

Боротьба із беззаконням у законі: звертаємося до основ

Сьогодні часто-густо не тільки застосування законів створює проблеми, а й власне зміст/суть деяких законів чи інших нормативних актів викликає питання щодо правомірності/збалансованості/справедливості.

Мета цього виступу – не тільки, і не стільки, конкретні приклади та пропозиції, як діяти в подібних випадках, а й дещо провокативна – пробудити зацікавленість, спонукати думати у відповідному напрямку та виявляти і користуватися відповідними моментами (іншими словами, це не тільки про «рибу», а й про «вудку» та «де і як можна рибалити»).

ГІПОТЕТИЧНИЙ ВИПАДОК

Верховна Рада України прийняла закон про підвищення ставки податку на прибуток
до 110 %.

Чи будуть платити такий податок?

Адже за ст. 67 Конституції України «кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом».

Чи буде такий закон правовим?

Нісенітниця???

Фактично, відбуватиметься вилучення майна і такий закон означатиме конфіскацію.

А за ст. 41 Конституції України конфіскація заборонена.

До речі, 110% може виявитися не такою вже маячнею, залежить, від якої бази рахувати. Адже нікого не дивує коефіцієнт корисної дії конденсаційних газових котлів понад 100% (107% як приклад)?

Якщо «прибуток» розраховується вирахуванням не тільки фактичних витрат, а й умовних, то 110% від такого «прибутку» можуть виявитися менше, ніж, скажімо, 80% від «живого» прибутку.

Так, наприклад, у деяких юрисдикціях дозволяється вирахування умовних відсотків на власний капітал, немовби це були позичені кошти.

Тож в дійсності питання не суто в «голих» числах та поняттях, а в тому, що в реалі стоїть за ними.

А якщо так:

Ставка податку на прибуток – 50 %.

Однак встановлено правила розрахунку прибутку, за якими 50 % такого «прибутку» більше, ніж 100 % реального прибутку.

Умовний приклад:

Визначення прибутку за законом:

виручка від продажу товарів, за вирахуванням вартості матеріалів, використаних для виготовлення цих товарів

Повна собівартість:

50 % - витрати на оплату праці

10 % - вартість придбаних матеріалів для виготовлення продукції

20 % - віднесена на продукцію амортизація основних виробничих фондів, задіяних у виробництві

Разом – 80 %

Прибуток для оподаткування за законом:

$100 \% - 10 \% = 90 \%$

Податок на такий «прибуток»: $90\% \times 50\% = 45 \%$

Реальний прибуток:

$100 \% \text{ виручки від реалізації} - 80 \% \text{ собівартості} = 20 \%$

45 %
податку на «прибуток»

>

20 %
реальний прибуток

По факту – вилучення майна, а не податок на прибуток. Проте «по життю» легше пройде такий варіант порівняно з попереднім прикладом, бо здирництво тут не таке явне, – приховане.

Реальний приклад обмеженості витрат при визначенні податку на прибуток аж до зміни суті податку

В Україні свого часу був таким чином встановлений податок на доходи підприємств, що не визнавався іншими державами в якості податку на прибуток без запровадження додаткових вирахувань.

«Україна погодилася, що:

<...> буде, при нарахуванні податків, на які поширюється підпараграф 1 (b) Статті 2 (Податки, на які поширюється Конвенція), дозволено відрахування відсотків (незважаючи на те, чи сплачуються вони банку чи будь-якій іншій особі та незважаючи на термін зайому), відрахування дійсної заробітної платні та інших винагород за особисті послуги (виконані особами іншими ніж підприємець до якого відноситься підпараграф (iii) вище). Базуючись на вищезгаданому, Сполучені Штати погодилися, що такі податки є податками з доходу для цілей Статті 24 (Звільнення від подвійного оподаткування)<...>».

П. 7 Протоколу до Конвенції між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи та капітал від 04.03.1994 р.

