути переданий покупцеві за місцезнаходженням товару.

За загальним правилом ст. 334 ЦК право власності у набувача майна за договором виникає з моменту передання майна, якщо інше не встановлено договором або законом. При цьому переданням майна вважається вручення його набувачеві або перевізникові, організації зв'язку тощо для відправлення, пересилання набувачеві майна, відчуженого без зобов'язання доставки.

Це загальне правило може істотно коригуватися договором або ж законом. Стосовно купівлі-продажу в ст. 664 ЦК передбачено, що товар вважається наданим у розпорядження покупця, якщо в строк, встановлений договором, він готовий до передання покупцеві в належному місці та покупець

поінформований про це. Іншими словами, якщо покупець отримав телеграму, листа від продавця про те, що товар готовий до відвантаження, то з цього моменту такий товар вважається наданим йому в розпорядження, а відтак, продавець вважається таким, що виконав своє зобов'язання за договором купівлі-продажу: передав товар у власність покупця. Перехід права власності відбувся, а між покупцем і продавцем виникають інші цивільно-правові відносини – відносини зберігання. Відповідно до ст. 667 ЦК, якщо право власності переходить до покупця раніше від передання товару, продавець зобов'язаний до передання зберігати товар, не допускаючи його погіршення.

Відповідно до ст. 66 Господарського кодексу України майно підприємства становлять виробничі і невиробничі фонди, а також інші цінності, вартість яких відображається в самостійному балансі підприємства. Ураховуючи зазначені норми ЦК і ГК, можна дійти висновку про те, що товар, який відповідно до ст. 664 ЦК надійшов у розпорядження покупця, а отже, і право власності на який належить покупцеві, повинен бути знятий з обліку (з балансу) продавця та відображений у балансі покупця. І такі наслідки не залежать від фактичної передачі товару покупцеві.

Крім закону, правовідносини сторін можуть бути врегульовані договором купівлі-продажу. Так, що стосується моменту переходу права власності на товар, відповідно до ст. 697 ЦК договором може бути встановлено, що право власності на переданий покупцеві товар зберігається за продавцем до оплати товару або настання інших обставин.

Усе наведене свідчить про те, що перехід права власності має переважне значення порівняно з самим по собі фактом його фактичної передачі.

Згідно зі ст. 715 ЦК за договором міни (бартеру) кожна із сторін зобов'язується передати другій стороні у власність один товар в обмін на інший. Особливістю, що стосується моменту переходу права власності при бартері, є положення ч. 4 цієї самої статті, а саме те, що право власності на обмінювані товари переходить до сторін одночасно після виконання зобов'язань щодо передання майна обома сторонами. При цьому, як і при купівлі-продажу, інший момент переходу права власності може бути встановлений договором або законом. Сторони бартерного договору не зобов'язані встановлювати однаковий момент переходу права власності на товари, що постачаються кожною з них. Цивільний кодекс України передбачає, що кожна із сторін договору міни є продавцем того товару, який передає в обмін, і покупцем товару, який одержує взамін. Отже, стосовно кожного з товарів, що обмінюються, можуть бути встановлені окремі моменти переходу права власності. Наприклад, стосовно одного товару може бути передбачено перехід права власності в момент його фактичного передання, а стосовно другого товару – момент повідомлення покупця та прийняття на зберігання товару продавцем. Так, якщо одним товаром є зерно, що зберігається у зерносховищі на елеваторі, то перехід права власності на таке зерно може бути здійснено в момент передання складського свідоцтва на нього без фактичного його передання. А моментом переходу права власності на нафто-

продукти, які є другим товаром бартерної угоди, може бути їх фактична передача покупцеві.

Слід мати на увазі, що до договору міни застосовуються загальні положення про купівлю-продаж, положення про договір поставки, договір контракції або інші договори, елементи яких містяться в договорі міни, якщо це не суперечить сутності зобов'язання. А це означає, що й перехід права власності має свої специфічні ознаки, передбачені для цих правочинів.

