

О. О. Дмитрик,
*д.ю.н., професор, завідувач відділу
загальних проблем формування та реалізації
інноваційної політики НДІ правового забезпечення
інноваційного розвитку НАПрН України, професор
кафедри фінансового права Національного
юридичного університету імені Ярослава Мудрого*

ДИСКУСІЙНІ АСПЕКТИ ПОРЯДКУ ОБЧИСЛЕННЯ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

Вже декілька років (а саме з моменту внесення змін до Податкового кодексу України у 2015 році) суб'єкти господарювання з метою оподаткування ведуть лише бухгалтерський облік. Такий підхід законодавця, за якого податковий облік став дорівнювати бухгалтерському, з одного боку спростив діяльність платників податків щодо обліку результатів його діяльності. Однак з іншого – обумовив виникнення численних податкових спорів щодо того, якою має бути облікова політика платника, які методи ним мають бути застосовані, за яких обставин платник має застосовувати пряmolінійний метод нарахування амортизації нематеріальних активів, що значаться на балансі підприємства. Названі питання наразі є дискусійними, адже контролюючі органи мають власну позицію щодо цього, яка не збігається із позицією платника податків.

Відповідно до абз. 2 ч. 5 ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємство самостійно визначає за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства. Аналогічна норма міститься у пунктах 1.2 та 1.3 Методичних рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджених наказом Міністерства фінансів України 27 червня 2013 р. за № 635 (далі – Методрекомендації № 635), де зазначено: підприємство самостійно на основі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових

актів з бухгалтерського обліку визначає за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства, а також зміни до неї. У розпорядчому документі про облікову політику наводяться принципи, методи і процедури, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більш ніж один їх варіант, а також попередні оцінки, які використовуються підприємством з метою розподілу витрат між відповідними звітними періодами. Одноваріантні методи оцінки, обліку і процедур до такого розпорядчого документа включати недоцільно. Облікова політика може враховувати організаційно-правову форму підприємства, галузеві особливості економічної діяльності, обсяги виробництва тощо. Облікова політика є елементом системи організації бухгалтерського обліку на підприємстві.

Виходячи з наведеного, будь-яке підприємство (за погодженням із власником, має право самостійно визначати облікову політику підприємства, а також зміни до неї. Така облікова політика підприємства має відповідати національним положенням (стандартам) бухгалтерського обліку та іншим нормативно-правовим актам з бухгалтерського обліку.

Згідно з п. 2.1. Методрекомендацій № 635 розпорядчий документ про облікову політику підприємства визначає, зокрема: методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, а також довгострокових біологічних активів та інвестиційної нерухомості, у разі якщо вони обліковуються за первісною вартістю. Відповідно до п. 138.3.1. ст. 138 Податкового кодексу України розрахунок амортизації основних засобів або нематеріальних активів здійснюється відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності з урахуванням обмежень, встановлених пп. 14.1.138 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України, пп. 138.3.2-138.3.4 цього пункту. При такому розрахунку застосовуються методи нарахування амортизації, передбачені національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, крім «виробничого» методу.

Відповідно до п. 2.5. Методрекомендацій № 635 методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, а також довгострокових біологічних активів та інвестиційної нерухомості, у разі якщо вони обліковуються за первісною вартістю, обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання. При цьому при виборі методу амортизації нематеріального активу враховуються умови отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу.

Ідентична норма вказана і в 27 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: метод амортизації нематеріального активу обирається підприємством самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу. Розрахунок амортизації при застосуванні відповідних методів нарахування здійснюється згідно з Положенням (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби».

Системний аналіз наведених норм дозволяє констатувати, що платник податків самостійно визначає метод амортизації нематеріальних активів, у тому числі й авторських прав, у відповідному розпорядчому документі (наказі) про облікову політику. Єдиним критерієм, що впливає на вибір методу амортизації нематеріальних активів є умови отримання майбутніх економічних вигод. Умови отримання майбутніх економічних вигод за своїм змістом є похідними від виду діяльності підприємства, виду продукції (роботи, послуги), їх складності, характеру технологічного і виробничого процесу, організації виробництва на підприємстві та інших чинників. Тож умови отримання майбутніх економічних вигод визначаються і оцінюються підприємством самостійно зважаючи на особливості його фактичної діяльності.

Література

1. Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>;
3. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затв. наказом Міністерства фінансів України 30.11.99 № 291 (у редакції наказу Міністерства фінансів України 09.12.2011 р. № 1591 URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>
4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затв. наказом Міністерства фінансів України 30.11.1999 р. № 291 URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/page>;
5. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: затв. наказом Міністерства фінансів України 27.06.2013 № 635. URL: http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?art_id=382876&cat_id=293536;
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 .URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>;
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 р. №242. URL: <https://dtkt.com.ua/documents/dovidnyk/nsbo/4.html>.