

## ДОХОДИ В ПОДАТКОВИХ КОДЕКСАХ УКРАЇНИ ТА РОСІЙСЬКОЇ ФЕДЕРАЦІЇ: ПЕРЕВАГИ І НЕДОЛІКИ

*Проведено порівняльний аналіз проекту Податкового кодексу України та Податкового кодексу російської Федерації в частині визначення доходів для оподаткування прибутку підприємств*

**Постановка проблеми.** Нині вся увага уряду, науковців, підприємців та пересічних громадян України спрямована на вивчення та аналіз Податкового кодексу, який готується до прийняття. Після першого аналізу кодексу експертами подано 5000 зауважень щодо його змісту. Даний кодекс покликаний гармонізувати інтереси держави та населення. Відповідно його прийняття – необхідний крок до стабілізації податкової системи України, проте його положення викликають ряд питань та непорозумінь.

**Метою дослідження** є огляд проекту Податкового кодексу України, порівняння його положень в частині визнання доходів при оподаткуванні прибутку підприємств з діючим Податковим кодексом Російської Федерації з метою визначення можливих напрямів запозичення передового досвіду.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Податковий кодекс України вирішує проблему відокремлення податкових розрахунків від обліку за П(С)БО. Однак зміна системи оподаткування повинна базуватися на об'єктивній оцінці наслідків рішення щодо прийняття такого кодексу.

У зв'язку з тим, що Україна та Російська Федерація вийшла з однієї системи СРСР, умови організаційного забезпечення господарювання в цих країнах подібні. Це обумовило вибір кодексу РФ для порівняння з проектом Податкового кодексу України.

На перший погляд, кодекс дублює положення П(С)БО, без обґрунтування наслідків таких змін. Процес гармонізації бухгалтерського обліку та податкового, перетворився на уніфікацію положень П(С)БО. Для з'ясування доцільності такої позиції необхідно оглянути положення проекту податкового кодексу України, в частині оподаткування податком на прибуток, та порівняти їх з нормами податкового кодексу Російської Федерації для пошуку переваг та недоліків.

Незважаючи на намагання уряду спростити процес ведення обліку на підприємстві, залишаються невирішеними ряд питань. Так, прийняття податкового кодексу в Україні, не вирішує всіх проблем, а подекуди створює нові. Для більш детального вивчення положень проекту податкового кодексу України, порівняємо його з податковим кодексом Російської Федерації, який вже понад 12 років регулює систему оподаткування в РФ, в частині визначення доходу при розрахунку податку на прибуток (табл. 1).

**Таблиця 1.** Порівняльна характеристика Податкового кодексу України та Податкового кодексу Російської Федерації в частині визначення доходів при розрахунку податку на прибуток

Критерій	Податковий кодекс України	Податковий кодекс Російської Федерації
1	2	3
Визначення доходу	загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі, виключній (морській) економічній зоні, так і за їх межами (пп. 55 п. 1 ст. 16 р. III)	економічна вигода в грошовій чи натуральній формі, що враховується, якщо можливо її оцінити та в тій мірі, в якій можливо цю вигоду оцінити (ст. 41)

Продовження табл. 1

1	2	3
Визначення прибутку	визначення відсутнє	отримані доходи, зменшені на величину понесених витрат (ст. 247)
Порядок визначення доходів	доходи визначаються на підставі первинних документів, що підтверджують отримання платником податку доходів, обов'язковість ведення обліку і зберігання яких передбачена правилами ведення бухгалтерського обліку (п. 2 ст. 4 р. III)	доходи визначаються на підставі первинних документів та інших документів, що підтверджують отримання платником податку доходів, і документів податкового обліку (п. 1 ст. 248)
Класифікація доходів	– доходи від операційної діяльності; – інші доходи (п. 2 ст. 4 р. III)	– доходи від реалізації; – позареалізаційні доходи (п. 1 ст. 248)
Визнання доходів від реалізації	дохід від реалізації товарів визнається за датою переходу покупцеві права власності на такий товар (п. 1 ст. 6 р. III), причому сума попередньої оплати та авансів у рахунок оплати товарів, виконаних робіт, наданих послуг не враховується для визначення об'єкта оподаткування (пп. 1 п. 1 ст. 5 р. III)	дохід визнається в момент реалізації товарів (робіт, послуг, майнових прав), незалежно від фактичного отримання грошових коштів (іншого майна (робіт, послуг) та (чи) майнових прав) в їх оплату (п. 3 ст. 271), також організації мають право на визначення дати отримання доходів (понесення витрат) за касовим методом, якщо всередньому за попередні чотири квартали сума виручки від реалізації товарів (робіт, послуг) цих організацій без врахування податку на додану вартість, не перевищувала одного мільйона рублів за кожний квартал (п. 1 ст. 273)

Як видно з таблиці, визначення, надане Податковим кодексом РФ, в більшій мірі відповідає умовам визначення статті балансу, є досить широким та не дає уявлення про доход. Щодо податкового кодексу України, то на відміну від Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”, він не містить понять валових доходів і валових витрат, ці поняття були замінені на “доходи” і “витрати” відповідно. Вважаємо даний підхід неправильним, оскільки є доходи, які не включаються до доходів за положеннями Податкового кодексу, що призводить до неузгодженості понять. Визначення, надане в П(С)БО, відрізняється від поняття доходу відповідно до податкового кодексу. Так, відповідно до П(С)БО, доходи – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників). Податковим кодексом доходом визнається загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі, виключній (морській) економічній зоні, так і за її межами. Таким чином, з вищенаведених визначень випливає, що дохід, за Податковим кодексом, фактично і є доходом, отриманим в результаті господарської діяльності підприємства, але ці два поняття не є тотожними. Відповідно до законодавчої бази, існує ряд критеріїв визнання доходів, які призводять до існування несумісності обліку за П(С)БО та

податковим законодавством. Для узгодження пропонуємо під поняттям валового доходу розуміти виручку від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), зменшену на суму непрямих податків, а також збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників) в результаті здійснення господарської діяльності в розрізі операційної, фінансової та інвестиційної, а також від надзвичайної діяльності. Дане визначення більш точно характеризує поняття доходу і зменшує розбіжності між обліком за П(С)БО та податковим законодавством.

Одним з недоліків Податкового кодексу України є відсутність визначення поняття "прибуток", незважаючи на те, що воно є загальновідомим фактом.

Незважаючи на те, що види доходів визначених Податковими кодексами України та РФ різні, проте, в них закладено майже однакова суть. Відповідно до Податкового кодексу України, до доходів від операційної діяльності включаються доходи від реалізації товарів, виконаних робіт, наданих послуг, причому немає жодної згадки про реалізацію продукції, що є одним з упущень законотворців, на відміну від податкового кодексу РФ, де в ст. 249 п. 1 чітко прописано, що до реалізаційних доходів належить виручка від реалізації товарів (робіт, послуг) як власного виробництва, так і раніше придбаних і виручка від реалізації майнових прав.

Вважаємо дані положення, викладені в податковому кодексі України помилковими, оскільки поняття операційних доходів значно ширше ніж зазначене. До операційних доходів, зокрема, включаються: доходи від реалізації оборотних активів, доходи від операцій з іноземною валютою, дохід від операційної оренди активів, одержані штрафи, пені неустойки, відшкодування раніше списаних активів, дохід від списання кредиторської заборгованості, дохід від безоплатно одержаних оборотних активів, інші доходи операційної діяльності. Таким чином, поняття операційної діяльності за П(С)БО не відповідає аналогічному поняттю в Податковому кодексі, і викликає нову проблему невідповідності обліку за П(С)БО та податковим законодавством.

Щодо складових, які включаються до інших доходів відповідно до проекту Податкового кодексу України, то це фактично дублювання положень Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств". Цей перелік є досить вузький та не задовольняє вимоги практики оподаткування. В даному питанні корисним є досвід Російської Федерації, в Податковому кодексі якої чітко визначено доходи, які слід включати до бази оподаткування, а які ні.

Порядок визнання доходів від реалізації, зазначений в Податковому кодексі України, фактично усуває основні відмінності, які виникають між обліком за П(С)БО та податковим законодавством, проте, залишаються причини виникнення тимчасових різниць як, наприклад, реалізація товарів (робіт, послуг) з оплатою за рахунок бюджетних коштів, де датою отримання доходів вважається дата зарахування коштів на поточний рахунок, тобто за касовим методом. Організаціям Російської Федерації, сума виручки від реалізації товарів (робіт, послуг) без врахування податку на додану вартість в середньому за попередні чотири квартали, не перевищувала одного мільйона рублів за кожний квартал, надають право самостійно обирати один з двох методів нарахування доходів і витрат або ж метод нарахування, або касовий метод. Такі зміни, що вносить проект Податкового кодексу безперечно є кроком до гармонізації обліку за П(С)БО та податкових розрахунків. Вони сприяють спрощенню облікового відображення та складання податкової звітності та зменшують вуалювання фінансовим станом підприємства.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Дослідження показали, що фактично діючий Податковий кодекс Російської Федерації є набагато досконаліший та більш пристосованим до умов сьогодення, ніж Податковий кодекс України, проект якого розглядається. Цей документ призначений зменшити невідповідність між обліком за П(С)БО та податковим законодавством, спростити роботу бухгалтера та перевіряючих органів. Проте він не вирішує ряд проблемних питань щодо обліку доходів при визначення податку на прибуток та викликає ряд нових непорозумінь.

Доцільним є внести наступні зміни в Податковий кодекс України:

1) замінити поняття “доходи” на поняття “валові доходи” для відокремлення різних видів доходів за П(С)БО і податковим законодавством;

2) узгодити визначення понять “доходів” і “валових доходів” та трактування “валових доходів” в Податковому кодексі викласти в наступній редакції: “виручку від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) зменшену на суму непрямих податків, а також збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників) в результаті здійснення господарської діяльності в розрізі операційної, фінансової та інвестиційної, а також від надзвичайної діяльності”;

3) в Податковому кодексі та П(С)БО 15 “Дохід” виділити наступні види доходів:

- доходи від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)
- доходи від іншої операційної діяльності
- доходи від фінансової діяльності;
- доходи від інвестиційної діяльності;
- надзвичайні доходи.

4) розширити перелік складових, які включаються до доходів, і які не включаються в цілях оподаткування податком на прибуток, що сприятиме спрощенню облікового відображення та складання податкової звітності обліковим персоналом.

Запропоновані зміни сприятимуть гармонізації обліку за П(С)БО та податкових розрахунків, чому присвячені подальші дослідження.

#### **ЛІТЕРАТУРА:**

1. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств”, 334/94-ВР від 28.12.1994 р. // Офіційний веб-сайт Верховної Ради України // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>.

2. Налоговый кодекс Российской Федерации № 146-ФЗ от 31.08.1998 г. // Информационно-правовой портал Гарант // Режим доступу: <http://base.garant.ru/10900200/>.

3. Проект Податкового кодексу України // Вісник податкової служби України. Проект Податкового кодексу України. – 2010. – № 29.