Сучасна спроба (яка, щоправда, не пройшла) запровадження де-факто конфіскаційного податку – акцизу на електроенергію з деяких відновлюваних джерел:

Вартість проданої електроенергії за регульованим тарифом	100
Акциз	30
Повна собівартість + нормальні витрати за період (включаючи відсотки по кредитах)	80
Результат	-10

(приклад умовний)

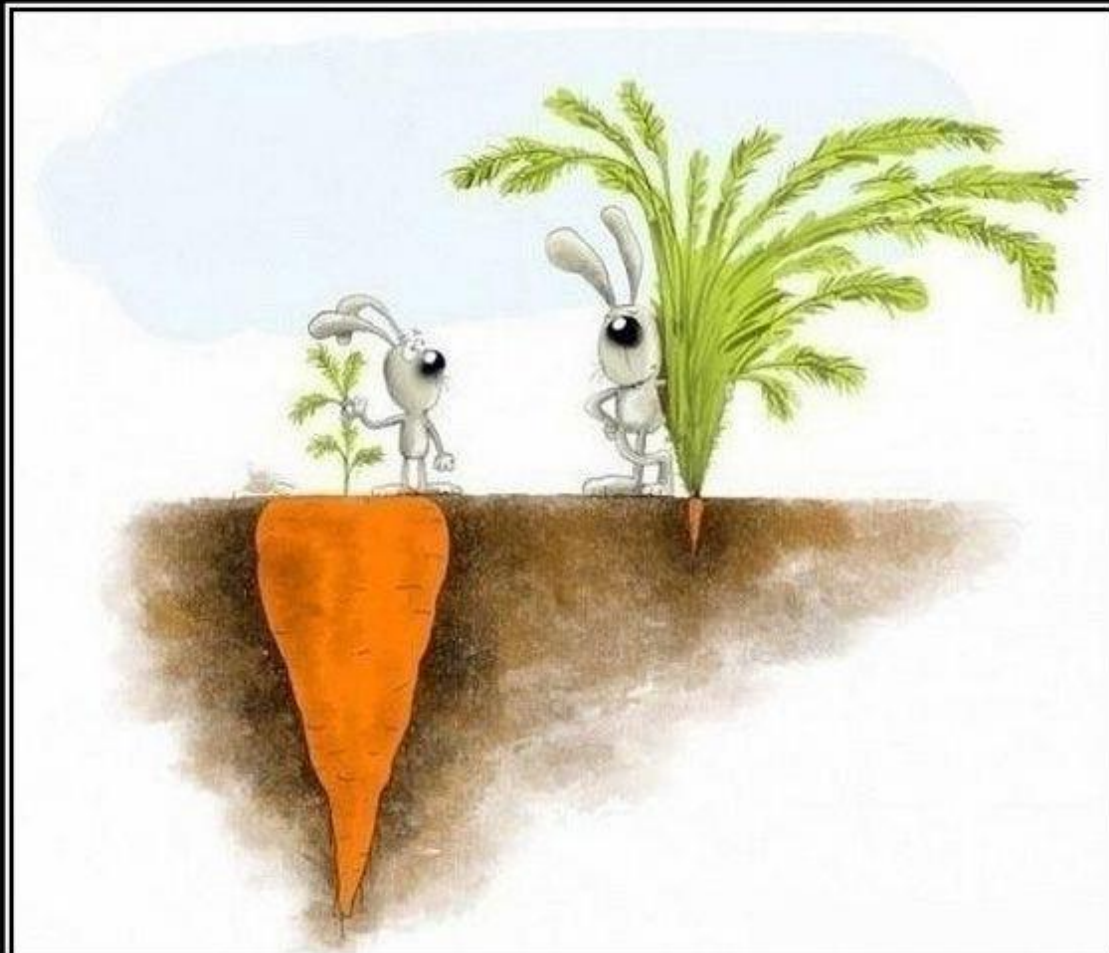
Перший висновок:

З'ясувати суть (у тому числі через економічний аналіз наслідків застосування), а не покладатися лише на формально надане визначення; звертатися до регулювання по суті, а не виходячи лише з формальних ознак.

