



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. № 5244-2 від 30.03.2021
Народні депутати України
Н. Южаніна та інші

ВИСНОВОК

на проект Закону України «Про внесення до Податкового кодексу України щодо встановлення розподілу податку на доходи фізичних осіб між бюджетами за місцем отримання доходу та місцем податкової адреси платників податку»

У проекті шляхом внесення змін до Податкового кодексу України (далі – ПК) пропонується встановити, що податок на доходи фізичних осіб сплачується (перераховується) податковим агентом до відповідних бюджетів в один із таких способів (*за вибором податкового агента*):

1) 100% – за місцезнаходженням юридичної особи та її відокремлених підрозділів, податковою адресою самозайнятої фізичної особи, де / у якій працюють такі фізичні особи - платники податку;

2) 50% – за податковою адресою фізичних осіб - платників податку (*за їх заявою*) та 50% – за місцезнаходженням юридичної особи, у тому числі, сільськогосподарського товаровиробника, та її відокремлених підрозділів, де працюють такі фізичні особи, або за місцезнаходженням земельних ділянок, на яких проводиться діяльність сільськогосподарського товаровиробника; місцем здійснення діяльності фізичних осіб - платників податку, які є працівниками самозайнятої особи.

Метою проекту згідно із пояснювальною запискою до нього є «встановлення чіткого механізму зарахування податку на доходи фізичних осіб до місцевих бюджетів за місцем здійснення діяльності фізичних осіб - платників податку незалежно від організаційної структури юридичних осіб, а також розширення діючої моделі сплати та зарахування до бюджетів ПДФО шляхом надання права фізичним особам (*за їх заявою*) спрямовувати 50% утриманого податку з їх доходів до бюджетів за місцем їх податкової адреси (проживання), що збалансує інтереси місцевих громад».

На момент підготовки висновку проект з реєстр. № 5244-2 та такою ж назвою у Плані законопроектної роботи Верховної Ради України на 2021 рік, затвердженому постановою Верховної Ради України від 02.02.2021 № 1165-IX, відсутній. Водночас, у п. 109 цього Плану міститься проект, який передбачає, серед іншого, «перегляд положень щодо сплати податку на доходи фізичних осіб з метою розподілу сплаченого податку між бюджетами громад, де

безпосередньо здійснюється діяльність підприємств та місцем реєстрації фізичної особи» (відповідальні – «Мінфін, ДПС»).

Головне управління, розглянувши проект у стислий термін, вважає за доцільне зауважити наступне.

1. Насамперед, визнаючи у цілому актуальність проблеми місця зарахування коштів від податку на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО), як передумови для їх справедливого розподілу між відповідними бюджетами з метою збалансування їх ресурсної бази та видаткових повноважень, вважаємо за доцільне акцентувати увагу на тому, що вказана проблема є комплексною та достатньо складною для вирішення, оскільки знаходиться у площині відносин, що формуються у системі «місце проживання платника податку – робоче місце платника податку – місце отримання публічних послуг платником податку». Співвідношення між вказаними елементами цієї системи у розрізі територіальних громад України є різним, що визначається рівнем розвитку сфери прикладання праці, інфраструктурною облаштованістю відповідних територій тощо, що, відповідним чином, визначає рівні зайнятості громадян за місцем проживання, маятникової трудової міграції, доступу до основних послуг – освіти, охорони здоров'я тощо. При цьому, на високу мінливість видаткових повноважень місцевих бюджетів, а, відтак, і потребу у фінансових ресурсах, впливають такі чинники, як: постійне реформування системи надання публічних послуг, у першу чергу, освітянських та медичних; неспівпадання місць проживання, реєстрації та роботи громадян, що особливо характерним та масштабним за обсягом є для великих урбанізованих центрів; активне впровадження форм віддаленої (надомної та дистанційної) роботи тощо. Доречним, також, вбачається врахування і такого аспекту, як створення належних стимулів для органів місцевої влади щодо створення умов для розвитку сфери прикладання праці та підвищення рівня інфраструктурної облаштованості на підпорядкованій території. Таким чином, значна диференціація територіальних громад за рівнем соціально-економічного розвитку, характером зайнятості та мобільності громадян, наданням їм публічних послуг, співвідношенням ресурсної бази та обсягом і структурою видаткових повноважень місцевих бюджетів тощо викликає високу варіативність підходів до вибору моделі (або ж, не виключено, моделей, враховуючи багатогранність проблематики) сплати (зарахування) ПДФО та його розподілу між відповідними бюджетами.

