



International
Fiscal
Association

International Tax Bulletin

IFA Ukraine

Випуск #4(7)

Грудень 2010

Зміст

Коментар до Податкового кодексу України

Євгенія Дербал,
партнер АК «Коннов і Созановський»

Дмитро Ісаєв,
юрист АК «Коннов і Созановський»



www.ifa-ukraine.org
ifa@ifa-ukraine.org
+38 044 220 07 11
Oksana Borovska
IFA Ukraine Coordinator

Тема випуску:
Коментар до Податкового кодексу України

Коментар до Податкового кодексу України



Євгенія Дербал,
партнер
АК «Коннов і Созановський»



Дмитро Ісаєв,
юрист
АК «Коннов і Созановський»

Президент України 3 грудня 2010 року підписав у новій редакції Податковий кодекс України та Закон України „Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України”, які були 4 грудня 2010 року опубліковані в газеті Верховної Ради України „Голос України” №№ 229-230 (4979-4980).

Відповідно до розділу XIX „Прикінцеві положення” Податкового кодексу України (далі – „ПКУ” або „Податковий кодекс”), переважна більшість його положень набирають чинності з 1 січня 2011 року, за винятком, зокрема, розділу III, присвяченого податку на прибуток підприємств, який набирає чинності з 1 квітня 2011 року.

У даному коментарі надамо стислий огляд положень Податкового кодексу, які стосуються порядку адміністрування податків, деяких питань справляння податку на прибуток підприємств, податку на додану вартість, податку на доходи фізичних осіб та спрощеної системи оподаткування.

Одразу варто зазначити, що розділ I ПКУ передбачає загальноприйнятий для кодифікованих актів порядок внесення змін, зазначаючи, що зміна положень цього Кодексу може здійснюватися виключно шляхом внесення змін до цього Кодексу. Чинне на даний момент податкове законодавство, а саме Закон України „Про систему оподаткування”, передбачає спеціальне правило, згідно з яким зміни і доповнення до законів України про оподаткування вносяться не пізніше, ніж за шість місяців до початку нового бюджетного року і набирають чинності з початку нового бюджетного року. Податковий кодекс не містить такого положення.

Адміністрування податків

- Розділ II ПКУ визначає загальний порядок адміністрування податків та зборів і в основному відтворює концептуальні положення Закону України „Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами”.
- Водночас Розділ II, на відміну від чинного на даний момент законодавства, встановлює досить чіткі вимоги до підтвердження даних, визначених у податковій звітності, і, зокрема, зближує податковий облік з бухгалтерським.
- Податковий кодекс скасовує інститут узагальнюючих податкових роз'яснень, встановлюючи, що податкові органи за зверненням платників податків можуть надавати в усній або письмовій формі лише індивідуальні консультації з питань практичного застосування окремих норм податкового законодавства, які вважаються правовими актами індивідуальної дії.
- У розділі II ПКУ передбачає порядок оскарження рішень контролюючих органів в адміністративному або судовому порядку. При цьому процедура адміністративного оскарження є дворівневою, а не тривірневою, яка існує на даний момент. Тягар доведення як при адміністративному, так і при судовому оскарженні покладається на контролюючий

орган. Чинне на сьогодні правило про конфлікт інтересів також знайшло своє відображення в розділі II ПКУ.

- У Податковому кодексі зберігається процедура узгодження грошових (податкових) зобов'язань платників податків.
- Положення розділу II ПКУ передбачають, що податкові повідомлення-рішення надсилаються як у випадку нарахування грошового зобов'язання контролюючим органом, так і у випадку зменшення (збільшення) контролюючим органом суми бюджетного відшкодування та/або зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість. Податкові вимоги надсилатимуться тільки один раз у випадку несплати узгодженої суми грошового зобов'язання.
- Податковий кодекс встановлює нове поняття податкового контролю, який здійснюється шляхом: а) ведення обліку платників податків; б) інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності органів державної податкової служби; в) перевірок та звірок.
- Положення Податкового кодексу, присвячені інформаційно-аналітичному забезпеченню діяльності органів державної податкової служби, надають останнім досить широкі повноваження щодо збору та отримання так званої податкової інформації. Так, з метою отримання податкової інформації органи державної податкової служби мають право проводити зустрічні звірки даних суб'єктів

господарювання щодо платника податків.