По аналогії:

Принцип превалювання сутності над формою в обліку

Правові наслідки удаваного правочину за цивільним правом



ЗРИ В КОРЕНЬ

Можливі заходи боротьби з подібним «беззаконням» та взагалі з надмірними утисками:

- Міжнародний інвестиційний арбітраж з приводу такої непрямой конфіскації інвестицій. Є подібні приклади в арбітражній практиці. Загроза арбітражів – одна з причин, які спонукали відмовитися від згаданого планованого запровадження акцизу на електроенергію з відновлюваних джерел.
- Різні способи уникнення виконання/застосування надмірних/неприйнятних обтяжень.

Свого часу згідно з Указом Президента № 519/94 від 13 вересня 1994 року «Про збільшення неоподатковуваного мінімуму та ставки прогресивного оподаткування доходів громадян» ставка податку на прибуток для місячних доходів понад 6 млн карбованців сягала 90 %.

Як думаєте скільки заплатили за такою ставкою?

Податкове (включаючи ЄСВ) навантаження на фонд оплати праці вбачається надмірним. Чи не це головна причина масових «ухилень» у цій сфері?

Якщо податок на доходи фізичних осіб збирають зі всіх надходжень без вирахування «собівартості життя» людини, то чи не може це призвести, фактично, до позбавлення права на життя?

Щоб жити та існувати людина несе витрати на життя, а вони не враховуються податковою системою.

Пп. 169.1.1 ПКУ надає право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу, отримуваного від одного роботодавця у вигляді заробітної плати, аж на *50 відсотків розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць)*.

Чи відповідає розмір соціальної пільги за пп. 169.1.1 ПКУ визначенню України як соціальної держави (ст. 1 Конституції України)?

NB! Але в більшості випадків ця соціальна пільга не застосовується:

«Податкова соціальна пільга застосовується до доходу, нарахованого на користь платника податку протягом звітного податкового місяця як заробітна плата (інші прирівняні до неї відповідно до законодавства виплати, компенсації та винагороди), якщо його розмір не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень».

пп. 169.4.1 Податкового кодексу України

«Прожитковий мінімум – вартісна величина достатнього для забезпечення нормального функціонування організму людини, збереження його здоров'я набору продуктів харчування (далі – набір продуктів харчування), а також мінімального набору непродовольчих товарів (далі – набір непродовольчих товарів) та мінімального набору послуг (далі – набір послуг), необхідних для задоволення основних соціальних і культурних потреб особистості».

ст. 1 Закону України «Про прожитковий мінімум»

За Законом «Про державний бюджет на 2021 рік» з 1 січня 2021 р. прожитковий мінімум встановлено у 2 270 грн.

Якщо те, що нам «залишають», менше, ніж необхідно, щоб реально вижити, чи будуть платити такий податок?

