



# АПАРАТ ВЕРХОВНОЇ РАДИ УКРАЇНИ

## Головне науково-експертне управління

01008, м.Київ-8, вул. М. Грушевського, 5, тел.:255-40-25, 255-45-01; факс: 255-41-86

---

До реєстр. № 4065 від 29.09.2020  
(доопрацьований)  
Народний депутат України  
Д. Гетманцев

### ВИСНОВОК

#### **на проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забезпечення збору даних та інформації необхідних для декларування окремих об'єктів оподаткування»**

У законопроекті шляхом внесення змін до Податкового кодексу України (далі – ПК), законів України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг», «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» пропонується, зокрема, уточнити: деякі положення трансфертного ціноутворення; підстави припинення адміністративного арешту; положення щодо коригування фінансового результату до оподаткування щодо операцій, які не мають ділової мети; особливості справляння акцизного податку; особливості оподаткування прибутку контрольованої іноземної компанії протягом перехідного періоду; положення щодо застосування реєстраторів розрахункових операцій. Крім того, передбачається звільнити від сплати військового збору доходи у грошовій та/або натуральній формі, отримані внаслідок ліквідації (припинення) іноземної юридичної особи або іноземного утворення без статусу юридичної особи платником податків - акціонером (учасником, партнером, пайовиком, засновником, контролюючою особою) іноземної юридичної особи або іноземного утворення без статусу юридичної особи; відтермінувати, до 1 січня 2021 року, положення щодо обліку нерезидентів та їх оподаткування податком на прибуток підприємств тощо.

Метою законопроекту згідно із пояснювальною запискою до нього є «впровадження прозорих і деталізованих механізмів реалізації положень щодо обмежень, запроваджених для запобігання ухиленню від оподаткування; визначення чітких та зрозумілих правил оподаткування контрольованих іноземних компаній, а також надання платникам податків достатнього часу

для забезпечення збору даних та інформації, необхідних для декларування відповідних об'єктів оподаткування (з урахуванням обмежувальних заходів, пов'язаних з поширенням у світі COVID-19)».

Головне управління, розглянувши законопроект, вважає за доцільне висловити щодо нього такі зауваження.

1. У назві проекту слова «інших законів» слід замінити словами «деяких інших законодавчих актів».

Крім того, вказане у назві проекту формулювання «щодо удосконалення окремих положень у податковому законодавстві для надання платникам податків достатнього часу, в частині забезпечення збору даних та інформації необхідних для декларування окремих об'єктів оподаткування», на наш погляд, не повною мірою розкриває предмет проекту.

Зауважимо також, що назва проекту у порівняльній таблиці до нього має іншу редакцію.

2. Припис нового абз. 2 пп. 39.2.2.11 пп. 39.2.2 п. 39.2 ст. 39 ПК, за яким, «якщо сторони контрольованої операції не надають *достатнього обґрунтування* фактичної поведінки сторін операції та фактичних умов її проведення, функції, ризику, активи розподіляються на користь сторони контрольованої операції, яка є резидентом України», не відповідає принципу юридичної визначеності правової норми. У даному випадку виникає, зокрема, питання щодо змісту формулювання «достатнє обґрунтування» та критеріїв його встановлення, що, на наш погляд, є важливим у контексті правових наслідків відповідного припису, насамперед, у частині порушення прав платників податків.

3. Припис абз. 1 нового пп. 39.2.2.12 пп. 39.2.2 п. 39.2 ст. 39 ПК, за яким, «якщо комерційні та/або фінансові характеристики контрольованої операції для цілей трансфертного ціноутворення визначені згідно з фактичними діями сторін операції та фактичними умовами її проведення, відрізняються від умов, що застосовуються між непов'язаними особами з урахуванням наявності розумної економічної причини (ділової мети) у зіставних обставинах, та буде встановлено, що непов'язані особи, які діють у зіставних умовах та ведуть себе комерційно раціонально з урахуванням альтернативних варіантів, реально доступних для кожної із сторін угоди, не вступали б у таку контрольовану операцію, *контролюючий орган має право* при розрахунку фінансового результату платника податку до оподаткування не враховувати (не визнавати) таку контрольовану операцію, або операція може бути замінена альтернативним варіантом, з метою визначення умов договору (контракту), які б були узгоджені непов'язаними особами, що діють комерційно раціонально у зіставних умовах», виглядає дискусійним у частині наділення контролюючого органу відповідним правом, що містить ризики для відповідних суб'єктів. У даному випадку вбачається доцільним визначити чіткий алгоритм дій контролюючого органу в залежності від обставин, який запобігав би можливості прийняття останнім рішень на суб'єктивній основі.

