

КОНТРОЛЬ ВИМОГ ЗАСТОСУВАННЯ ЄДИНОГО ПОДАТКУ ДЛЯ ПІДПРИЄМСТВ, ЩО ЗДІЙСНЮЮТЬ МЕДИЧНУ ПРАКТИКУ

Рассмотрены вопросы контроля операций, которые облагаются единым налогом для предприятий, выполняющих медицинские услуги, а также контроль порядка расчета показателя среднечетной численности работающих медицинского центра за год.

The article is devoted to the problems of single taxes of medical enterprises and to control of operations. It is also investigated the order of calculation of average number of people that work in medical center in a year.

Ключові слова: *єдиний податок, медична практика, суб'єкт малого підприємництва, виручка від реалізації продукції, основні засоби, середньооблікова чисельність працюючих.*

Спрощена система оподаткування застосовується поряд із загальною системою оподаткування за самостійним вибором платника податків. Однак, законодавство передбачає вимоги для одержання або збереження можливості сплачувати єдиний податок.

Основні з них закріплені в Указі Президента України «про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» від 03.09.98 № 727/98 (далі Указ 727).

Згідно статті 1 Указу 727 для СПД — юридичних осіб платників єдиного податку діють вимоги:

— середньооблікова чисельність працюючих за календарний рік не має перевищувати 50 осіб;

— розмір виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за календарний рік не має перевищувати 1 млн грн.

Порушення цих умов робить не можливим перехід на спрощену систему оподаткування.

СПД (юридична особа), який перейшов на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, самостійно обирає одну з таких ставок єдиного податку:

— 6 % суми виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) без урахування акцизного збору у разі сплати податку на додану вартість згідно із Законом України «Про податок на додану вартість»;

— 10 % суми виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), за винятком акцизного збору, у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку.

Спрощена система оподаткування, обліку та звітності існує десять років. Кількість «єдинників», у тому числі підприємств, що здійснюють медичну практику, продовжує зростати. Це кращий доказ привабливості єдиного податку.

Тому необхідний чіткий контроль операцій, які потрапляють до бази оподаткування єдиним податком для підприємств, що здійснюють медичну практику. Згідно зі ст. 1 ст. 3 Указу 727 для таких підприємств базою оподаткування єдиним податком є:

— виручка від реалізації медичних послуг, якою вважається сума, фактично отримана медичним центром на поточний рахунок або (і) до каси від надання медичних консультацій у галузі загальної та спеціальної медицини, за діагностичне обстеження та лікування;

— виручка від реалізації основних фондів, яка визначається як різниця між сумою отриманою за ці основні фонди та їх залишковою вартістю на момент продажу.

Тлумачення ОФ Указ 727 не наводить. Терміном «основні фонди» оперують у податковому обліку. Однак «єдинник» — підприємство, що здійснює медичну практику, — неплатник податку на прибуток. Він податкового обліку основних фондів не веде і, відповідно, податкової залишкової вартості основних фондів не визначає.

Для виходу із такої складної ситуації аудиторам, підприємствам необхідно керуватися Листом ДПАУ від 18.04.06 р. № 4330/6/15-04/6 та Листом ДПАУ від 28.01.9 р. № 812/6/15-2116 «Про окремі питання застосування спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності».

Податківці вирішили, що «єдиннику» під основними фондами слід розуміти матеріальні цінності, що в бухгалтерському обліку іменують основними засобами згідно п. 4 П(С)БО 7 «Основні засоби». До їх числа в медичному центрі відносять об'єкти, які обліковують на рахунку 10 «Основні засоби» та рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи» — при застосуванні загального Плану рахунків; на рахунку 10 «Основні засоби» — при застосуванні «спрощеного» плану рахунків. А саме: будівлі медичного центру, медичне і офісне обладнання, транспортні засоби, ін-

струменти, інвентар, бібліотечні фонди, малоцінні необоротні матеріальні активи тощо, строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року.

Згідно з Указом 727 підприємства, що здійснюють медичну практику єдиним податком можуть не оподатковувати:

1. Суму кредиторської заборгованості, що списується, зі строком позовної давності, що минув.

2. Вартість безкоштовно отриманих матеріальних цінностей (робіт, послуг).

3. Поворотну і безповоротну фінансову допомогу.

4. Кредитні засоби, страхове відшкодування.

5. Помилково зараховані кошти.

Але аудиторі не вправі замовчувати позицію ДПАУ стосовно питання, що розглядається.

У своїх листах і консультаціях вона неодноразово посилається на Порядок ведення Книги обліку доходів і витрат суб'єкта малого підприємництва — юридичної особи, яка застосовує спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, затверджений наказом ДПАУ від 13.10.98 р. № 477, Порядок складання Розрахунку сплати єдиного податку суб'єктом малого підприємництва — юридичною особою, затверджений наказом ДПАУ від 28.02.03 № 98, Про внесення змін до форми Книги обліку доходів і витрат суб'єкта малого підприємництва — юридичної особи та Порядку її ведення, наказ ДПАУ від 12.10.99 № 554.

ДПАУ підкреслює, що єдиним податком оподатковуються усі надходження на поточний рахунок або/і до каси «єдинника», у тому числі позареалізаційні доходи і виручку від іншої реалізації.

У підприємства, що здійснює медичну практику такими надходженнями, можуть бути:

— відсотки банку;

— поворотна і безповоротна фінансова допомога;

— сума одержаного страхового відшкодування;

— курсові різниці;

— кредиторська заборгованість зі строком позовної давності, що минув, тощо.

Таким чином, незважаючи на те, що Порядок 544 із врахування змін встановлює тільки правила заповнення Книги обліку доходів і витрат, а не порядок обчислення бази оподаткування єдиним податком і неодноразове звертання «єдинників» до судових

органів із спірних питань — ДПАУ бажає оподатковувати єдиним податком практично всі надходження на поточний рахунок або/і в касу підприємства.

Для підприємств-юридичних осіб, які перебувають на спрощеній системі оподаткування, висувається ще одна вимога: середньооблікова чисельність працюючих за рік має не перевищувати 50 осіб (ст.1 Указу 727). Порядку розрахунку такого показника в Указі 727 не має, однак указано, що методику для підрахунку кількості працівників «єдинника» мають надати органи статистики. При цьому необхідно врахувати всіх працівників, у тому числі працюючих за договорами (мають на увазі цивільно-правові договори) і за сумісництвом, а також працівників представництв, філій, відділень та інших відокремлених підрозділів. Але показника «середньооблікова чисельність працюючих органи статистики для «єдинників» не запропонували. Тому на всі випадки діє загальна Інструкція зі статистики кількості працівників, затверджена наказом Держкомстату України від 28.09.05 № 286 (далі Інструкція № 286). Нею і необхідно керуватися підприємствам і аудиторам.

Підприємствам, що здійснюють медичну практику і перебувають на спрощеній системі оподаткування, обліку і звітності, середньооблікову чисельність працюючих визначають:

- у заяві, коли вступають до лав єдинників;
- постійно, перебуваючи на спрощеній системі з метою контролю;
- у щоквартальному розрахунку сплати єдиного податку суб'єкта малого підприємництва — юридичної особи, який подається в податкову організацію.

Для розрахунку кількості працівників Інструкція № 286 пропонує певний набір показників (умовно їх можна розбити на три групи):

1. Середня кількість працівників.
2. Середня кількість працівників в еквіваленті повної зайнятості.
3. Показники руху працівників.

Найбільш застосованим і таким, що відповідає вимогам Указу 727, є метод розрахунку середньої кількості працівників за період (СК). Такий показник пропонуємо застосовувати і для підприємств, що здійснюють медичну практику. До того ж на розрахунок СК наполягають і податкові служби, які видають Свідоцтво єдинника.

Розрахунок середньої кількості працівників за період подається на рис. 1.

1. Визначаємо кількість працівників на кожне календарне число періоду ($K_{\text{ШП}} + K_{\text{ЗС}} + K_{\text{ЦД}}$). Сюди включають усіх працівників за основним місцем роботи ($K_{\text{ШП}}$). Враховують також працівників, що перебувають у відрядженнях, відпустках, на лікарняному, відсутніх у зв'язку з виконанням державних або громадських обов'язків тощо. Повний перелік таких працівників наведено у п.п. 2.4–2.6. Інструкції № 286. Поки діє трудовий договір, особу враховують як цілу одиницю. $K_{\text{ЗС}}$ – працівники на умовах трудового договору не за основним місцем роботи, а $K_{\text{ЦД}}$ – особи, які працюють за цивільно-правовими договорами. За вихідні, святкові та неробочі дні дані залишаються на рівні останнього робочого дня, що передував.

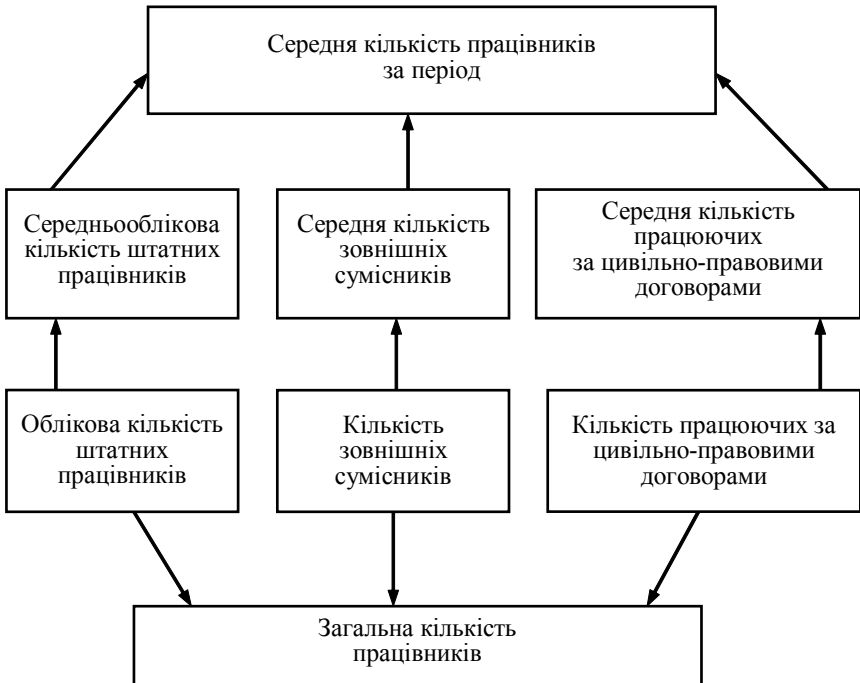


Рис. 1. Розрахунок середньої кількості працівників за період

2. Розрахуємо середньомісячні показники. На базі вже отриманих даних визначають: $K_{\text{шп}}$, $K_{\text{зс}}$, $K_{\text{цд}}$ — усереднені дані за місяць. При цьому враховуються календарні дні місяця.

3. Визначаємо СК за місяць — сума середньомісячних $K_{\text{шп}}$, $K_{\text{зс}}$ та $K_{\text{цд}}$.

4. Підраховуємо СК за квартал, рік, період з початку року. Необхідно місячні СК за певний період поділити на кількість місяців у ньому.

Приклад. На початок березня 2009 року на підприємстві, що здійснює медичну практику, було 15 штатних працівників. Але весь березень один з них перебував на лікарняному. 10 березні прийняли на роботу дві медсестри, але вже 23 березня одну з них звільнили. З 25 березня один працівник пішов у щорічну відпустку. 26 березня підприємство залучило чотирьох (не підприємців) за договором підяду строком на 1 місяць. 5 лікарів у березні 2009 року — зовнішні сумісники, оформлені на пів ставки.

$K_{\text{шп}}$ за кожний день місяця:

— з 1 по 9 березня — їх було 15;

— з 10 по 24 березня — 17;

— з 25 по 31 березня — 16.

$СК_{\text{шп}}$ за березень 2009 року становить 16 осіб [(15 x 9 дн. + 17 x 15 дн. + 16 x 7 дн.).]

$СК_{\text{зс}}$ — 5 осіб.

Підрядників в березні (з 26 по 31 березня) було 4.

$СК_{\text{цз}}$ становитиме 1 (4 x 6 дн. : 31 к.дн.).

Значить, $СК = 16 + 5 + 1 = 22$ особи.

Із викладеного можна зробити висновок, що для СПД — юридичних осіб, які здійснюють медичну практику і є платниками єдиного податку з метою контролю, необхідно керуватися нормативним документом, що визначає порядок нарахування і сплати єдиного податку — Указом Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» від 03.07.98 №727/98.

В зв'язку з тим, що на практиці виникли дві протилежні точки зору щодо оподаткування єдиним податком коштів, не пов'язаних з платою за продану продукцію (товари, роботи, по-

слуги), підприємства, що здійснюють медичну практику можуть обрати два шляхи.

Перший. Дотримуватися позиції податкових органів і оподатковувати єдиним податком усі кошти, що надходять на поточний рахунок та (або у касу).

Другий. Не сплачувати єдиного податку з тих коштів, оподаткування яких прямо не вимагає Указ 727. Поділяємо саме таку позицію, навіть якщо її доведеться відстоювати в суді.

Література

1. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» у редакції від 22.03.97 р. № 283/97-ВР.

2. Закон України «Про податок на додану вартість» від 03.04.97 р. № 168/97-ВР.

3. Указ Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» від 03.07.98 р. № 727/98.

4. Інструкція зі статистики кількості працівників: Затв. наказом Держкомстату України від 28.09.05 р. № 286.

5. Порядок ведення Книги обліку доходів і витрат суб'єкта малого підприємництва — юридичної особи, яка застосовує спрощену систему оподаткування, обліку та звітності: Затв. наказом ДПАУ від 13.10.98 р. № 477.

6. Порядок складання Розрахунку сплати єдиного податку суб'єктом малого підприємництва — юридичною особою: Затв. наказом ДПАУ від 28.02.03 р. № 98.

7. Про внесення змін до форми Книги обліку доходів і витрат суб'єкта малого підприємництва — юридичної особи та Порядку її ведення: Затв. наказом ДПАУ від 12.10.99 р. № 554.

8. Про окремі питання застосування спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності: Лист ДПАУ від 28.01.05 р. № 812/6/15-2116.

9. *Губар Є.* Чисельність працівників у єдинників: розрахувати, щоб залишитися / Все про бухгалтерський облік. — 2008. — № 70 — С. 17.

10. *Хусід А.* База обкладання єдиним податком: розкриваємо секрети / Все про бухгалтерський облік. — 2008. — № 70 — С.10.

Стаття надійшла до редакції 15.05.09.