

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32782/pyuv.v2.2025.21>**Ю. В. Циганок***orcid.org/0000-0002-2308-8848**доктор філософії з права,**доцент кафедри аудиту**Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана*

ПРАВОВІ ПРОБЛЕМИ ЗАСТОСУВАННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЯК КВАЗІ-ДЖЕРЕЛА ПОДАТКОВОГО ПРАВА В УКРАЇНІ

Одним із основоположних понять податкового права, як підгалузі фінансового права є податковий обов'язок, визначений у статті 36 Податкового кодексу України (далі – ПКУ). Так відповідно до пункту 36.1 статті 36 ПКУ, податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені цим Кодексом, законами з питань митної справи [1].

Тобто поняття «податковий обов'язок» є складним, комплексним поняттям, що включає в себе три елементи, кожен з яких є окремим юридичним обов'язком платника податків вчинити певну дію або послідовність дій, а саме:

1) обчислити суму податкового зобов'язання податку (збору), платником якого він є;

2) скласти податкову декларацію з цього податку (збору) за затвердженою формою і подати її контролюючому органу у встановленому порядку;

3) сплатити задекларовану суму податкового зобов'язання до відповідного бюджету.

На відміну від фізичних осіб, які не є суб'єктами підприємницької діяльності, і оподаткування доходів яких відбувається в більшості випадків за участі податкових агентів, податковий обов'язок юридичних осіб (так само як і фізичних осіб – підприємців) включає всі три елементи: обов'язок обчислити, задекларувати, сплатити суму податку (збору).

Саме ця особливість структури податкового обов'язку платників податків – юридичних осіб приводить до необхідності ведення такою особою обліку доходів і витрат.

Щодо обов'язку вести облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів зазначимо наступне. Більш детально цей обов'язок визначений пунктами 1, 2 статті 44 ПКУ.

Виконання зазначеного обов'язку забезпечується шляхом ведення бухгалтерського обліку, який відповідно до Закону України від 16.07.1999 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі – Закон про бухоблік) є обов'язковим для всіх юри-

дичних осіб в Україні, і на даних якого ґрунтується фінансова і податкова звітність [2].

Безпосередньо порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності юридичними особами визначається міжнародними стандартами фінансової звітності (далі – МСФЗ) або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (далі – НП(С)БО), а також іншими підзаконними нормативно-правовими актами Міністерства фінансів України. Цьому обов'язку кореспондує право податкових органів проводити перевірку правильності та повноти визначення фінансового результату до оподаткування згідно з бухгалтерським обліком відповідно до НП(С)БО або МСФЗ.

При цьому пунктом 134.1 статті 134 ПКУ встановлено, що об'єктом оподаткування податком на прибуток підприємств є прибуток із джерел походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до НП(С)БО або МСФЗ, на різниці, які визначені відповідними положеннями цього Кодексу.

У зв'язку з цим на окрему увагу заслуговує проблема із застосуванням МСФЗ, яка, на наш погляд, недостатньо досліджена науковцями-юристами і досі не вирішена на законодавчому рівні. Зазвичай питання, пов'язані із застосуванням МСФЗ, є предметом досліджень в галузі економіки, однак саме з точки зору правового регулювання податкових правовідносин ці питання заслуговують також на окреме дослідження в галузі права.

Проблема пов'язана з тим, що місце МСФЗ недостатньо чітко визначено в системі джерел права України, при тому що положення цих стандартів безпосередньо впливають на обсяги податкових зобов'язань платників податків. Насправді МСФЗ не мають статусу міждержавного договору чи нормативного документу, затвердженого певною міжнародною міждержавною організацією, зобов'язання щодо виконання якого взяла б на себе держава Україна. МСФЗ розроблені та затверджені Радою з міжнародних стандартів

бухгалтерського обліку (International Accounting Standards Board, IASB) – незалежним органом Фундації з міжнародних стандартів фінансової звітності (International Financial Reporting Standards Foundation, IFRS Foundation), яка є неприбутковою корпорацією відповідно до Загального корпоративного закону Штату Делавер (США) і провадить діяльність в Англії та Вельсі як іноземна компанія з головним офісом у Лондоні.