- Податковий кодекс на додаток до існуючих видів перевірок – камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) – передбачає ще один вид перевірок: фактичні перевірки, які здійснюються без попередження платника податків за місцем фактичного провадження ним діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника.
- Документальні планові і позапланові перевірки у своїй більшості проводяться на підставах, що визначені чинним податковим законодавством, але такі підстави більш деталізовані, а для позапланових перевірок – доповнені. Зокрема, останні проводяться, якщо платником податків подано уточнюючий розрахунок з відповідного податку за період, який перевірявся органом державної податкової служби; якщо виявлені розбіжності даних податкової накладної та Єдиного реєстру податкових накладних; якщо отримана інформація про ухилення податковим агентом від оподаткування виплаченої (нарахованої) найманим особам заробітної плати, пасивних доходів, додаткових благ, інших виплат.
- Під час проведення перевірок підставами для висновків податкового органу можуть бути: документи, визначені Податковим кодексом, податкова інформація, експертні висновки, судові рішення та інші матеріали.
- Найбільш зміненими у порівнянні з чинним законодавством є положення розділу II ПКУ, які визначають порядок притягнення платників

податків до фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності. У зв'язку з цим Податковий кодекс містить норму про те, що штрафні санкції за порушення податкового законодавства за період з 1 січня по 30 червня 2011 року застосовуються у розмірі не більше 1 гривні за кожне порушення.

Податок на прибуток підприємств

- У першу чергу необхідно зазначити, що розділ III ПКУ, який регулює порядок справляння податку на прибуток підприємств, набирає чинності з **1 квітня 2011 року**.
- Фінансові санкції до платників податку на прибуток підприємств та платників податків, що перейшли на загальну систему оподаткування, за порушення податкового законодавства за наслідками діяльності у другому і третьому календарних кварталах 2011 року не застосовуються.
- Податковий кодекс встановлює перехідні положення стосовно відображення в податковому обліку доходів/витрат, за якими були сплачені аванси до набрання чинності відповідними положеннями кодексу.
- Ставка податку на прибуток підприємств становить: з 1 квітня 2011 року по 31 грудня 2011 року включно – **23 відсотки**; з 1 січня 2012 року по 31 грудня 2012 року включно – 21 відсоток; з 1 січня 2013 року по 31 грудня 2013 року включно – 19 відсотків; з 1 січня 2014 року – 16 відсотків.