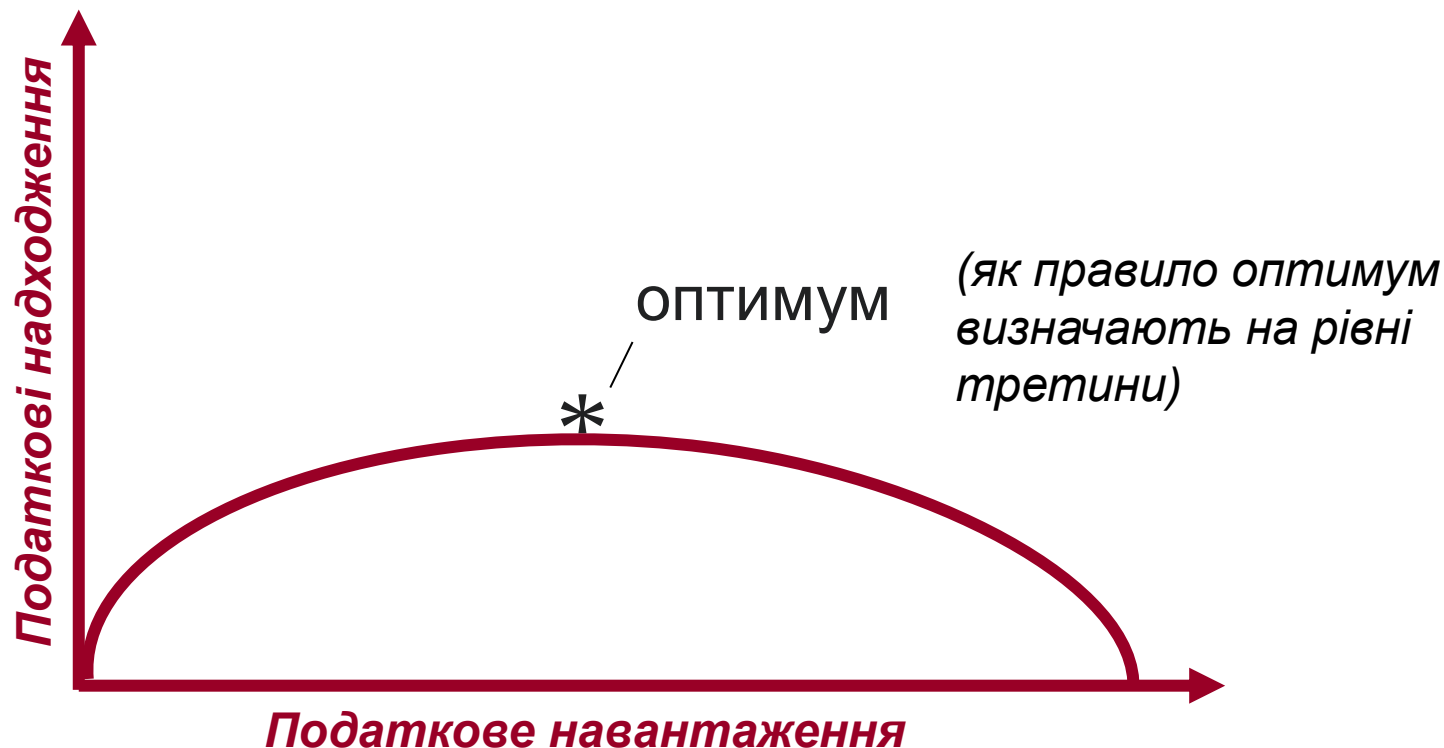
Що вибере людина – закон чи своє життя?

Згідно з дослідженням Центру соціально-економічних досліджень CASE Ukraine та Інституту соціально-економічної трансформації за минулий рік серед способів ухилення від податків найбільші втрати до бюджету спричинили «тіньові» зарплати – від **110 до 150 млрд грн.** *(для порівняння, це як усі видатки бюджету на оборону у 2021 році).*

«Зарплати у конвертах» змістили на друге місце чотирирічного «лідера» – контрабанду та порушення митних правил.

Детальніше із дослідженням можна ознайомитися за посиланням: <http://iset-ua.org/images/Doslidzennya-shem-2021-final.pdf>

Крива Лаффера характеризує розмір податкових надходжень в залежності від загального податкового навантаження.



* В Україні загальна величина доходів, які перерозподіляються через бюджет, перевищує цей показник.

Закон, який явно виходить за межі розумного, співмірного, доцільного, справедливого, є неправовим.

Пропорційність/співмірність, як елемент верховенства права, визнається і діє в Україні за Конституцією (ст. 8).

Пропорційність означає, зокрема, дотримання необхідного балансу між будь-якими несприятливими наслідками для прав, свобод та інтересів особи і цілями, на досягнення яких спрямоване рішення/дія/норма.

Є відчуття, що такий баланс порушений у багатьох випадках, зокрема у галузі оподаткування, включаючи адміністрування податків.

Тож можливе оскарження до Конституційного Суду.

Приклад – поточне провадження за конституційною скаргою представництва «Андрітз Гайдро ГмбХ» щодо невідповідності Конституції України (неконституційності) пункту 120^{1.1} статті 120¹ Податкового кодексу України щодо непропорційного завищення штрафних санкцій за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних порівняно навіть із санкціями за несплату податку (справа № 3-133/2021(299-21): штрафи за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних можуть у 10 разів перевищувати штрафи за самовиправлення помилки при декларуванні та сплаті податку.

Також згідно із ч. 3 і 4 ст. 7 Кодексу адміністративного судочинства України:

«3. У разі невідповідності правового акта Конституції України <...> застосовує правовий акт, який має вищу юридичну силу, або положення відповідного міжнародного договору України.