Крім того, виглядає дискусійною пропозиція щодо наділення контролюючого органу повноваженнями щодо врахування (не визнання) контрольованої операції, або її заміни альтернативним варіантом у разі відсутності ділової мети. Насамперед, виглядає незрозумілою допустимість заміни операції альтернативним варіантом, якщо вже йдеться про встановлення факту відсутності ділової мети. При цьому, у проекті не встановлено відповідних підстав, за яких відбувається заміна альтернативним варіантом, що не відповідає принципу юридичної визначеності правової норми та дозволить контролюючому органу оцінювати операцію щодо ділової мети на свій розсуд, що може мати корупційні ризики.

Аналогічне за змістом зауваження стосується й формулювання «інші *реалістичні варіанти*, доступні для будь-якої із сторін, що привели б до *вигіднішого економічного ефекту*» (абз. 2 нового пп. 39.2.2.12 пп. 39.2.2 п. 39.2 ст. 39 ПК).

Зауважимо також, що згідно із пп. 14.1.231 п. 14.1 ст. 14 ПК поняття «розумна економічна причина (ділова мета)» стосується усіх платників податків, а не тільки тих, щодо яких застосовуються правила трансфертного ціноутворення, що обумовлює встановлення однакових для всіх платників наслідків недотримання ними вимог ділової мети. У зв'язку із цим, викликає застереження доцільність застосування аналізованої норми проекту виключно щодо трансфертного ціноутворення та одночасного вміщення у розділі III ПК нового пп. 140.5.2<sup>1</sup>, нових абзаців 5, 8 пп. 140.5.4, абзаців 4, 7 пп. 140.5.5<sup>1</sup> п. 140.5 ст. 140, нового абз. 2 пп. 140.5.6 п. 140.5 ст. 140 ПК, а не викладення відповідних приписів у формі загального правила. Також потребує додаткового обґрунтування пропозиція щодо виключення пп. 140.5.15, яким передбачено податкові наслідки здійснення операцій з нерезидентами, якщо такі операції не мають ділової мети, оскільки це може призвести до мінімізації податків при здійсненні операцій з нерезидентами.

4. Дискусійним є пропонований, як в оновленому, так і у чинному пп. 39.3.2.1 пп. 39.3.2 п. 39.3 ст. 39 ПК, підхід, згідно з яким, зокрема, «відповідність умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» визначається за допомогою застосування методу трансфертного ціноутворення, який є *найбільш доцільним* до фактів та обставин здійснення контрольованої операції ...» (абз. 1), оскільки він не відповідає принципу юридичної визначеності правової норми та може призвести до порушень прав платників податків. Тим паче, це посилюється тим, що у новому абз. 9 вказаного підпункту передбачено, що, «якщо платник податків використав метод, що відповідає положенням цієї статті, встановлення контролюючим органом відповідності умов контрольованих операцій платника податків принципу «витягнутої руки» базується на тому методі трансфертного ціноутворення, який застосовується платником податків, за *винятком випадків, коли контролюючий орган обґрунтує, що метод, який застосовується платником податків, не є найбільш доцільним*».

З іншого боку, виникають запитання, які правові наслідки цього припису нового абз. 9 та яким чином він співвідноситься з приписом нового абз. 10 цього ж підпункту, за яким «контролюючий орган не має права застосовувати під час встановлення відповідності умов контрольованих операцій платника податків принципу «витягнутої руки» інший метод трансфертного ціноутворення, ніж зазначений у договорі про попереднє узгодження ціноутворення».

Крім того, виникає запитання щодо того, за якими ознаками (критеріями) слід вважати надане контролюючим органом обґрунтування достатнім для зміни методу встановлення відповідності умов контрольованих операцій платника податків принципу «витягнутої руки».

