

Исходя из полученных результатов, необходимо выполнить проектные проработки варианта совместной отработки карьеров ОАО «ЮГОК» и ПАО «АрселорМиттал Кривой Рог» для практического решения указанных проблем рационального использования минерального сырья в Украине.

Рукопись поступила в редакцию 18.02.13

УДК 658.589

І.З. ГРИНІВ, старший викладач, КЕІ ДВНЗ «Криворізький національний університет»

## **АНАЛІЗ КРИТЕРІЇВ ВІДБОРУ ВЕЛИКИХ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ УКРАЇНИ ДЛЯ ЗДІЙСНЕННЯ ДОКУМЕНТАЛЬНИХ ПЕРЕВІРОК**

Удосконалено критерії відбору великих платників податків для здійснення документальних перевірок.

**Вступ.** Чинним податковим законодавством лишається не врегульованим питання чисельності працівників, які повинні приймати участь в проведенні документальних перевірок. Це питання віддано на «відкуп» посадовим особам органів державної податкової служби. Бувають випадки, коли великі платники податків перевіряються групами працівників державної податкової служби чисельністю понад 50 працівників і більше. Призначається один працівник підрозділу державної податкової служби для здійснення перевірки одного податку. Для перевірки іншого податку призначається інший працівник і т.ін. Питання чисельності працівників органів державної податкової служби є важливим з точки зору ефективності проведення документальних перевірок. Оскільки цілком зрозумілим є те, що не завжди велика кількість працівників органів державної податкової служби, за наслідком перевірки, здійснить вагомі донарахування податків та зборів за наслідками податкового контролю великого платника податків.

**Постановка завдання.** Оскільки темою цієї статті передбачено дослідження механізму податкового контролю великих платників податків України, то цілком природно, що в даній роботі, необхідно дослідити такі категорії, як великий платник податків (середній, малий), велике, мале підприємство (підприємництво) з врахуванням законодавчої та нормативної бази, яка існує на теперішній час. А також законодавчої та нормативної бази, яка втратила чинність на час підготовки дослідження, але дозволяє дослідити динаміку зміни вищевказаних категорій. Також, обґрунтувати та проаналізувати критерії оцінки великого платника податків, в контексті здійснення планових, позапланових виїзних документальних перевірок;

**Методика досліджень.** Відповідно ст. 62 «Підприємство як організаційна форма господарювання» Господарського кодексу України від 16.01.2003р. №436-IV підприємство - самостійний суб'єкт господарювання, створений компетентним органом державної влади або органом місцевого самоврядування, або іншими суб'єктами для задоволення суспільних та особистих потреб шляхом систематичного здійснення виробничої, науково-дослідної, торговельної, іншої господарської діяльності в порядку, передбаченому цим Кодексом та іншими законами. Також підприємства можуть створюватись як для здійснення підприємництва, так і для некомерційної господарської діяльності. Підприємство, якщо законом не встановлено інше, діє на основі статуту. Підприємство є юридичною особою, має відокремлене майно, самостійний баланс, рахунки в установах банків, печатку із своїм найменуванням та ідентифікаційним кодом. Підприємство не має у своєму складі інших юридичних осіб. Згідно ст. 63 «Види та організаційні форми підприємств» Господарського кодексу України від 16.01.2003р. №436-IV підприємства залежно від кількості працюючих та обсягу валового доходу від реалізації продукції за рік можуть бути віднесені до малих підприємств, середніх або великих підприємств. Малими (незалежно від форми власності) визнаються підприємства, в яких середньооблікова чисельність працюючих за звітний (фінансовий) рік не перевищує п'ятдесяти осіб, а обсяг валового доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) за цей період не перевищує сімдесяти мільйонів гривень. Великими підприємствами визнаються підприємства, в яких середньооблікова чисельність працюючих за звітний (фінансовий) рік перевищує двісті

п'ятдесят осіб, а обсяг валового доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) за рік перевищує суму сто мільйонів гривень. Усі інші підприємства визнаються середніми.

