

К. В. Капустник, завідувач лабораторії
Харківського НДІСЕ

ОСОБЛИВОСТІ ПРОВЕДЕННЯ СУДОВО-ЕКОНОМІЧНИХ ЕКСПЕРТИЗ ЩОДО ВИЗНАЧЕННЯ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ ЗГІДНО З НОВАЦІЯМИ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ

Розглянуто найбільш суттєві відмінності у визначенні оподаткованого прибутку у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України. Визначено коло проблемних питань, які розглядатимуться в судах за підсумками податкових перевірок. Викладено можливі підходи щодо вирішення цих питань у ході проведення судово-економічних експертиз.

Рассмотрены наиболее существенные отличия в определении налогооблагаемой прибыли в связи с принятием Налогового кодекса Украины. Определен круг проблемных вопросов, которые будут рассматриваться в судах по итогам налоговых проверок. Изложены возможные подходы к решению этих вопросов в ходе проведения судебно-экономических экспертиз.

З уведенням у дію Податкового кодексу України (ПК) відбулися суттєві змінення в принципах визначення об'єкта оподаткування податку на прибуток підприємств. Основною новацією в цьому аспекті є відмова від визначення валових доходів і валових витрат за принципом «першої події» – або отримання коштів, або відвантаження продукції, робіт, послуг. Тепер відповідно до п. 137.1 ст. 137 розд. III ПК дохід від реалізації товарів визнається за датою переходу покупцеві права власності на такий товар, а дохід від надання послуг і виконання робіт – за датою складання акта або іншого документа, оформленого відповідно до вимог чинного законодавства, який підтверджує виконання робіт або надання послуг. У п. 137.4 ПК передбачено визначення дати отримання доходу незалежно від фактичного надходження коштів.

Відповідно до ст. 138 ПК витрати, якими обґрунтовується об'єкт оподаткування, визначаються на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення витрат. Витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт або наданих послуг, визначаються витратами того звітного періоду, у якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконаних робіт, наданих послуг.

Виходячи з наведених новацій, дещо змінюються підходи до проведення судово-економічних експертиз, які призначаються судами при розгляді податкових спорів.

Насамперед це стосується переліку об'єктів дослідження, тобто тепер експерту немає сенсу досліджувати документи, що стосуються грошових розрахунків при здійсненні господарських операцій між суб'єктами підприємницької діяльності. Натомість значно

зростає важливість надання на дослідження первинних бухгалтерських документів, які підтверджують здійснення платником податків витрат, і їхнього оцінювання експертом з точки зору оформлення відповідно до правил бухгалтерського обліку. Але без дослідження реєстрів синтетичного та аналітичного бухгалтерського обліку неможливо встановити зв'язок документально підтверджених витрат з формуванням собівартості реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг.

Ураховуючи те, що нові принципи визначення оподаткованого прибутку введено в дію з 1 квітня 2011 р., для прогнозування основних проблемних питань, які розглядатимуться в судах за наслідками податкових перевірок і за якими можливе призначення судово-економічних експертиз, спробуємо здійснити ретроспективний аналіз експертної практики середини 90-х років ХХ ст.

Саме в цей період затверджується перша редакція Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», який був уведений у дію з 1 січня 1995 р. У цій редакції Закон проіснував до 1 липня 1997 р. і передбачав, зокрема, визначення витрат виробництва (обігу), що відносяться на собівартість продукції (робіт, послуг), тобто принципи визначення оподаткованого прибутку в той час у деякій мірі збігаються з підходами його визначення в розд. III ПКУ.

Питання, які розглядалися експертами-економістами тоді при виконанні експертиз за наслідками податкових перевірок, були пов'язані насамперед з віднесенням конкретних видів витрат, понесених підприємствами у звітних податкових періодах, до собівартості реалізованих товарів, робіт, послуг. Особливо це стосувалося витрат некапітального характеру, пов'язаних з удосконаленням технологій і організацією виробництва, поліпшенням умов праці, оплатою робіт (послуг) консультаційного та інформаційного характеру, витратами на об'єкти невиробничої сфери й ін.

Можна спрогнозувати, що різне тлумачення складу витрат з боку податкових органів і платників податків можливо й при застосуванні норм ПКУ. Особливо це стосується випадків установлення зв'язку доходів, отриманих від реалізації конкретних товарів, робіт, послуг, загально виробничих витрат з витратами на:

- управління виробництвом;
- утримання, експлуатацію й ремонт основних засобів та інших необоротних активів загально виробничого призначення;
- удосконалення технології та організації виробництва.

Традиційно багато спорів викликають винагороди за консультаційні, інформаційні, аудиторські й інші послуги, які отримує платник податку для забезпечення господарської діяльності. Найчастіше різне тлумачення викликає поняття «інші послуги», яке, на жаль, залишилось у ПКУ неконкретизованим.

Прогнозуючи майбутні підходи щодо дослідження витрат платників податків, хотілося б звернути увагу на такі важливі аспекти, що впливають на якість, строки виконання експертиз і ступінь категоричності висновків експертів:

— по-перше, це залучення до матеріалів справи саме тих бухгалтерських документів, на які є посилання в актах перевірок податкових органів і позовних заявах платників податків;

— по-друге, це оцінювання судом інших документів, які стосуються взаємозв'язку отриманих підприємствами послуг інформаційного та консультативного характеру з доходами від реалізації товарів, робіт, послуг.

Переходячи до проблематики вирішення експертами питань, пов'язаних з визначенням сум валового доходу, слід насамперед звернути увагу на змінення законодавцями базових понять щодо визначення дати виникнення доходу.

Якщо п. 11.3. ст. 11 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» цією подією визначав дату відвантаження товарів, а для робіт (послуг) – дату фактичного виконання робіт (послуг) платником податку, то п. 137.1 ст. 137 ПК як критерій визначення дати визнання доходу від реалізації товарів передбачено перехід права власності на такий товар.

У п. 14.1.202 ст. 14 ПК наведено визначення терміна «продаж (реалізація) товарів» – будь-які операції, що здійснюються згідно з договорами купівлі-продажу, міни, поставки та іншими господарськими, цивільно-правовими договорами, які передбачають передачу прав власності на такі товари за плату або компенсацію, незалежно від строків її надання, а також операції з безоплатного надання товарів. Не вважаються продажем товарів операції з надання товарів у межах договорів комісії (консигнації), поруки, схову (відповідального зберігання), доручення, довірчого управління, оперативного лізингу (оренди), інших цивільно-правових договорів, які не передбачають передачі прав власності на такі товари.

Водночас у бухгалтерському обліку згідно з вимогами П(С)БО 15 «Дохід» дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається в разі наявності більш широкого переліку умов:

— покупцеві передано ризику й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);

— підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);

— сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;

— є впевненість у тому, що в результаті операції станеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Отже, з метою визначення об'єкта оподаткування з податку на прибуток умови визнання доходу від реалізації товарів (продукції,

інших активів) обмежуються лише фактом переходу покупцеві права власності на такий товар. Факт переходу права власності має бути документально підтверджено відповідним первинним документом: накладною, товарною накладною, товарно-транспортною накладною або іншим первинним документом, який є доречним з огляду на умови контракту (договору) із покупцем, і фактично застосовується в обліку продавця товарів.

У свою чергу, при визначенні та ідентифікації операцій продажу робіт (послуг) слід виходити із сутності терміна «продаж результатів робіт (послуг)», який наведено в п. 14.1.203 ст. 14 ПК, – будь-які операції господарського, цивільно-правового характеру з виконання робіт, надання послуг, надання права на користування або розпорядження товарами, у тому числі нематеріальними активами та іншими об'єктами власності, що не є товарами, за умови компенсації їхньої вартості, а також операції з безоплатного надання результатів робіт (послуг). Продаж результатів робіт (послуг) включає, зокрема, надання права на користування товарами за договорами оперативного лізингу (оренди), продажу, передачі права відповідно до авторських або ліцензійних договорів, а також інші способи передачі об'єктів авторського права, патентів, знаків для товарів і послуг, інших об'єктів права інтелектуальної, у тому числі промислової власності.

У ПК не зазначено особливих умов визнання доходів, пов'язаних з наданням послуг. Водночас відповідно до П(С)БО 15 «Дохід» дохід визнається з огляду на ступінь завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції. Результат операції з надання послуг може бути достовірно оцінений за наявності таких умов:

- можливості достовірного оцінювання доходу;
- імовірності надходження економічних вигод від надання послуг;
- можливості достовірного оцінювання ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;
- можливості достовірного оцінювання витрат, здійснених для надання послуг і необхідних для їхнього завершення.

Отже, з метою визначення об'єкта оподаткування з податку на прибуток умови визнання доходу від реалізації робіт, послуг обмежуються лише фактом передачі покупцеві результатів робіт (послуг), що підтверджено документально.

Повертаючись до моменту визначення доходу від реалізації товарів, доречно звернути увагу на введення дефініції «перехід права власності», котра створює деякі проблемні моменти експерту, який при проведенні досліджень повинен діяти відповідно до власної компетенції, що передбачає застосування спеціальних знань у сфері економіки та бухгалтерського обліку. Але, ураховуючи велику різноманітність товарів, які реалізуються

платниками податків при здійсненні господарської діяльності, не завжди момент переходу права власності можливо визначити тільки за документами бухгалтерського обліку. Розглянемо це на прикладі двох великих груп товарів, при реалізації яких найчастіше виникають різні тлумачення щодо визначення періоду віднесення їх до складу валових доходів у податкових органів і платників податків.

Це реалізація об'єктів нерухомості та продаж транспортних засобів.

У першому випадку спостерігається не збігання дат складання актів приймання-передавання об'єктів нерухомості від продавця покупцеві та дат реєстрації нового власника цих об'єктів в органах (бюро) технічної інвентаризації (БТІ). Ще складніша ситуація складається при купівлі-продажу земельних ділянок. У цьому разі первинні документи бухгалтерського обліку взагалі не завжди складаються та відіграють другорядну роль.

При здійсненні господарської діяльності на первинному ринку автомобілів у попередні часи та, можливо, й після введення в дію ПК виникатимуть спори між податківцями та платниками податків стосовно дат, на які відбувається перехід права власності на автомобіль, тобто або дата оформлення первинних бухгалтерських документів, або дата реєстрації автомобіля в органах Державтоінспекції. Особливо це стосується операцій, які здійснюються на межі різних податкових періодів. Тоді перед експертами виникає дилема обрання документів і їхнього оцінювання.

Подібні випадки передбачають звернення до положень Цивільного кодексу України, але при цьому виникає проблема виходу експерта-економіста за межі компетенції. Як свідчить експертна практика, у разі самостійного обрання експертом об'єктів дослідження, сторони в справі вважають, що експерт припустився правового оцінювання, а це у свою чергу призводить до оскарження висновків експертиз з вимогами визначення їх такими, що складені з порушеннями чинного законодавства, притягнення експертів до відповідальності та призначення повторних експертиз. Тому в подібних випадках проведення економічних експертиз можливо після надання судом правової оцінки документів.

У загальному плані на сьогодні передчасно визначати всі наслідки введення в дію новацій, передбачених у ПК, стосовно виникнення спорів між податковими органами та платниками податків, які будуть предметом апеляційного судочинства, та їхнього впливу на внесення корегувань до існуючих експертних методик. На наш погляд, це може здійснюватися поступово, завдяки співпраці експертних установ з судовими органами, шляхом узагальнення судової та експертної практики.