Відповідно до ст. 334 ЦК право власності в набувача майна за договором виникає з моменту передання майна, якщо інше не встановлено договором або законом. Нерухоме майно має свої певні особливості, які вирізняють його з-поміж інших об'єктів права власності. Так, його не можна відвантажити, покласти на склад, переміщувати із збереженням правового статусу нерухомого майна. До нерухомих речей, нерухомого майна або ж нерухомості належать земельні ділянки, а також об'єкти, розташовані на земельній ділянці, переміщення яких є неможливим без їх знецінення та зміни їх призначення.

У ч. 4 ст. 334 ЦК встановлено правило, згідно з яким право власності у набувача майна виникає з моменту державної реєстрації, якщо договір про відчуження майна підлягає такій реєстрації. Державній реєстрації підлягають правочини лише у випадках, встановлених законом. З моменту державної реєстрації правочин вважається вчиненим, а право власності – набутим. Тимчасовий порядок державної реєстрації правочинів затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 26 травня 2004 р. № 671. Відповідно до п. 5 Тимчасового порядку договір купівлі-продажу, міни земельної ділянки, єдиного майнового комплексу, житлового будинку (квартири) або іншого нерухомого майна підлягає державній реєстрації.

Отже, саме факт здійснення державної реєстрації договору, за яким відбувається відчуження нерухомого майна, надає чинності такому договору та свідчить про те, що право власності на нерухомість перейшло до набувача. Звісно, це не стосується випадків, коли сторони договору встановили інший момент переходу права власності на нерухомість, наприклад, момент здійснення повної оплати за договором.

За договором застави відбувається не передання заставодержателю права власності на предмет застави, а передання певних повноважень цій особі, реалізувавши які заставодавець може отримати задоволення своїх вимог. І це право пов'язане з позбавленням заставодавця права вільно розпоряджатися заставленим, але все ж своїм майном, та наданням певних правових можливостей щодо такого майна заставодержателю. У разі невиконання зобов'язання, забезпеченого заставою, заставодержатель набуває право звернутися до суду стосовно стягнення на заставлене майно, якщо інше не встановлено договором або законом. У результаті звернення відбувається продаж його з публічних торгів. Порядок реалізації предмета застави з публічних торгів встановлюється законом.

Відповідно до ст. 21 Закону України «Про заставу» від 2 жовтня 1992 р. № 2654-ХІІ (із змінами) заставлене майно реалізується спеціалізованими

організаціями з аукціонів (публічних торгів), якщо інше не передбачено договором, а державних підприємств і відкритих акціонерних товариств, створених у процесі корпоратизації, усі акції яких перебувають у державній власності, – виключно з аукціонів (публічних торгів). Отже, порядок переходу права власності на заставлене майно регулюється зазначеними правилами щодо купівлі-продажу з урахуванням особливостей, пов'язаних із самим предметом застави.

Цивільний кодекс України та Закон України «Про заставу» встановлюють можливість набуття заставодержателем права власності на заставлене майно. Так, якщо через брак покупців аукціони з продажу заставленого майна спеціалізованими організаціями оголошені такими, що не відбулися, заставодержатель має право залишити заставлене майно за собою за початковою ціною, яка була запропонована на останньому аукціоні (публічних торгах). У цьому разі спеціалізованою організацією заставлене майно передається заставодержателю, і залежно від виду такого заставленого майна відбувається перехід права власності від заставодавця до заставодержателя. Наприклад, якщо таким майном є нерухомість, то право власності переходить після нотаріального посвідчення й державної реєстрації правочину, укладеного між спеціалізованою організацією та заставодержателем.

