

КМ ПАРТНЕРИ

ПОДАТКОВІ ТА ЮРИДИЧНІ КОНСУЛЬТАНТИ

Україна 01033 Київ
вул. ПАНЬКІВСЬКА, 5, П'ЯТИЙ ПОВЕРХ
ТЕЛ: 380 (44) 490 71 97
ФАКС: 380 (44) 492 88 59
E-MAIL: admin@km-partners.com
www.km-partners.com

8 грудня 2010 року

Legal Alert 12

Рефлексії на тему визначення витрат, які враховуються при визначенні об'єкта оподаткування за новим Податковим кодексом

Об'єкт оподаткування визначається за ст. 134 ПК (134.1.1.) як прибуток, який визначається шляхом зменшення суми доходів на

- (1) собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та
- (2) суму *інших витрат* звітного періоду, визначених згідно зі статтями 138 – 143.

Тобто, за ст. 134, витрати, на які зменшується дохід, складаються із таких двох категорій:

- (1) собівартості реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, та
- (2) *інших витрат* звітного періоду, визначених згідно зі статтями 138 – 143.

(1)

Собівартість в ПК визначена в Розділі I:

«14.1.228. собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг для цілей розділу III цього Кодексу - витрати, що прямо пов'язані з виробництвом та/або придбанням реалізованих протягом звітного податкового періоду товарів, виконаних робіт, наданих послуг, які визначаються відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що застосовуються в частині, яка не суперечить положенням цього розділу».

Тобто для категорії витрат (1) беремо собівартість із стандартів бухгалтерського обліку і застосовуємо в тій частині, яка не суперечить положенням *цього* розділу [(?) – розділу I, де надане визначення, чи розділу III?].

(2)

«Інші» витрати, як їх згадано в ст. 134, ПК прямо не визначаються.

Натомість ст. 138 (п. 138.1) встановлює, що:

«Витрати, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, складаються із:

- (і) витрат операційної діяльності, які визначаються згідно з пунктами 138.4, 138.6 - 138.9, 138.11 цієї статті:

(ii) інших витрат, визначених згідно з пунктами 138.5, 138.10 - 138.12 цієї статті, пунктом 140.1 статті 140 і статтею 141 цього Кодексу;

крім витрат, визначених у пунктах 138.3 цієї статті та у статті 139 цього Кодексу».

Чи слід «інші витрати» за (ii) вважати тотожними іншим витратам за (2), чи це використання однакового терміну для різних понять?

Щоб уникнути прямого конфлікту у тлумаченні, мабуть слід прийняти модель за якою враховується (1) собівартість, та (2) інші, *по відношенню до собівартості*, витрати. Тобто мова йде не про «інші витрати» як усталений термін, а просто про інші, по відношенню до собівартості витрати. Таким чином «інші витрати» як (2) включають (i) витрати операційної діяльності та (ii) інші витрати.

В 138.1. згадка про собівартість відсутня. Конфлікт чи принаймні неузгодженість із ст. 134?

Якщо надати пріоритет 138.1., і брати цю норму окремо, то виходить собівартість не враховується при обчисленні об'єкта оподаткування, А ВРАХОВУЮТЬСЯ ТІЛЬКИ ПРЯМО ЗАЗНАЧЕНІ В 138.1. витрати, до яких собівартість не входить.

Однак, якщо йти по 138.1, то ми буцімто повертаємося до врахування собівартості через «138.4. Витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконаних робіт, наданих послуг». Оскільки витрати, визначені згідно п. 138.4, відносяться до витрат операційної діяльності, то враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування за 138.1, що виділено нами як (i).

Тобто, виходить, що витрати операційної діяльності включають і собівартість, і інші витрати. **Навіщо тоді введений цей термін: «витрати операційної діяльності»?** Тим більше, що за комп'ютерним контекстним пошуком він зустрічається у ПК, крім згадки у 138.1 і 138.1.1., ще лише раз – у 138.10.4., де зазначено:

«інші операційні витрати, що включають, зокрема:

....

в) інші витрати операційної діяльності, пов'язані з господарською діяльністю, у тому числі, але не виключно: ...».

Тобто, введення цього терміну вважається позбавленим сенсу, якщо тільки через його застосування не намагалися обійти власноруч встановлене в 138.1 обмеження, за яким витрати, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, складаються лише із тих витрат, які «визначаються згідно з пунктами 138.4, 138.6 - 138.9, 138.11 цієї статті» або «визначених згідно з пунктами 138.5, 138.10 - 138.12 цієї статті, пунктом 140.1 статті 140 і статтею 141 цього Кодексу».

Для зручності випишемо окремо, разом із обох зазначених частин 138.1, ті пункти та підпункти, за якими витрати можна враховувати при визначенні об'єкта оподаткування:

138.4

138.5

138.6 – 138.9

138.10 – 138.12 (при цьому 138.11 згадується фактично двічі, і в (i) де віднесено до витрат операційної діяльності, так і в (ii) як інші витрати).

В цьому переліку не згадані норми 138.1.1. та 138.2. і 138.3.

138.2 та 138.3 можна умовно віднести до «процедурних» статей, які окремо не визначають безпосередньо склад витрат.

А ось 138.1.1 ніяк не згаданий, але містить визначення витрат. То що ж виходить, витрати зазначені в 138.1.1. до складу витрат, які враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, не включаються?

І тут не має значення, що сам п.п. 138.1.1 встановлює: «Витрати операційної діяльності включають: ...». Хай витрати операційної діяльності включають перелічені в цьому підпункті витрати, ну то й що? Адже за 138.1: «Витрати, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, складаються із:

витрат операційної діяльності, які визначаються згідно з пунктами ... », і 138.1.1 тут не згаданий.

Тобто, не всі витрати операційної діяльності враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, а тільки ті, які визначаються згідно з вказаними пунктами, серед яких 138.1.1 відсутній. Іншими словами, те, що 138.1.1. відносить певні витрати до витрат операційної діяльності, зовсім не значить, що ці витрати операційної діяльності можуть бути враховані при визначенні об'єкта оподаткування.

Чи, все ж таки, ці витрати можна враховувати через вищезазначений 138.10.4 (в), за яким включаються «138.10.4 інші операційні витрати, що включають, зокрема:

.....

в) *інші витрати операційної діяльності*, пов'язані з господарською діяльністю, у тому числі, але не виключно: ... »

Словом, навіщо складно, якщо можна все зробити ДУ-У-У-ЖЕ складно!

З новим Податковим Кодексом, який встановлює такі «прості і зрозумілі» правила!

PS. На фоні наведеного вище вже, мабуть, не варто звертати увагу щодо застосування знака « : » в 138.1, за яким, за правилами граматики, наводиться пояснення, уточнення, перелік. Просто підкреслимо цей знак у цитаті, і хай кожний себе спитає, що б це значило? Помилка? Другий підкреслений раз мало бути « ; » замість « : » (чи тут якийсь глибокий і непростий задум на кшталт розглядуваного вище «лабіринту визначень»)?

«138.1. Витрати, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, складаються із:

витрат операційної діяльності, які визначаються згідно з пунктами 138.4, 138.6 - 138.9, 138.11 цієї статті:

інших витрат, визначених згідно з пунктами 138.5, 138.10 - 138.12 цієї статті, пунктом 140.1 статті 140 і статтею 141 цього Кодексу;

крім витрат, визначених у пунктах 138.3 цієї статті та у статті 139 цього Кодексу».

З повагою,
КМ Партнери