



## ДО ПИТАННЯ ПРО УДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПРИБУТКУ ЯК ОБ'ЄКТА ОПОДАТКУВАННЯ

**Кравчук А.С.,**

*кандидат юридичних наук, асистент*

*кафедри фінансового права*

*Національної юридичної академії України  
імені Ярослава Мудрого*

Стаття присвячена окремим питанням правового регулювання прибутку як об'єкта оподаткування. Автором звертається увага на проблему невідповідності норм податкового законодавства і стандартів бухгалтерського обліку, зазначаються основні причини такої невідповідності, визначаються основні завдання реформування правового регулювання податку на прибуток підприємств.

**Ключові слова:** податок на прибуток, доходи, прибуток, податковий облік, бухгалтерський облік.

Статья посвящена отдельным вопросам правового регулирования прибыли как объекта налогообложения. Автор обращает внимание на проблему несоответствия норм налогового законодательства и стандартов бухгалтерского учета, указывает на основные причины такого несоответствия, определяет основные задания реформирования правового регулирования налога на прибыль предприятий.

**Ключевые слова:** налог на прибыль, доходы, прибыль, налоговая учет, бухгалтерский учет.

Article is devoted to questions of legal regulation of profit as tax object. The author pays attention to a problem of discrepancy of norms of tax laws and book keeping standards, specifies in principal causes of such discrepancy, and defines the basic tasks of reforming of legal regulation of the profit tax.

**Key words:** the profit tax, incomes, profit, tax the account, book keeping

Одним з основних видів об'єктів оподаткування є доходи. Стаття 6 Закону України „Про систему оподаткування” одним із видів об'єктів оподаткування називає доходи (прибуток) [1]. На жаль, законодавство України не містить родової норми, що визначає це поняття для цілей оподаткування. Основна увага даному терміну приділяється на рівні спеціальних норм, при правовому регулюванні податку на доходи фізичних осіб та податку на прибуток підприємств.

Характеристика доходу як об'єкта оподаткування припускає використання специфічних підстав формування доходів юридичних і фізичних осіб. Методологія оподаткування доходів фізичних осіб базується на загальному підході суцільного зарахування до складу об'єкта оподаткування всієї сукупності доходів, одержаних платниками податку протягом податкового періоду.

Слід зауважити, що об'єктом оподаткування при оподаткуванні фізичних осіб може виступати дохід, тоді як податкове регулювання діяльності юридичних осіб допускає використання як доходу, так і прибутку як частини валового доходу. Прибуток – величина розрахункова, вторинна щодо доходу. При характеристиці даного виду об'єкта оподаткування слід мати на увазі, що він відноситься тільки до регулювання оподаткування суб'єктів підприємництва, що ведуть бухгалтерський облік, та означає певний результат господарської діяльності.

Підміна понять „прибуток” та „дохід” були властиві податковому законодавству України в першій половині 90-х р. XX століття. Так, у 1991 р. діяв Закон

УРСР „Про податок з підприємств, об'єднань та організацій”, згідно з яким об'єктом оподаткування був балансовий прибуток підприємств, розрахований як сума від реалізації продукції, інших матеріальних цінностей і доходів від позареалізаційних операцій, зменшених на суму затрат з цих операцій, для підприємств встановлювався максимальний рівень рентабельності за галузями [2]. З огляду на складність механізму обчислення податку з 1 січня 1992 р. набув чинності Закон України „Про оподаткування прибутку підприємств і організацій”, відповідно до якого об'єктом оподаткування став валовий дохід підприємства, до складу якого крім прибутку були включені затрати на оплату праці. Проте даний законодавчий акт також мав низку суттєвих недоліків, потребував докорінних змін. Як наслідок, у 1995 р. набув чинності Закон України „Про оподаткування прибутку підприємств”. Об'єктом оподаткування став балансовий прибуток, розрахований як сума прибутку від усіх видів діяльності за звітний період, одержана як на території України, її континентального шельфу, у виключній (морській) економічній зоні, так і за межами України, що відображена у балансі. Таким чином, до 1995 року в Україні основним видом прямого податку з юридичних осіб був податок на доходи, який замінено податком на прибуток, що відбивало позицію законодавця, впливаючу з фіскальної функції податків при утиску стимулюючої: виділення як об'єкта оподаткування окремих складових частин по декілька разів (заробітна плата); відсутність джерела сплати при необхідності перерахування (коли дохід рівний заробітній платі) податку тощо [3, с. 243-244].



З 1 липня 1997 р. набув чинності Закон України „Про внесення змін до Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств”, згідно з яким суттєво змінилися методичні основи оподаткування прибутку, які вимагають введення спеціального податкового обліку, а прибуток визначається як різниця між сумою валових доходів, валових витрат і амортизаційних відрахувань [4]. Таким чином, об'єктом оподаткування стає величина, яка не збігається із сумою балансового прибутку. З огляду на таке на підприємствах окремо ведуть бухгалтерський облік, для того щоб встановити розмір балансового прибутку, і окремо податковий облік, щоб визначити прибуток для цілей оподаткування. Розмір чистого прибутку – різниця між балансовим прибутком і податком на прибуток, розрахованим за даними податкового обліку. Така невідповідність податкового обліку принципам бухгалтерського обліку тягне за собою низку проблемних питань щодо визначення об'єкта оподаткування податку на прибуток, про що буде зазначено далі.

У Законі України „Про систему оподаткування” прибуток виділений як один з видів об'єктів оподаткування, а точніше, використовується така конструкція, як „дохід (прибуток)”. Тим самим законодавець на рівні родової норми встановив, що прибуток є складовою частиною доходу.

При правовому регулюванні оподаткування прибутку юридичних осіб виділяють два принципові підходи до визначення прибутку: 1) закріплення закритого переліку надходжень, складових прибутку; 2) корегування сукупного доходу (загальної суми надходжень) платника на суму матеріальних витрат. Законодавство України використовує другий підхід, застосовуючи поняття „прибуток” як об'єкт оподаткування через поняття „валовий дохід”, „валові витрати” і „амортизаційні відрахування”. Так, у ст. 3 Закону України про оподаткування прибутку підприємств» прибуток як об'єкт оподаткування визначається шляхом зменшення суми скоректованого валового доходу звітного періоду на суму валових витрат платника податку і суму амортизаційних відрахувань. У подальших статтях Закону деталізується кожна із складових [4].

Підміну понять «прибуток» та «дохід» можна спостерігати у податковому законодавстві України, коли законодавець використовує поняття «доходи з джерелом їх походження з України» при визначенні платників податку з прибутку [4]. Таке вільне поводження законодавця із термінологією може призвести до ситуації внутрішнього подвійного оподаткування, коли один і той же дохід з джерелом його походження з України може у фізичної особи-нерезидента підпасти під оподаткування податком з доходів фізичних осіб та податком з прибутку.

При всій схожості понять «дохід» і «прибуток» між ними є одна принципова відмінність. «Прибуток» означає результат господарської діяльності, визначений як різниця між доходами і витратами, здійсненими в рамках цієї діяльності. Якщо доходами є всі надходження платника податків, то ключовим поняттям при визначенні об'єкта оподаткування податку на прибу-

ток є встановлення переліку витрат, що приймаються до відрахування.

Однією з проблем щодо визначення об'єкта оподаткування податку на прибуток є невідповідність податкового законодавства принципам бухгалтерського обліку. На проблему невідповідності податкового законодавства принципам бухгалтерського обліку і необхідності реформування оподаткування прибутку підприємств неодноразово звертали увагу окремі фахівці [5; 6, с.15]. Конфлікт норм податкового законодавства з принципами бухгалтерського обліку є наріжним каменем формування об'єкта оподаткування податку на прибуток підприємств, що виділяє податковий облік із єдиної системи бухгалтерського обліку. Між тим, згідно з п. 2 ст. 3 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, які використовують грошовий вимір, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку [7].

Головними причинами, що спричиняють розбіжності показників фінансової та податкової звітності, є те, що в податковому обліку не застосовується бухгалтерський принцип визначення доходу, а визначення оподатковуваного прибутку відбувається на підставі визначення валових доходів, зменшених на суму валових витрат і суму амортизації.

Момент визнання доходів (витрат) підприємства є одним з ключових питань обліку. Однією з причин різниці в часі між доходами (витратами) бухгалтерського обліку і відповідними їм валовими доходами (витратами) є застосування різних методів амортизації. Так, розмаїття методів нарахування облікової амортизації та можливість самостійного вибору підприємством одного з них не підтримані податковим законодавством, у результаті чого у бухгалтерському обліку основні засоби відновлюють свою вартість швидше, ніж за податковим методом. Основним недоліком останнього є застосування норм амортизації не до вартості окремого об'єкта, а до балансової вартості групи основних фондів, а також встановлення регламентованих норм амортизації, що не враховують терміну корисного використання об'єкта та його морального знос. Внаслідок різниці в часі щодо відображення сум активів і зобов'язань у фінансовій і податковій звітності виникають тимчасові різниці, що поділяються на ті, що підлягають вирахуванню, та ті, що підлягають оподаткуванню. Крім того, у бухгалтерському та податковому обліку існують відмінності у визначенні об'єктів, що підлягають амортизації, у визначенні вартості, що підлягає амортизації, в угрупованні об'єктів основних засобів і основних фондів тощо.

Іншою причиною конфлікту норм податкового законодавства і національних стандартів бухгалтерського обліку є застосування обмежень щодо віднесення затрат до валових витрат. Такі обмеження можна поділити на три групи:

1) обов'язкова участь у господарській діяльності підприємства є головною умовою віднесення затрат до валових витрат. У зв'язку із чим не впливають на зменшення валового доходу такі витрати бухгалтерського обліку,



як амортизація і витрати на утримання не виробничих фондів, крадіжки, нестачі і псування запасів тощо;

2) застосування процентних обмежень щодо окремих валових витрат. До таких витрат можна віднести, наприклад (а) витрати на ремонт основних засобів у сумі, що не перевищує 5% вартості групи (об'єкта), (б) витрати на організацію прийомів, презентацій і свят зараховуються до валових у межах 2% від оподатковуваного прибутку за попередній звітний квартал, (в) витрати на гарантійний ремонт у сумі, що не перевищує 10% від вартості проданого товару, на який не закінчився строк гарантійного обслуговування тощо. Усі витрати, що перевищують вказані межі, сплачуються за рахунок прибутку після оподаткування та не входять до валових витрат;

3) обов'язкове документальне підтвердження усіх витрат, що належать до валових.

Невідповідність норм податкового законодавства і стандартів бухгалтерського обліку зумовлюється також фіскальним підходом щодо визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств. У низці випадків спостерігається «асиметрія» щодо віднесення доходів і витрат до валових. Наприклад, штрафи, пені і неустойки сплачуються підприємством за рахунок прибутку після оподаткування та не належать до валових витрат, у той час як одержані аналогічні суми входять до валового доходу підприємства. Виявлені та оприбутковані в результаті інвентаризації надлишки активів зараховуються підприємством до валових доходів, тоді як виявлені нестачі і втрати активів до валових витрат не належать, оскільки не вважаються пов'язаними із господарською діяльністю.

Як бачимо, на сьогодні бухгалтерський облік ведеться окремо від податкового обліку і не впливає на

податкові зобов'язання платника податку. Проте і бухгалтерський і податковий облік базуються на первинних документах, а відомості бухгалтерського обліку завжди є інформаційною базою для податкового обліку. Завданням реформування правового регулювання податку на прибуток підприємств є усунення економічно необґрунтованих розходжень між положеннями податкового законодавства, що визначає об'єкт оподаткування цього податку, та положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Зокрема, при розрахунку об'єкта оподаткування доходи та видатки мають визнаватися за принципом нарахування та відповідати доходам і видаткам, що встановлені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». За таких обставин авансова оплата товарів (послуг) не буде визнаватися видатками (доходами) та впливати на розмір податкового зобов'язання платника. Доходи та видатки при розрахунку прибутку мають класифікуватися за принципом нарахування за двома групами: «доход від реалізації товарів (послуг)» та «позареалізаційні доходи», а видатки – за групою «собівартість реалізованих товарів (наданих послуг)» та «інші видатки». Така класифікація та принцип нарахування надають можливість значно скоротити кількість тимчасових різниць між податковим і бухгалтерським обліком. Крім того, треба наблизити правила визначення «податкових» амортизаційних відрахувань до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку та класифікувати об'єкти амортизації згідно з положенням (стандартом) бухгалтерського обліку №7 «Основні засоби» із встановленням мінімально допустимих строків корисного використання об'єктів основних засобів кожної з груп.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Про систему оподаткування: Закон України в ред. від 22.02.2006 р. // Відом. Верхов. Ради України. – 1997. – № 16. – Ст. 119.
2. Про порядок дії на території УРСР в 1991 році Закону України “Про податок з підприємств, об'єднань та організацій”: Закон УРСР № 1308-ВР від 05.07.1991 р. // Відом. Верхов. Ради України. – 1991. – № 143. – Ст. 570.
3. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права. в 6 т. / Н. П. Кучерявенко. – Х. : Легас; Право. – Т. 3: Учение о налоге. – 2005. – 600 с.
4. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 28.12.1994 р. // Відом. Верхов. Ради України. – 1995. – № 4. – Ст. 28.
5. Акименко Е. Налог на прибыль в проекте налогового кодекса / Е. Акименко // Все о бухгалтерском учете. – № 81. – С. 6.
6. Саенко А. Налог на прибыль – по стандартам ЕС / А. Саенко // Юрид. практика. – № 23 (493) от 05.06.2007. – С. 15.
7. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. // Відом. Верхов. Ради України. – 1999. – № 40. – Ст. 365.