

УДК 657.44

*О.І. Малишкін,
аудитор, к.е. н,
член РНБА, доцент, ДВНЗ
«Київський національний
економічний університет
імені Вадима Гетьмана»*

МОЖЛИВОСТІ КРЕАТИВНОГО ПІДХОДУ ДО ПОДАТКОВИХ РОЗРАХУНКІВ

Актуальність проблеми. Сучасна практика застосування норм оподаткування надає чимало прикладів прояви креативного підходу з боку бухгалтерів при здійсненні податкових розрахунків. Надати їхній повний перелік практично неможливо. На окремих прикладах покажемо можливість креативного підходу при здійсненні податкових розрахунків. При чому такі приклади різняться від податку до податку.

Стосовно ПДВ. Одним з прикладів застосування креативного творчого підходу бухгалтера є відображення операцій умовного постачання товарів з позицій ПДВ.

Зокрема, відповідно до п. 198.5 ПКУ слід провести сторнування суми податкового кредиту та нарахувати додаткове податкове зобов'язання за певних умов [1]. Зокрема, якщо придбані товари/послуги в подальшому фактично використовуються в операціях, які не є об'єктом оподаткування або звільняються від оподаткування чи основні фонди переводяться до складу невиробничих фондів або встановлено факти нестачі (крадіжки). Відповідно, з метою оподаткування такі товари/послуги, основні фонди вважаються проданими за їх звичайною ціною. У податковому періоді, на який припадає таке використання або переведення, в реєстрі податкових накладних слід відобразити операцію «умовний продаж». При цьому сторнується ПК та нараховується додаткове податкове зобов'язання на суму умовного постачання товарів за діючою ставкою податку.

В таких ситуаціях перед бухгалтером підприємства виникає два питання. Перше: якою має бути звичайна ціна товару (послуги)? Дру-

ге: в якому періоді відобразити зміну напряму використання таких товарів (послуг) і відповідно, провести коригування в обліку ПДВ?

При відповіді на перше питання слід виходити з того, що бухгалтер підприємства не наділений законодавством правом визначати рівень ціни будь-якого товару/послуги. Тому він може скористатися розрахунком або довідковою інформацією відповідних фахівців підприємств або сторонніх експертів. Проте і перший, і другий документи мають бути легітимними для проведення в податковому обліку та в декларації з ПДВ. Натомість, в бухгалтерському фінансовому обліку така операція не відображається.

Обґрунтування звичайної ціни – предмет професійного судження і фахівців підприємства і бухгалтера на певній доказовій базі з дотриманням вимог податкового і суміжного законодавства. Допомагають цьому рішенням норми статті 39 ПКУ, у якій визначено шість варіантів визначення звичайної ціни товарів (робіт, послуг).

При відповіді на друге питання слід виходити з періоду відображення в обліку умовного продажу – у періоді зміни закону чи у періоді фактичного використання придбаних об'єктів в операціях підприємства, яка слідує пізніше дати набуття чинності зміни законодавчої зміни? Реально можливим є два варіанти відповіді: чи то в періоді набуття чинності законодавчих змін, чи то в періоді фактичного використання придбаних товарів [2].

В практиці бізнесу в залежності від прийняття рішень бухгалтери займають дві позиції та поділяються на дві категорії – обережний бухгалтер і смілий бухгалтер. Така категорійність спеціалістів обліку вже нікого не дивує у сфері бізнесу. Більш того, роботодавці шукають на ринку праці представників саме першої категорії і встановлюють їм, як правило, більший розмір гонорару. Тим самим заохочуючи бухгалтерів до проявів творчості.

В описаній ситуації обережний бухгалтер відобразить умовний продаж об'єкта обліку у періоді, що настає одразу за датою чинності зміни законодавчої норми. Тобто за більш ранньою датою. Напрочуд, сміливий бухгалтер, дбаючи про збереження коштів і мінімізацію втрат підприємства від оподаткування, віддасть перевагу другому підходу - відобразить умовний продаж товару у періоді його фактичного використання в операціях

підприємства. Тобто, як правило, за більш пізньою датою. В будь-якому випадку бюджет отримує податок. Проте, в різні податкові періоди, що може бути вигідним підприємству.

Різниця у розглянутих підходах полягає у різному трактуванні законодавчих норм та порядку їх застосування. Сприяє цьому неоднозначність законодавчих норм та можливість їх тлумачення у той чи інший бік. Сучасний стан вітчизняного податкового законодавства дозволяє так званій «люфт» і спотворює варіантність застосування його норм. Бухгалтерська творчість виступає як форма відповіді на виклики законодавчого поля крізь призму інтересів, з одного боку, бізнесу з іншого, держави. Бухгалтер-практик знаходиться в постійних «лещатах» цих протилежних інтересів. Вибір варіанту дії залежить від його власних знань, вмінь, аналізу і розуміння ситуації. Не останню роль грає професійність позиції і, навіть, від свідомості як фахівця та людини.

