

**І. І. Огороднікова,***кандидат юридичних наук, старший науковий співробітник відділу вивчення міжнародного досвіду та європейської інтеграції Науково-дослідного інституту фінансового права, Національний університет ДПС України*

## ОСОБЛИВОСТІ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПОРУШЕННЯ ПОРЯДКУ ВИЗНАЧЕННЯ ОБ'ЄКТА ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

*У статті досліджено особливості відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування. Аналіз проведено через призму реформування порядку визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств.*

*В статті исследованы особенности ответственности за правонарушения в сфере налогообложения. Анализ проведен через призму реформирования порядка определения объекта налогообложения налогом на прибыль предприятий.*

*This article investigates the features of the responsibility for offenses in the field of taxation. The analysis carried out in the light of the reform agenda definition of the object of taxation on profits.*

**Ключові слова:** відповідальність, правопорушення у сфері оподаткування, податок на прибуток, податкові коригування.

У межах програми Міністерства доходів та зборів щодо перебудови податкової системи з метою недопущення масового ухилення від оподаткування і виходу економіки України з тіньового сектору постає питання реформування оподаткування податком на прибуток підприємств [1].

Серед науковців та законодавців досить активно обговорюється дана проблематика, зокрема пропонується докорінно змінити підхід до визначення об'єкта оподаткування зазначеним податком, ураховуючи, зокрема, передовий світовий досвід. Ці кроки продиктовані сучасними світовими тенденціями гармонізації бухгалтерського та податкового обліку, що полягає в намаганнях побудувати модель визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток за даними бухгалтерського обліку. До країн, що використовують зазначений підхід, належить Бельгія, Іспанія, Італія, Німеччина, Франція, Швейцарія, Швеція [2].

Податкове законодавство України також перебуває на етапі переходу до зазначеної моделі. Так, відповідно до Концепції реформування Податкового кодексу України (далі – ПКУ), що розробляється на виконання п. 95.2 Національного плану дій на 2013 рік щодо впровадження Програми економічних реформ на 2010–2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава», передбачається комплексне реформування розділу III «Податок на прибуток підприємств» ПКУ.

Виходячи з окресленої моделі, оподатковуваний прибуток звітного періоду має визначатися шляхом збільшення/зменшення фінансового результату до оподаткування звітного періоду, визначеного за правилами бухгалтерського обліку, застосовуючи відповідні податкові коригування.

Водночас в умовах внесення нещодавніх змін до ПКУ [3] та докорінної перебудови підходу до оподаткування прибутковим податком прибутку підприємств постає питання врегулювання порядку застосування заходів відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування.

Так, згідно з положенням проекту особливу увагу з боку податкових органів при визначенні суми податкового зобов'язання будуть викликати саме дані фінансової звітності і, відповідно, бухгалтерського обліку. Таким чином, об'єкт оподаткування визначатиметься саме за правилами стандартів бухгалтерського обліку, а не податкового законодавства.

Для того щоб визначити можливі прогалини, розглянемо чинну систему норм, які закріплюють порядок застосування відповідних заходів відповідальності.

Відповідно до норм ПКУ відповідальність за несплату/порушення порядку сплати податків передбачена і ст. ст. 120, 123, 126 та 127 [3]. Ключовим моментом, що відрізняє підстави застосування штрафних санкцій, є порядок визначення податкового зобов'язання, яке підлягає сплаті. Так, згідно з положенням ст. 54 ПКУ [3] суми зобов'язань визначаються платником податків; контролюючим органом [3].

За загальним правилом, платник податків самостійно обчислює суму податкового зобов'язання, яке зазначає у податковій (митній) декларації або уточнюючому розрахунку, що подається контролюючому органу у строки, встановлені цим Кодексом. Така сума грошового зобов'язання та/або пені вважається узгодженою з дати подання такої декларації або уточнюючого розрахунку. Так, за неподання або несвоєчасне подання податкової декларації (розрахунку) платником податків передбачена відповідальність у вигляді штрафу у розмірі 170 грн, при повторному правопорушенні за рік – 1 020 грн (ст. 120 ПКУ) [3].