2. З приводу пропозицій проекту вважаємо за доцільне зазначити таке.

2.1. У проекті передбачається можливість розподілу ПДФО між бюджетами за місцями розташування робочого місця та податкової адреси платника податку на етапі сплати податку.

У цілому, такий підхід, на наш погляд, більшою мірою, серед інших моделей, відповідає потребам справедливого розподілу, оскільки певною мірою враховує паритетність відповідних територій у частині формування ресурсу для фінансування витрат соціально-економічного характеру, пов'язаних із життєдіяльністю платника податку.

Одночасно варто враховувати ризики запровадження такої моделі, які полягають у певному ускладненні сплати ПДФО податковими агентами, підвищенні адміністративних витрат на сплату податку та звітування.

З приводу ж пропозиції щодо надання як податковому агенту, так і фізичній особі-платнику податку, на користь якої таким агентом виплачуються доходи, право визначати бюджет, до якого зараховуватимуться відповідні суми податку, зауважимо, що, на наш погляд, такий підхід виглядає дискусійним у концептуальному відношенні, оскільки не повною мірою узгоджується із природою податку, правовий механізм регулювання якого передбачає закріплення імперативного набору елементів податку, що визначають зміст та особливості реалізації податкового обов'язку. До таких елементів належить і порядок сплати податку, а, отже, і, власне, бюджет, до якого зараховується відповідний податок.

Також пропонований підхід не узгоджується із принципом плановості фінансової діяльності держави, що полягає у здійсненні такої діяльності чітко впорядковано, послідовно, збалансовано за детального закріплення процедур і порядку руху коштів. Водночас, за пропонованого у проекті підходу, який хоча і створює певні запобіжники у вигляді правила, за яким «сплата (перерахування) податку до відповідних бюджетів в обраний податковим агентом спосіб, а також сплата (перерахування) 50 відсотків податку, утриманого з доходів фізичної особи - платника податку, відповідно до поданої податковому агенту заяви здійснюється з першого податкового періоду року, наступного за звітним податковим роком, в якому повідомлено контролюючий орган про такий спосіб сплати (перерахування) податку до відповідних бюджетів» (зміни до пп. 168.4.2 п. 168. ст. 168 ПК), все ж базується на волевиявленні платника податку та не передбачає чіткого закріплення відповідного податку за конкретним бюджетом, що, як наслідок, принаймні, у середньостроковому періоді унеможлиблює прогнозування бюджетних надходжень та, відповідно, створює ризики для бюджету щодо належного фінансування відповідних бюджетних програм.

На користь такого висновку свідчить також і відсутність чіткості у діях податкового агента. Адже, з одного боку, він наділяється правом вибору способу сплати податку (абз. 1 оновленого пп. 168.4.2 п. 168.4 ст. 168 ПК), а з іншого, правом визначення бюджету, до якого має бути сплачена частина податку, наділяється платник податку - фізична особа (абз. 6 цього ж підпункту у редакції проекту). При цьому, алгоритм дій податкового агента у разі своєчасного подання платником податку такої заяви, а також підстави для відмови у такій заяві, у проекті не визначені.

Крім того, виглядає дискусійною дієвість та актуальність такого підходу, зважаючи, зокрема, на досить високу динамічність зміни місця проживання фізичної особи (властиву високоурбанізованим центрам та прилеглим до них територіям), наслідком чого є ситуація, за якої фізичні особи достатньо часто проживають не за місцем їх податкової адреси, у зв'язку із чим, серед іншого, не виключено, що у випадку зміни місця проживання фізичної особи податок не буде зараховуватися за місцем її проживання, де, власне, і відбувається

споживання відповідних послуг та здійснюється навантаження на місцеву інфраструктуру, що не узгоджуватиметься із метою проекту.

До того ж, це зумовлюватиме постійну потребу у перерозподілі надходжень від ПДФО між відповідними бюджетами у майбутніх бюджетних періодах та, відповідно, перегляді відповідних бюджетних механізмів формування їх доходів. При цьому, до проекту, всупереч вимогам ст. 27 Бюджетного кодексу України та ст. 91 Регламенту Верховної Ради України, належного фінансово-економічного обґрунтування (включаючи відповідні розрахунки) не надано.