Сприяє розвитку креативного підходу до обліку як до творчої праці тенденція відокремлення певної частини бухгалтерів у так звану категорію «просунутих спеців». Для останньої характерні такі професійні риси: глибоке знання норм податкового, цивільного, господарського, у тому числі й бухгалтерського, законодавства; креативний, новаторський, аналітичний стиль мислення; вміння аналізувати конкретні ситуації підприємства в комплексі факторів; досвід практичної роботи на відповідальних посадах; вміння брати на себе певні ризики у прийнятті рішень.

Як що бухгалтер разом з юридичною службою зможуть довести правоту своїх суджень та рішень у суперечках із контролюючими органами, стверджувати про шкідливість креативного підходу до обліку, як це роблять певні дослідники, не доводиться.

За таких умов прибічникам анти креативного підходу до обліку навряд чи вдасться звинуватити такого «бухгалтера-креативника» у перекрученні звітної інформації щодо податків та шкоді підприємству або державі.

Стосовно єдиного податку. Креативна складова роботи бухгалтера пов'язана з побудовою доказової бази за принципом «на всяк випадок» або «лише за нормою закону». Доволі часто останній принцип йде в супереч з позицією податкового органу. Наприклад, у листі ДПС України від 06.01.2012 р. № 432/6 «Про деякі питання

спрощеної системи оподаткування» податковий орган стверджує, що СПД 1, 2 і 3 груп, які не є платниками ПДВ, зобов'язані мати документальне підтвердження своїх доходів і витрат і зберігати їх не менше 1095 днів [3].

Зауважимо, що така позиція суперечить нормам ПКУ, на яких ґрунтується спрощене оподаткування. Відповідно до статті 292 ПКУ суб'єкти спрощеної системи оподаткування зобов'язані вести лише облік доходів. Податківці у згаданому листі «від себе» додали ще й необхідність документального підтвердження витрат діяльності такого суб'єкта. Як тут чинити бухгалтеру: дотримуватися норми ПКУ чи то офіційних роз'ясень ДПС ?

В даному випадку креативний підхід передбачає або економію коштів на штрафних санкціях з боку органів ДПС, або раціоналізацію обліку та звітності. За першим варіантом необхідно запасатися не обов'язковими документами на здійснені витрати на випадок витребування їх інспектором ДПС, що збільшує витрати на адміністрування єдиного податку з боку підприємства. За другим підходом креативними будуть дії зі спрощення обліку та дотримання букви ПКУ. Хоча ймовірно застосування штрафних санкцій, які можна спростувати у суді [4].

Отже, систематизація випадків застосування креативного підходу дозволяє виділити такі його сфери:

1. Стосовно ПДВ: розмір звичайних цін на товари (роботи, послуги) у випадках, передбачених розділом У ПКУ; період відображення змін напряму використання придбаних товарів (робіт, послуг); повнота формування бази податкових зобов'язань та податкового кредиту тощо;

2. Стосовно податку на прибуток: порядок визнання та визначення сум доходів та витрат в системі податкового обліку; порядок групувань оподатковуваних доходів вт витрат, вибір способу визначення звичайних цін в умовах трансфертного ціноутворення тощо;

3. Стосовно єдиного податку: необхідність підтвердження витрат платника ЄП; достатність підтверджень для сум доходів платника ЄП тощо.

Конкретні напрями врегулювання ймовірних (спірних, дискусійних) положень платнику податків доцільно зазначити у наказі про облікову політику.

Таким чином, парадигму креативного підходу стосовно норм податкового законодавства неможливо становити як одно векторну. Її спрямованість залежить, по-перше, від виду податку, його бази, по – друге, від певних факторів, які притаманні господарської ситуації конкретного підприємства, по-третє, від офіційних та неофіційних трактувань і тлумачень норм законодавства, які можливо застосувати до таких ситуацій.

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України, прийнятий Верховною Радою України від 02.12.2010 р., № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>
2. Кучер С.В. Податковий кодекс України як інструмент вирішення проблем бухгалтерського обліку податку на прибуток / С.В. Кучер // Економіка промисловості. – 2010. – № 52(4). – С. 29–35.
3. Лист ДПС України від 06.01.2012 р. № 432/6 «Про деякі питання спрощеної системи оподаткування».
4. Науково-практичний коментар Податкового кодексу України : в 3-х т. / за ред. М. Я. Азарова. – К. : Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2010. – 2389 с.