



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. № 4184 від 02.10.2020
Народний депутат України
Д. Гетманцев та інші

ВИСНОВОК

на проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо скасування оподаткування доходів, отриманих нерезидентами у вигляді виплати за виробництво та/або розповсюдження реклами та удосконалення порядку оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам»

У законопроекті шляхом внесення змін до Податкового кодексу України (далі – ПК) пропонується:

виключити положення, згідно з якими при виплаті доходу нерезиденту за виробництво та/або розповсюдження реклами резидент, який виплачує такий дохід, має сплатити податок за ставкою 20% за власний рахунок;

визначити порядок оподаткування податком на додану вартість (далі – ПДВ) операцій з постачання електронних послуг нерезидентами фізичним особам на митній території України. Зокрема, з цією метою визначається поняття «електронні послуги» та уточнюється місце їх постачання, встановлюються особливості реєстрації нерезидента як платника податку, визначення бази оподаткування, строків сплати податку, подання податкової звітності, оскарження рішень контролюючих органів тощо;

звільнити від оподаткування ПДВ операції з постачання електронних послуг шляхом надання доступу до електронних освітніх (навчальних) ресурсів.

Відповідно до пояснювальної записки до проекту його метою є «збільшення доходів Державного бюджету від податку на додану вартість ... та створення сприятливих умов ефективного та не обтяжливого адміністрування для бізнесу й держави процедур, пов'язаних зі сплатою податку».

Головне управління, розглянувши проект, вважає за доцільне висловити щодо нього такі міркування.

1. У проекті шляхом виключення пп. 141.4.6 п. 141.4 ст. 141 ПК пропонується оподатковувати дохід нерезидента з джерелом його походження з України від виробництва та/або розповсюдження реклами податком на

прибуток підприємств у загальному порядку, а не під час такої виплати за ставкою 20% у джерела виплати – резидентів, у тому числі, фізичних осіб - підприємців, фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, або суб'єктів господарювання (юридичні особи чи фізичні особи - підприємці), які обрали спрощену систему оподаткування, які здійснюють такі виплати нерезидентам. У цілому погоджуючись із необхідністю перегляду вказаної норми, разом із тим, звертаємо увагу на те, що її виключення в цілому, без запровадження альтернативного механізму оподаткування прибутку нерезидентів від рекламних послуг (що також є актуальним і для оподаткування прибутку нерезидентів від цифрової економіки), на наш погляд, суттєво ускладнить, або ж взагалі зробить неможливим його стягнення на сьогодні в Україні та, як наслідок, призведе до зменшення бюджетних надходжень.

2. У проекті пропонується визначити порядок оподаткування ПДВ операцій з постачання електронних послуг нерезидентами фізичним особам на митній території України. У цілому підтримуючи ідею проекту, одночасно вважаємо за доцільне висловити щодо пропонованого механізму наступне.

2.1. Певною мірою дискусійним видається пропонований спосіб вирішення порушеного у проекті питання, з огляду, зокрема, на правову природу податкового обов'язку.

Так, у проекті (новий пп. 14.1.158² п. 14.1 ст. 14 ПК) «податкове повідомлення особі нерезиденту, не зареєстрованого як платник податку на додану вартість» визначається як *«письмове повідомлення про обов'язок нерезидента зареєструватися як платник податку на додану вартість відповідно до статті 208¹ цього Кодексу, яке надсилається центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику компетентному органу іноземної держави для інформування особи нерезидента»*.

Водночас зауважимо, що «підстави для виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку, порядок і умови його виконання встановлюються цим Кодексом або законами з питань митної справи» (п. 37.1 ст. 37 ПК). Такий обов'язок, зокрема, щодо реєстрації платника ПДВ, вже передбачено п. 181.1 ст. 181 ПК (до речі, підстави такого обов'язку аналогічні тим, що викладені у п. 208^{1.2} нової ст. 208¹ ПК). При цьому, відповідно до п. 183.10 ст. 183 ПК *«будь-яка особа, яка підлягає обов'язковій реєстрації як платник податку, і у випадках та в порядку, передбачених цією статтею, не подала до контролюючого органу реєстраційну заяву, несе відповідальність за ненарахування або несплату цього податку на рівні зареєстрованого платника без права нарахування податкового кредиту та отримання бюджетного відшкодування»*. Повною мірою це має стосуватись й будь-яких нерезидентів, які відповідно до ПК розглядаються як платники податку в Україні, а тому на них поширюються і відповідні обов'язки та права, передбачені податковим законодавством.

2.2. Потребує додаткового обґрунтування пропозиція нового п. 117.4 ст. 117 ПК, згідно з якою «здійснення особою нерезидентом діяльності з постачання на митній території України електронних послуг фізичним особам, без реєстрації такого нерезидента як платника податку на додану вартість за статтею 208-1 цього Кодексу, – тягне за собою накладення штрафу на таку особу нерезидента у розмірі 100 відсотків вартості наданих електронних послуг», у частині пропонованого розміру штрафу.

2.3. Виглядає дискусійною пропозиція нових п. 56.24 ст. 56, ст.ст. 58¹, 208¹ ПК запровадити електронний сервіс «ПДВ для осіб нерезидентів» як окремий сервіс, функціонал якого, за змістом вказаних положень, значною мірою дублює електронний кабінет, передбачений ст. 42¹ ПК. Принагідно зауважимо, що при вирішенні зазначеного питання вбачається доцільним більше проаналізувати позитивну практику застосування системи «Mini One Stop Shop (MOSS)»¹ в Європейському Союзі.

2.4. Некоректною є назва нової ст. 208¹ ПК – «Оподаткування електронних послуг, що постачаються нерезидентами фізичним особам, місце постачання яких розташовано на митній території України». Звертаємо увагу на те, що *об'єктом оподаткування ПДВ є операції* (див. абз. 1 п. 185.1 ст. 185 ПК), зокрема, «операції з ... постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України ...» (пп. «б» п. 185.1 ст. 185 ПК).

2.5. Дискусійною виглядає пропозиція абз. 2 п. 208¹.1 нової ст. 208¹ ПК, згідно з яким «якщо електронні послуги на митній території України постачаються фізичним особам через посередника, то в цілях оподаткування вважається, що посередник є постачальником таких електронних послуг. На такого посередника, якщо він є особою нерезидентом, поширюються правила оподаткування, встановлені цією статтею», оскільки може призвести до мінімізації податкових зобов'язань шляхом надання відповідних послуг через посередника.

¹ «The Mini-One Stop Shop (MOSS)». MOSS почав використовуватися у ЄС з 1 січня 2015 року. Діяльність MOSS регламентується положеннями Директиви 2006/112/ЄС (The Council of the European Union, 2006) та Постановою Ради ЄС No 967/2012 (The Council of the European Union, 2012). Сутність MOSS полягає в тому, що підприємство-постачальник товарів (послуг) раз на квартал передає через електронні засоби зв'язку до MOSS звітність щодо операцій із клієнтами-неплатниками ПДВ із країн-членів ЄС та накопичені суми податкових зобов'язань. MOSS, у свою чергу, виступає чимось середнім між кліринговою організацією та особливою схемою взаємодії податкових органів країн-членів ЄС щодо ПДВ, що перераховує належні кожній країні-члену ЄС суми надходжень ПДВ. Тобто MOSS є в кожній країні-члені ЄС, його діяльність регламентується як законодавством країн-членів, так і загальноєвропейським. Кожна країна-член у рамках своєї компетенції стежить за тим, щоб зареєстровані на її території платники ПДВ виконували свої обов'язки щодо нарахування, сплати ПДВ, ведення обліку та зберігання звітності щодо цього податку, організує взаємодію з податковими органами інших країн (у межах операцій, що відбуваються через MOSS), визначає, які суми податкових зобов'язань до бюджету якої країни-члена ЄС перевести, організує процедури повернення надлишку сплачених сум ПДВ тощо. У ЄС MOSS працює за двома схемами: для підприємств, що фізично розташовані та зареєстровані в ЄС (The Union-scheme), і тих, що розташовані поза межами цього міжнародного об'єднання, проте мають клієнтів-неплатників ПДВ у межах ЄС (The non Union-scheme) (European Commission, 2018). ... Приєднання до MOSS є добровільним, але якщо підприємство зареєструвалось у MOSS, то всі його операції з клієнтами з усіх країн-членів ЄС мають проводитися виключно через MOSS. – Джерело: Податки на продажі в цифрову епоху: уроки для України // Науково-аналітична доповідь. – К., 2018. URL: https://iie.org.ua/wp-content/uploads/2019/02/Garkushenko_gotov.pdf

2.6. У п. 208¹.2 нової ст. 208¹ ПК врегульовується питання реєстрації як платника ПДВ особи нерезидента, який постачає електронні послуги фізичним особам, місце постачання яких розташовано на митній території України. Слід зауважити, що відповідно до п. 208¹.4 нової ст. 208¹ ПК базовим звітним (податковим) періодом для особи нерезидента є квартал. У зв'язку із цим викликають застереження абз. 2 вказаної норми, згідно з яким заява про реєстрацію як платника податку подається до 31 березня включно відповідного календарного року, наступного за роком у якому така особа нерезидент досягла передбаченого у цьому пункті обсягу.

2.7. Положення п. 208¹.9 нової ст. 208¹ ПК, згідно з яким «сума податкового зобов'язання ... підлягає сплаті в іноземній валюті ...», не відповідає принципу юридичної визначеності норми, оскільки не містить конкретизації валюти, в якій має бути така сума сплачена.

2.8. У п. 208¹.11 нової ст. 208¹ ПК доцільно уточнити, про яких третіх осіб йде мова.

3. Оскільки згідно з п. 3 ст. 116 Конституції України проведення фінансової та податкової політики забезпечує Кабінет Міністрів України, то було б логічним для прийняття виваженого рішення щодо внесеного законопроекту отримати відповідний експертний висновок Уряду, насамперед, щодо спроможності контролюючих органів забезпечити відповідне адміністрування ПДВ у встановлені у проекті строки (новий п. 75 підрозділу 2 розділу XX ПК).

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
№ 16/3-2020/184981 від 15.10.2020