При цьому кожна країна світу на рівні свого національного законодавства самостійно вирішує, чи є доцільним застосування МСФЗ при складанні фінансової звітності платників податків – юридичних осіб. Зокрема в Україні обов'язок підприємств суспільного інтересу застосовувати МСФЗ встановлений статтею 12-1 Закону про бухоблік [2].

Отже, не будучи нормативно-правовим актом, МСФЗ не є в прямому сенсі джерелом податкового права в Україні. Але при цьому їх застосування є обов'язковим для певної категорії юридичних осіб і на підставі їх положень визначається обсяг оподатковуваного прибутку підприємств. Тобто доречно буде назвати МСФЗ «квазі-джерелом права».

Це породжує дві проблеми, які призводять до значної кількості податкових спорів та збільшення навантаження на адміністративні суди, а саме:

- існування правових колізій між приписами МСФЗ та спеціальними приписами національного законодавства щодо порядку бухгалтерського обліку окремих господарських операцій. На думку Р.Б. Хорольського, такі колізії мають вирішуватися на користь МСФЗ саме в силу спеціального припису статті 12-1 Закону про бухоблік [3]. Але не завжди такої позиції дотримуються контролюючі органи;

- існування можливості множинного тлумачення приписів самих МСФЗ, які передбачають застосування професійного судження щодо певних питань особою, яка відповідає за складання фінансової звітності, за відсутності у Міністерства фінансів України повноважень здійснювати їх нормативне тлумачення. Проте посадові особи органів ДПС зобов'язані здійснювати казуальне тлумачення МСФЗ з метою правозастосування, за результатами податкових перевірок.

Обидві проблеми призводять до існування правової невизначеності щодо податкових наслідків застосування платниками податків тих чи інших приписів МСФЗ.

Тут варто згадати про те, що відповідно до пункту 3.4 Каталогу юридичних позицій Конституційного Суду України (далі – КСУ), принцип правової визначеності полягає в тому, що обмеження основних прав людини та громадянина

і втілення цих обмежень на практиці допустиме лише за умови забезпечення передбачуваності застосування правових норм, встановлюваних такими обмеженнями. Тобто, обмеження будь-якого права повинне базуватися на критеріях, які дадуть змогу особі відокремлювати правомірну поведінку від протиправної, передбачати юридичні наслідки своєї поведінки [4].

Отже саме можливість множинного тлумачення приписів МСФЗ, на яких ґрунтується визначення податкових зобов'язань відповідно до ПКУ, і призводить до недостатньої правової визначеності податкових правовідносин в Україні.

Вирішенням цієї проблеми, на наш погляд, могло б бути наділення Мінфіну повноваженням розробляти методичні рекомендації щодо застосування МСФЗ, які мали б нормативний характер для органів ДПС, але рекомендаційний – для платників податків-юридичних осіб. Для цього автором запропоновано доповнити статтю 12-1 Закону про бухоблік, яка визначає правові підстави і порядок застосування МСФЗ в Україні, новим пунктом 12-1.7 наступного змісту:

«12-1.7. Центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, має право розробляти та затверджувати методичні рекомендації щодо застосування міжнародних стандартів фінансової звітності, які можуть застосовуватися підприємствами, що відповідно до цієї статті складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності.

Методичні рекомендації, затверджені відповідно до частини першої цієї статті, є обов'язковими для застосування контролюючими органами, визначеними Податковим кодексом України, при проведенні перевірок правильності та повноти визначення фінансового результату до оподаткування згідно з бухгалтерським обліком відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності» [5].

Безумовно, таке нове повноваження має активно застосовуватись Міністерством фінансів України, і лише в цьому випадку буде досягнута поставлена ціль правового регулювання – сприяння правовій визначеності у податкових правовідносинах.

