

**«ДОБРЕ» СЛОВО ПРО Податковий кодекс – МОГЛО БУТИ ЩЕ ГІРШЕ, –  
інтерв'ю зі старшим партнером юридичної фірми  
«КМ Партнери» **Олександр МІНІМ****



– Чи була необхідність проведення кодифікації податкового законодавства, і наскільки вдалою її можна назвати? Який додатковий пакет актів потребує прийняття Податкового кодексу України?

– Основною проблемою системи оподаткування в Україні є його надмірна обтяжливість і непрозорість, суттєвий відрив реалій від того, що прописано в законі. Так, наприклад, важко пояснювати «новоприбульцям» до України із європейських країн, чому ПДВ експортерам зазвичай нормально не відшкодовується, хоча відповідне право чітко прописано в законі. Ці проблеми можна і потрібно було вирішувати, однак не так шляхом сполушної кодифікації, як виявленням, аналізом і запровадженням рішень для проблем. В цьому відношенні вважаю Кодекс скоріше ознамлюванням, коли чимось гучним і великим намагаються замінити клопітку і дійсно потрібну роботу, зробити важчим порівняння, чи дійсно досягнуто успіху. Цей крок чимось нагадує таку «нічию» в шахах, коли один із гравців просто змішує фігури. Не було аналізу і дискусії «що погано і що добре», і що треба змінити на податковому полі, а під загальними гаслами просто взяли і видали нові правила. При цьому Кодекс аж ніяк не вирішив більшість основних проблем, які існують на податковому полі, він скоріше змінив ракурси. При цьому наслідки «оновлення» по більшості напрямків явно не оцінювалися адек-

ватно, а, з технічного погляду, виконання Кодексу заслуговує на найнижчу оцінку. Як результат прийняття Кодексу і відсутності в ньому належного регулювання з низки питань, розрив між написаним і що робиться на практиці збільшується. Тобто Кодекс працює скоріше в протилежному напрямку по відношенню до офіційно поставлених перед ним завдань. Тому найкращим додатковим актом до Податкового кодексу був би акт про його скасування чи припинення дії. Подібне вже було, коли ввели з початку 1993 року Декрет Кабміну № 12-92 «Про податок на прибуток підприємств і організацій», а вже з 1 квітня того ж року повернулися до попереднього Закону «Про оподаткування доходів підприємств і організацій». Одного кварталу виявилось досить. Думаю, що більшості платників податків теж буде досить одного кварталу для оцінки на собі наслідків запровадження такого сирого і невиваженого документу, яким є наразі Податковий кодекс.

– Багато хто з юристів ще до прийняття Податкового кодексу України попереджав про те, що після його прийняття адміністративний тягар і можливості для тиску збільшаться, а засоби захисту платників податків зменшаться. Чи виправдались їх побоювання?

– Вже перший досвід спілкування з податковими органами свідчить, що, на жаль, побоювання щодо збільшення адміністративного тиску стають дійсністю. Тут і зростання повноважень податкових органів порівняно із попереднім законодавством, і більша можливість для свавілля знов-таки податкових органів через невизначеність законодавства.

– Як Ви оцінюєте коментар до Податкового кодексу України, здійснений під керівництвом Миколи Азарова?

– Оприлюднений коментар до Податкового кодексу під керівництвом Миколи Азарова – це скоріше не коментар, а продовження роботи над Кодексом – повторення його норм, а там, де вони відсутні, – власне намагання встановлення норми. Тобто, десь «робота над помилками». Жаль, однак, що у нас таке фактичне запровадження низки нових норм відбувається навіть формально не так, як вимагає Конституція.

– До Вас є і ряд конкретних питань. Серед них: як визначаються витрати, які враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, за Податковим кодексом України?

– Можна перейти до конкретних прикладів «якості» Податкового кодексу.

Для цілей податку на прибуток підприємств об'єкт оподаткування визначається за ст. 134 ПК (134.1.1.) як прибуток, який визначається шляхом зменшення суми доходів на

(1) собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та

(2) суму *інших витрат* звітного періоду, визначених згідно зі статтями 138–143.

Тобто, за ст. 134, витрати, на які зменшується дохід, складаються із таких двох категорій:

собівартості реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, та інших витрат звітного періоду, визначених згідно зі статтями 138–143.

Собівартість в ПК визначена в Розділі I: «14.1.228. собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг для цілей розділу III цього Кодексу – витрати, що прямо пов'язані з виробництвом та/або придбанням реалізованих протягом звітного податкового періоду товарів, виконаних робіт, наданих послуг, які визначаються відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що застосовуються в частині, яка не суперечить положенням *цього розділу*».

Тобто для категорії витрат (1) беремо собівартість із стандартів бухгалтерського обліку і застосовуємо в тій частині, яка не суперечить положенням *цього розділу* [(?) – розділу I, де надане визначення, чи розділу III?].

Однак, цим невизначеність із собівартістю як складовою витрат тільки починається.

Так, далі ст. 138 (п. 138.1) встановлює, що:

**«Витрати, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, складаються із:**

(і) витрат операційної діяльності, які визначаються згідно з пунктами 138.4, 138.6 – 138.9, 138.11 цієї статті;

(іі) *інших витрат*, визначених згідно з пунктами 138.5, 138.10 – 138.12 цієї статті, пунктом 140.1 статті 140 і статтею 141 цього Кодексу;

крім витрат, визначених у пунктах 138.3 цієї статті та у статті 139 цього Кодексу».

Тобто тут вже інший склад витрат, принаймні по першій частині: витрати операційної діяльності (до того ж визначені по конкретних пунктах, які перелічені) замість собівартості.

Що стосується собівартості, то в п. 138.1 згадка про собівартість відсутня. Конфлікт чи принаймні, неузгодженість із ст. 134?

Якщо надати пріоритет п. 138.1., і брати цю норму окремо, то виходить, собівартість не враховується при обчисленні об'єкта оподаткування, А ВРАХОВУЮТЬСЯ ТІЛЬКИ ПРЯМО ЗАЗНАЧЕНІ в п. 138.1. витрати, до яких собівартість не входить: п. 138.1 встановлено обмеження, за яким витрати, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, складаються із витрат операційної діяльності, *які визначаються згідно з пунктами ...*, і п. 138.1.1 тут не згаданий.

А саме п.п. 138.1.1. визначає «собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг ...», а також «витрати банківських установ, до яких відносяться ...».

Тобто такі витрати до складу витрат включати не можна?

Напряму виходить – ні.

Однак, якщо йти по пунктах, перелічених в п. 138.1, то ми будемо повертаємося до врахування собівартості через «п. 138.4. *Витрати, що формують собівартість* реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконаних робіт, наданих послуг».

Однак, ці ж витрати зазначені і в раніше згаданому п.п. 138.1.1 як не включені до переліку витрат, які можуть враховуватися при визначенні об'єкта оподаткування. Чи не виникає дійсно конфлікт норм?

Знов-таки, більш докладний аналіз приведений в одному з наших оглядів, а так можна сказати: навіщо щось робити складно, якщо можна все зробити ДУ-У-У-ЖЕ складно! І при цьому так і не мати кінцевої ясності.

З новим Податковим Кодексом, який встановлює такі «прості і зрозумілі» правила!

– Яку ставку ПДВ слід застосовувати за Податковим кодексом України? А за якою ставкою рахувати податковий кредит з ПДВ? Чи дав Податковий кодекс України чітку відповідь на ці запитання?

– «Якість» Кодексу можна бачити і з того, що одне з перших питань, яке виникло на початку застосування Податкового кодексу (ПК) з 1 січня – за якою ставкою застосовується ПДВ?

За розділом V «Податок на додану вартість» 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*.

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 %, а так положення вужче, в ньому мова йде не про якусь тимчасову заміну певної ставки, а про ставку податку «за податковими зобов'язаннями».

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

«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 включаються 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 алькабали<sup>1</sup> за ставкою чи то 3 %

(20 % – 17 %), чи то 20 %, – складової ПДВ, яка до податкового кредиту не включається.

Більш докладний аналіз з цього питання представлений в одному з наших оглядів по Податковому кодексу, а, як підсумок, приходимо до висновку, що норми ПК щодо ставки ПДВ, яка має застосовуватися з 1 січня 2011 року, невизначені, і дають можливість для множинних тлумачень, в т.ч., як для застосування ставки 17 %, як це прямо передбачено *чинною* нормою 193.1 так і для обрізання податкового кредиту частково (до 85 %) або повністю у разі застосування ставки 20 %.

– **Чим зумовлена норма, яка зобов'язує великих платників податків копіювати всю свою бухгалтерію податковим органам?**

– Навіть там, де неадекватність принципового підходу Податкового кодексу до відповідних питань була визнана офіційно, такі питання однаково залишилися недопрацьованими, а положення такими, що чреваті конфліктом.

Так, наприклад, в розділі IX Пропозицій Президента до Податкового кодексу було, зокрема, зазначено: «Кодекс не виправдано посилює адміністративний тиск на платників податків та нечітко визначає процедури здійснення податкового контролю. Це може призвести до зловживань з боку контролюючих органів і, відповідно, до порушень прав платників податків».

У зв'язку з цим, зокрема, далі було таке в пропозиціях:

«Є. Кодекс зобов'язує великих платників податків надавати органам державної податкової служби в електронному вигляді копії документів з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків і зборів. При цьому не враховано, що не всі первинні документи ведуться платниками податків в електронному вигляді, що унеможливує їх надання відповідно до вимог Кодексу.

З огляду на це, вважаю за *доцільне передбачити в Кодексі, що в електронному вигляді мають подаватися лише ті первинні документи, що ведуться в електронному вигляді*.

Тому пропоную підпункт 72.1.1.2 підпункту 72.1.1 пункту 72.1 статті 72 Кодексу після слів «первинних документах» доповнити словами «які ведуться в електронному вигляді».

Відповідно п.п. 72.1.1.2 був змінений, а ось п. 85.2, де міститься така ж вимога, залишився в цьому відношенні без змін:

<sup>1</sup> Матеріал з Вікіпедії — вільної енциклопедії:

**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.

«85.2. Платник податків зобов'язаний надати посадовим (службовим) особам органів державної податкової служби у повному обсязі всі документи, що належать до предмета перевірки або пов'язані з ним. Такий обов'язок виникає у платника податків після початку перевірки.

При цьому великий платник податків зобов'язаний також надати в електронному вигляді з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб (у форматі та порядку, визначених центральним органом державної податкової служби) копії документів з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків і зборів, не пізніше робочого дня, наступного за днем початку документальної виїзної планової, позапланової перевірки, документальної невиїзної перевірки».

В цьому пункті застереження, що в електронному вигляді мають подаватися лише ті документи, які ведуться в електронному вигляді, не було запроваджено. Тобто податківці можуть вимагати надання в електронному вигляді, із зареєстрованим електронним підписом, в форматі за вимогою податковою, ВСІХ документів. І на практиці те, на що вказувалося у пропозиціях (невиправдане посилення адміністративного тиску і можливість зловживань з боку податкових органів), вже виникає.

**– Які зміни в правилах визначення складу витрат на виплати фізичним особам за домовленістю сторін відбудуться у зв'язку з набранням чинності Податковим Кодексом України?**

– Кодекс встановлює низку нових вимог як передумову врахування витрат для цілей оподаткування. Наприклад, щодо виплат на оплату праці фізичних осіб.

Як відомо, з 1 квітня 2011 року вступає в дію Розділ III «Податок на прибуток підприємств» Податкового кодексу України, положення якого

замінять чинний нині Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» (далі – «Закон про прибуток»).

Чинна наразі норма п/п. 5.6.1 Закону про прибуток дозволяє платникам податків при визначенні валових витрат включати до їх складу певні витрати на оплату праці фізичних осіб, і, зокрема, «будь-які інші виплати в грошовій або натуральній формі, встановлені за домовленістю сторін».

Вказане формулювання п/п. 5.6.1 Закону про прибуток дозволяє під «домовленістю сторін» розуміти колективний чи трудовий договір. Тобто, згідно з чинним законодавством, платник податку може передбачити певні виплати фізичній особі безпосередньо в трудовому договорі з такою особою, без необхідності їх передбачення також в колективному договорі.

Податковий кодекс, в основному зберігаючи формулювання п/п. 5.6.1 Закону про прибуток, передбачає, однак, певне доповнення саме стосовно виплат, що розглядаються.

Так, відповідно до п. 142.1 ст. 142 Податкового кодексу, «до складу витрат платника податку включаються <...> будь-яка інша оплата у грошовій або натуральній формі, встановлена за домовленістю сторін *відповідно до колективних договорів (угод)*».

Як бачимо, Податковий кодекс звузив право платника податку на прибуток на включення виплат фізичним особам, що розглядаються, до складу витрат. Відтак, з моменту набрання чинності Розділом III Податкового кодексу, платник податку зможе відносити до складу витрат лише ті виплати фізичним особам, що передбачені в колективному договорі (угоді) з працівниками.

Як підсумок, Податковий кодекс є сирим і невиваженим документом, навіть просто елементарно недопрацьованим навіть стосовно офіційно визнаних «огріхів». Запровадження Кодексу в такому вигляді суттєво ускладнило життя всіх платників податків. І найкращим кроком щодо Кодексу було б зупинення його дії і подальше доопрацювання.

*Розмову вів Радим Губань*

## Дивацтво

### В США ДО СУДУ ВИКЛИКАЛИ КОТА

Кіт на ім'я Сел, який проживає в бостонській родині Гая і Анни Еспозіто викликали до суду. Тварину зобов'язали стати членом суду присяжних. За словами господаря, він з дружиною намагався пояснити органам влади, що Сел є домашнім котом, а тому він не може розмовляти англійською мовою, і з огляду на це, не може брати участь в засіданні суду. Однак їм пояснили, що

відповідно до законодавства штату Масачусетс, член складу присяжних не зобов'язаний досконало володіти англійською мовою. Тому коту Селу разом із своєю господинею все ж доведеться йти на судові засідання, яке має відбутися 23 березня 2011 року.

*За інформацією ЗМІ*