При самостійному виявленні помилок п. 50.1 ПКУ закріплено обов'язок за платником податків щодо подання уточнюючого розрахунку до податкової звітності та сплати штрафу у розмірі 3% від суми недоплати, або 5% (у разі відображення суми недоплати у податковій декларації за наступний податковий період). У разі невиконання зазначеної вимоги платником податків п. 120.2



ПКУ передбачена відповідальність у вигляді штрафу у розмірі 5 % суми самостійно нарахованого заниження податкового зобов'язання (недоплати).

А згідно з положенням ст. 123 чинної редакції ПКУ [3] передбачена відповідальність у випадку самостійного визначення контролюючим органом сум податкового зобов'язання на підставах, визначених підп. 54.3.1, 54.3.2, 54.3.4, 54.3.5 п. 54.3 ст. 54 ПКУ, а саме:

1) платник податків не подає в установлені строки податкову декларацію;

2) дані перевірок результатів діяльності платника податків, крім електронної перевірки, свідчать про заниження або завищення суми його податкових зобов'язань та від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток, заявлених у податковій декларації, уточнюючих розрахунках;

3) рішенням суду, що набрало законної сили, особою визнано винною в ухиленні від сплати податків;

4) дані перевірок щодо утримання податків у джерела виплати, у тому числі податкового агента, свідчать про порушення правил нарахування, утримання та сплати до відповідних бюджетів податків і зборів, передбачених цим Кодексом.

В усіх зазначених випадках, згідно зі ст. 123 ПКУ, передбачено накладення на платника податків штрафу у розмірі 25 % суми певного податкового зобов'язання, завищеної суми бюджетного відшкодування.

При повторному впродовж 1 095 днів визначенні контролюючим органом суми податкового зобов'язання щодо цього податку зменшення суми бюджетного відшкодування тягне за собою накладення на платника податків штрафу у розмірі 50 % суми нарахованого податкового зобов'язання, завищеної суми бюджетного відшкодування [3].

Відповідальність за порушення правил нарахування та сплати податків у джерела виплати встановлена також ст. 127 ПКУ. Дане правопорушення може бути скоєне шляхом бездіяльності та полягати в ненарахуванні, неутриманні та/або несплаті податкового зобов'язання. Фактично це правопорушення може проявлятися у відсутності первинних та інших бухгалтерських документів щодо нарахування податку; відсутності факту його утримання з доходів отримувача доходу (виплаті доходу в повному обсязі); а також у відсутності факту сплати такого податку в порядку, визначеному цим Кодексом.

За порушення визначених законодавством строків зберігання документів з питань обчислення і сплати податків та зборів встановлена відповідальність за ст. 121 ПКУ. Об'єктивна сторона таких правопорушень полягає в наступному:

– незабезпеченні платником податків зберігання первинних документів облікових та інших реєстрів, бухгалтерської та статистичної звітності, інших документів з питань обчислення і сплати податків та зборів протягом установлених ст. 44 ПКУ строків їх зберігання;

– ненаданні платником податків контролюючим органам оригіналів документів чи їх копій при здійсненні податкового контролю у випадках, передбачених цим Кодексом.

Окреслена схема потребує значних змін, ураховуючи новий підхід до визначення об'єкта оподат-

кування податком на прибуток підприємств згідно з проектом щодо реформування розділу III «Податок на прибуток підприємств» ПКУ [4].

Як приклад наведемо передовий досвід Німеччини, особливістю податкової системи якої є те, що податковий облік як самостійний вид взагалі майже відсутній. Згідно з законодавством Німеччини база оподаткування визначається на підставі даних бухгалтерського обліку, що, у свою чергу, активно використовується для фінансового управління. Виходячи із зазначеного, у Німеччині також запроваджена система подання податкової звітності та фінансової з одночасним відображенням податкових різниць.

Згідно з § 370 Податкового кодексу Федеративної Республіки Німеччина [5] за «відображення неправдивих даних, пов'язаних з оподаткуванням для податкових органів, а також заниження бази оподаткування та неправомірне використання податкових пільг, що призвело до ненадходження податків» передбачено досить суворе покарання у вигляді штрафу або тюремного ув'язнення на строк до 5 років, а в особливо важких випадках – покарання у вигляді позбавлення волі строком від 6 місяців до 10 років.

Особливо важкими випадками вважаються:

– значне заниження об'єкта оподаткування або невинуватене використання податкових пільг;

– використання в таких цілях власного становища державним службовцем.

За адміністративні правопорушення, згідно з § 378 цього Кодексу, передбачено накладення штрафу на платника податків або його представника у розмірі до 5 000 євро.

Цікавим також є досвід Російської Федерації, система адміністрування якої прибутковим податком уже зазнала змін, пов'язаних із гармонізацією податкового та бухгалтерського обліку, а податкове законодавство в цілому може бути використане як корисний досвід. Так, для порівняння, пункт 1 ст. 122 Податкового кодексу Російської Федерації (далі – ПК РФ) [6] передбачає відповідальність за несплату та неповну сплату сум податку внаслідок заниження податкової бази, іншого неправильного обчислення податку або інших неправомірних дій (бездіяльності).

Водночас відповідно до статті ст. 120 ПК РФ грубе порушення організацією правил обліку доходів і (або) витрат і (або) об'єктів оподаткування також є податковим правопорушенням. Причому згідно зі ст. 120 ПК РФ [6], ураховуючи ту особливість, що її положення стосуються відповідальності лише юридичних осіб, передбачено застосування заходів відповідальності за «грубе порушення організацією правил обліку доходів і (або) витрат та (або) об'єктів оподаткування, якщо ці діяння вчинені протягом одного податкового періоду».

У додатку до даної статті чітко розтлумачено перелік протиправних дій, що становлять об'єкт такого правопорушення: «відсутність первинних документів, або відсутність рахунків-фактур, або реєстрів бухгалтерського обліку або податкового обліку, систематичне (два рази і більше протягом календарного року) несвоєчасне або неправильне відображення на рахунках бухгалтерського обліку, у реєстрах податкового обліку й у звітності господарських операцій, грошових коштів, матеріальних



цінностей, нематеріальних активів і фінансових вкладень платника податків».

Формулювання диспозицій зазначених статей через недостатню визначеність певний час призводило до колізійних ситуацій щодо застосування їх положень на практиці та, як наслідок, дозволяло двічі застосовувати відповідальність за одне й те саме діяння. Адже згідно з ч. 3 ст. 120, що є досить логічним доповненням 1 та 2 частини, передбачено відповідальність за «грубе порушення правил ведення обліку..., якщо такі дії спричинили зниження податкової бази», тобто за правопорушення з матеріальним складом. Водночас ч. 1 ст. 122 передбачена відповідальність за несплату або неповну сплату сум податку (збору) у результаті заниження податкової бази, іншого неправильного обчислення податку (збору). А тому Конституційний Суд РФ (далі – КС РФ) визначив, що, «незважаючи на недостатність розмежування складів податкових правопорушень, передбачених ст. 120 та п. 1 ст. 122 ПК РФ [6], одночасне застосування зазначених статей неприпустиме». У своїх міркуваннях КС РФ виходив з того, що неправильне обчислення податку або інші неправомірні дії (бездіяльність), про які йдеться в п. 1 ст. 122 ПК РФ, можуть виражатися, зокрема, у порушенні правил обліку доходів і витрат або об'єктів оподаткування, відповідальність за які передбачена ст. 120 ПК РФ [6].

КС РФ визначив, що, незважаючи на недостатність розмежування складів податкових правопорушень, передбачених ст. 120 та п. 1 ст. 122 ПК РФ, одночасне застосування зазначених статей неприпустиме. З урахуванням обставин конкретних справ дані статті можуть застосовуватися самостійно.

Беручи до уваги окреслений вище досвід законодавчого регулювання відповідальності за порушення порядку визначення об'єкта оподаткування прибутком підприємств, проведемо порівняльний аналіз норм податкових кодексів України, Росії та Німеччини з метою визначення найбільш прийнятної моделі.

Так, по-перше, на підставі порівняльного аналізу щодо відповідальності за порушення правил сплати (перерахування) податків чітко виокремлюється особливість положень українського податкового законодавства щодо більш високих стягнень у разі повторного скоєння правопорушень.

Водночас при порушенні правил визначення об'єкта оподаткування формальним складом, за російським та німецьким законодавством (ч. 1, ч. 2 ст. 120 ПК РФ [6] та ч. 1 ст. 307 АО [5]), встановлюються фіксовані розміри штрафів, на відміну від положень українського законодавства.

Цікавим є і той факт, розмір штрафу, згідно зі ст. 120 ПК РФ [6], за факт грубого порушення правил обліку доходів і (або) витрат та (або) об'єктів оподаткування становить 10 000 рублів (відповідно 2 500 грн), що в 5 разів перевищує середні розміри штрафів, передбачені у ПКУ, – наприклад, відповідно до ст. 121 ПКУ [3] за порушення встановлених законодавством строків зберігання документів з питань обчислення і сплати податків та зборів розмір штрафу становить 510 гривень.

Водночас за правопорушення, що мають матеріальний склад, а саме мають наслідком «за-

ниження податкової бази», податковим законодавством РФ встановлено менший розмір штрафу – 20 % [6], порівняно з 25 %, встановленими ст. 123 ПКУ [3].

Для того щоб визначити можливість застосування правозастосовної практики РФ та Німеччини в Україні, проаналізуємо особливості правовідносин, що є підставою застосування відповідних норм, а також процесуальних повноважень відповідних контролюючих органів.

З огляду на зазначене виникає запитання про предмет майбутніх перевірок контролюючими органами ДПС щодо встановлення можливих порушень порядку визначення об'єкта оподаткування та, відповідно, про компетенцію уповноважених осіб таких органів стосовно перевірки правильності ведення бухгалтерського обліку, що стане основою для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток.

Згідно з положеннями п. 44.1 ПКУ [3] платники податків для цілей оподаткування зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством.

У положенні ч. 1 п. 44.2 ПКУ [3] закріплено, що для обрахунку об'єкта оподаткування платник податку на прибуток використовує дані бухгалтерського обліку щодо доходів та витрат з урахуванням положень цього Кодексу. А брати до уваги потрібно положення пп. 135.2, 138.2 ПКУ. Так, згідно з чинною редакцією ПКУ з метою визначення об'єкта оподаткування на прибуток витрати, що враховуються для визначення об'єкта оподаткування, визнаються на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення платником податків витрат, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачена правилами ведення бухгалтерського обліку (п. 138.2 ПКУ) [3].

Відповідно, і доходи визначаються на підставі первинних документів, що підтверджують отримання платником податків доходів, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачені правилами ведення бухгалтерського обліку, та інших документів, встановлених розділом II цього Кодексу.

Згідно з п. 4–6 Порядку оформлення результатів документальних перевірок з питань дотримання податкового, валютного та іншого законодавства [7] акт документальної перевірки повинен містити систематизований виклад виявлених під час перевірки фактів порушень норм податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи ДПС. Факти виявлених порушень узаконеного законодавства викладаються в акті документальної перевірки з посиланням на первинні або інші документи, зафіксовані в бухгалтерському та податковому обліку, що підтверджують наявність зазначених фактів з посиланням на відповідні норми чинного законодавства.

Зважаючи на зазначене, органи ДПС при здійсненні контрольно-перевірочної роботи можуть відображати в акті перевірки факти порушен-



ня порядку ведення обліку, заниження об'єкта оподаткування. При цьому донарахування податкових зобов'язань повинне здійснюватися виключно за порушення норм податкового законодавства.

Так, наприклад, відповідно до позиції Верховного Суду України, що була виражена в офіційному листі від 02.06.2011 р. № 742/11/13-11, контролюючі органи ДПС можуть приймати на підтвердження даних податкового обліку лише достовірні первинні документи, які складені в разі фактичного здійснення господарської операції [8].

Для того щоб розібратися в зазначеній проблематиці предмета податкових перевірок, потрібно згадати такий важливий факт. Згідно з Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України» до складу витрат, що становлять собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, віднесено загально виробничі витрати, які визначаються відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку [9].

Таким чином, з моменту набрання чинності зазначеною нормою під час перевірок контролюючими органами правильності визначення податкового зобов'язання податком на прибуток підприємств основою на практиці слугують саме дані бухгалтерського обліку. І як підтверджує практика, уповноважені особи контролюючих органів зобов'язані орієнтуватися в правилах П(С)БО для складання акта перевірки платника податків.

Підсумовуючи окреслене вище, можна зробити висновок про те, що численні норми чинної редакції ПКУ про визначення собівартості продукції (робіт, послуг) дозволяли податковим органам перевіряти обґрунтованість визнання витрат при встановленні об'єкта оподаткування податком на прибуток саме на підставі даних бухгалтерського обліку. А тому, на наш погляд, немає потреби вносити відповідні зміни та уточнення до ПКУ, а також інструкцій та інших підзаконних нормативно-правових актів, що регламентують порядок проведення перевірок з метою визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток та застосування стягнень за відповідні правопорушення.

Проте на практиці виявляється, що в більшості випадків уповноважені посадові особи контролюючих органів ДПС не у змозі провести перевірку на підприємствах щодо правильності ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності на рівні внутрішнього аудиту. Водночас, відповідно до п. 4 ч. 1 ст. 19 Закону України «Про аудиторську діяльність» [10], аудитори і аудиторські фірми зобов'язані зберігати в таємниці інформацію, отриману при проведенні аудиту та виконанні інших аудиторських послуг, не розголошувати відомості, що становлять предмет комерційної таємниці, і не використовувати їх у своїх інтересах або в інтересах третіх осіб. Таким чином, постає питання про внесення законодавчих змін щодо можливості використання органами ДПС під час перевірок даних аудиторських висновків.

Беручи до уваги зазначене вище, пропонуємо, по-перше, спростити порядок застосування заходів відповідальності за порушення порядку ведення

обліку з метою встановлення об'єкта оподаткування прибутку підприємств, ураховуючи Концепцію переходу визначення об'єкта оподаткування за даними бухгалтерського обліку, застосовуючи відповідні податкові коригування, які згідно з проектом реформування розділу III «Податок на прибуток підприємств» будуть передбачені нормами ПКУ.

По-друге, пропонуємо збільшити розмір штрафів, закріплених положеннями ПКУ, ураховуючи досвід урегулювання таких відносин на підставі вивчення нормотворчої діяльності у Росії та Німеччині.

### Список використаної літератури

1. Про Національний план дій на 2013 рік щодо впровадження Програми економічних реформ на 2010–2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава»: затв. Указом Президента України: від 27.04.2011 р. № 504/2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ligazakon.net.ua>.
2. Бугай І. В. Моделі співіснування бухгалтерського і податкового обліку за кордоном / І. В. Бугай, Г. С. Кальченко // Держава та регіони. – 2010. – С. 39–43.
3. Податковий кодекс України: від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ligazakon.net.ua>.
4. Про внесення змін до Податкового кодексу України: проект закону України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/diyalnist-/regulyatorna-politika-/regulyatorna-politika/2013-rik/98222.html>.
5. Податковий кодекс Федеративної Республіки Німеччина (Abgabenordnung (AO)): від 01.01.1977 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.buzer.de/gesetz/1966/index.htm>.
6. Податковий кодекс Російської Федерації: від 31.07.1998 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.garant.ru>.
7. Порядок оформлення результатів документальних перевірок з питань дотримання податкового, валютного та іншого законодавства: затв. наказом ДПА України від 22.12.2010 р. № 984 та зареєстр. у Міністерстві юстиції України 12.01.2011 р. за № 34/18772 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ligazakon.net.ua>.
8. Щодо однакового застосування адміністративними судами окремих приписів Податкового кодексу України: лист ВСУ: від 02.06.2011 р. № 742/11/13-11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/v0742760-11>.
9. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України: Закон України: від 07.07.2011 р. № 3609-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ligazakon.net.ua>.
10. Про аудиторську діяльність: Закон України: від 22.04.1993 р. № 3125-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ligazakon.net.ua>.

*Стаття надійшла до редакції 02.09.2013 р.*