

## **ОПРЕДЕЛЕНИЕ СПОСОБА УПЛАТЫ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ФИЛИАЛАМИ ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ**

*Одним из основных источников финансирования всех направлений деятельности государства и экономическим инструментом реализации государственных приоритетов являются налоги. В финансово-правовой науке много внимания уделяется разработке проблем правового регулирования государственных доходов, одним из элементов которых являются налоговые платежи, в том числе и налог на прибыль. В своих научных работах к этой теме обращались Л.К. Воронова, Н.П. Кучерявенко, П.С. Пацуркивский, С.Г. Пепеляев, Н.И. Химичева и др. [См.: 2; 3; 5; 6; 7].*

*При этом отметим, что большинство ученых относит налог на прибыль к личным прямым налогам, которые взимаются в процессе приобретения и аккумуляции материальных благ, определяются объектом обложения, включаются в цену товара и уплачиваются производителем или собственником товара. С помощью рассматриваемого налога государство может наиболее активно воздействовать на развитие экономики. Благодаря непосредственной связи налога на прибыль с размером полученного налогоплательщиком дохода через механизм предоставления или отмены льгот и регулирования ставки налога государство стимулирует или ограничивает инвестиционную активность в различных отраслях экономики и в регионах. Все это обуславливает более тщательное и всестороннее изучение тех изменений, которые влияют на налогообложение прибыли.*

Хозяйственная деятельность юридических лиц зачастую связана с необходимостью создания обособленных структурных подразделений (филиалов, представительств, отделений), территориально расположенных не по местонахождению юридического лица.

При принятии органом управления юридического лица решения о создании филиалов одним из важнейших вопросов его функционирования является определение способа налогообложения. С учетом этого целью данной статьи является рассмотрение способов уплаты налога на прибыль филиалами юридических лиц при условии их соответствия критерию плательщика этого налога.

Обложение налогом на прибыль регулируется специальным законодательством, а именно Законом Украины “О налогообложении прибыли предприятий” № 334/94 от 28 декабря 1994 г. (с изм. и доп.) [1; 1997. – № 27. – Ст. 181]. Статья 2 вышеуказанного Закона определяет перечень лиц, являющихся плательщиками налога на прибыль, где указаны и филиалы как организационные подразделения, не имеющие статуса юридического лица и расположенные на территории иной территориальной громады, чем головное предприятие. Таким образом, согласно Закону о налогообложении прибыли решающую роль для включения филиала в ряды плательщиков этого налога играет его месторасположение. Иными словами, самостоятельными являются только те филиалы, которые расположены на иной территории, нежели головное предприятие.

Что же касается филиалов, расположенных на территории той же территориальной громады, что и головное предприятие, то они не выделены Законом “О налогообложении прибыли предприятий” как самостоятельные налогоплательщики. Поэтому, даже несмотря на то, что в соответствии с п.п. 2.2.1. Инструкции № 552 “О порядке учета плательщиков налогов” [4; 1998. – № 50. – Ст. 1865] к таковым относятся также филиалы, которые не имеют статуса юридического лица, но владеют банковскими счетами, ведут отдельный бухгалтерский учет своей деятельности, составляют отдельный баланс и расположены отдельно от головного предприятия, но в пределах той же самой территориальной громады, такие филиалы самостоятельными плательщиками налога на прибыль не являются. В данном случае головное предприятие и филиалы рассматриваются как единый плательщик налога на прибыль. Данное положение подтверждается ст. 8 Закона Украины № 996 от 16 июля 1999 г. “О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине” [1; 1999. –

№ 40. – Ст. 365], где указано, что выделение обособленного подразделения на отдельный баланс является именно *правом*, а не обязанностью юридического лица. Также согласно ч. 4 ст. 64 Хозяйственного Кодекса Украины “предприятия *могут* открывать счета в учреждениях банков через свои обособленные подразделения” [1; 2003. – № 18-22. – Ст. 144], но наличие или отсутствие такого банковского счета не является признаком соответствия или несоответствия этого подразделения статусу обособленного подразделения юридического лица. Поэтому в таком случае головное предприятие будет уплачивать налог на прибыль, исходя из общего результата деятельности самого предприятия и филиалов. При этом отметим, что такой же подход в определении филиалов плательщиками налога на прибыль поддержан и судебной практикой.

Если филиал является самостоятельным плательщиком налога на прибыль, уплата им налога может осуществляться одним из двух способов: а) филиал может уплачивать налог на прибыль сам за себя самостоятельно; б) головное предприятие может уплачивать налог на прибыль за филиалы консолидировано (в данном случае налог уплачивает только головное предприятие, но в бюджеты территориальных громад по месту расположения каждого филиала).

Чтобы определить, какой способ выгоднее, необходимо проанализировать множество факторов, как-то: а) характер отношений между головным предприятием и его обособленными подразделениями; б) виды операций, которые осуществляются между ними и т.д. По нашему мнению, при принятии такого решения основным является вопрос экономической целесообразности, т.е. оптимизации уплаты налогов. Выбор налогоплательщиком первого варианта, заключается в том, что каждый филиал рассчитывает налог на прибыль от своей деятельности, уплачивает его в бюджет по своему местонахождению и отчитывается перед своим налоговым органом. Второй вариант выбирается, если налогоплательщик хочет воспользоваться правом уплачивать налог консолидировано. Рассмотрим особенности уплаты филиалом этого налога на прибыль более подробно.

В Украине возможность перехода предприятий, имеющих филиалы без статуса юридического лица, на консолидированную уплату налога

на прибыль была предусмотрена еще Законом Украины “О налогообложении прибыли предприятий” от 28 декабря 1994 г. Более массовый переход на эту форму уплаты стал возможен после принятия новой редакции Закона Украины о налоге на прибыль с изменениями и дополнениями, а также Порядка начисления и уплаты консолидированного налога на прибыль № 68 от 10 февраля 2003 г. [4. – 2003. – № 10. – Ст. 459].

При переходе налогоплательщика на уплату налога на прибыль консолидировано он обязан принять соответствующее решение (о переходе) до 1 июля года, предшествующего отчетному, а также уведомить об этом решении налоговые органы по своему местонахождению и местонахождению обособленных подразделений. Выбор такого варианта обязывает налогоплательщика и в дальнейшем придерживаться определенных правил.

Во-первых, налогоплательщик – головное предприятие уплачивает налог на прибыль в бюджеты территориальных громад по местонахождению филиалов и по своему местонахождению.

Во-вторых, общая сума налога на прибыль по предприятию (юридическому лицу) в целом должна определяться в соответствии с нормами Закона Украины о прибыли (сумма налога, подлежащая уплате в бюджет территориальной громады по местонахождению головного предприятия, определяется как разница между суммой налога по предприятию в целом и суммой налога, уплаченного в бюджеты территориальных громад по местонахождению филиалов).

В-третьих, сумма налога на прибыль филиалов определяется расчетно, исходя из общей суммы консолидированного налога, распределенной пропорционально удельному весу суммы валовых расходов филиалов и амортизационных отчислений, начисленных по основным фондам такого плательщика, которые расположены по местонахождению филиалов, в общей сумме валовых расходов и амортизационных отчислений этого плательщика налога (т.е. вне зависимости от реальной прибыльности структурного подразделения). На сегодняшний день данное положение не имеет серьезного значения, поскольку в соответствии с Бюджетным

кодексом налог на прибыль зачисляется в Госбюджет и норма о зачислении налога в бюджеты территориальных общин, по сути, не действует.

В-четвертых, филиалы представляют налоговому органу по своему местонахождению расчет налоговых обязательств по уплате консолидированного налога.

В-пятых, ответственность за своевременное и полное внесение сумм налога в бюджеты по местонахождению филиала несет плательщик налога, а именно головное предприятие, в порядке, установленном законом.

В заключение отметим, что при принятии предприятием решения о раздельной или консолидированной уплате налога на прибыль необходимо учитывать, что в процессе раздельной уплаты налога на прибыль отдельно каждым филиалом и головным предприятием может возникнуть ситуация, когда предприятие будет работать с убытками, а филиал, работающий при этом с прибылью, должен будет уплачивать налог на прибыль. В таком случае переход на уплату консолидированного налога на прибыль может быть выгоден и целесообразен как для филиала, так и для головного предприятия. Разрешение указанных проблем является важным, особенно при наличии несовершенных и противоречивых норм законодательства в этой сфере.

**Список литературы:** 1. Ведомости Верховной Рады Украины. 2. *Воронова Л.К., Кучерявенко Н.П.* Финансовое право: Учеб. пособ. – Х.: Легас, 2003. – 360 с. 3. *Кучерявенко Н.П.* Основы налогового права: Учеб. пособ. – Х.: Легас, 2003. – 584 с. 4. Офіційний вісник України. 5. *Пацурківський П.С.* Правові засади фінансової діяльності держави: проблеми методології. – Чернівці: Чернівецьк. держ. ун-т 1997. – 244 с. 6. *Пепеляев С.Г.* Налоговое право: Учеб. пособ. – М.: Изд-во ИД ФБК – Пресс, 2000. – 384 с. 7. *Химичева Н.И.* Финансовое право: Учебник. – М.: Изд-во БЕК. – 1995. – 525 с.

*Надійшла до редакції 08.12.2005 р.*

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**

**НАЦІОНАЛЬНА ЮРИДИЧНА АКАДЕМІЯ УКРАЇНИ  
імені ЯРОСЛАВА МУДРОГО**

**ПРОБЛЕМИ  
ЗАКОННОСТІ**

**Республіканський міжвідомчий  
науковий збірник**

**Випуск 79**

*Засновано в 1976 р.*

**Харків  
2006**