Зауважимо також, що з редакції нових абзаців 2, 3 пп. 39.3.2.1 пп. 39.3.2 п. 39.3 ст. 39 ПК, за якими «найбільш доцільний метод трансфертного ціноутворення обирається з урахуванням таких критеріїв: доцільності обраного методу відповідно до характеру контрольованої операції, що визначається, *зокрема*, на основі результатів функціонального аналізу контрольованої операції (з урахуванням виконуваних функцій, використовуваних активів і понесених ризиків)», не повною мірою зрозуміло, чи передбачається можливість застосування будь-якого іншого методу визначення вказаного критерію і, якщо так, то якого (яких) саме.

**5.** Виникають певні сумніви щодо можливості суб'єктів господарювання, які до 23 травня 2020 року не підпадали, а з 23 травня 2020 року підпадають під визначення платників податку відповідно до пп. 212.1.15 п. 212.1 ст. 212 ПК, які здійснюють ввезення на митну територію України або реалізацію палив рідких, на основі газойлів (дизпаливо), розчинників або розріджувачів на основі метанолу, інших готових сумішей на основі метанолу, зареєструватися платниками акцизного податку з реалізації пального та зареєструвати в системі електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового всі акцизні склади, розпорядниками яких є такі платники податку, у пропоновані у проекті строки (нові п.п. 32, 33 підрозділу 5 розділу XX ПК).

**6.** Викликають застереження положення оновленого п. 60, нових п.п. 60<sup>1</sup>-60<sup>11</sup> підрозділу 10 розділу XX ПК, якими пропонується фактично відновити на певний (часом незначний – до 1 січня 2021 року) період дію деяких положень ПК у редакції, що діяла до прийняття Закону України від 16.01.2020 № 466-IX, та, відповідно, не застосовувати чинні норми ПК.

Принагідно зауважимо, що положення п.п. 60<sup>6</sup>-60<sup>11</sup> підрозділу 10 розділу XX ПК (у редакції проекту) стосуються податку на прибуток підприємств, а тому коректніше викладати їх у підрозділі 4 вказаного розділу.

**7.** У проекті шляхом внесення змін до Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» (далі – Закон) пропонується врегулювати деякі питання застосування реєстраторів розрахункових операцій.

7.1. Зокрема, відповідно до оновленого визначення поняття «контрольна стрічка» (зміни до ст. 2 Закону) до такої віднесено, зокрема, «електронні копії розрахункових документів, а також електронні копії фіскальних звітних чеків, які сформовані послідовно із додаванням у кожен наступний розрахунковий документ або фіскальний звітний чек гешу (створеного із застосуванням геш-функції) попереднього розрахункового документу або фіскального звітного чека, та зберігаються в електронній формі таким програмним реєстратором розрахункових операцій під час його роботи на період відсутності зв'язку між програмним реєстратором розрахункових операцій та фіскальним сервером контролюючого органу (в режимі офлайн) до моменту передачі розрахункових документів або фіскальних звітних чеків до фіскального сервера контролюючого органу».

На наш погляд, така пропозиція потребує додаткового обґрунтування, адже, по суті, йдеться лише про тимчасове збереження програмним реєстратором розрахункових операцій інформації до моменту її передачі до фіскального сервера контролюючого органу. При цьому, обов'язок щодо збереження вказаної інформації вже передбачено п. 10 ст. 3 Закону.

Зауважимо також, що поняття «геш», «звітний чек гешу», «геш-функція» чинним законодавством не передбачені, у зв'язку із чим та з метою належного правозастосування вбачається доцільним дати визначення вказаних понять у Законі.

7.2. Положення оновленого абз. 4 п. 7 ст. 3 Закону, згідно з яким передбачається передавати до контролюючих органів «іншу інформацію необхідну для обліку роботи програмних реєстраторів розрахункових операцій фіскальним сервером контролюючого органу, яка створюється засобами таких програмних реєстраторів розрахункових операцій», не відповідає принципу юридичної визначеності правової норми.

7.3. Виглядає незрозумілим зміст припису оновленого абз. 5 п. 7 ст. 3 Закону, згідно з яким *«програмні реєстратори розрахункових операцій та фіскальний сервер контролюючого органу повинні забезпечувати можливість одержання в автоматичному режимі даних про електронні розрахункові документи від фіскального серверу контролюючого органу, необхідних для формування засобами програмного реєстратора розрахункових операцій та передачі до фіскального серверу контролюючого органу фіскальних звітів та електронних фіскальних звітних чеків за відповідний період»*.

