

## ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ОБЪЕКТА НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ПРЕДПРИЯТИЙ

Статья посвящена анализу объекта налога на прибыль предприятий по действующему Налоговому кодексу Украины, рассмотрению точек зрения многих ученых, работавших в этом направлении. Определены его сущность и место среди прямых налогов.

*Ключевые слова:* налог на прибыль, объект налогообложения, Налоговый кодекс Украины.

1 января 2011 г. вступил в силу Налоговый кодекс Украины (далее – НК), который регламентирует взаимосвязи между субъектами налоговых правоотношений. С принятием этого законодательного акта был внесен ряд изменений в действующую налоговую систему государства. Не обошли изменения и сферу налогообложения прибыли предприятий, в частности, объекта налогообложения. Именно на них обращается внимание в этой статье, поскольку в Украине налог на прибыль является одним из главных бюджетообразующих источников.

Отдельные вопросы, посвященные проблеме налогообложения прибыли предприятий, входят в круг интересов многих ученых. В частности, им посвящены публикации Н. П. Кучерявенко, Ф. Ф. Бутынца, Д. В. Винницкого, С. Ф. Головы, Л. В. Городянской, Ю. А. Крохина, Л. Г. Ловинской, И. А. Луниной, Н. М. Ткаченко, Д. Г. Черника и др. Однако изменения, внесенные в НК Украины по этой проблематике, требуют еще раз обратить внимание на указанное, проанализировать нововведения, их положительное и отрицательное влияние на налоговые правоотношения, складывающиеся в сфере налогообложения налога на прибыль предприятий.

Иначе говоря, все эти вопросы требуют детального изучения.

С этой целью предлагается комплексный анализ общетеоретических и дискуссионных проблем, касающихся объекта налога на прибыль предприятий со времени действия НК Украины.

При определении объекта налогообложения традиционный путь законодателя заключается в открытом перечне различных его видов, предполагает обязательное наличие связи между нормами Общей и Особенной части этого Кодекса. Это означает, что, определив среди разновидностей объекта налогообложения доход и имущество, законодатель при построении правового механизма отдельного налога или сбора предполагает обязательную детализацию конкретного вида объекта. Общей нормой устанавливаются только пределы, в которых детализируются особенности отдельного вида объекта налогообложения в специальных нормах [2, с. 106, 107].

Статья 23 НК Украины толкует базу налогообложения как физическое, стоимостное или иное характерное выражение объекта налогообложения, к которому применяется налоговая ставка и который используется для определения размера налогового обязательства [5].

Для различия видов операций устанавливается неодинаковый порядок определения базы налогообложения, что обусловлено в том числе и попыткой минимизировать уклонение от налога. Так, если при продаже товаров за денежные средства между независимыми лицами базой налогообложения выступает сумма, фактически полученная

продавцом, то при бартерной операции или при продаже лицам, имеющим к ним отношение, полученная сумма может быть увеличена налоговыми органами, если они считают, что цена реализации была ниже обычных цен за такие товары [2, с. 114].

Что касается непосредственно объекта налогообложения прибыли предприятий, то для него характерно частое изменение. Так, в 1991 г. налог уплачивался с прибыли, в 1992 г. – с дохода, в 1-м квартале 1993 г. – тоже с прибыли, начиная со 2-го квартала 1993 г. и в 1994 г. – с дохода, в 1995 г. и с 1997 г. – с прибыли [5; 7; 8].

До принятия действующего НК Украины прибыль исчислялась отдельно как бухгалтерская и налоговая. Первая представляла собой разницу между доходами и расходами по всем видам деятельности и отражалась в финансовой отчетности по форме № 2 «Отчет о финансовых результатах». Вторая – это разница между валовыми доходами, валовыми расходами и амортизационными отчислениями, что отражалось в Декларации о прибыли предприятий.

С принятием этого Кодекса произошли существенные изменения в налогообложении. В частности, объектом налога на прибыль с 3-го квартала 2011 г. является прибыль, исчисляемая как разница между доходами отчетного периода, себестоимостью реализованных товаров (работ, услуг) и суммой других расходов. Исходя из этого можно утверждать, что прибыль, как объект налогообложения, охватывает 2 составляющие – доходы и расходы.

С целью определения объекта налога на прибыль исчисления доходов и расходов осуществляется по методу начислений и сопоставлений, в соответствии с положениями бухгалтерского учета.

Порядок признания доходов определяется следующим образом:

Порядок признания доходов:

- доход от реализации товара признается по дате перехода покупателю права собственности на него;

- доход от предоставления услуг и выполнения работ признается по дате составления акта или иного документа, подтверждающего выполнение работ (оказание услуг), оформленного в соответствии с требованиями действующего законодательства;

- датой получения доходов, учитываемых для определения объекта налогообложения, является отчетный период, в котором такие доходы признаются независимо от фактического поступления денежных средств (метод начислений) [5].

В отличие от потерявшего силу Закона Украины «О налогообложении прибыли предприятий», предыдущая (авансовая) оплата товаров (работ, услуг) не признается расходами (доходами) и не влияет на налоговые обязательства плательщика (пп. 136.1.1 п. 136.1 ст. 136 НК Украины).

Новшеством ПК Украины является то, что сумма возвратной финансовой помощи, полученная от учредителя налогоплательщика и возвращенная не позднее 365 календарных дней со дня ее получения, не включается в состав налогооблагаемого дохода.

Кодексом также установлено, что в случае получения денежных средств целевого финансирования из фондов общеобязательного государственного социального страхования или бюджетов доходом признается:

- сумма денежных средств, равная части амортизации объекта инвестирования, пропорциональной доле полученного налогоплательщиком из бюджета целевого финансирования капитальных инвестиций в общей стоимости последних в объект;

- целевое финансирование для компенсации расходов (убытков), понесенных предприятием, и финансирование для оказания ему поддержки без установления условий расходования таких денежных средств на выполнение в будущем определенных мероприятий – с момента его фактического получения;

- иное целевое финансирование – периоды, в течение которых осуществлялись расходы, связанные с выполнением условий целевого финансирования.

Стоит отметить, что согласно п. 7 подраздела 4 «Особенности взимания налога на

прибыль предприятий» разд. XX ПК доход не исчисляется относительно товаров (результатов работ, услуг), отгруженных (предоставленных) после 1 апреля 2011 г. в части их стоимости, оплаченной в виде авансов (предоплаты) до этой даты, в том числе в период пребывания на упрощенной системе налогообложения.

Что касается расчета дохода, то его можно представить в виде следующей формулы:  
*Доходы отчетного периода = доход от операционной деятельности (от реализации) + другие доходы.*

*Доходы от операционной деятельности* включают доходы от реализации товаров, выполненных работ и оказанных услуг и в размере их договорной (контрактной) стоимости, но не меньше суммы компенсации, полученной в любой форме, в том числе при уменьшении обязательств (ст. 135.4 НК Украины).

*Прочие доходы:* включают доходы от операций аренды / лизинга, полученные суммы финансовой помощи, штрафов (пени, неустойки), стоимость безвозмездно полученных товаров (работ, услуг), суммы дотаций, субсидий, капитальных инвестиций из фондов общеобязательного государственного социального страхования или бюджетов и т. п. Их подробный перечень представлен в ст. 135.5 НК Украины.

Все доходы и расходы должны быть подтверждены документально. Любые из них включаются в состав доходов или расходов только один раз независимо от того, в какой статье НК они рассмотрены и каким образом рассчитаны.

Неотъемлемым компонентом дефиниции термина (как и доходы) объект налогообложения являются расходы, состав и определение которых (как и доходы) в связи с принятием действующего НК Украины изменились. В части расчета затрат, проблем больше из-за их большого количества и разнообразия.

В ст. 14 п. 1 пп. 27 НК Украины, расходы трактуются как сумма любых расходов налогоплательщика в денежной, материальной или нематериальной формах, осуществленных для производства хозяйственной деятельности налогоплательщика, в результате которых происходит уменьшение экономических выгод в виде выбытия активов или увеличения обязательства, вследствие чего происходит уменьшение собственного капитала, кроме изменений последнего за счет его изъятия или распределения собственниками. Такое же определение дано и в П (С) БУ 3 «Отчет о финансовых результатах», т. е, имеем абсолютное согласование рассматриваемого понятия. [4].

