

**Х.В. Сінельнікова, студентка, IV курс, гр. ОА-72, ФОФ  
Науковий керівник - д.е.н., доц. К.В. Романчук  
Житомирський державний технологічний університет**

### **ВИТРАТИ НА ЗБУТ У ПОДАТКОВОМУ КОДЕКСІ: ПЕРЕЗАВАНТАЖЕННЯ**

Витрати на збут, відповідно до П(С)БО 16, - витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг), які включають:

- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;
- витрати на ремонт тари;
- оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на передпродажну підготовку товарів;
- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
- витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;
- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства;
- витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів (філій, представництв) підприємства;
- інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

Редакція ПКУ, яка була чинною до 01.01.2015 р., містила аналогічне П(С)БО 16 визначення та склад витрат на збут. Редакція ПКУ з останніми змінами від 13.03.2015 р., в свою чергу, не містить складу ані доходів, ані витрат, які визнаються для цілей оподаткування. Нова редакція розділу 3 ПКУ використовує нову термінологію і методологію податкового обліку – замість ведення окремого обліку доходів та витрат пропонується вести лише облік податкових різниць.

Не містить нова редакція численних обмежень, які стосувалися витрат, в тому числі витрат на збут, наприклад:

- на організацію та проведення прийомів, презентацій, свят, розваг та відпочинку, придбання та розповсюдження подарунків;
- на придбання у нерезидента послуг з консалтингу, маркетингу чи реклами та послуг інжинірингу;
- на гарантійний ремонт(обслуговування) або гарантійні заміни товарів (без будь-яких обмежень);
- на відрядження працівників.

Для віднесення відповідних сум до складу витрат, за загальним підходом, стає необов'язковим зв'язок відповідних витрат з господарською діяльністю. Проте, відповідні суми мають підтверджуватися належним чином оформленими первинними документами.

До введення в дію нової редакції ПКУ податкові органи приділяли значну увагу такій складовій витрат на збут, як витрати на рекламу і маркетинг, а саме перевіряли того, наскільки правомірним є віднесення цих витрат до складу податкових. Підприємства доволі часто стикалися з ситуацією, коли самих лише первинних документів, які фіксують факт здійснення господарської операції, було недостатньо. Наприклад, як додаткове підтвердження витрат на рекламу бажано було мати екземпляр журналу, газети, де була розміщена реклама, рекламного проспекту, фотографію рекламного щита або білборду, фотозвіт про проведення рекламного заходу тощо. Також обов'язковим був зв'язок операцій з господарською діяльністю підприємства, що могли підтверджувати наступні документи:

- наказ по підприємству, який містить обґрунтування актуальності та необхідності проведення маркетингових досліджень (наприклад, в зв'язку з розширенням ринків збуту, розробкою нових видів продукції), час їх проведення, регіон, категорію потенційних покупців, назву продукції тощо;
- договір на проведення маркетингових досліджень, оформлений згідно з вимогами чинного законодавства;
- результати проведених маркетингових заходів, оформлені в письмовому вигляді, у формі фотозвіту тощо.

Особливої уваги потребують також витрати, понесені (нараховані) у звітному періоді у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг (робіт) з консалтингу, маркетингу, реклами. Стара редакція ПКУ передбачала, що вище перелічені витрати в обсязі, що перевищує 4% доходу (виручки) від реалізації

продукції (товарів, робіт, послуг) за рік, що передує звітному, не включаються до складу витрат, які враховуються при визначенні об'єкта оподаткування. Також дана редакція забороняє включати до складу витрат у повному обсязі витрати, понесені (нараховані) у звітному періоді у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг (робіт) з консалтингу, маркетингу, реклами у разі, якщо особа, на користь якої здійснюються відповідні платежі, є нерезидентом, що має офшорний статус з урахуванням положень п.161.3 ст.161 цієї редакції ПКУ.

Слід також акцентувати увагу на такій складовій витрат на збут, як витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування. Відповідно до пп.140.1.4 ПКУ в редакції від 28.12.2014 р., до «податкових витрат» включаються «будь-які витрати на гарантійний ремонт(обслуговування) або гарантійну заміну товарів, що були продані платником податків, вартість яких не компенсується за рахунок покупців таких товарів, в розмірі, який відповідає рівню гарантійних замін, здійснених платником податку. Мінфіном навіть було розроблено особливий Порядок № 1263, який передбачає зобов'язання платника податку у разі здійснення гарантійних замін товарів або послуг з гарантійного ремонту (обслуговування) вести окремий облік покупців, що отримали таку заміну товарів або послуги з гарантійного ремонту (обслуговування), у тому числі, якщо такі гарантійні заміни товарів або послуги з гарантійного ремонту (обслуговування) здійснені платником податку через третіх осіб (центри сервісного обслуговування). Облік операцій з гарантійних замін товарів або гарантійного ремонту (обслуговування) необхідно вести в кількісному та вартісному виразі за такими видами (групами) усунення недоліків товарів:

- а) безоплатне усунення недоліків товару;
- б) відшкодування витрат на усунення недоліків товару;
- в) пропорційне зменшення ціни;
- г) заміна товару на такий же товар або аналогічний з числа наявних у продавця (виробника);
- г) розірвання договору та повернення сплаченої за товар грошової суми.

На даний момент будь-які обмеження щодо витрат на гарантійний ремонт та гарантійний ремонт в ПКУ відсутні, що фактично означає те, що обсяг витрат, які можуть бути віднесені до податкових, не обмежується. Проте залишається чинним уже згаданий нами Порядок № 1263, який застосовується при визначенні витрат платника податку на гарантійний ремонт (обслуговування) або гарантійні заміни товарів, проданих платником податку, вартість яких не компенсується за рахунок покупців таких товарів. Тобто виходить, що обмеження щодо даної складової витрат на збут не відміняються.

Таким чином, зміни в ПКУ призводять до того, що неврегульованим залишається питання так званих «особливих» видів витрат на збут, на які раніше встановлювалося обмеження. З одного боку, ПКУ нової редакції не містить інформації про раніше діючі обмеження щодо складу та/або обсягу того чи іншого виду витрат на збут, а з іншого боку, діючими залишаються інші нормативні документи, які закріплюють норми вже недіючої редакції ПКУ щодо визначення витрат платника податку. Зміни податкового законодавства потребують додаткових роз'яснень, особливо в частині витрат, які є витратами податкового обліку. Адже якщо поверхнево оглянути нову редакцію, то великою є ймовірність того, що вона є дуже зручною для завищення витрат підприємств. Чи не стане це причиною зменшення сум податку на прибуток, сплачених до бюджету, оскільки обмежень не існує? На нашу думку, дана тенденція цілком можлива. Отже, нормативне регулювання витрат, в тому числі витрат на збут, потребує удосконалення. Одним з головних завдань такого удосконалення обов'язково має бути приведення нормативно-правових актів та положень бухгалтерського обліку у відповідність міжнародним стандартам бухгалтерського обліку та фінансової звітності.