Також зауважимо, що в абз. 35 ст. 2 Закону вже передбачено, що «програмний реєстратор розрахункових операцій – програмний, програмно-апаратний або програмно-технічний комплекс у вигляді технологічного та/або програмного рішення, що використовується на будь-якому пристрої та в якому фіскальні функції реалізовані через фіскальний сервер контролюючого органу і який призначений для реєстрації розрахункових операцій при продажу товарів (наданні послуг), операцій з торгівлі валютними цінностями в готівковій формі та/або реєстрації кількості проданих товарів (наданих послуг), операцій з приймання готівки для подальшого переказу».

7.4. Положення оновленого абз. 5 п. 7 ст. 3, нової ст. 12<sup>1</sup> Закону, на наш погляд, стосуються не стільки вимог щодо передачі (обміну) інформації, скільки вимог до фіскального серверу контролюючого органу та програмного реєстратора розрахункових операцій, які логічніше викладати у ст. 2 Закону, в якій визначені відповідні поняття.

8. У проекті пропонуються зміни до Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві».

8.1. Зокрема, пропонується доповнити нову редакцію ст. 124 ПК новим п. 124.5, за яким «у разі якщо контролюючий орган не надіслав (не вручив) фізичній особі податкове/податкові повідомлення-рішення з податку на майно у строки, встановлені відповідними нормами цього Кодексу, фізичні особи звільняються від відповідальності, передбаченої цим Кодексом за несвоєчасну сплату податкового зобов'язання».

Насамперед звертаємо увагу на те, що положення нового п. 124.5 ст. 124 ПК за своїм змістом дублюють положення чинного пп. 260.10.2 п. 266.10 ст. 266, п. 287.9 ст. 287 ПК.

У той же час, у цілому підтримуючи такий підхід по суті, одночасно зауважимо, що, на наш погляд, потребує відповідного удосконалення порядок надсилання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків, що є особливо актуальним в аспекті існуючої негативної практики надсилання податкових повідомлень-рішень громадянам із податку на майно. Зауважимо, що існуюча практика надсилання таких податкових повідомлень-рішень рекомендованими листами не забезпечує належного вручення платнику податку відповідного рішення. Не сприяє захисту прав платників податків і неналежна врегульованість у ПК питання правових наслідків ненадсилання (несвоєчасного надсилання) платнику податку повідомлення-рішення із податку на майно контролюючим органом. Вказане породжує юридичну невизначеність для платників податків та може призводити до негативних наслідків для вказаних суб'єктів, а, отже, потребує належного правового регулювання.

8.2. Дискусійною виглядає пропозиція п. «в» абз. 10 оновленого п. 140.2 ст. 140 ПК щодо нездійснення коригувань, передбачених цим підпунктом, на «суми процентів, що нараховані на користь іноземних банків», зокрема, з точки зору можливих ризиків мінімізації податків.

8.3. Принагідно з приводу змін до положень Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві», які ще не набрали чинності, звертаємо увагу на те, що відповідно до вимог ч. 6 ст. 91 Регламенту Верховної Ради України «до законопроекту про внесення змін до законів додається порівняльна таблиця, яка містить редакцію відповідних положень (статей, частин, пунктів, абзаців тощо) чинного закону та нову його редакцію з урахуванням запропонованих змін».

9. Враховуючи те, що за змістом відповідних положень Конституції України (ст. 116) та Закону України «Про Кабінет Міністрів України» забезпечення проведення фінансової, податкової політики належить до повноважень Кабінету Міністрів України, для прийняття виваженого рішення щодо пропозицій проекту доцільно отримати висновок Уряду.

Керівник Головного управління

С. Тихонюк

Вик.: Є. Гришко, І. Кругул



СЕДО ВЕРХОВНОЇ РАДИ УКРАЇНИ

Підписувач: ТИХОНЮК СВІТЛАНА АНДРІЙВНА

Сертифікат: 2B6C7DF9A3891DA104000000733B42008E588D01

Дійсний до: 27.05.2021 23:59:59

Апарат Верховної Ради України  
№ 16/3-2020/180989 від 09.10.2020



230600