

УДК 657.44

Л.М. Духновська,
О.В. Рябченко
Національний університет
харчових технологій

ПЕРЕВАГИ ТА НЕДОЛІКИ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ

У статті досліджено переваги та недоліки формування доходів витрат та амортизаційних врахувань після прийняття Податкового кодексу. Визначено перспективи змін податкового навантаження платників податку.

Ключові слова: податковий кодекс, податки, бухгалтерський облік, доходи, витрати, нормативні документи.

In the article investigational advantages and lacks of forming of profits, charges and depreciation відрахувань після acceptance of the Internal revenue code. Certainly prospects of changes of the tax loading of payers of tax.

Key words: internal revenue code, taxes, record-keeping, profits, charges, normative documents.

Фінансова криза, яка охопила економіки багатьох держав світу та негативно позначилася на економічних процесах в Україні, оголила низку суттєвих проблем, серед яких поряд з проблемами дефіциту державних ресурсів нагальною є здійснення економічних реформ, зокрема реформування податкової системи.

Першочерговим завданням у сфері оподаткування стали поліпшення адміністрування платежів, недопущення утворення та приросту недостач, встановлення прозорих правил нарахування, декларування і сплати податків, а також запровадження ефективної ставки в оподаткуванні бізнесу, в тому числі у сфері передових технологій, енергозбереженні та залученні інвестицій.

На основі визначення особливостей окремих статей Податкового кодексу запропонувати напрями вдосконалення податкового обліку у системі бухгалтерського обліку, який ведеться згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» і національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

З прийняттям Податкового кодексу відбулися значні зміни в формуванні доходів, витрат і амортизації, які необхідно врахувати в обліку при визначенні сум податку на прибуток. Важливе значення має дослідження методики розрахунку окремих його показників.

Значна частина нормативів має суттєві відмінності, які визначають відмінності в методиках бухгалтерського і податкового обліку, потребують відповідного узгодження у формуванні окремих показників податкової та фінансової звітності, а також особливих методів ведення бухгалтерського обліку.

Доходи і витрати, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, визначаються на основі первинних документів, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку та інших документів, встановлених розділом II Податкового кодексу. [1]

Відповідно до нових податкових правил доходи і витрати повинні визнаватися (відображатися) в податковому обліку за методом нарахування, який в основному відповідає бухгалтерському обліку. Витрати, що формують собівартість реалізованих товарів (робіт, послуг), визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів (робіт, послуг). Датою отримання інших доходів є дата їх виникнення згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку,

© Л.М. Духновська, О.В. Рябченко, 2011

ФІНАНСИ ТА ФІНАНСОВИЙ МЕНЕДЖМЕНТ

якщо інше не передбачено нормами Кодексу. Датою отримання доходів від продажу іноземної валюти є дата переходу права власності на іноземну валюту. Інші витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Відображення доходів і витрат у податковому обліку безпосередньо залежить від їх податкової класифікації, тобто від того, відносяться вони до операційної діяльності чи до інших доходів і витрат. Доходи від операційної діяльності визнаються за датою переходу права власності на товари і за датою складання документа, що підтверджує факт надання робіт і послуг. До складу доходів належить дохід від реалізації необоротних матеріальних активів незалежно від групи об'єктів.

Вибуття запасів оцінюють за методами, встановленими відповідним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку.

Витрати операційної діяльності (податкова собівартість товарів, робіт, послуг) визнаються в періоді визнання доходів. До складу інших витрат включають загальновиробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати, фінансові витрати, інші витрати звичайної діяльності, інші витрати господарської діяльності, до яких Кодексом прямо не встановлено обмежень щодо віднесення до складу витрат.

Не зовсім зрозуміла позиція щодо особливостей податкового обліку окремих витрат у реалізованій продукції, які повністю або частково не відповідають нормативам фінансового обліку. Принципово тут важливе те, що згідно з пп. 138.1.1 Кодексу до витрат податкового обліку відносять відповідно до нормативів бухгалтерського обліку витрати в собівартості реалізованої продукції, а розбіжності передбачено в обліку витрат виробництва. Проте витрати виробництва не є собівартістю реалізованої продукції, тому необхідно встановити методику правильного впливу на фінансовий результат відповідних витрат: чи коригувати в податковому обліку витрати відразу після їх виникнення, чи коригувати собівартість реалізації продукції при її відвантаженні. Слід ураховувати, що такі витрати в бухгалтерському обліку на кінець звітного періоду можуть бути у складі незавершеного виробництва і готової продукції або в собівартості реалізованої продукції.

Не включають до складу витрат у податковому обліку витрати на організацію та проведення прийомів, презентацій, свят, на розваги та відпочинок; витрати на придбання та розповсюдження подарунків; витрати, понесені у зв'язку із придбанням товарів (робіт, послуг) та інших матеріальних і нематеріальних активів у фізичної особи — підприємця, що сплачує єдиний податок.

У Кодексі використовується нове визначення основних засобів, яке більшою мірою відповідає визначенню у законі про прибуток, ніж те, яке використовується в бухгалтерському обліку; підкреслено зв'язок об'єктів з господарською діяльністю і збережено вартісне визначення (з 2012 р. об'єкти, вартість яких перевищує 2 500 грн. за одиницю) [2].

Відповідно до п. 6 підрозділу 4 розділу XX Кодексу необхідно вести пооб'єктний облік основних засобів. Для цього потрібно станом на 01.04.2011 р. провести їх інвентаризацію для визначення переліку об'єктів та їх вартості, яка підлягає амортизації в податковому обліку після набуття чинності розділу III Кодексу. Для податкового обліку треба сформувати групи, передбачені п. 145, і визначити строк корисного використання об'єктів з урахуванням дати їх введення в експлуатацію і мінімально дозволених строків, установлених цією статтею [2].

Кодекс дає змогу використовувати в податковому обліку бухгалтерські методи нарахування амортизації (хоча і з деякими обмеженнями для окремих груп).

Важливим є питання обліку витрат на поліпшення основних засобів. Як і раніше, за податковим законодавством ці витрати у межах 10% залишкової вартості об'єктів основних засобів на початок звітного року відносять до витрат операційної діяльності, а витрати понад цю межу амортизуються. Крім того, необхідно

враховувати, що за правилами бухгалтерського обліку витрати на поліпшення основних засобів по-різному відносяться на результати діяльності: витрати на ремонт — до поточних витрат діяльності, а витрати на модернізацію і реконструкцію об'єктів обліковуються у складі капітальних вкладень і при введенні в експлуатацію амортизуються.

Отже, частина витрат за нормативами Кодексу формується аналогічно нормативам бухгалтерського обліку, інша значна частина має суттєві відмінності від нормативів обліку.

Можливі невідповідності старих і нових правил оподаткування можна відображувати у вигляді доповнення до декларації. Відповідно до п. 46.4 таке доповнення вважатиметься невід'ємною частиною такої декларації. Потрібно лише письмово пояснити мотиви, які заставили платника податку подати додаток.

Все зазначене вище підтверджується п. 46.6 Податкового кодексу, де йдеться про те, що до затвердження нових форм декларацій діють старі форми. При цьому нові форми набувають чинності з податкового періоду, що настає за періодом їх оприлюднення.

Перехідні положення Податкового кодексу звільняють платників податку від відповідальності у вигляді штрафних санкцій у ситуації, коли при відсутності нормативно-правових актів під Кодекс платники податку керуватимуться подібними документами, які розроблені під старе законодавство.

Згідно Податкового кодексу звільняються від оподаткування податком на прибуток підприємства енергетичної галузі (у межах витрат, передбачених інвестиційними програмами, схвалених НКРЕ України, на капітальні вкладення з будівництва (реконструкції, модернізації) міждержавних, магістральних і розподільчих (локальних) електричних мереж та/або сум, спрямованих на повернення кредитів), які використані для фінансування наведених вище цілей.

За економічною сутністю в цій нормі передбачено механізм покриття витрат платника податку на придбання основних засобів для певної галузі за рахунок бюджетних коштів, отриманих таким платником податку внаслідок несплати ним до бюджету податку на прибуток. На наш погляд, цей підхід є необґрунтованим з таких причин: держава, придбаючи основні засоби для прибуткової галузі, не визначає своєї частки в капіталі підприємства; держава по суті надає безкоштовний кредит нерезидентам у разі їх володіння прямо чи опосередковано підприємствами вказаної галузі; держава за рахунок загальносуспільних фондів задовольняє інтереси приватних осіб, а не суспільні інтереси.

Звільняється від оподаткування 50% прибутку, отриманого від здійснення енергоефективних заходів та реалізації енергоефективних проектів підприємств, що включені до Державного реєстру підприємств, установ і організацій, які здійснюють розроблення, впровадження та використання енергоефективних заходів та енергоефективних проектів [2].

На наш погляд, недоліком зазначених норм є те, що держава надає ці пільги підприємствам незалежно від форми власності (в тому числі засновниками яких є нерезиденти) та платоспроможності таких платників. До того ж, створюючи протягом 5 років активи, в тому числі недержавної форми власності, на таких підприємствах, держава по суті відмовляється від права володіння своєю часткою, що є нелогічним в умовах дефіциту державних ресурсів. Тому подібних преференцій для окремих платників слід уникати та дотримуватись основних принципів побудови системи оподаткування, зокрема принципу нейтральності, а саме встановлення податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоспроможності платника податків. Податкові пільги, надані у спосіб, наведений вище, суперечать цим вимогам.

Крім наведених вище пільг, у положенні «Особливості справляння податку на прибуток підприємств» додатково встановлено пільги, а саме до 1 січня 2020 р. звільняється від оподаткування: прибуток виробництв біопалива, отриманий від його продажу; прибуток підприємств, отриманий ними від діяльності з одночасного виробництва електричної та теплової енергії та/або виробництва теплової енергії з використання біологічних видів палива; прибуток виробників техніки, обладнання, устаткування для виготовлення й реконструкції технічних і транспортних засобів, у тому числі самохідних сільськогосподарських машин та енергетичних установок, які споживають біологічні види палива, одержаний від продажу зазначеної техніки, обладнання та устаткування, що були вироблені на території України.

Основним недоліком цих норм, на нашу думку, є те, що вони складні в адмініструванні через недосконало виписані правила їх використання. Теплову та електричну енергію виробляють платоспроможні підприємства — монополісти на енергетичному ринку. Чому ж тоді за рахунок держави потрібно надавати таким підприємствам пільги, при цьому не визначаючи частки держави в активах таких підприємств?

Змінено порядок оподаткування дивідендів у бік розширення преференцій окремим платникам податку. Авансовий внесок з податку на прибуток не справляється у разі виплати дивідендів фізичним особам, власникам сертифікатів фонду операцій з нерухомістю, на користь власників корпоративних прав материнської компанії, якщо дивіденди не перевищують суму дивідендів, отриманих такою материнською компанією. Материнська компанія, користуючись зазначеною нормою може не утримувати авансові внески під час виплати дивідендів своїм засновникам, у тому числі фізичним особам, а також нерезидентам. Якщо ж юридична особа — резидент отримує дивіденди від нерезидентів, то вона їх включає в оподатковуваний дохід. Якщо нерезидент відповідно перебуває під контролем резидента, то отримані від такого нерезидента дивіденди не є об'єктом оподаткування. Ця норма може призвести до витоку коштів з України.

Недосконалим залишається механізм урегулювання сумнівної заборгованості. Згідно Податкового Кодексу передбачено коригування доходів і витрат продавця та покупця у випадках затримки оплати відвантажених товарів (наданих послуг, виконаних робіт). Так, продавцю надано право (не обов'язок) у разі, якщо покупець без погодження з ним затримує оплату вартості відвантажених товарів (робіт, послуг), зменшити суму доходу звітного періоду в момент звернення до суду (тобто достатньо до суду написати лише претензію), або якщо за зверненням продавця нотаріус вчиняє виконавчий напис та, одночасно, скоригувати собівартість, тобто зменшити базу оподаткування звітного періоду.

У покупця виникає зобов'язання на коригування відповідних витрат лише у разі набуття законної сили рішення суду про визнання (стягнення) вказаної вище заборгованості чи її частини або в день вчинення нотаріусом виконавчого напису (стосується обмеженого кола операцій). У цьому випадку розрив між коригуванням доходів у продавця та витрат покупця може досягати рік і більше, тому з метою оподаткування такі операції можуть використовуватися в податковому плануванні, що призводить до втрат бюджетних надходжень.

Висновки: Податковим кодексом, передбачено механізм «автоматичного» відшкодування ПДВ з державного бюджету. Проте для того, щоб ним скористатися платник податків повинен відповідати деяким важливим критеріям. Тепер фактично всім підприємствам, які раніше відносили угоди з фізичними особами-підприємствами до валових витрат, буде нараховуватися на ці суми податок на прибуток.

Недоліком Податкового кодексу є те, що він не є завершеним документом. У ньому надто багато посилань на порядки, механізми, розміри величин, які мають

ФІНАНСИ ТА ФІНАНСОВИЙ МЕНЕДЖМЕНТ

бути додатково встановлені. І не кодексом, а наказами Мінфіну, ДПАУ, постановами Кабміну тощо. Це дуже небезпечно, адже норма може не змінюватися, а зміниться порядок, і господарюючі суб'єкти потраплять у зовсім іншу ситуацію.

ЛІТЕРАТУРА

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» 996-XIV від 16.07.99. Цей Закон визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні.

2. Податковий кодекс України від 02.12.2010р. №2755-VI.

3. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік. Оподаткування і звітність. Підручник. Київ — Алерта — 2006. — 310 с.

mnpk_nyxt@mail.ru

Надійшла до редколегії 15.04.2011 р.