4. Якщо суд доходить висновку, що закон чи інший правовий акт суперечить Конституції України, суд не застосовує такий закон чи інший правовий акт, а застосовує норми Конституції України як норми прямої дії.

У такому випадку суд після винесення рішення у справі звертається до Верховного Суду для вирішення питання стосовно внесення до Конституційного Суду України подання щодо конституційності закону чи іншого правового акта, що віднесено до юрисдикції Конституційного Суду України».

Законодавець/регулятор не вправі з дотриманням лише формальних процедур довільно/свавільно встановлювати в якості закону будь-які забаганки.

За іншого бачення, всі закони, прийняті будь-де і будь-коли, але з дотриманням лише формальних процедур, слід визнати правовими? (наприклад, у нацистській Німеччині?)

Такі порушення балансу не відповідають Конституції України, принципу верховенства права і презюмовано не відповідають волі народу, як вона виражається в діях.

Тож слід принаймні враховувати Vox Populi:

«Україна є республікою.

Носієм суверенітету і єдиним джерелом влади в Україні є народ. Народ здійснює владу безпосередньо і через органи державної влади та органи місцевого самоврядування».

Ст. 5 Конституції України

Приклад голосування діями:

З інтерв'ю в.о Голови ДПС України Євгена Олейнікова від 18 жовтня 2021 року:

— *А скільки таких людей, що не платять податки, може бути за вашими оцінками?*

— Давайте подивимося на статистику. У нас сьогодні приблизно 27 мільйонів, скажімо так, активних громадян. Це я маю на увазі тих, хто працездатного віку і т.д. З них приблизно 11 млн за останні 10 років узагалі не отримували офіційних доходів. Питання, як вони живуть?

З інтерв'ю Голови Комітету ВРУ з питань фінансів, податкової та митної політики Данила Гетьманцева від 20 вересня 2021 року:

— *В Україну, за різними підрахунками експертів, надходить 12,121 млрд доларів переказів від заробітчани. Ці гроші потрібно декларувати?*

— Будь ласка, вони можуть це зробити. Це їхнє право. Знову ж, якщо людина через якийсь час буде щось купувати, вона має зрозуміти — доведеться показати легальність походження цих коштів.

Заробітчани – резиденти України, а значить, повинні подавати щорічно декларацію і сплачувати податки від прибутків, які отримані не від податкових агентів, тобто з прибутків, з яких податок не утримувався у джерела доходів.

Але цього практично не роблять, а розміри цього явища значні:

За інформацією Державного казначейства України надходження до бюджету за січень-жовтень 2021 року склали 1.018 трлн грн, що становить 38.7 млрд доларів.

А обсяг приватних грошових переказів в Україну згідно з інформацією Нацбанку склав більше 10 млрд доларів. При чому, за словами Голови Ради Нацбанку Богдана Данилишина «Лева частка цих переказів сформована за рахунок трансферу українцями власних доходів з оплати праці за кордоном».

Тобто обсяг переказів від заробітчан значний порівняно із загальними надходженнями до бюджету, до третини.

Якщо цей прибуток оподаткувати, бюджет отримає значні додаткові надходження. Але, в основному, з цього потоку ПДФО в Україні не сплачується.

Тобто формально наявна вимога декларувати та сплачувати податок із цих доходів, а фактично так не працює.

За практикою Європейського суду з прав людини, як закон розуміється не просто письмово встановлена нормативна вимога, прийнята і викладена належним чином, а й усталена практика застосування відповідної норми.

Тож який у нас тоді з цих питань закон, зважаючи на таку усталену практику?

Тоді ті, хто отримують доходи в Україні від роботодавців – податкових агентів, у гіршому становищі. Для них інший закон?

Утримання податку у джерела виплати – історія запровадження в США за книгою «The Greedy Hand: How Taxes Drive Americans Crazy and What to Do About It».

Чи правомірне утримання податку на доходи фізичних осіб при виплаті доходів фізичним особам юридичними особами в Україні?

Податковий кодекс вимагає таке, але чи відповідає це Конституції?

Ст. 67 Конституції встановлює:

«Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом.

Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом».