Податкове законодавство регламентує визначення понять великий (середній) платник податків. Так, згідно розділу I Податкового Кодексу України великим платником податків вважається юридична особа, віднесена до категорії великих платників податків відповідно до критеріїв, установлених центральним органом державної податкової служби. Відповідно до середніх платників податків відноситься юридична особа (незалежно від форми власності), у якій середньооблікова чисельність працюючих за звітний (фінансовий) рік перевищує п'ятдесят осіб, а обсяг доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) за цей період перевищує сімдесят мільйонів гривень та, яка не відноситься до категорії великий платник податків, визначеної у цьому Кодексі. Категорія мале підприємство не визначені Податковим Кодексом України. Таким чином, господарські відносини в Україні, які регулюються Господарським Кодексом України, регламентують визначення категорій велике (середнє, мале) підприємства. У той же час в системі податкових відносин, які регулюються Податковим Кодексом України, визначені тільки великі та середні платники податків, а не великі та середні підприємства.

Очевидно, що в сфері податкових відносин політика держави полягає в класифікації підприємств в залежності від рівня сплати податків, (зборів, платежів) та інших показників розроблених центральним податковим органом, наприклад, податкова віддача та податкове навантаження. Звідси і назви великий та середній платник податків.

Однак подібний підхід породжує і певну законодавчу невизначеність. Так, відповідно до ст.11-1 «Підстави та порядок проведення органами державної податкової служби планових та позапланових виїзних перевірок своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків та зборів (обов'язкових платежів) Закону України «Про державну податкову службу» від 04.12.1990, № 509-ХІІ, (частково втратив чинність у зв'язку із прийняттям Податкового Кодексу України), якою регламентувались терміни проведення виїзних планових (позапланових) документальних перевірок суб'єктів господарської діяльності.

Тривалість планової виїзної перевірки не повинна перевищувати 20 робочих днів, а щодо суб'єктів малого підприємництва - 10 робочих днів. Тривалість позапланової виїзної перевірки не повинна перевищувати 10 робочих днів, а щодо суб'єктів малого підприємництва - 5 робочих днів. Подовження термінів проведення планової виїзної перевірки можливе на термін не більш як 10 робочих днів, а стосовно суб'єктів малого підприємництва - 5 робочих днів. Подовження термінів проведення позапланової виїзної перевірки можливе на термін не більш як 5 робочих днів, а стосовно суб'єктів малого підприємництва - 2 робочих дні.

Отже, форми та методи податкового контролю, які будуть застосовуватись при проведенні перевірок будуть залежати від того, який суб'єкт підприємницької діяльності перевіряється, оскільки чинне законодавство передбачає різні терміни проведення перевірок, як для планових перевірок, так і позапланових. Таким чином тривалість проведення тих, чи інших документальних перевірок залежить від класифікації підприємств у відповідності із Господарським Кодексом України. Суттєво не змінилась ситуація і у Податковому Кодексі України. Так у главі 5-3 Податкового Кодексу тривалість певних видів перевірок не повинна перевищувати 30 робочих днів, а щодо суб'єктів малого підприємництва -20 робочих днів.

Терміни проведення перевірок залежить від того, чи є юридична особа суб'єктом малого підприємництва, чи є носієм якогось іншого статусу. Проаналізуємо, як вищевказані категорії регламентуються іншими законодавчими та нормативними документами. Відповідно до ст. 2 «Види підприємств» Закону України «Про підприємства в Україні» від 27.03.1991р. №887-ХІІ, який дату написання дисертаційного дослідження втратив чинність, встановлювалась наступна класифікація підприємств. До малих підприємств належали новостворювані та діючі підприємства з врахуванням галузевих особливостей:

- у промисловості та будівництві - з чисельністю працюючих до 200 чоловік;
- в інших галузях виробничої сфери - з чисельністю працюючих до 50 чоловік;
- у науці і науковому обслуговуванні - з чисельністю працюючих до 100 чоловік;
- у галузях невиробничої сфери - з чисельністю працюючих до 25 чоловік;
- у роздрібній торгівлі - з чисельністю працюючих до 15 чоловік

В цьому законі, була зроблена спроба поставити в залежність класифікацію підприємства від чисельності працюючих та належності до тієї чи іншої галузі (виробничої сфери). Розроб-

ники вищевказаного закону зробили спробу застосувати більш «гнучку» методику визначення критеріїв оцінки великого підприємства з врахуванням галузевого фактора.

Однак, плутанина з термінами «виробнича діяльність», «промисловість», «роздрібна торгівля», «невиробнича сфера» та відсутність будь-якого взаємозв'язку з основними показниками фінансово-господарської діяльності підприємства роблять і цю методику визначення не ефективною. Наказом ДПАУ від 19.02.1998р. №80 (із змінами та доповненнями), зареєстрованим в Міністерстві юстиції України від 14.12.1998р. №791/3231 затверджений порядок обліку платників податків, зборів, обов'язкових платежів. У цьому наказі наведено наступне визначення великого платника податків:

великий платник податків - це юридична особа, у якої обсяг валового доходу від усіх видів діяльності за звітний рік перевищує сто мільйонів гривень та середньооблікова чисельність працюючих за рік перевищує двісті п'ятдесят осіб або загальна сума сплачених до Державного бюджету України податків по платежах, що контролюються органами державної податкової служби, за рік перевищує двадцять п'ять мільйонів гривень;

показники пункту наведеного вище розраховуються за результатами діяльності платників податків за перше півріччя (дев'ять місяців) звітного року з урахуванням розрахункових показників за друге півріччя (четвертий квартал) звітного року.

Очевидно, що критерії визначення терміну «велике підприємств» тільки за двома показниками (валові доходи за звітний рік та середньооблікова чисельність працюючих за такої ж звітний період є не досконалою та поверхневою, оскільки не враховує не тільки велику кількість показників фінансово-господарської діяльності підприємства, а також структуру господарського комплексу та виробництва великого платника податку.

Відповідно до наказу Державного комітету статистики України від 27.07.2007р. №278 «Про затвердження методологічних положень щодо виявлення нетипових підприємств у вибірковому структурному обстеженні малих підприємств» (зі змінами та доповненнями) мале підприємство - підприємство, на якому середньооблікова чисельність працюючих за рік не перевищує п'ятдесят осіб, а обсяг валового доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) за цей же період не перевищує суми, еквівалентної п'ятистам тисячам євро за середньомісячним курсом Національного банку України щодо гривні (відповідно до Закону про підприємництво). Цей наказ, був розроблений на виконання вимог Закону України про підприємництво (на даний час втратив чинність) хоча і передбачає декілька показників оцінки терміну «мале підприємство» (валовий дохід та середньооблікова чисельність працюючих), однак спонукає вважати, всі інші підприємства, які не підпадають під критерії вказаної оцінки визнавати великими підприємства.

Крім того, визначення валових доходів з використанням валютного еквівалента, на мій погляд, є не зовсім коректним, оскільки динаміка зміни валютного курсу за певний звітний період може змінювати величину валового доходу підприємства за цей же звітний період. При певних обставинах це призведе до протиріччя з нормами Господарського кодексу України (ст. 63). Якщо підійти, ще більш прискіпливо, до аналізу вищевказаної проблематики, то на мій погляд, не зовсім тотожними є категорії мале підприємство та суб'єкт малого підприємництва. А центральний податковий орган застосовує взагалі, іншу категорію - великий платник податків. Очевидно, що подібні категорії потребують наукового дослідження в контексті застосування форм та методів податкового контролю з метою подальшої уніфікації на законодавчому рівні. Категорія «мале підприємство» характеризує організаційну форму підприємства, по аналогії з товариством з обмеженою відповідальністю, з відкритим чи закритим акціонерним товариством. Категорія «суб'єкт малого підприємництва» характеризує, на наш погляд, обсяги підприємницької (господарської) діяльності, а категорія «великий платник податків» характеризується перш за все сумою нарахованих (сплачених) податків (зборів, обов'язкових платежів).

Окремої уваги заслуговує наказ ДПА України від 28.03.2008 року №201 «Про затвердження нової редакції Методичних рекомендацій щодо складання плану-графіка проведення планових виїзних перевірок суб'єктів господарювання». Так у п. 3 розділу 1 цього наказу суб'єкти господарської діяльності – юридичні особи підлягають класифікації за наступними класами: великі, середні, малі.

Малими підприємствами визнаються підприємства з обсягами валових доходів за рік до 5 млн. гривень. Усі інші підприємства визнаються середніми. Таким чином в даному норматив-

ному документі критерієм оцінки великого підприємства є територіальна ознака (в якому регіоні здійснює господарську діяльність платник податків) та показник валових доходів, який коливається в межах від 50 млн.грн. до 20 млн.грн.

Для подальшого дослідження цієї проблематики необхідно звернути уваги на інші показники господарської діяльності підприємства, які при практичному застосуванні податкового контролю великих підприємств України матимуть важливе значення. Так, згідно ст. 2 Закону України від 28.12.1994, № 334/94-ВР "Про оподаткування прибутку підприємств" (втратив чинність) платниками податку на прибуток є філії, відділення та інші відокремлені підрозділи платників податку (далі філії), що не мають статусу юридичної особи, розташовані на території іншої, ніж такий платник податку, територіальної громади.

Платник податку, який має такі філії, може прийняти рішення щодо сплати консолідованого податку та сплачувати податок до бюджетів територіальних громад за місцезнаходженням філій, а також до бюджету територіальної громади за своїм місцезнаходженням, визначений згідно з нормами цього Закону та зменшений на суму податку, сплаченого до бюджетів територіальних громад за місцезнаходженням філій. Сума податку на прибуток філій за відповідний звітний (податковий) період визначається розрахунково, виходячи із загальної суми податку нарахованого платником податку, розподіленого пропорційно питомій вазі суми валових витрат філій та амортизаційних відрахувань, нарахованих по основних фондах такого платника податку, які розташовані за місцезнаходженням філії, у загальній сумі валових витрат та амортизаційних відрахувань цього платника податку.

Вибір порядку сплати податку на прибуток, визначеного цим підпунктом, здійснюється платником податку самостійно до 1 липня року, що передує звітному, про що повідомляються податкові органи за місцезнаходженням такого платника податку та його філій (відокремлених підрозділів). Зміна порядку сплати податку протягом звітного року не дозволяється. При цьому філії (відокремлені підрозділи) подають податковому органу за своїм місцезнаходженням розрахунок податкових зобов'язань щодо сплати консолідованого податку, форма якого встановлюється центральним органом державної податкової служби України, виходячи з положень цього підпункту.

Відповідно до ст. 95 Цивільного Кодексу України від 16.01.2003р. №435-IV філія це відокремлений підрозділ юридичної особи, що розташований поза межами її місцезнаходження та здійснює всі або частину її функцій. Філії та представництва не є юридичними особами.

У розділі I Податкового Кодексу термін відокремлений підрозділ застосовується у значенні, наведеному у Господарському Кодексі. Також, розділом III Податкового Кодексу передбачено, що платник податків, який має відокремлені підрозділи, які не підпадають під критерії визначені для звітного сегменту та не мають окремого балансу, розташовані на території іншої, ніж такий платник податку, територіальної громади може прийняти рішення щодо сплати консолідованого податку та сплачувати податок до бюджетів територіальних громад за місцезнаходженням таких відокремлених підрозділів, а також до бюджету територіальної громади за своїм місцезнаходженням та зменшений на суму податку, сплаченого до бюджетів територіальних громад за місцезнаходженням.

Таким чином механізм податкового контролю платників податків, які мають відокремлені підрозділи, що знаходяться на території однієї громади, буде мати певні особливості. Для підтвердження цього та більшої наочності слід розглянути структуру господарської діяльності суб'єкта господарської діяльності, який у своїй господарській діяльності використовує відокремлені структурні підрозділи, які знаходяться на території однієї територіальної громади (місто Кривий Ріг) та є консолідованим платником податку на прибуток.

Відкрите акціонерне товариство "Центральний гірничо-збагачувальний комбінат" є одним з п'яти гірничо-збагачувальних підприємств Криворізького басейну з остаточним циклом підготовки доменної сировини, що включає видобуток руди, її збагачення та огрудкування. Комбінат має повний технологічний цикл від добування сирової руди до виробництва товарного концентрату та залізрудних окатишів - підготовленої сировини для металургійних заводів. Сировинною базою комбінату є родовища залізистих кварцитів - Глеюватське, Петрівське та Артемівське, які експлуатуються відповідно кар'єрами № 1, № 3, № 4 та шахтою ім. Орджонікідзе.

Окрім цього в адміністративну структуру комбінату входить управління залізничного тран-

спорту, яке забезпечує транспортування руди на дробильну фабрику, яка здійснює подрібнення та транспортування руди. Збагачувальна фабрика, яка виробляє окати для доменного виробництва. До складу підприємства входять також підрозділи невикористаного призначення: ремонтно-експлуатаційний підрозділ, підрозділ громадського харчування та оздоровчий комплекс.

Формування податкової звітності на цьому та подібних підприємствах передбачає поетапну підготовку декларацій з податку на прибуток, податку на додану вартість та інших форм податкової звітності, спочатку бухгалтеріями (податковими бюро) відокремлених структурних підрозділів з подальшою передачею їх до бухгалтерії (податкового бюро) головного підприємства.

Всього на ВАТ «Центральний гірничо – збагачувальний комбінат» десять відокремлених структурних підрозділів.

На прикладі цього підприємства та інших подібних підприємств України необхідно застосувати форми та методи податкового контролю з врахуванням особливостей їх господарської діяльності та з врахуванням кількості відокремлених підрозділів. І одним із критеріїв визначення терміну «великого підприємства», на мій погляд, може служити наявність певної кількості відокремлених структурних підрозділів, які розташовані на тій же території, що і головне підприємство, яке застосовує консолідовану сплату податку на прибуток.

Наступними критеріями визначення терміну «великого підприємства» можуть служити показники податкової та фінансової звітності, про які йтиметься нижче.

У статті 144, 145, 146 розділу III Податкового Кодексу України дається визначення терміну «амортизація» основних та нематеріальних активів, регламентується розподіл основних засобів та інших необоротних активів за групами, механізм визначення балансової вартості основних фондів та нематеріальних активів, визначаються мінімально допустимі строки корисного використання за певний звітний період та інші питання пов'язані з поліпшенням, модернізацією, капітальним ремонтом основних фондів та нематеріальних активів, фондів, що включаються до складу витрат суб'єкта підприємницької діяльності.

Кількість груп основних засобів та інших необоротних активів, їх структура, методи нарахування амортизації можуть служити наступними критеріями визначення терміну «великого підприємства». Чинним податковим законодавством не передбачено нарахування амортизації по групах основних засобів 1 та 13 (земельні ділянки та природні ресурси). Однак, по групах основних засобів, які залишилися (2-16) платник податків може застосовувати п'ять методів нарахування амортизації. Нематеріальні активи класифікуються на 6 груп.

Амортизація нематеріальних активів нараховується аналогічно основним засобам із застосуванням п'яти методів нарахування. Очевидно, що в ході здійснення податкового контролю (документальної перевірки), органом державної податкової служби, термін проведення перевірки необхідно визначати з врахуванням наступних показників:

кількість груп основних засобів та нематеріальних активів;

кількість об'єктів основних засобів та нематеріальних активів, які підлягають амортизації;

кількість методів нарахування амортизації, які застосовує підприємство;

Тому, наявність вищевказаних критеріїв оцінки великого підприємства може служити фактором відбору підприємства для здійснення податкового контролю. Окрім цього, на визначення терміну «велике підприємство», на наш погляд, може служити сума балансової вартості основних засобів та нематеріальних активів суб'єкта господарювання на початок звітного періоду виражена в грошовому вимірнику. Сума балансової вартості основних засобів та нематеріальних активів більше за 1 000 000 гривень на початок звітного періоду може свідчити про те, що підприємство має великі виробничі потужності і може відноситись до категорії великих підприємств.