- Податковий облік з податку на прибуток підприємств максимально зближений із бухгалтерським обліком. Так, змінений порядок визнання валових доходів та валових витрат. Відмінено так зване правило «першої події». Тепер валові доходи визначаються за методом їх нарахування, без врахування дати оплати. Валові витрати, що формують собівартість продукції (робіт, послуг), визнаються витратами того періоду, в якому визнано доходи від реалізації такої продукції (робіт, послуг). При цьому валові витрати повинні підтверджуватись первинними документами, які передбачені правилами ведення бухгалтерського обліку.
- Постійні представництва нерезидентів для цілей податку на прибуток підприємств віднесені до нерезидентів (наразі, відповідно до чинного законодавства, постійні представництва нерезидентів розглядаються як резиденти).
- Не включаються до складу валових витрат витрати, понесені у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг (робіт) з консалтингу, маркетингу, реклами (крім витрат, здійснених (нарахованих) на користь постійних представництв нерезидентів) в обсязі, що **перевищує 4 відсотки доходу** від реалізації продукції за рік, що передує звітному.
- Не включаються до складу валових витрат витрати, понесені у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг (робіт) з інжинірингу (крім витрат, здійснених (нарахованих) на користь постійних представництв нерезидентів) в обсязі, що **перевищує 5 відсотків митної вартості** імпортованого обладнання, а також у випадку, якщо нерезидент має офшорний статус або не є бенефіціарним (фактичним) отримувачем відповідної плати.
- Залишилося обмеження стосовно включення до складу валових витрат здійснення оплати товарів (робіт, послуг) на користь нерезидентів, що мають офшорний статус,
- До складу витрат не включаються витрати із нарахування роялті на користь нерезидента (крім нараховань на користь постійного представництва нерезидента) в обсязі, що **перевищує 4 відсотки доходу** від реалізації продукції за рік, що передує звітному, а також якщо виконується будь-яка з умов:
 - нерезидент має офшорний статус;
 - нерезидент не є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) роялті за виключенням випадків, коли бенефіціар (фактичний власник) надав право отримувати таку винагороду іншим особам;
 - роялті виплачуються щодо об'єктів, права інтелектуальної власності щодо яких вперше виникли у резидента України;
 - нерезидент не підлягає оподаткуванню у відношенні роялті в своїй державі.
- До складу витрат не включаються роялті, що нараховується на користь юридичної особи, яка звільнена від сплати податку або сплачує його за іншою ставкою, та на користь особи, що сплачує податок у складі інших податків, крім фізичних осіб, які оподатковуються податком на доходи фізичних осіб.
- Відтепер до складу валових витрат не включаються витрати, понесені у зв'язку із придбанням товарів (робіт, послуг) та інших матеріальних і нематеріальних активів у фізичної особи – підприємця, що сплачує єдиний податок (крім витрат, понесених у зв'язку із придбанням робіт, послуг у фізичної особи – платника єдиного податку, яка здійснює діяльність у сфері інформатизації).
- На перший погляд не зазнав значних змін порядок визначення витрат зі сплати процентів на користь пов'язаних осіб. Зокрема, для платника податку, 50 та більше відсотків статутного фонду якого перебуває у власності або управлінні нерезидента, віднесення до складу витрат нарахування процентів дозволяється з обмеженням у 50 відсотків оподаткованого прибутку звітного періоду.
- Не зазнав значних змін і порядок оподаткування операцій з торгівлі цінними паперами.
- Стосовно операцій лізингу, порядок їх оподаткування суттєво не змінився, при цьому звертає на себе увагу наступна норма - „перехід права власності на об'єкт лізингу від орендодавця ... до іншої особи ... із збереженням відповідних прав та обов'язків орендодавця за договором фінансового лізингу не змінює податкових зобов'язань орендодавця, орендаря та нового власника майна...”.
- Податковий кодекс встановлює 16 груп для обліку основних засобів та 6 груп для обліку нематеріальних активів. Облік вартості для цілей амортизації ведеться за кожним об'єктом основних фондів, а не за групою. Кодекс

передбачає 5 методів для амортизації основних засобів. Відповідно до Перехідних положень кодексу для визначення переліку об'єктів основних засобів застосовуються дані інвентаризації, проведеної станом на 1 квітня 2011 року.

- З'явився порядок оподаткування при реорганізації юридичних осіб.
- На період з 1 квітня 2011 року до 1 січня 2016 року застосовується ставка 0 відсотків для платників податку на прибуток, у яких розмір доходів кожного звітного податкового періоду наростаючим підсумком з початку року не перевищує 3 000 000 гривень при виконанні відповідних умов. Дана пільга є обмеженою за суб'єктом складом, тобто підприємства не всіх видів діяльності можуть нею скористатися.
- Тимчасово, строком на 10 років, починаючи з 1 січня 2011 року звільняється від оподаткування прибуток суб'єкта господарської діяльності, отриманий від надання готельних послуг у готелях категорій „п'ять зірок”, „чотири зірки” і „три зірки”.

Податок на додану вартість

- Порядок нарахування та сплати податку на додану вартість не зазнав значних змін. При цьому ставка податку на додану вартість буде знижена до 17% починаючи з 1 січня 2014 року.
- Необхідно відмітити, що Податковим кодексом був розширений перелік підстав для анулювання особи в якості платника податку на

додану вартість.

- Кодекс передбачає, що база оподаткування податком на додану вартість в усіх випадках визначається виходячи із звичайних цін.
- Перелік послуг, при постачанні яких на користь нерезидентів податок на додану вартість не застосовується, був конкретизований та розширений. Зокрема, до таких послуг тепер **додатково** відносяться:
 - створення за замовленням та використання об'єктів права інтелектуальної власності, у тому числі за ліцензійними договорами;
 - послуги з розроблення, постачання та тестування програмного забезпечення;
 - телекомунікаційні послуги;
 - послуги радіомовлення та телевізійного мовлення.
- Цікаво, що послуги, місце поставки яких визначається за місцем знаходження отримувача послуг, не відносяться до об'єкта оподаткування. До таких послуг зокрема, крім зазначених вище, відносяться і рекламні послуги, і адвокатські, консультаційні, бухгалтерські послуги та інші. Наразі не зрозуміла позиція законодавця. Якщо такі послуги не відносяться до об'єкту оподаткування, для чого встановлювати правила визначення місця їх поставки.
- Податковий кодекс не визнає об'єктом оподаткування нарахування та сплату процентів або комісій у складі орендного (лізингового) платежу у межах договору фінансового лізингу

незалежно від їх розміру.

- Не відносяться до об'єкта оподаткування операції з реорганізації (злиття, приєднання, поділу, виділення та перетворення) юридичних осіб. Варто звернути увагу, що при передачі товарів/послуг в результаті таких реорганізацій особа, що здійснює таку передачу, не повинна визнавати умовний продаж таких товарів/послуг, що має місце сьогодні.
- Розділ V ПКУ встановлює граничний строк для відображення у податковому обліку отриманих, але не включених у відповідному звітному періоді до податкового кредиту податкових накладних, який дорівнює 365 календарним дням з дати виписки податкової накладної.
- Положення Податкового кодексу щодо розрахунку суми податку на додану вартість та суми бюджетного відшкодування з цього податку переважно відтворюють норми чинного податкового законодавства, але при цьому встановлюють порядок отримання автоматичного бюджетного відшкодування. Право на отримання такого відшкодування надається платникам податків, які одночасно відповідають сукупності встановлених критеріїв.
- Податковий кодекс містить вимогу щодо відображення податкових накладних у реєстрі виданих податкових накладних продавця та реєстрі отриманих податкових накладних покупця, які ведуться в електронному вигляді і за даними яких органи державної податкової служби повідомляють платника податку про наявність у такому реєстрі розбіжностей з даними контрагентів. При цьому платник

податку протягом 10 днів після отримання такого повідомлення про розбіжності має право уточнити податкові зобов'язання без застосування штрафних санкцій.

- Щодо продавців Розділ V ПКУ встановлює обов'язок реєстрації податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних, який запроваджується для тих платників податку, у яких сума податку на додану вартість в одній податковій накладній становить:
 - понад 1 мільйон гривень – з 1 січня 2011 року;
 - понад 500 тисяч гривень – з 1 квітня 2011 року;
 - понад 100 тисяч гривень – з 1 липня 2011 року;
 - понад 10 тисяч гривень – з 1 січня 2012 року.

При цьому податкова накладна, в якій сума податку на додану вартість не перевищує 10 тисяч гривень, не підлягає включенню до Єдиного реєстру податкових накладних.

- Відсутність факту реєстрації продавцем товарів/послуг податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних та порушення порядку заповнення податкової накладної не дає права покупцю на включення сум податку на додану вартість до податкового кредиту та не звільняє продавця від обов'язку включення суми податку на додану вартість, вказаної в податковій накладній, до суми податкових зобов'язань за відповідний звітний період.

Податок на доходи фізичних осіб

- Податковим кодексом встановлюється диференційна ставка податку в залежності від розміру доходу (15 та 17 відсотків). При цьому ставка податку не залежить від податкового статусу фізичної особи. Доходи нерезидентів оподатковуються за ставками податку, встановленими для резидентів.

Спрощена система оподаткування

- В остаточній редакції Податкового кодексу в розділі XIV „Спеціальні податкові режими” виключена глава, що регулює порядок перебування платників податку на спрощеній системі оподаткування.
- Відповідно до Перехідних положень Кодексу, до внесення відповідних змін до Кодексу діє Указ Президента України „Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва”.
- При цьому перелік податків і зборів, платниками яких не є платники єдиного податку, встановлюється Податковим кодексом України. Зокрема, зазначимо, що платники єдиного податку є платниками єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на загальних засадах відповідно до Закону України „Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування”.

2010 IFA Ukraine Partners: