

## **Плательщик налога на добавленную стоимость: законодательное регулирование**

С 1993 года из нормативных актов исчезает громоздкое определение плательщика, которое включает перечень видов юридических лиц – плательщиков налога: предприятия и организации, имеющие статус юридических лиц; полные товарищества; индивидуальные частные предприятия, филиалы и т. д. Декрет Кабинета Министров Украины «О налоге на добавленную стоимость» выделяет в качестве плательщиков субъектов предпринимательской деятельности находящихся на территории Украины иностранных юридических лиц и граждан, осуществляющих от своего имени производственную и другую предпринимательскую деятельность на территории Украины (см. ст. 2). В этом же нормативном акте исчезает количественный ценз для физического лица объема реализации товаров, что относит его к плательщикам НДС.

Плательщики разделены на две большие группы в зависимости от того, осуществляют ли они от своего имени производственную или иную предпринимательскую деятельность на территории Украины либо ввозят (растаможивают) в Украину товары как для собственных, так и для производственных потребностей с целью реализации в свободном обороте, а также на правах комиссии, лизинга и временно. При этом в обоих случаях плательщиками выступают: субъекты предпринимательской деятельности; адвокаты; международные объединения и организации; иностранные юридические лица и граждане. Восстановлен также количественный ценз для оборота реализации товаров.

Плательщика НДС можно представить как определенную систему субъектов:

1. Лицо, объем облагаемых налогом операций по продаже товаров (работ, услуг) которого в течение какого-либо периода из последних двенадцати календарных месяцев превышал 600 не облагаемых налогом минимумов доходов граждан. На момент вступления в силу Закона не облагаемый налогом минимум доходов граждан составлял 17 гривен. Следовательно, объем, на основании которого определяется принадлежность к плательщикам НДС, составлял 10200 гривен.

2. Лицо, ввозящее (пересылающее) товары на таможенную территорию Украины или получающее от нерезидента работы (услуги) для их использования или потребления на таможенной территории Украины. Имеется в виду импортный НДС, уплачиваемый при ввозе (растаможивании) на Украину товаров. Этот вид НДС начал свое существование в 1994 году. Рождением импортного НДС мы обязаны статье Закона Украины «О Государственном бюджете Украины на 1994 год», действие положений статьи 28 продлевалось. И только с вводом Закона Украины № 168/97-ВР от 03.04.97 «О налоге на добавленную стоимость» этот вид налога занял определенное место в законодательном акте. Что касается работ (услуг) выполненных или предоставленных нерезидентом Украины, то стоимость таковых также входит в объем налогообложения.

3. Лицо, осуществляющее на таможенной территории Украины предпринимательскую деятельность по торговле за наличные средства, независимо от объема продажи, за исключением физических лиц, осуществляющих торговлю на условиях уплаты рыночного сбора.

При характеристике плательщика НДС необходимо учесть некоторые особенности определения субъекта предпринимательской деятельности (прежде всего предприятий) и физических лиц (независимо от признака резидентства):

1. По субъектам предпринимательской деятельности (в том числе предприятиям с иностранными инвестициями) важно иметь в виду, что предприятие с иностранными инвестициями — это

предприятие (организация) любой организационно-правовой формы, созданное в соответствии с законодательством Украины, иностранная инвестиция в уставном фонде которого (при его наличии), составляет не менее 10%. Предприятие приобретает статус предприятия с иностранными инвестициями со дня зачисления иностранной инвестиции на его баланс. Иностранные инвестиции представляют собой ценности, которые вкладываются иностранными инвесторами в объекты инвестиционной деятельности в соответствии с законодательством Украины с целью получения прибыли или достижения социального эффекта. Под иностранными инвесторами понимаются субъекты, осуществляющие инвестиционную деятельность на территории Украины, а именно:

а) юридические лица, созданные в соответствии с иностранным законодательством;

б) физические лица – иностранцы, не имеющие постоянного места жительства на территории Украины и не ограниченные в дееспособности; иностранные государства, международные правительства и неправительственные организации;

в) другие иностранные субъекты инвестиционной деятельности, которые определяются таковыми согласно законодательству Украины.

Все эти термины определены Законом Украины «О режиме иностранного инвестирования» от 19.03.96г.

2. По физическим лицам (гражданам, иностранным гражданам и лицам без гражданства), осуществляющим деятельность, отнесенную к предпринимательству, согласно законодательству или ввозящим (пересылающим) товары на таможенную территорию Украины, необходимо учитывать, что к гражданам, имеющим постоянное место жительства в Украине, относятся граждане Украины, иностранные граждане и граждане без гражданства, проживающие в Украине в целом не менее 183 дней в календарном году. Это определено статьей 1 Декрета Кабинета Министров Украины «О подоходном налоге с граждан». Занятие предпринимательством предполагает самостоятельную инициативу, осуществляемую на собственный страх и риск, деятельность по производству продукции, выполнению работ, оказанию услуг и занятие

торговлей с целью получения прибыли (определено статьей 1 Закона Украины «О предпринимательстве»).

Отдельные нормативные акты предусматривают более детальную характеристику плательщика. Так, с середины 1995 года при уплате НДС выделяется категория прямых поставщиков. Согласно Указу Президента Украины от 30.06.95г. № 499/95 «О взимании налога на добавленную стоимость с импортных товаров», начиная с 7 июня 1995 года освобождаются от налога на добавленную стоимость во время перемещения через таможенную границу Украины: импортное сырье, материально-технические ресурсы, комплектующие изделия, оборудование, материалы, техника и другие товары, которые ввозятся хозяйствующими субъектами всех форм собственности, в том числе посредниками (прямыми поставщиками), для производственных и собственных нужд.

В соответствии со ст. 386 и 395 Гражданского кодекса Украины к прямым поставщикам относятся посредники-резиденты, импортирующие продукцию на основании договоров комиссии и договоров поручения, независимо от числа потребителей на территории Украины.

Внимательно в этом случае необходимо подходить к выделению физических лиц в качестве плательщиков НДС. Прежде всего, это должны быть граждане, зарегистрированные в качестве самостоятельных предпринимателей в установленном законом порядке, если сумма их выручки от реализации превышает установленный законом размер. Важно учитывать также временный период, т.е. выручка должна быть получена в течение года. Не являются объектом обложения налогом одноразовые продажи отдельными гражданами дорогостоящих вещей (автомобили, квартиры и т. д.). Не рассматриваются также как плательщики НДС граждане, имеющие личные подсобные хозяйства, поскольку их деятельность не считается предпринимательской.

До 30.06.97г. все лица, являющиеся плательщиками НДС, обязаны были зарегистрироваться в органах налоговой администрации по месту своего нахождения и получить право на выписку налоговых накладных. Форма заявления о регистрации установлена Положением «О реестре плательщиков НДС», утверж-

денным приказом ГНАУ № 149 от 27.05.97г. При регистрации налогоплательщику присваивается индивидуальный налоговый номер. Этот номер заносится в специальный единый реестр, который ведут органы ГНАУ, таким образом осуществляется контроль за взиманием НДС. Налогоплательщик при этом получает свидетельство о регистрации. Постановлением Кабинета Министров Украины № 540 от 09.06.97г. «О мерах в связи с введением в действие Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость», установлена стоимость бланков регистрационного заявления и свидетельства о регистрации в размере одного не облагаемого налогом минимума доходов граждан (17 гривен). Копии свидетельства о регистрации, заверенные налоговой администрацией должны быть размещены в помещениях налогоплательщика и во всех его обособленных подразделениях. Порядок размещения этих копий приведен в пункте 11 Положения «О реестре плательщиков НДС» № 149.

Регистрационные заявления в органы налоговой администрации по месту своего нахождения обязаны подавать юридические лица – резиденты и нерезиденты Украины, в том числе и их структурные подразделения (филиалы, представительства), а также физические лица – субъекты предпринимательской деятельности. Это необходимо, если они: получают от нерезидентов работу (услуги) для их использования на таможенной территории Украины; оказывают услуги на таможенной территории Украины по транзиту пассажиров или грузов; отвечают за внесение НДС в бюджет по объектам налогообложения на железнодорожном транспорте; осуществляют на таможенной территории Украины торговлю за наличные средства, за исключением физических лиц, которые торгуют на условиях уплаты рыночного сбора; осуществляют производственную, торгово-посредническую или иную деятельность, при этом объем налогооблагаемых операций по продаже товаров, работ и услуг за последние 12 календарных месяцев должен превышать 10200гривень (600 не облагаемых налогом минимумов доходов граждан).

В соответствии с пунктом 1 Положения № 149 (указанного выше) лица, которые осуществляют импорт товаров и уплачивают НДС при ввозе этих товаров, но не попадают под определение

налогоплательщиков в соответствии с пунктом 2.1. Закона № 168/97-ВР (то есть объем налогооблагаемых операций по продаже товаров с июня 1996 года по май 1997 года у них составил менее 600 не облагаемых налогом минимумов доходов граждан) не обязаны проходить регистрацию в качестве плательщиков НДС. В последствие этим лицам необходимо было проверить объем налогооблагаемых операций с июля 1996 года по июнь 1997 года и т. д. Если за какие-либо 12 месяцев этот объем превысит 600 не облагаемых налогом минимумов доходов граждан, им необходимо не позднее 20 числа месяца, следующего за этим 12-ти месячным периодом, подать в органы налоговой администрации заявление о регистрации в качестве плательщика НДС.

Субъекты предпринимательской деятельности, которые создаются после вступления в силу настоящего Закона, независимо от вида деятельности и запланированных объемов операций по продаже товаров (работ, услуг), обязаны зарегистрироваться в органах налоговой администрации не позднее 20 календарных дней с момента своей регистрации в органах местной государственной власти. Если по итогам деятельности за 12 календарных месяцев с даты создания (регистрации) субъекта предпринимательской деятельности объем налогооблагаемых операций по продаже товаров (работ, услуг) составил менее 600 не облагаемых налогом минимумов доходов граждан, а также им не осуществлялись операции по торговле за наличные средства и другие операции, приведенные в статье 2 Закона, то такой субъект предпринимательской деятельности снимается с учета и не является плательщиком НДС. Что же касается порядка регистрации в качестве налогоплательщиков лиц, образованных до вступления в силу Закона, проработавших менее 12 месяцев и подпадающих под регистрацию в соответствии с подпунктом 2.1. Закона (то есть в зависимости от объема продажи за последние 12 месяцев), то такие лица обязаны зарегистрироваться до 30.07.97г. лишь в том случае, если объем налогооблагаемых операций по продаже товаров (работ, услуг) за период с даты регистрации в органах местной государственной власти по май 1997г. составил более 600 не облагаемых налогом минимумов доходов граждан.

Если субъект предпринимательской деятельности, имеющий объем налогооблагаемых операций по продаже товаров (работ, услуг) менее 600 не облагаемых налогом минимумов доходов граждан, считает целесообразным зарегистрироваться в качестве налогоплательщика, то такая регистрация осуществляется по его заявлению. Это, в частности, выгодно тем субъектам, у которых объем экспортных продаж превышает объем продаж на территории Украины, или предприятия осуществляют только экспортные операции, либо добавленная стоимость при продажах не очень велика. Следовательно, суммы, подлежащие выплате в бюджет – незначительны, т.к. налогоплательщик получает право на выписку налоговых накладных, а с такими предприятиями охотнее сотрудничают заказчики, поскольку они получают право на налоговый кредит при приобретении товара и предоставлении им налоговой накладной.

Лица, зарегистрированные в качестве плательщиков НДС, не позднее 20 числа месяца, следующего за отчетным периодом, обязаны произвести уплату НДС в бюджет и представить налоговую декларацию в органы налоговой администрации, независимо от того, возникло в данном периоде обязательство по уплате НДС или нет. В объем налогооблагаемых операций по продаже товаров (работ, услуг), при определении налогового периода или необходимости регистрации в качестве налогоплательщика, необходимо включить экспортные и другие операции, подлежащие налогообложению по нулевой ставке. Налогоплательщики, имеющие объем налогооблагаемых операций по продаже товаров (работ, услуг) за предыдущий год менее, чем 7200 не облагаемых налогом минимумов доходов граждан, могут применять по своему выбору налоговый период, равняющийся календарному месяцу или кварталу, уведомив органы налоговой администрации о принятии решения путем подачи соответствующего заявления, согласно подпункту 7.9.2 Закона. В течение календарного года разрешается замена квартального налогового периода на месячный с начала любого квартала текущего года. Заявление о таком изменении должно быть подано за один месяц до начала квартала. Обратные изменения в одном году не разрешаются. Порядок опре-

деления палогового периода для субъектов предпринимательской деятельности, созданных в 1997 году или после вступления в силу Закона, не приведен.

В соответствии с пунктом 11.8. Закона налогоплательщики, которые являлись плательщиками НДС и до вступления в силу Закона, должны были осуществить единообразный перерасчет сумм налогового кредита и налоговых обязательств в соответствии с нормами Закона. В частности, предприятия, осуществляющие торговую-посредническую, оптово-сбытовую и розничную торговую деятельность, обязаны были провести полную инвентаризацию товарных остатков по состоянию на 01.07.97г. и определить сумму налогов на добавленную стоимость, фактически уплаченную в связи с приобретением таких товарных остатков. Эта сумма включалась в состав налогового кредита. Следует обратить внимание и на то, что товарные остатки должны быть оплачены.

В соответствии с пунктом 2 Постановления Кабинета Министров Украины № 540 реализация товаров за наличные средства торгово-посредническими, оптово-сбытовыми и розничными торговыми предприятиями не допускалась до проведения полной инвентаризации. Причем, в соответствии с этим же Постановлением инвентаризация на вышеуказанных предприятиях должна была проводиться под контролем государственной налоговой администрации. Сумма налогового кредита налогоплательщика увеличивалась и на сумму НДС, уплаченную или начисленную в связи с приобретением или самостоятельным изготовлением основных производственных фондов, которые не были введены в эксплуатацию. Такая сумма должна была подтверждаться документами поставщика, на дату проведения инвентаризации. Необходимо было подготовить документы (контракты, накладные, акты и др.) по товарам и работам, отгруженным или выполненным, но не оплаченным заказчиком, так как в соответствии с Законом на момент его вступления в силу у налогоплательщика возникали налоговые обязательства. Базой налогообложения являлась контрактная стоимость таких товаров (работ, услуг), определенная в соответствии с пунктом 4.1. Закона.