

КМ ПАРТНЕРИ

ПОДАТКОВІ ТА ЮРИДИЧНІ КОНСУЛЬТАНТИ

Україна 01033 Київ
вул. ПАНЬКІВСЬКА, 5, П'ЯТИЙ ПОВЕРХ
Тел: 380 (44) 490 71 97
Факс: 380 (44) 492 88 59
E-MAIL: admin@km-partners.com
www.km-partners.com

12 січня 2011 року

Legal Alert 2011 / 1

Яку ставку ПДВ слід застосовувати за Податковим кодексом? А за якою ставкою рахувати податковий кредит з ПДВ? Ризики і необхідність отримання податкових консультацій

Одне з перших питань, яке виникло при початку застосування Податкового кодексу (ПК) з 1 січня, – за якою ставкою застосовується ПДВ?

1.

Звертаємося до розділу V ПК, який набув чинності з 1 січня:

"Стаття 193. Розміри ставок податку

193.1. Ставки податку встановлюються від бази оподаткування в таких розмірах:

а) 17 відсотків;

б) 0 відсотків".

Отже ставка ПДВ – 17 відсотків з 1 січня 2011 року? Саме так за цим положенням ПК, яке набуло чинності з 1 січня.

2.

Можуть заперечити, що відповідно до п. 10 Підрозділу 2 "Особливості справляння податку на додану вартість" Розділу XX "Перехідні положення" встановлено:

"10. Встановити, що за податковими зобов'язаннями з податку на додану вартість, що виникли: з 1 січня 2011 року до 31 грудня 2013 року включно ставка податку становить 20 відсотків; з 1 січня 2014 року – 17 відсотків".

Якщо було б написано, що замість ставки ПДВ 17% до 31 грудня 2013 року включно застосовується 20%, було б зрозуміліше, а так мова за цим положенням йде не просто про тимчасову заміну однієї ставки іншою: положення вужче, в ньому мова йде не про якусь просто тимчасову заміну певної ставки, а про ставку податку "за податковими зобов'язаннями".

Спробуємо встановити, що має значити цей елемент визначення, – щодо чого до 31 грудня 2013 року включно має застосовуватися ставка податку 20%?

3.

Якщо в вищезазначеному пункті перехідних положень мова йде про ставку податку саме "за податковими зобов'язаннями", то як співвідноситься це з податковим кредитом?

Звертаємося до відповідних норм ПК:

"198.3. Податковий кредит звітного періоду ... складається з сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку за ставкою, встановленою пунктом 193.1 статті 193 цього Кодексу, протягом такого звітного періоду у зв'язку з: ..."

За наведеною нормою ПК до складу податкового кредиту включається буквально тільки ті суми податку, які нараховані (сплачені) за ставкою, встановленою п. 193.1 (див. вище), тобто 17 відсотків.

У разі нарахування (сплати) ПДВ за ставкою 20 відсотків, яка відмінна від ставки, встановленої п. 193.1 ст. 193 ПК (17 відсотків), приходимо до такого порядку за п. 198.3 ПК:

а) до податкового кредиту можна включати тільки ту частку фактично нарахованої (сплаченої) суми податку, яка відповідає 17 відсоткам, тобто, лише в розмірі 85% (17/20) від фактично нарахованої (сплаченої) суми податку за ставкою 20 відсотків, або

б) права на податковий кредит взагалі не виникає, оскільки податок нараховується (сплачується) за ставкою відмінної від тієї, за якою дозволяється включення до складу податкового кредиту.

Іншими словами, таке прочитання призводить до висновку, що з 1 січня в Україні запроваджено щось на кшталт алькабали¹ за ставкою чи то 3% (20% - 17%), чи то 20%, - складової ПДВ, яка до податкового кредиту не включається.

4.

Спробуємо підійти до норми перехідних положень з іншого боку, через визначення "податкових зобов'язань", за якими ставка податку має становити 20%:

Звертаємося до визначень ПК:

(і) "14.1.156. податкове зобов'язання - сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством (у тому числі сума коштів, визначена платником податків у податковому векселі та не сплачена в установленій законом строк);",
або ж інше визначення:

(іі) "14.1.179. податкове зобов'язання для цілей розділу V цього Кодексу - загальна сума податку на додану вартість, одержана (нарахована) платником податку в звітному (податковому) періоді;"

Друге визначення виглядає так, що прямо не може бути застосованим, адже воно встановлено для розділу V "Податок на додану вартість" ПК, а ми оперуємо нормою із іншого розділу - XX "Перехідні положення".

¹ Матеріал з Вікіпедії:

Алькабала — найважливіший [податок](#), що існував у [Кастилії](#), [Іспанії](#) та іспанських колоніях. Цим податком обкладалися всі торгові угоди і він складав певний відсоток від суми контракту, тобто був [податком з обороту](#). Податок приносив найбільший дохід королівської скарбниці Кастилії. Десятина приносила більше доходу, але стягувалася на користь католицької церкви, а не короля.