«Кожен зобов'язаний сплачувати податки» – тут активний стан, тобто вимагаються дії щодо сплати належних з неї податків власне від особи. Платниками ПДФО є фізичні особи, то чому у них забирають кошти і податок сплачують інші?

Це питання не голослівне буквоїдство, воно має конкретні практичні аспекти, наприклад:

- ❖ Коли людина сплачує самотійно податок, вона сплачує за місцем реєстрації/проживання, а при утриманні за місцем роботи податок іде до бюджету за місцем розташування підприємства. Тобто від того, чи податок сплачується самою особою, чи з неї стягується, залежить, до якого бюджету він надходить. А в деяких місцевих бюджетах не вистачає коштів.
- ❖ Коли податок утримується бухгалтерією, в спірних ситуаціях (наприклад, оподаткування додаткових благ) бухгалтерія, мабуть, займе консервативну позицію – взяти більше, але забезпечити цим спокій. Цей спокій – коштами платника податків, тобто порушуються його інтереси.
- ❖ Реальне застосування податкової знижки (на іпотеку, відшкодування витрат на навчання тощо) забезпечується відшкодуванням податку за місцем реєстрації платника податку, але там може просто не бути достатньо коштів і податкова знижка практично працювати не буде. Тож виходить непрапомірне збагачення одних бюджетів за рахунок інших і з порушенням інтересів власне платника податків.

Тож більш справедливим і відповідним Конституції
було б, якби людина самотійно сплачувала податок або принаймні мала вибір –
сплачувати самотійно чи доручити це роботодавцю.

Чи можливо цього досягти сьогодні?

Байка Авраама Лінкольна з фільму «Лінкольн» (вільне викладення):

Компас забезпечує нам надійний дороговказ і показник вірного напрямку, за яким ми маємо йти. Однак, якщо ми будемо йти строго за компасом, то можемо дуже просто потрапити в халепу до болота. Тому нам потрібно дивитися і вибирати, як іти. Ефективним шляхом може бути і шлях не строго за компасом, а й в обхід.

Якщо робітник звернеться до суду, що роботодавець йому не доплачує на суму податку, яку він утримує всупереч Конституції, адже за Конституцією платник мав би сплатити сам?

Рішення суду в Україні за Конституцією є обов'язковими до виконання.

** До речі, це дало б можливість такому робітнику користуватися цими коштами впродовж року до сплати податку, а не давати їх у вільне використання бюджету до сплати податку за рік.*

Інший можливий підхід – якщо роботодавець перестане утримувати податок з посиланням на Конституцію або звернеться за індивідуальною податковою консультацією, при необхідності оскаржить її до суду і буде діяти відповідно до позитивного рішення суду за наслідками такого розгляду. Вигоди для підприємства:

- ✓ видає більшу суму «на руки» і тим усуває негативне сприйняття зарплати як меншої порівняно із «зарплатами у конвертах»;
- ✓ позбувається витрат на обрахунок утримання і перерахування цього податку, а також відповідальності у разі помилок у цій сфері.

Міркування і поради:

Закон тільки тоді працює нормально, коли ним знайдений баланс регулювання, який сприймається переважною більшістю тих, до кого застосовується, як достатньо справедливий і виважений. Критерії – «золоте правило порядності», категоричний імператив Канта. Приклади – Правила дорожнього руху, цивільне законодавство (в основному). Застосування таких норм переважно добровільне, примушення до виконання вкрай обмежене.

Збільшення «примушування» до виконання – показник можливого порушення балансу. Особливо, коли міри «примушування» надмірні. За деякою межею такі заходи втрачають сенс у прив'язці до того, для чого формально запроваджені, і їх ефект різко знижується.

Суб'єкти, на яких спрямована норма, своєю поведінкою можуть прямо впливати на фактичне існування норми. І у сфері оподаткування платники податків мають сприймати себе не просто об'єктами, щодо яких приймаються норми, а й «гравцями», які своїми діями можуть впливати на те, які саме мають бути норми. І для цього не обов'язково бути формальним учасником законодавчого чи регуляторного процесу на рівні виконавчої влади.