С целью достоверного расчета размера расходов и даты их возникновения налогоплательщики должны определять себестоимость товаров (работ, услуг), в состав которых включается стоимость запасов. Следовательно, не только затраты на их приобретение уменьшают объект налогообложения в момент признания соответствующих доходов, но и иные расходы, которые включаются в себестоимость.

Себестоимость товаров (работ, услуг) состоит из расходов, прямо связанных с их производством, а именно: (а) прямых материальных затрат, (б) прямых расходов на оплату труда, (в) амортизации основных средств и нематериальных активов, непосредственно связанных с производством товаров (работ, услуг), (г) стоимости приобретенных услуг, прямо связанных с их производством (их предоставлением), (д) других прямых расходов (взносов на социальные мероприятия, платы за аренду земельных и имущественных паев и т. д.).

Ограничение на добровольное перечисление средств в бюджеты или в неприбыльные учреждения в пределах 2 – 5 % налогооблагаемой прибыли предыдущего года заменяется на размер, не превышающий 4 % этой прибыли. В НК Украины также предусмотрено не признавать в налоговом учете расходы, понесенные в связи с приобретением товаров (работ) предпринимателя, уплачивающего единый налог, кроме расходов, понесенных в связи с приобретением работ, услуг у физического лица – плательщика единого налога, осуществляющего деятельность в сфере информатизации.

Этим Кодексом закреплено, что в налоговом учете не учитываются расходы, понесенные (начисленные) в отчетном периоде в связи с приобретением у нерезидента

услуг (работ) по консалтингу, маркетингу, рекламе (кроме расходов), осуществленных (начисленных в пользу постоянных представительств нерезидентов) в объеме, превышающем 4% дохода (выручки) от реализации продукции (товаров, работ, услуг) за год, предшествующий отчетному, за вычетом налогов на добавленную стоимость и акцизного. Новшеством ПК является и то, что в налоговом учете не учитываются расходы, понесенные (начисленные) в связи с приобретением у нерезидента услуг (работ) по инжинирингу (кроме расходов, начисленных в пользу постоянных представительств нерезидентов) в объеме, превышающем 5 % таможенной стоимости оборудования, импортированного согласно соответствующему контракту [10].

В этом кодифицированном акте установлено, что фактическая стоимость окончательно забракованной продукции не включается в состав расходов налогоплательщика, кроме стоимости продукции (изделий, узлов, полуфабрикатов), окончательно забракованной по технологическим причинам, и расходов на исправление этого технически неизбежного брака в случае реализации такой продукции.

К расходам не включается и сумма фактических потерь товаров, кроме потерь в пределах норм естественных убытков или технических (производственных) потерь и расходов по разбалансировке природного газа в газораспределительных сетях, которые не превышают размер, закрепленный Кабинетом Министров Украины или другим органом, установленным законодательством Украины.

Определив понятие и виды расходов, не входящих в объект налогообложения, отметим, что в соответствии со ст. 138 НК расходы рассчитывают по формуле: *Расходы = расходы операционной деятельности (себестоимость) + другие расходы*.

*Расходы операционной деятельности*, в свою очередь, делятся на расходы основной и прочей операционной деятельности.

Расходы основной деятельности – это прежде всего те, которые формируют себестоимость реализованных товаров (готовой продукции), выполненных работ, оказанных услуг. Они считаются расходами отчетного периода, в котором признаны доходы от реализации таких товаров (готовой продукции, выполненных работ, предоставленных услуг) [1, с. 33]. При определении объекта налогообложения учитываются следующие операционные расходы: (а) от курсовых разниц по операциям в иностранной валюте, (б) на амортизацию основных средств, предоставленных в операционную аренду, (в) на информационное обеспечение хозяйственной деятельности (приобретение литературы, услуг, и Интернет и т. д.). Они, в свою очередь, делятся на общепроизводственные, административные, убыточные, финансовые и другие расходы обычной деятельности.

К общепроизводственным, связанным с управлением и обслуживанием цехов, участков, линейных подразделений на предприятиях, в которых существует разделение на цеха и участки, относятся расходы на: (а) оплату труда и взносы на социальные мероприятия от заработной платы аппарата управления цехами (участками), (б) отопление, освещение, водоснабжение помещения цехов (участков), (в) амортизацию необоротных активов общепроизводственного назначения и др. В бухгалтерском учете переменные и постоянные общепроизводственные расходы включаются в себестоимость произведенной продукции. Поэтому приказом Министерства финансов Украины от 18 марта 2011 г., № 372 внесены изменения в П (С) БУ «Отчет о финансовых результатах» (пп. 19.1 и пп. 11.1) о возможности для предприятий или использовать существующую систему отражения расходов, или выбирать порядок, что соответствует ПК Украины, т. е. включать в себестоимость только прямые расходы [3].

К прочим расходам наряду с общепроизводственными относят административные (ст. 138 п. 10 пп. 2 НК Украины – расходы, направленные на обслуживание и управление предприятием).

В расходы, которые учитываются при выяснении объекта налогообложения, вместе с прочими расходами входят: (а) расходы на сбыт, связанные с реализацией продукции

(товаров, услуг), (б) финансовые расходы – на начисление процентов (за пользование кредитами и займами, по выпущенным облигациям и финансовой аренде) и другие в пределах норм, установленных НК, связанных с заемными, кроме включенных в себестоимость квалифицированных расходов в соответствии с П (С) БУ «Финансовые расходы» [ 5].

Учитывая сказанное, отметим, что после определения доходов и расходов в целях исчисления объекта налогообложения, составляется Налоговая декларация – документ, подаваемый плательщиком контролирующему органу, в установленные законом сроки [3, с. 33].

Подводя итог изложенному, отметим, что дефиниция конструкции «объект налогообложения прибыли предприятий» в течение значительного периода изменялась и совершенствовалась. Несоответствие нормативных правовых актов и методики расчета приводило к получению различных величин бухгалтерской и налоговой прибыли, что делало невозможным эффективность проведения контроля по налогообложению прибыли предприятий. С принятием Налогового кодекса Украины доход и его налогообложение претерпели значительные изменения, позволившие устранить как нормативные несогласованности, так и проблемы методик и подходов исчисления бухгалтерской и налоговой прибыли.

**Список литературы:** 1. Євтушевська О. О. Особливості визначення податку на прибуток згідно з податковим кодексом України / О. О. Євтушевська // Економіка харчової промисловості. – 2012. – № 1 (13). – С. 32-34. 2. Звіт про фінансові результати: затв. наказом М-ва фінансів України від 31.03.99 р., № 87 [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>. 3. Зміни до деяких положень (стандартів) бухгалтерського обліку: затв. наказом М-ва фінансів України від 18.03.2011 р., № 372 [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>. 4. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України – [у 3-х т.] / заг. ред. М. Я. Азарова. – К.: М-во фінансів України, 2010. – 2389 с. 5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. // Відом. Верхов. Ради України. – 2011. – № 13-14, № 15-16, № 17. – Ст. 112. 6. Про оподаткування доходів підприємств і організацій: Закон України від 21.02.92 р. [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2146-12>. 7. Про податок на прибуток підприємств і організацій: декрет КМУ від 26.12.92 р. [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/12-92>. 8. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 28.12.94 р. [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/334/94-вр>. 9. Скаковська С. С. Структурні зміни в оподаткуванні прибутку підприємств / С. С. Скаковська, Б. В. Хриплюк [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: [www.nbu.gov.ua/portal/soc...4/4\\_5.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/soc...4/4_5.pdf). 10. Фінансові витрати: затв. наказом М-ва фінансів України від 28.04.2006 р., № 415 [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.

## **ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОБ'ЄКТА ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ Шорохова Ю. С**

Стаття присвячена аналізу об'єкта податку на прибуток підприємств за чинним Податковим кодексом України, розгляду точок зору багатьох учених, які працювали в цьому напрямку. Визначено його сутність і місце серед прямих податків.

*Ключові слова:* податок на прибуток, об'єкт оподаткування, Податковий кодекс України.

## **LEGAL REGULATION OF OBJECT ENTERPRISES Shorohova Y. S**

The analysis of changes and additions in the Tax code of Ukraine has been carried out,

others normative and legislative acts the problem of the object of the profit tax of the enterprises taxation has been considered. The points of view of many scientists working in this field of law have been analyzed.

*Key words:* income tax, the object of taxation, the Tax Code of Ukraine.

*Поступила в редакцию 18.03. 2013 г.*