Крім того, значними джерелами правової невизначеності щодо податкового обов'язку платника податків – юридичної особи, пов'язаними із застосуванням при визначенні фінансового результату до оподаткування, при чому не тільки за МСФЗ, а й за і НП(С)БО, які є поширеною причиною податкових спорів, варто визначити ще й такі:

1) вимогу відображати у фінансовій звітності фінансові активи (зокрема, довгострокову дебі-

торську заборгованість) та фінансові зобов'язання (зокрема, довгострокові зобов'язання) по амортизованій вартості, тобто з урахуванням впливу дисконтування, що призводить до необхідності відображення відповідно: витрат та доходу в сумі дисконту на дату первісного визнання таких фінансових інструментів; і навпаки – доходів та витрат від амортизації дисконту на кожну наступну звітну дату протягом існування таких фінансових інструментів. Ця податкова різниця є тимчасовою, тобто в підсумку за весь строк існування фінансового інструменту не впливає на розмір податкового зобов'язання з податку на прибуток, проте розмір доходів і витрат в кожному з періодів залежить від професійного судження щодо вибору ставки дисконтування;

2) вимогу визнавати за певних умов у складі доходів і витрат додатні й від'ємні курсові різниці, що виникають у зв'язку із вимогою бухгалтерських стандартів відображати вплив зміни валютних курсів. Розміри цих доходів і витрат не залежать від рішень господарюючого суб'єкта, є непрогнозованими і визначаються виключно коливаннями обмінних курсів на валютному ринку.

Для вирішення цієї проблеми автором запропоновано доповнити статтю 140 ПКУ нормами щодо податкових різниць, які компенсують вплив дисконтування та курсових різниць на об'єкт оподаткування податком на прибуток. Зокрема, пункт 140.4 ПКУ щодо зменшення фінансового результату до оподаткування пропонуємо доповнити підпунктами 140.4.9 та 140.4.10 такого змісту:

«140.4.9. на суму нарахованих доходів, визнаних у фінансовій звітності у зв'язку з оцінкою фінансових активів та/або фінансових зобов'язань за амортизованою вартістю відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

140.4.10. на суму курсових різниць, що визнані у складі доходів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності» [5].

Свою чергою, пункт 140.5 ПКУ щодо збільшення фінансового результату до оподаткування запропоновано доповнити підпунктами 140.5.18 та 140.5.19 такого змісту:

«140.5.18. на суму нарахованих витрат, визнаних у фінансовій звітності у зв'язку з оцінкою фінансових активів та або фінансових зобов'язань за амортизованою вартістю відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

140.5.19. на суму курсових різниць, що визнані у складі витрат відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності» [5].

Таким чином, за рахунок цих компенсуючих податкових коригувань буде нівельований вплив будь-яких множинних тлумачень бухгалтерських стандартів на об'єкт оподаткування з податку на прибуток.

Підсумовуючи вищевикладене, ще раз підкреслимо, що на сьогодні проблема недостатньої правової визначеності у податкових правовідносинах є причиною виникнення численних конфліктних ситуацій у відносинах між платниками податків і контролюючими органами і призводить до значного навантаження на адміністративні суди, податкові спори в яких є найбільш численною категорією судових справ.

Запропоновані у цій статті зміни до Закону про бухгалтерський облік і ПКУ хоча і не вирішують повністю цієї проблеми, однак здатні зменшити кількість податкових спорів з податку на прибуток, які пов'язані з можливістю множинного тлумачення МСФЗ, за умови, що Міністерство фінансів України буде належним чином користуватися запропонованими повноваженнями.

Література

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 27.04.2025).
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#n77> (дата звернення: 27.04.2025).
3. Хорольський Р.Б. Закон суперечить МСФЗ: як вибратися з нормативної пастки? *Практика МСФЗ*. 2020. № 7. С. 22–25.
4. Каталог юридичних позицій Конституційного Суду України. URL: <https://ccu.gov.ua/storinka-knygy/34-verhovenstvo-prava> (дата звернення: 27.04.2025).
5. Циганок Ю. В. Правовий статус платника податків – юридичної особи (за законодавством України та Польщі) : дис. ... д-ра філос. : 081 / Циганок Юрій Володимирович ; Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана. – Київ, 2024. – 239 с.

