



О. М. Мінаєва*

ПРАВОВА ПРИРОДА ОБЛІКУ ЕЛЕМЕНТІВ ОБ'ЄКТУ ОПОДАТКУВАННЯ

Забезпечення належного ведення податкового обліку та своєчасність і повнота подання податкової звітності є надзвичайно важливими проблемами, тому своєчасний контроль, особливо в умовах бурхливого розвитку ринкових відносин, росту чисельності приватних суб'єктів господарювання, різноманітних матеріальних та культурних потреб суспільства, технологічного прогресу у сфері документообігу стає однією з провідних функцій Української держави. Особливого значення ця функція набуває тепер, коли Україна тільки починає свій розвиток як самостійна держава. Аналіз обліку об'єктів оподаткування частково було проведено рядом фахівців у сфері податкового права, зокрема С. Г. Пепеляєв, І. І. Кучеров, М. П. Кучерявенко, Н. І. Хімічева, Ю. О. Крохіна¹, проте зазначені роботи здебільшого торкаються лише окремих сторін податкового обліку.

Метою та завданнями цієї статті є аналіз обліку об'єктів оподаткування, його складових, елементів бази оподаткування, що здійснюється шляхом застосування принципів та методів бухгалтерського обліку в режимі та з метою оподаткування. Систематизація підходів податкового обліку складових об'єкту чи бази оподаткування дозволяє виокремити деякі особливості в регулюванні обліку основних системстворюючих конструкцій об'єкту оподаткування. До них відносяться: дохід (прибуток), заробітна плата, валові витрати, амортизаційні відрахування тощо.

Фактично, найважливішим елементом об'єкту оподаткування є визначення доходів (прибутків). Такий висновок полягає в тому, що за рахунок доходів, фактично, і сплачуються податки, тобто вони є основним (а іноді і єдиним) джерелом сплати податків. Проблеми, пов'язані з розподілом прибутку мають принципові особливості при визначенні підсумків господарювання акціонерних товариств. Прибуток стає тим ключовим показником, від якого залежить підтримка належного рівня обігових коштів. Деякі методи бухгалтерського обліку здатні загальмувати його появу у фінансовій звітності підприємства. Особливо це стосується бухгалтерських технологій держпідприємств і господарчих товариств за участю держави. Вони змушені протягом останніх кількох років нести додатковий фіскальний тягар у вигляді так званих "держдивідендів", базою нараховування яких якраз і є бухгалтерський прибуток².

Відповідно до принципу обачності³ у бухгалтерському обліку мають застосовуватися методи, що запобігають завищенню доходів підприємства. Він не дозволяє бухгалтеру "навмисно занижувати" дохід, "оскільки в такому разі фінансові звіти не будуть нейтральними, а значить, і достовірними". Чинне законодавство України виділяє такі загальноприйняті критерії визнання доходу:

© Мінаєва О. М., 2007

* суддя Господарського суду Харківської області

¹ Налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. С. Г. Пепеляева — М.: ИД ФБК — ПРЕСС, 2000. — 608 с.; Кучеров И. И. Налоговое право России: Курс лекций. — М.: Учеб. конс. центр «ЮрИнфоР», 2001. — С. 80; Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: В 6-ти т. —Х.: Легас, 2004. — Т. II: Введение в теорию налогового права. — 600 с.; Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н. И. Химичева. — М.: Юристъ, 2002 — 600 с.; Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. Ю. А. Крохина. — М.: НОРМА, 2003.

² Бухгалтерія. — 2006. — № 24. — С. 55-58.

³ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. // ВВР. — 1999. — № 40. — Ст. 365.



- а) покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на актив;
- б) продавець не здійснює далі управління і контроль за проданими активами;
- в) сума доходу може бути достовірно визначена;
- г) продавець упевнений у тому, що результатом продажу буде збільшення економічних вигод, а витрати, пов'язані з продажем, можуть бути достовірно визначені⁴.

Визнання доходу можливе тоді, коли всі перелічені умови задоволено. Якщо одна з цих умов не виконується, то продавець не має права визнавати дохід. Процедури визнання доходу мають бути спрямовані на обмеження визнання доходу лише тими статтями, які мають достатній рівень упевненості.

Тоді, коли здійснюється продаж товарів за звичайними договорами купівлі-продажу на умовах подальшої сплати (спочатку здійснюється відвантаження активів, а згодом відбувається отримання оплати) не завжди можна бути впевненим у тому, що відвантажені товари будуть неодмінно сплачені покупцем. Водночас чинне законодавство вимагає, щоб продавець був упевнений у збільшенні економічних вигод у результаті продажу⁵. Згідно із визначенням, сформульованим у ст. 1 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", економічна вигода — це якраз і є можливість отримати кошти. Таким чином, у разі невпевненості в оплаті відвантажених активів продавець не має права визнавати дохід під час відвантаження. І якщо невпевненість в оплаті зафіксовано у відповідному первинному документі (скажімо, у доповідній записці відділу збуту або у звіті департаменту маркетингу), то виникають складності у відображенні такої операції у бухгалтерському обліку. Водночас законодавець⁶ вимагає відображення дебіторської заборгованості одночасно з відображенням доходу. При цьому треба мати на увазі, що дохід у разі невпевненості в оплаті відображати не можна. Податковий облік доходів в цій ситуації деталізується окремими методами:

1. Певні особливості пов'язані із обліком доходу при використанні продажів у розстрочку. Справа в тому, що при відвантаженні необхідно списати з балансу вартість відвантажених товарів, а на всю продажну вартість відобразити дебіторську заборгованість. В той же час на суму нарахованої націнки зафіксувати відстрочений дохід. Тоді під час надходження платежів від покупця слід пропорційно списувати націнку, відображаючи при цьому дохід.

2. Касовий метод визнання бухгалтерського доходу дозволяє компаніям, які працюють переважно з юридичними особами, що фінансуються за рахунок державного бюджету, звести до одного періоду появу бухгалтерського доходу та податкових зобов'язань з податку на прибуток і податку на додану вартість. Ще один різновид цього методу полягає в тому, що товари на момент відвантаження не списуються з балансу, а націнка відображається одночасно як дебіторська і кредиторська заборгованість та списується у міру надходження платежів⁷. З погляду на правила вітчизняного оподаткування цей різновид навряд чи може виявитися зручним для українських підприємств, адже відвантажені, але не списані з балансу активи буде складно віднести на витрати балансової вартості

⁴ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід", затверджене наказом Мінфіну України від 29.11.1999 р. № 290 // ОВУ. — 1999. — № 50. — Ст. 2503.

⁵ Там само.

⁶ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 "Дебіторська заборгованість", затверджене Наказом Міністерства Фінансів України від 08.10.1999 р. № 237 // ОВУ. — 1999. — № 43. — Ст. 2166.

⁷ Хендриксен З. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета. — М.: Финансы и статистика, 2000. — 454 с.



запасів з метою перерахунку за п. 5.9 ст. 5 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”.

3. Метод відшкодування (покриття) витрат фактично є модифікацією попереднього. Порівняно з методом продажів на виплат, метод відшкодування більш консервативний та застосовується у надзвичайно неординарних ситуаціях⁸. Однією з найбільш специфічних ситуацій є облік операцій, пов’язаних з гранично високим ступенем комерційного ризику⁹. Сутність методу зводиться до того, що прибуток не відображається в обліку доти, доки надходження від покупця не погасять собівартості відвантажених товарів. Очевидно, що такий механізм дає максимальне відстрочення у відображенні доходу.

За певних умов можна затримати появу доходу в тих випадках, коли передані активи вже оплачені покупцем. Звичай, як виправдання цього, дохід визнається як передача покупцю ризиків та вигод, пов’язаних з правом власності на продані товари¹⁰. До передачі покупцю таких ризиків і вигод запаси не мають списуватися з балансу продавця. Слід зазначити, що міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, на відміну від Положення бухгалтерського обліку 15 “Дохід”, як критерій визнання доходу встановлює передачу покупцеві не всіх, а лише суттєвих ризиків і вигод, пов’язаних з правом власності. Так, наприклад, звичайні гарантійні зобов’язання продавця, будучи ризиком, пов’язаним із правом власності, який несе після продажу продавець, водночас не розглядаються як суттєвий ризик і не заважають продавцю визнавати дохід.

Чинне законодавство України не має детального роз’яснення змісту категорії “ризиків й вигоди, пов’язані з правом власності”. Навіть звичайні гарантійні зобов’язання, які бере на себе продавець, можуть стати причиною невизнання доходів і “неписання” товарів з балансу аж до закінчення гарантійних строків. Пояснення при цьому може бути абсолютно формальне: допоки тривають гарантійні строки, існує імовірність повернення товару продавцю у власність. Тоді як прийняття повернених товарів для продавця є беззаперечним обов’язком, можна стверджувати про те, що протягом гарантійних строків постачальник несе ризик, пов’язаний з правом власності. Часто затримка визнання доходу зумовлена тим, що момент відвантаження товарів випереджає момент передачі права власності.

У зв’язку із запровадженням податку з доходів фізичних осіб під час подання річної декларації постали нові питання, пов’язані з документальним підтвердженням включених до неї відомостей та організацією податкового обліку у громадян, які не є суб’єктами підприємницької діяльності. Податкові органи в деяких випадках вимагають від платників пред’явлення не лише самих документів (які підтверджують витрати, що відносяться до податкового кредиту), але й подання основного документа первинного податкового обліку фізичних осіб — Книги обліку доходів і витрат. Організація первинного податкового обліку у платника податку з доходів фізичних осіб передбачає, що платники зобов’язані вести облік доходів і витрат в обсягах, достатніх для визначення суми загального річного оподатковуваного доходу¹¹. Водночас ця вимога є обов’язковою у двох випадках: а) якщо платник зобов’язаний подавати декларацію; б) якщо платник має право на таке подання з метою повернення надміру сплачених податків (у тому числі при застосуванні права на податковий кредит).

⁸ Вільямс Ян. Справочник СААР с комментариями. — М.: Инфра-М, 2000. — 380 с.

⁹ Качалин Б. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами ОААР. — М.: Дело, 1998. — С. 139.

¹⁰ Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 // ОВУ. — 1999. — № 52. — Ст. 2606.

¹¹ Про податок з доходів фізичних осіб: Закон України від 22.05.2003 р. // ВВР. — 2003. — № 37. — Ст. 308.



Обов'язковість ведення податкового обліку доходів і витрат пов'язана законодавцем з фактом подання податкової декларації: якщо декларацію подають — облік є обов'язковим¹². Первинний податковий облік ведеться фізичними особами в “Книзі обліку доходів і витрат”, форма якої затверджена Порядком ведення обліку доходів і витрат для визначення суми загального річного оподаткованого доходу¹³. На відміну від згаданої норми Закону України “Про податок з доходів фізичних осіб”, у зазначеному документі застосовано більш м'яке формулювання — “платники ведуть облік...”. У цьому випадку слід, зазвичай, керуватися нормою законодавчого акта, до того ж, законодавець підкреслив, що платники “повинні заводити книгу самостійно”. Жодних вимог щодо брошурування та нумерації сторінок книги, а також завірення її печаткою органу податкової служби (за аналогією з книгою підприємців — платників єдиного податку) у чинних нормативних актах не міститься.

Заповнює книгу або сам платник, або інша особа, нотаріально уповноважена таким платником здійснювати ці записи. Записи у книзі мають здійснюватися кульковою або чорнильною ручкою (що загалом виключає використання комп'ютера не лише для друку, але й для ведення книги в електронній формі). Записи до книги мають бути внесені не “пізніше наступного дня після отримання відповідних сум доходів, сплати (перерахування) податку, а також понесених витрат, які пов'язані з отриманням доходів”. Така вимога передбачає певні проблеми. По-перше, внести до книги дані про отримані доходи (і про суми сплаченого або перерахованого податку) наступного дня після їх отримання не завжди можливо. Законодавець до обов'язків податкових агентів відніс подання платнику відомостей про суму сплаченого на його користь доходу і суму утриманого податку, але таке подання здійснюється “на вимогу платника” і без законодавчого встановлення будь-яких тимчасових обмежень. Коли дохід перераховується податковим агентом на картковий рахунок, платник самостійно може і не знати фактичної дати його отримання. По-друге, не зрозуміло, чому в наведеному формулюванні застосовано термін “витрати, які пов'язані з отриманням доходів”. Такий підхід, загалом, цілком зрозумілий, коли йдеться про витрати, пов'язані з азартними іграми, продажем нерухомості та іншим. Але на відміну від витрат суб'єктів підприємницької діяльності, витрати фізичної особи не завжди пов'язані з отриманням доходу. По-третє, у тексті Порядку ведення обліку доходів і витрат для визначення суми загального річного оподаткованого доходу немає вимоги про те, що записи в книгу мають вноситися у хронологічному порядку. Водночас обмеження періоду внесення записів лише одним днем автоматично означає дотримання хронологічної послідовності, хоча послідовність записів одного й того самого дня нічим не регламентовано.

Наступне питання пов'язано з обов'язковістю подання книги органам податкової служби. Платник зобов'язаний пред'являти (на вимогу податкового органу і в межах його компетенції, визначеної законодавством) документи і відомості, пов'язані з виникненням доходу або права на отримання податкового кредиту, а також підтверджувати необхідними документами достовірність зазначених у декларації відомостей¹⁴. Обов'язок пред'явити книгу прямо в Законі України “Про податок з доходів фізичних осіб” не передбачений, але закріплений в підзаконному нормативному акті¹⁵. У той же час передбачена відповідальність

¹² Бухгалтерія. — 2005. — № 13. — С. 43-46.

¹³ Порядок ведення обліку доходів і витрат для визначення суми загального річного оподаткованого доходу, затверджений наказом ДПА від 16.10.2003 р. № 490 // ОВУ. — 2003. — № 44. — Ст. 2322.

¹⁴ Про податок з доходів фізичних осіб: Закон України від 22.05.2003 р. // ВВР. — 2003. — № 37. — Ст. 308.

¹⁵ Порядок ведення обліку доходів і витрат для визначення суми загального річного оподаткованого доходу, затверджений наказом ДПА від 16.10.2003 р. № 490 // ОВУ. — 2003. — № 44. — Ст. 2322.



за неведення обліку або неналежне ведення обліку доходів і витрат громадянами (для яких встановлена обов'язкова форма обліку) у вигляді адміністративного штрафу в розмірі від трьох до восьми неоподатковуваних мінімумів доходів громадян¹⁶. При повторному протягом року порушенні розмір штрафу становить від п'яти до восьми неоподатковуваних мінімумів.

Законом України "Про податок з доходів фізичних осіб" регламентовано випадки, коли платника звільнено від подання декларації незалежно від видів і сум отриманих ним доходів, а отже, і від обов'язку вести облік у книзі:

1. Платник є неповнолітньою або недієздатною особою і при цьому перебуває на утриманні інших осіб та/або держави станом на кінець звітного року. При цьому обов'язок подання декларації і ведення книги покладається на опікунів або піклувальників. Якщо ж до кінця звітного року платник досягає повноліття або починає самостійну трудову діяльність, декларацію подавати він зобов'язаний і продовжувати заповнення книги замість опікуна або піклувальника.

2. Платник перебуває під арештом, затриманий або засуджений до позбавлення волі, перебуває у полоні або ув'язненні на території інших держав станом на кінець граничного строку подання декларації. У тому випадку, якщо платник звільняється з ув'язнення, наприклад, 1 березня (тобто за місяць до граничного строку), подавати декларацію він зобов'язаний, а отже, зобов'язаний і організувати ведення обліку за попередній рік. Записи в книзі повинні бути зроблені не пізніше ніж наступного дня після дня отримання доходу або здійснення витрат.

3. Платник перебуває у розшуку станом на кінець звітного року. Якщо такий платник бажає скористатися своїм правом на податковий кредит, то він має повне право подати декларацію, що автоматично веде до обов'язковості ведення первинного податкового обліку.

4. Платник станом на кінець звітного податкового року перебуває на строковій військовій службі. У цій ситуації платник також може реалізувати своє право на податковий кредит (у частині відповідних витрат, понесених до призову на військову службу), і в цьому випадку за ним зберігається обов'язок ведення книги. Особисто пред'явити цю книгу на вимогу органу податкової служби за місцем проживання такий платник у зв'язку з особливостями проходження військової служби може лише в окремих випадках.

Враховуючи наведений вище нормативно-правовий та порівняльний аналіз обліку елементів об'єкта слід наголосити на найбільш важливих моментах: 1) потребує додаткового, більш чіткого нормативного регулювання процедура визначення доходів (прибутків), що має виняткове значення для правильного ведення податкового обліку; 2) форми податкового обліку, що діють в Україні, зокрема, ведення книги обліку фізичними особами-підприємцями, не завжди дозволяють адекватно відобразити суть проведених господарських операцій і, як наслідок, можуть призводити до конфліктів інтересів між платниками податків та контролюючими органами.

Таким чином, матеріали цієї статті сприятимуть подальшому вивченню зазначеної проблеми, можуть бути підґрунтям для подальшого нормативно-правового та аналітично-наукового аналізу суттєвих питань податкового права.

*Стаття рекомендована до друку кафедрою фінансового права
Національної юридичної академії України імені Ярослава Мудрого
(протокол № 6 від 26 грудня 2006 року)*

¹⁶ Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 р. // ВВР УРСР. — 1984. — Додаток до № 51. — Ст. 1122.