Цей критерій оцінки терміну «велике підприємство», необхідно застосовувати з врахуванням основних засобів, які знаходяться на консервації та не приймають участі на даному етапі розвитку підприємства в господарській діяльності. При цьому не є важливим, яка частина основних засобів відноситься до виробничої та невиробничої сфери.

Оскільки податковому контролю підлягають усі основні засоби та нематеріальні активи, які рахуються на балансі підприємства на момент здійснення податкового контролю. Суб'єкти соціальної інфраструктури великих підприємств (дитячі табори, санаторії, будинки відпочинку та інші) теж підлягають податковому контролю в частині здійснення основної діяльності та витрат на їх утримання та експлуатацію.



Рис.1. Запропонований автором механізм визначення термінів проведення документальних перевірок

Наступним критерієм, який може характеризувати термін «велике підприємство» може виступати показник величини отриманих підприємством фінансових кредитів, як в гривнях, так і в іноземній валюті.

Фінансовий кредит, відповідно до статті 1 «Визначення термінів» Закону України про прибуток - кошти, які надаються банком-резидентом або нерезидентом, кваліфікованим як банківська установа згідно із законодавством країни перебування нерезидента або резидентами та нерезидентами, які мають статус небанківських фінансових установ, згідно із відповідним законодавством, а також іноземними урядами або його офіційними агентствами у позику юридичній або фізичній особі на визначений строк, для цільового використання та під процент.

Видами забезпечення фінансового кредиту є застава, поручительство, гарантія і для отримання кредитних ресурсів банкам-кредиторам, як резидентам, так і нерезидентам надається фінансово-економічна інформація (бухгалтерській баланс, звіти, бізнес-плани тощо). Тому кредитні ресурси в сумі 1 000 000 мільйон в конвертованій валюті та в сумі 10 000 000 гривень можуть надаватись тільки підприємству на балансі якого знаходяться великі майнові та грошові активи.

Отже, показник суми отриманих фінансових кредитів в гривнях та у валютному еквіваленті, може виступати критерієм оцінки терміну «велике підприємство».

Автором статті, з врахуванням вищевикладеного, запропонована інша методологія відбору великих платників податків для проведення документальних перевірок із наступним плануванням термінів проведення таких перевірок. (див. рис.1).

#### Список літератури

1. Андрущенко В.Л. Західна фінансова думка про природу державних фінансів // Фінанси України.-1996. -№9
2. Андрущенко В.Л. Камералістика: витоки фіскально-адміністративної науки // Вісник податкової служби України.-2003.-Квітень-травень.
3. Андрущенко В.Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті. (Теоретична концептуалізація і наука проблематика державних фінансів) / В.Л.Андрущенко. – Львів: Каменяр, 2000. – 303 с.
4. Андрущенко В.Л. Федосов В.М. Запорізька Січ як український феномен.-К.:Заповіт,1995. -173с.
5. Василик О.Д. Теорія фінансів: Підручник.-К.:НІОС,2003.-416с.
6. Василик О.Д. Податкова система України: Навч.посіб.-К.:Поліграф
7. Вишневецький В. Принципи оподаткування: обґрунтування та емпірична перевірка /В.Вишневецький // Економіка України. – 2008. – № 10. -- С. 55.
8. [Електронний ресурс].-Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua)
9. [Електронний ресурс].-Режим доступу : [www.kmu.gov.ua](http://www.kmu.gov.ua)
10. [Електронний ресурс].-Режим доступу : [www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua)

Рукопис подано до редакції

УДК 332.49:34