Анотація

Циганок Ю. В. Правові проблеми застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності як квазі-джерела фінансового права в Україні. – Стаття.

У статті розглянуто проблеми правової невизначеності, які виникають щодо податкового обов'язку платників податків юридичних осіб, які застосовують для фінансового звітування Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ). Ці проблеми пов'язані з тим, що всі юридичні особи зобов'язані вести бухгалтерський облік і складати фінансову звітність, яка

є основою для розрахунку податкових зобов'язань з податку на прибуток. При цьому МСФЗ не є міждержавним договором, вони розроблені неприбутковою організацією, зареєстрованою у штаті Делавер (США). Кожна країна на рівні національного законодавства самостійно вирішує питання доцільності застосування МСФЗ при складанні фінансової звітності юридичними особами. Так, в Україні застосування МСФЗ є обов'язковим для підприємств, що становлять суспільний інтерес. Особливістю МСФЗ є те, що в певних питаннях визначення фінансового результату вони допускають можливість множинного тлумачення, саме унаслідок чого і виникає правова невизначеність щодо податкового обов'язку в частині податку на прибуток.

Міністерство фінансів України наразі не уповноважене надавати нормативне тлумачення МСФЗ, в той час як органи Державної податкової служби України, наділені повноваженнями перевіряти бухгалтерський облік платників податків – юридичних осіб, здійснюють казуальне тлумачення МСФЗ, на підставі якого нерідко приймають рішення про донарахування податків та застосування штрафних санкцій. Зазначене призводить до численних конфліктних ситуацій у відносинах з платниками податків на збільшення навантаження на судову систему.

Для вирішення цієї проблеми автором запропоновано внести зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» в частині повноважень Міністерства фінансів України щодо надання роз'яснень про застосування МСФЗ та обов'язковості цих тлумачень для контролюючих органів. Крім того, запропоновано також додаткові зміни до розділу III Податкового кодексу України в частині окремих податкових коригувань, що сприяють правової визначеності у правовідносинах щодо виконання платниками податків їх податкового обов'язку.

Ключові слова: податкове право, правовий статус, платник податків – юридична особа, податковий обов'язок, фінансова звітність, МСФЗ.

Summary

Tsyhanok Yu. V. Legal Issues of Using International Financial Reporting Standards as a Quasi-Source of Financial Law in Ukraine. – Article.

The article explores issues of legal uncertainty arising in relation to the tax obligations of legal entities that apply International Financial Reporting Standards (IFRS) for financial reporting purposes. These issues stem from the fact that all legal entities in Ukraine are required to maintain accounting records and prepare financial statements that serve as the basis for calculating corporate income tax liabilities. However, IFRS is not an international treaty; it is developed by a non-profit organization registered in the state of Delaware, USA. Each country independently decides, at the national legislative level, whether and how to implement IFRS for corporate reporting. In Ukraine, the use of IFRS is mandatory for public interest entities. A key feature of IFRS is that, in certain aspects of determining financial results, they allow for multiple interpretations, which gives rise to legal uncertainty concerning tax obligations related to income tax.

The Ministry of Finance of Ukraine is currently not authorized to issue binding interpretations of IFRS, while the State Tax Service, which is empowered to audit accounting records of legal entities, frequently provides case-by-case interpretations. These interpretations often form the basis for tax reassessments and the imposition of penalties. This practice results in numerous legal disputes and increases the burden on the judicial system.

To address this issue, the author proposes amendments to the Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine" to grant the Ministry of Finance the authority to provide official IFRS interpretations that would be binding for supervisory authorities. Additional amendments to Chapter III of the Tax Code of Ukraine are also proposed, aimed at introducing specific tax adjustments to enhance legal certainty in tax relations.

Key words: tax law, legal status, corporate taxpayer, tax obligation, financial reporting, IFRS.