Загальні критерії і оцінки співмірності, доцільності, справедливості можуть виступати тим компасом, який початково зорієнтує, чи не стикаємося в дійсності з неправомірністю нав'язуваного регулювання. А коригування поведінкою суб'єктів може здійснюватися вже різними шляхами, щоб мінімізувати можливі негативні наслідки «сатьяграхи».

Реальне регулювання, з яким «жити», залежить не тільки від «небожителів», а й від поведінки, дій, «живого сприйняття» і втілення законів усіма суб'єктами. Тож не треба сприймати несправедливу норму як незмінну даність, з якою можна тільки змиритися чи змінити виключно зверху.

Приклади – «домашні завдання»:

Реальна ситуація:

Постачальник отримав передоплату від покупця. Як водиться, по першій події виписав і зареєстрував податкову накладну.

Потім частково поставив товар. А потім покупець відмовився від подальших поставок через скрутне становище (мав таке право за договором), сплатив за це відступне і отримав назад невикористану частку передоплати.

Постачальник виписав коригування податкової накладної, щоб зменшити зобов'язання з ПДВ. Направив покупцю, а той не реєструє – бо йому бракує коштів на рахунку в системі СЕА ПДВ, і немає коштів поповнити (скрутне становище). При цьому податковим кредитом з повернутої передоплати покупець не зловживає – власне в податковій декларації, за якою згідно з Кодексом нараховується та сплачується ПДВ, зменшив відповідно податковий кредит.

А у продавця – «блок» для зменшення зобов'язань через останній абзац п.п. 192.1.1. ПКУ: «Постачальник має право зменшити суму податкових зобов'язань лише після реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних розрахунку коригування до податкової накладної».

Перекладається фактично відповідальність на платника за дії іншої особи, чи справедливо?

Як «розрулити»?

Можлива підказка: чи наявні необхідні елементи податку, щоб вимагати від постачальника сплату таких зобов'язань, адже об'єкта оподаткування щодо такої суми немає.

Приклад 2:

Невелике підприємство. Обсяг продажів за 12 місяців десь 800 тис. грн. Як платник ПДВ не зареєстроване добровільне, і не підпадає під обов'язкову реєстрацію з огляду на загальний обсяг поставок за рік. Відповідно, ПДВ не нараховує і не сплачує.

Але ось, купили послугу від нерезидента за 100 доларів. Бухгалтерія каже, що треба нарахувати й сплати ПДВ з цього:

П. 180.2. ПКУ: «Особою, відповідальною за нарахування та сплату податку до бюджету у разі постачання послуг нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими як платники податку, якщо місце постачання послуг розташоване на митній території України, є отримувач послуг, крім випадків, встановлених статтею 208¹ цього Кодексу».

П. 208.5 ПКУ: «Отримувач послуг прирівнюється до платника податку для цілей застосування правил цього розділу щодо сплати податку, стягнення податкового боргу та притягнення до відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування».

Реакція власника, він же директор – !!!???

Що скажете Ви?

Інформація для роздумів:

Для початку:

Ст. 185 ПКУ:

«Об'єктом оподаткування є операції платників податку з:

а) постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 цього Кодексу, у тому числі операції з безоплатної передачі та з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу у володіння та користування лізингоодержувачу/орендарю;

б) постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 цього Кодексу;

в) ввезення товарів на митну територію України;

г) вивезення товарів за межі митної території України;

е) постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом.

З метою оподаткування цим податком до операцій з ввезення товарів на митну територію України та вивезення товарів за межі митної території України прирівнюється поміщення товарів у будь-який митний режим, визначений Митним кодексом України».

У таких і подібних ситуаціях, коли виникає відчуття явної несправедливості, дисбалансу, – ДУМАЙ(те)!

Сподіваюся, цей виступ сприятиме належному «настрою мізків».



Дякую за увагу!

Олександр Мінін

старший партнер
КМ Партнери

КМ ПАРТНЕРИ
PARTNERS

вул. Паньківська 5, 5-й поверх
Київ, 01033, Україна
www.kmp.ua, www.wts.ua

тел.: +38 (044) 490 71 97
факс: +38 (044) 492 88 59
admin@kmp.ua