Однак, навіть якщо не вдаватися до буквального визначення сфери застосування вказаного (ii) розуміння терміну, то все одно не вбачається можливим застосувати це визначення для цілей розглядуваної норми, адже при цьому розумінні терміну мова йде про загальну суму податку, одержану (нараховану) в звітному податковому періоді. При такому розумінні розглядувана норма перехідних положень виглядатиме так:

за загальною сумою податку на додану вартість, одержаною (нарахованою) платником податку в звітному (податковому) періоді, з 1 січня 2011 року до 31 грудня 2013 року включно, ставка податку становить 20 відсотків

Виглядає, швидше, як нісенітниця. І, знов таки, якщо навіть не звертати увагу на "загальну", а застосовувати просто до сум податку, одержаних (нарахованих) у звітному періоді, то що з податковим кредитом – сумами податку, сплаченими (нарахованими), як припускали в попередньому розділі?

Перше (i) визначення також неробоче, адже при цьому розумінні норма перехідних положень виглядатиме так (з урахуванням, що сума коштів до сплати до бюджету як ПДВ визначається, як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого періоду [ст. 200]):

За різницею між загальною сумою податку, отриманого (нарахованого) платником ПДВ в звітному періоді² та сумою податкового кредиту такого періоду, ставка податку становить 20%.

Однак, при обчисленні податку (ст. 29, 193) ставка податку (ст. 25) застосовується до бази оподаткування (ст. 29), а різниця між податковими зобов'язаннями (податкове зобов'язання = загальній сумі отриманого (нарахованого) податку в звітному періоді) та податковим кредитом не є такою базою для цілей ПДВ. Тобто, і тут виходить нісенітниця.

5.

Як підсумок, норми ПК щодо ставки ПДВ, яка має застосовуватися з 1 січня 2011 року не визначені, і дають можливість для множинних тлумачень, в т.ч. чи то для застосування ставки 17%, як це прямо передбачено чинною нормою 193.1, чи то для "обрізання" податкового кредиту частково (до 85%) або повністю у разі застосування ставки 20%.

6.

На нашу думку, норми ПК не дають можливість чіткої, без протиріч, відповіді на питання (1) щодо застосованої зараз ставки податку, і (2) при застосуванні ПДВ взагалі за ставкою 20%, тієї частини сплаченого (нарахованого) платником податку ПДВ, який має включатися до податкового кредиту.

Виходячи із постульованої ПК як одного із принципів податкового законодавства презумпції правомірності рішень платника податку³ в разі можливості неоднозначного (множинного) тлумачення, в Україні, таким чином, може скластися різна практика щодо фактично застосованої ставки податку і формування податкового кредиту.

² Розкриття терміну "податкове зобов'язання", що його використано в ст. 200, в значенні встановленому для розділу V "Податок на додану вартість" ПК, до якого належить ст. 200.

³ "4.1. Податкове законодавство України ґрунтується на таких принципах:

....

4.1.4. презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу."

Як не дивно, однак найбільш обґрунтованою і цілісною з правового погляду вбачається позиція щодо застосування податку за ставкою 17% як щодо податкових зобов'язань (в значенні цього терміну для розділу V "Податок на додану вартість"), так тоді й для формування кредиту за цією ставкою в повному обсязі.

Не виключено, що така позиція може бути спокусливою і з погляду надання конкурентних переваг підприємствам, які підуть таким шляхом і, відповідно, зможуть знизити ціни з урахуванням ПДВ.

З іншого боку, застосування ПДВ за ставкою 20% пов'язано із ризиком не включення сплаченого ПДВ до податкового кредиту в повному обсязі.

7.

За викладених обставин на практиці фактично будь-який підхід із розглядуваного питання несе ризики для платників ПДВ.

На жаль, питання не може бути вирішене шляхом видання податківцями узагальнюючого податкового роз'яснення, адже цей інструмент вже не існує за Податковим кодексом.

Наразі залишаються лише так звані письмові податкові консультації, які можуть бути рекомендовані як інструмент зменшення ризику по обраній платником податку моделі поведінки щодо ставки ПДВ. Нагадаємо, однак, що такі консультації носять індивідуальний характер⁴, а отже кожному платнику доведеться звертатися до податкової з цього питання особисто.

Що ж стосується чіткого однакового регулювання для всіх, то воно може бути забезпечене, швидше за все, лише шляхом внесення змін до ПК. А до тих пір – не виключаємо, що на практиці ми можемо побачити різні моделі поведінки і сплати податку.

З повагою,
КМ Партнери

⁴ "52.2. Податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію".