

ПРОБЛЕМИ ЗАКОННОСТІ

in the form of deprivations of freedom in the Soviet period of development of Ukrainian state (1917 – 1920).

Key words: the institution of punishment in the form of deprivations of freedom, prison, correctional labor-colony, labor colony.

Надійшла до редакції 21.03.2013 р.

УДК 347.37

Ю. С. Шорохова,
аспірантка
Національний університет
«Юридична академія України
імені Ярослава Мудрого»,
м. Харків

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОБ'ЄКТА ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

Стаття присвячена аналізу об'єкта податку на прибуток підприємств за чинним Податковим кодексом України, розгляду точок зору багатьох вчених які працювали в цьому напрямку. Визначено його сутність й місце серед прямих податків.

Ключові слова: податок на прибуток, об'єкт оподаткування, Податковий кодекс України.

1 січня 2011 р. набув чинності Податковий кодекс України (далі – ПК), який регламентує взаємозв'язки між суб'єктами податкових правовідносин. Із прийняттям цього законодавчого акта було внесено низку змін, до чинної податкової системи держави. Не минули зміни і сферу оподаткування прибутку підприємств, зокрема, об'єкт оподаткування. Саме на них звертається увага в цій статті, оскільки в Україні податок на прибуток є одним з головних бюджетоформуючих джерел.

Окремі питання, присвячені проблемі оподаткування прибутку підприємств, входять у коло інтересів багатьох учених. Зокрема, їм присвячено публікації М. П. Кучерявенка, Ф. Ф. Бутинця, Д. В. Вінницького, С. Ф. Голови, Л. В. Гордянської, Ю. О. Крохіної, Л. Г. Ловінської, І. О. Луніної, Н. М. Ткаченка, Д. Г. Черника та інших. Проте зміни, внесені в ПК України стосовно цієї проблематики, потребують ще раз звернути увагу на зазначене, проаналізувати нововведення

щодо їх позитивного й негативного впливу на податкові правовідносини, що складаються у сфері оподаткування податку на прибуток підприємств, тобто питання оподаткування податку на прибуток підприємств вимагає досконалішого вивчення.

Із цією метою зробимо комплексний аналіз загально-теоретичних і дискусійних питань, що стосуються об'єкта оподаткування податку на прибуток підприємств за чинного ПК України.

При визначенні об'єкта оподаткування традиційний шлях законодавця полягає у відкритому переліку різних його видів, припускає обов'язкову наявність зв'язку між нормами Загальної й Особливої частини ПК України. Це означає, що, визначивши серед різновидів об'єкта оподаткування дохід, майно тощо, законодавець при побудові правового механізму окремого податку або збору припускає обов'язкову деталізацію конкретного виду об'єкта. Отже, загальною нормою встановлюються тільки межі, у яких деталізуються особливості окремого виду об'єкта оподаткування у спеціальних нормах [2, с. 106, 107].

Стаття 23 ПК України тлумачить базу оподаткування як

фізичне, вартісне чи інше характерне вираження об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання [9].

Для різних видів операцій устанавлюється неоднаковий порядок з'ясування бази оподаткування, що зумовлено в тому числі й намаганням мінімізувати ухилення від податку. Так, якщо при продажу товарів за кошти між незалежними особами базою оподаткування виступає сума, фактично отримана продавцем, то при бартерній операції чи при продажу пов'язаним особам отримана сума може бути збільшена податковими органами, якщо вони вважають, що по таких товарах ціна реалізації була нижче звичайної ціни [2, с. 114].

Що стосується безпосередньо об'єкта оподаткування прибутку підприємств, то для нього характерна часта зміна. Так, у 1991 р. податок сплачувався з прибутку, в 1992 р. – з доходу, в 1 - му кварталі 1993 р. – теж з прибутку, а починаючи з 2 - го кварталу 1993 р. і в 1994 р. – з доходу, в 1995 і з 1997 р. – з прибутку [Див.: 5; 7; 8].

До прийняття чинного ПК України розраховували 2 види прибутку – бухгалтерський і

ПРОБЛЕМИ ЗАКОННОСТІ

податковий. Перший становив собою різницю між доходами й витратами за всіма видами діяльності й відбивав у фінансовій звітності у формі № 2 «Звіт про фінансові результати». Другий – це різниця між валовими доходами, валовими витратами й амортизаційними відрахуваннями, що відображувалось у Декларації про прибутки підприємств.

Із прийняттям ПК України відбулися суттєві зміни в оподаткуванні прибутку. Зокрема, об'єктом оподаткування податком на прибуток з 3-го кварталу 2011 р. є прибуток, що розраховується як різниця між доходами звітного періоду й собівартістю реалізованих товарів (робіт, послуг) та сумою інших витрат.

Виходячи з даного визначення можна стверджувати, що прибуток, як об'єкт оподаткування, охоплює 2 складники: доходів і витрат.

Метою визначення об'єкта оподаткування податка на прибуток, обчислення доходів і витрат здійснюється за методом нарахування й зіставлень, згідно з відповідними положеннями бухгалтерського обліку.

Порядок визнання *доходів*:

дохід від реалізації товару визнається за датою переходу покупцеві права власності на

нього;

дохід від надання послуг і виконання робіт визнається за датою складення акта або іншого документа, оформленого відповідно до вимог чинного законодавства, який підтверджує виконання робіт (надання послуг);

датою отримання доходів, що враховуються для визначення об'єкта оподаткування, є звітний період, у якому такі доходи визнаються незалежно від фактичного надходження коштів (метод нарахувань) [10].

На відміну від Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» (втривітв чинність), попередня (авансова) оплата товарів (робіт, послуг) не визнається витратами (доходами) й не впливає на податкові зобов'язання платника (пп. 136.1.1 п. 136.1 ст. 136 ПК України) [9].

Новацією ПК є те, що сума поворотної фінансової допомоги, отриманої від засновника платника податку й повернутої не пізніше 365 календарних днів з дня її отримання, не включається до складу оподаткованого доходу.

Ним також установлено, що в разі отримання коштів цільового фінансування з фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування

або бюджетів доходом визнається:

сума коштів, яка дорівнює частині амортизації об'єкта інвестування, пропорційній частці отриманого платником податку з бюджету цільового фінансування капітальних інвестицій у загальній вартості останніх в об'єкт;

цільове фінансування для компенсації витрат (збитків), яких зазнало підприємство, і фінансування для надання йому підтримки без установлення умов витрачання таких коштів на виконання в майбутньому певних заходів – з моменту його фактичного отримання;

інше цільове фінансування – періоди, протягом яких здійснювалися витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування [10].

Варто відмітити, що відповідно до п. 7 підрозділу 4 «Особливості справляння податку на прибуток підприємств» розд. XX ПК дохід не визначається щодо товарів (результатів робіт, послуг), відвантажених (наданих) після 1 квітня 2011 р. в частині їх вартості, оплаченій у вигляді авансів (передоплати) до цієї дати, в тому числі в період перебування на спрощеній системі оподаткування.

Що стосується розрахунку

доходу, то його можна представити в виді такої формули: Доходи звітного періоду = дохід від операційної діяльності (від реалізації) + інші доходи.

Доходи від операційної діяльності містять доходи від реалізації товарів, виконаних робіт і наданих послуг і у розмірі їх договірної (контрактної) вартості, але не менше від суми компенсації, отриманої у будь-якій формі, в тому числі при зменшенні зобов'язань (ст. 135.4 ПК України) [9].

Інші доходи включають: доходи від операцій оренди/лізингу, отримані суми фінансової допомоги, штрафів (пені, неустойки), вартість безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг), отримані суми дотацій, субсидій, капітальних інвестицій із фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або бюджетів тощо. Їх перелік міститься у ст. 135.5 ПК України.

Усі доходи й витрати мають бути підтверджені документально. Будь-які з них включаються до складу доходів або витрат тільки один раз незалежно від того, в якій статті ПК вони розглянуті й у який спосіб розраховані.

Невід'ємним складником дефініції терміна «об'єкт оподаткування» є *витрати*, склад і визначення яких, у зв'язку з

ПРОБЛЕМИ ЗАКОННОСТІ

прийняттям чинного ПК України (як і доходи) зазнали змін. У частині обрахування витрат проблем більше через їх велику кількість і різноманітність.

У ст. 14 п. 1 пп. 27 ПК України, витрати трактуються як сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснених для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, унаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін останнього за рахунок його вилучення або розподілу власником).

Таке ж саме визначення наведено й у П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати», тобто, маємо абсолютне узгодження тлумачення. [4].

З метою достовірного обрахування розміру витрат і дати їх виникнення платника податку повинні визначати собівартість товарів (робіт, послуг), до складу якої включається вартість запасів. Отже, не тільки витрати на придбання запасів зменшують об'єкт оподаткування в момент визнання відповідних доходів, а й інші витрати, що включаються до собівартості.

Собівартість товарів (робіт послуг) складається з витрат,

прямо пов'язаних з їх виробництвом, а саме: (а) прямих матеріальних витрат; (б) прямих витрат на оплату праці; (в) амортизації основних виробничих засобів і нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів (робіт, послуг); (г) вартості придбаних послуг, прямо пов'язаних з їх виробництвом (їх наданням); (д) інших прямих витрат (внески на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв тощо).

Обмеження на добровільне перерахування коштів до бюджетів або неприбуткових установ у межах 2 – 5 % оподаткованого прибутку попереднього року замінюється на розмір, що не перевищує 4 % цього прибутку. ПК України також передбачено не визнавати в податковому обліку витрати, понесені у зв'язку з придбанням товарів (робіт), підприємця, який сплачує єдиний податок (крім витрат, понесених у зв'язку з придбанням робіт, послуг у фізичної особи – платника єдиного податку, яка здійснює діяльність у сфері інформатизації).

Податковим кодексом закріплено, що в податковому обліку не враховуються витрати, понесені (нараховані) у звітному періоді у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг (робіт) з консалтингу, маркетин-

гу, реклами (крім витрат, здійснених (нарахованих) на користь постійних представництв нерезидентів) в обсязі, що перевищує 4 % доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік, що передує звітному (за вирахуванням податку на додану вартість та акцизного податку). Новацією ПК є і те, що в податковому обліку не враховуються витрати, понесені (нараховані) у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг (робіт) з інжинірингу (крім витрат, нарахованих на користь постійних представництв нерезидентів) у обсязі, що перевищує 5 % митної вартості обладнання, імпортованого згідно з відповідним контрактом [10].

Цим кодифікованим актом встановлено, що фактична вартість остаточно забракованої продукції не включається до складу витрат платника податку, крім вартості продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), остаточно забракованої з технологічних причин, і витрат на виправлення цього технічно неминучого браку в разі реалізації такої продукції.

До витрат не включається й сума фактичних витрат товарів, крім витрат у межах норм природного убутку чи технічних (виробничих) витрат і витрат з розбалансування природного газу в газорозподільних мере-

жах, що не перевищують розмір, закріплений Кабінетом Міністрів України або іншим органом, установленим законодавством України.

Визначивши поняття й види витрат, які не входять до об'єкта оподаткування, відмітимо, що відповідно до ст. 138 ПК витрати розраховують за такою формулою: Витрати = витрати операційної діяльності (собівартість) + інші витрати.

Витрати операційної діяльності, у свою чергу, поділяють на витрати діяльності основної та іншої операційної діяльності.

Витрати основної діяльності – це передусім ті, що формують собівартість реалізованих товарів (готової продукції), виконаних робіт, наданих послуг. Вони визнаються витратами звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів (готової продукції, виконаних робіт, наданих послуг) [1, с. 33]. При визначенні об'єкта оподаткування враховуються *інші операційні витрати*: (а) від курсових різниць за операціями в іноземній валюті; (б) амортизація основних засобів, наданих в операційну оренду; (в) на інформаційне забезпечення господарської діяльності (придбання літератури, послуги й Інтернету тощо) та ін. Вони, у свою чергу, поді-

ПРОБЛЕМИ ЗАКОННОСТІ

ляють на загальновиробничі, адміністративні, збутові, фінансові, інші витрати звичайної діяльності.

До загальновиробничих, пов'язаних з управлінням та обслуговуванням цехів, дільниць, лінійних підрозділів на підприємствах, у яких є поділ на цехи й дільниці, відносять витрати на (а) оплату праці і внески на соціальні заходи від заробітної плати апарату управління цехами (дільницями), (б) опалення, освітлення, водозабезпечення приміщення цехів (дільниць), (в) амортизацію необоротних активів загальновиробничого призначення тощо. У бухгалтерському обліку змінні й постійні загальновиробничі витрати включають до собівартості виготовленої продукції. Тому наказом Міністерства фінансів України від 18 березня 2011 р., № 372 внесено зміни до П(С)БО «Звіт про фінансові результати» (пп. 19.1) і (пп. 11.1) щодо можливості для підприємств або використовувати існуючу систему відображення витрат, або обирати порядок, що відповідає ПК, тобто включати до собівартості тільки прямі витрати [3].

До складу інших витрат поряд із загальновиробничими належать адміністративні, ст. 138 п. 10 пп. 2 ПК України – витрати, спрямовані на обслу-

говування й управління підприємством.

До витрат, які беруться до уваги при з'ясуванні об'єкта оподаткування, до складу інших витрат відносять: (а) витрати на збут, пов'язані з реалізацією продукції (товарів, послуг); (б) фінансові витрати – на нарахування відсотків (за користування кредитами й позиками, за випущеними облігаціями й фінансовою орендою) та інші в межах норм, установлених ПК, пов'язаних із запозиченими, крім тих, що включені до собівартості кваліфікованих витрат відповідно до П(С)БО «Фінансові витрати» [5].

З огляду на зазначене зауважимо, що, визначивши доходи й витрати з метою обчислення об'єкта оподаткування, складається Податкова декларація – документ, що подається платником контролюючому органу у строки, встановлені законом, на підприємстві якого здійснюється нарахування або сплата податкового зобов'язання [3, с. 33].

Підводячи підсумок наведеного, відмітимо, що дефініція конструкції «об'єкт оподаткування прибутку підприємств» протягом значного періоду змінювалася й удосконалювалася. Невідповідність нормативно-правових актів і методики розрахунку призводила до от-

римання різної величини бухгалтерського й податкового прибутку, що унеможливило ефективність проведення контролю з оподаткування прибутку підприємств. Із прийняттям Податкового кодексу Украї-

ни прибуток та його оподаткування зазнали значних змін, які дали змогу усунути як нормативні неузгодженості так і проблеми методики й підходів обчислення бухгалтерського й податкового прибутку.

Список літератури: 1. Євтушевська О. О. Особливості визначення податку на прибуток згідно з податковим кодексом України / О. О. Євтушевська // Економіка харчової промисловості. – 2012. – № 1 (13). – С. 32-34. 2. Звіт про фінансові результати: затв. наказом М-ва фінансів України від 31.03.99 р., № 87 [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>. 3. Зміни до деяких положень (стандартів) бухгалтерського обліку: затв. наказом М-ва фінансів України від 18.03.2011 р., № 372 [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>. 4. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України – [у 3-х т.] / заг. ред. М. Я. Азарова. – К.: М-во фінансів України, 2010. – 2389 с. 5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. // Відом. Верхов. Ради України. – 2011. – № 13-14, № 15-16, № 17. – Ст. 112. 6. Про оподаткування доходів підприємств і організацій: Закон України від 21.02.92 р. [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2146-12>. 7. Про податок на прибуток підприємств і організацій: декрет КМУ від 26.12.92 р. [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/12-92>. 8. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 28.12.94 р. [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/334/94-вр>. 9. Скаковська С. С. Структурні зміни в оподаткуванні прибутку підприємств / С. С. Скаковська, Б. В. Хриплюк [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: www.nbuv.gov.ua/portal/soc.../4/4_5.pdf. 10. Фінансові витрати: затв. наказом М-ва фінансів України від 28.04.2006 р., № 415 [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.

ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ОБЪЕКТА НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ПРЕДПРИЯТИЙ Шорохова Ю. С.

Статья посвящена анализу объекта налога на прибыль предприятий по действующему Налоговому кодексу Украины, рассмотрению точек зрения многих ученых работавших в этом направлении. Определены его сущность и место среди прямых налогов.

Ключевые слова: налог на прибыль, объект налогообложения, Налоговый кодекс Украины.

LEGAL REGULATION OF OBJECT ENTERPRISES Shorohova Y. S

The analysis of changes and additions in the Tax code of Ukraine has been carried out, others normative and legislative acts the problem of the object of the profit tax of the enterprises taxation has been considered. The points of view of many scientists working in this field of law have been analyzed.

Key words: income tax, the object of taxation, the Tax Code of Ukraine.

Надійшла до редакції 18. 03. 2013 р.