Слід зазначити, що в одній статті неможливо охопити всі варіанти переходу права власності на товари (роботи, послуги) між господарюючими суб'єктам, а тому ми навели найпоширеніші ситуації та надали роз'яснення стосовно виникнення зобов'язання в господарюючого суб'єкта з визначення доходу. Також зрозуміло, що застосування положень ПК у частині визначення та відображення підприємствами валових доходів, на перших етапах викликатиме в бухгалтерів певні труднощі. Для з'ясування сутності деяких норм ПК необхідне залучення підприємствами спеціалістів у галузі цивільного та інших галузей права, у протилежному разі невірне розуміння тих чи інших норм сучасного податкового законодавства неминуче призведе до численних його порушень з відповідними негативними наслідками для підприємств.

Можливо, що через новаційність податкового законодавства та невеликий період апробації ПК, більш конкретно зазначити проблемність питань з визначення доходу підприємства у зв'язку з відсутністю на експертному дослідженні актів ДПС про порушення норм ПК стосовно невірного визначення доходу підприємства поки що зарано, а тому все ще попереду.

ОСОБЕННОСТИ ПРОВЕДЕНИЯ СУДЕБНО-ЭКОНОМИЧЕСКИХ ИССЛЕДОВАНИЙ ПО ОПРЕДЕЛЕНИЮ ДОХОДА ПРЕДПРИЯТИЯ В СВЯЗИ С РЕФОРМИРОВАНИЕМ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

О. В. Криволапов

Рассмотрен новый порядок определения дохода предприятия при проведении судебно-экономических экспертиз в связи с введением в действие раздела III Налогового кодекса Украины.

**PECULIARITIES OF FORENSIC ECONOMIC EXAMINATIONS
TO DETERMINE THE INCOMES OF ENTERPRISES IN THE VIEW
OF TAX CODE REFORMS**

O. V. Kryvolapov

The article deals with the new procedure of determining the income of enterprises in forensic economic examinations in the view of the Section 3 of the Ukrainian Tax Code reforms.

УДК 349.6:364.04:343.148.5

Л. В. Мамонтова, завідувач сектору
Харківського НДІСЕ

**УРАХУВАННЯ ЗМІН У ПЕНСІЙНОМУ ЗАБЕЗПЕЧЕННІ
ІНВАЛІДІВ – ЛІКВІДАТОРІВ НАСЛІДКІВ АВАРІЇ
НА ЧОРНОБИЛЬСЬКІЙ АЕС ПРИ ПРОВЕДЕННІ
СУДОВО-ЕКОНОМІЧНИХ ЕКСПЕРТИЗ**

Розглянуто зміни в пенсійному законодавстві України при визначенні пенсійних виплат інвалідам – ліквідаторам наслідків аварії на Чорнобильській АЕС і їх вплив на виконання розрахунків розміру пенсійних виплат при проведенні судово-економічних експертиз.

Відповідно до Методика проведення судово-економічних експертиз за цивільними справами, пов'язаними з визначенням розміру оплати праці за роботи з ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС (реєстраційний код 11.1.08) при проведенні експертних досліджень з питань визначення розміру пенсійних виплат інвалідам-чорнобильцям експерту в першу чергу слід установити основні дані, що стосуються статусу інваліда: був він відрадженим на роботи, військовозобов'язаним чи військовослужбовцем, у який проміжок часу проводилися роботи з ліквідації наслідків аварії на ЧАЕС, коли й на підставі яких документів особі встановлено інвалідність, чи пов'язане захворювання з наслідками роботи з ліквідації Чорнобильської катастрофи, яку групу інвалідності встановлено і який процент утрати працездатності, до якої категорії постраждалих унаслідок аварії на ЧАЕС віднесено особу (категорії 1, 2, 3, 4).

У подальшому слід установити період, з якого призначається пенсія, та ретельно ознайомитися із законодавством щодо обчислення розміру пенсійних виплат інвалідам-чорнобильцям.

Пенсія по інвалідності, що настала через каліцтво чи захворювання внаслідок Чорнобильської катастрофи, передбачена ст. 54 Закону України «Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок чорнобильської катастрофи» від 28 лютого 1991 р. № 796-ХІІ (у редакції закону від 19 грудня 1991 р. № 2001-ХІІ (далі – Закон № 2001-ХІІ)).