2.2. В оновленому пп. 14.1.30 п. 14.1 ст. 14 ПК пропонується встановити, що «відокремлені підрозділи – у значенні, визначеному Цивільним кодексом України. Для розділу IV цього Кодексу відокремлені підрозділи – розташовані поза місцезнаходженням юридичної особи (у тому числі на території іншої територіальної громади) структурні підрозділи, в тому числі філії, відділення такої юридичної особи, а також інші структурні підрозділи такої юридичної особи (виробництво, цех, дільниця, бригада, бюро, лабораторія, управління, відділ, служба тощо), які не мають банківських рахунків, не ведуть окремого бухгалтерського обліку своєї діяльності, не складають окремого балансу, на яких використовується праця фізичних осіб на підставі трудових та/або цивільно-правових договорів». Згідно ж із чинною нормою відокремлені підрозділи застосовуються у значенні, визначеному Цивільним кодексом України, – філії та представництва, а для розділу IV («Податок на доходи фізичних осіб») – у визначенні Господарського кодексу України (філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи (ст. 64)).

Таким чином, за пропонованого визначення для цілей оподаткування, по суті, усі структурні підрозділи фактично ототожнюються, що є дискусійним у концептуальному відношенні, оскільки статус їх є різним. Зокрема, за своєю природою окремі структурні підрозділи хоча й мають, як і відокремлені підрозділи, статус певної окремої структурної одиниці, разом із тим, на відміну від них, таке їх виділення відбувається лише організаційно, у межах самої організації, – такі підрозділи не є самостійними і не можуть існувати окремо від суб'єкта господарювання у цілому.

Слід також зауважити, що у проекті йдеться про сплату (перерахування) ПДФО, нарахованого працівникам відокремлених підрозділів, за місцезнаходженням таких підрозділів, «на яких *використовується праця* фізичних осіб на підставі трудових та/або цивільно-правових договорів». Тобто, за змістом вказаного формулювання фактично йдеться про трудові відносини (або ті, що можуть бути визнані фактично трудовими (зважаючи на те, що відповідно до абз. 2 пп. 14.1.222 п. 14.1 ст. 14 ПК «для цілей розділу IV цього Кодексу до роботодавця прирівнюються юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ чи її представництво), постійне представництво нерезидента або самозайнята особа, які нараховують (виплачують) дохід за виконання роботи та/або надання послуги згідно із цивільно-правовим договором у разі, якщо буде встановлено, що відносини за таким договором фактично є трудовими»)). За такого підходу виглядає незрозумілим, у якому

порядку оподатковуватимуться доходи фізичних осіб за цивільно-правовими договорами, укладеними із відокремленими структурними підрозділами, зміст яких не передбачає «використання праці фізичних осіб».

Крім того, виглядає зайвим застереження оновленого пп. 14.1.30 п. 14.1 ст. 14 ПК – «розташовані поза місцезнаходженням юридичної особи (у тому числі на території іншої територіальної громади) ...» у частині структурних підрозділів, які розташовані на території однієї територіальної громади, що і юридична особа.

Також за змістом визначення поняття «відокремлені підрозділи» (для розділу IV ПК) виглядає незрозумілим, чи стосується уточнення «які не мають банківських рахунків, не ведуть окремого бухгалтерського обліку своєї діяльності, не складають окремого балансу» тільки «інших структурних підрозділів такої юридичної особи (виробництво, цех, дільниця, бригада, бюро, лабораторія, управління, відділ, служба тощо)», чи ж у цілому будь-яких її структурних підрозділів, у тому числі, філій, відділень юридичної особи, адже у такому випадку на останніх (у разі невідповідності вказаним вимогам) не поширюватимуться положення щодо сплати податку за місцем їх розташування.

Крім того, звертаємо увагу на те, що оновленою нормою звужується перелік відокремлених підрозділів, оскільки згідно із ч. 4 ст. 64 Господарського кодексу України до таких віднесені не тільки філії, представництва, але й відділення та інші відокремлені підрозділи.

2.3. У цілому не заперечуючи щодо можливості сплати ПДФО за місцезнаходженням «структурних підрозділів ... юридичної особи (виробництво, цех, дільниця, бригада, бюро, лабораторія, управління, відділ, служба тощо)» (оновлений пп. 14.1.30 п. 14.1 ст. 14, оновлений п. 168.4 ст. 168 ПК), а не тільки відокремлених підрозділів юридичної особи (у значенні Господарського кодексу України – філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи (ч. 4 ст. 64)), як це передбачено чинною нормою, разом із тим, зауважимо, що за пропонованого підходу йдеться лише про механізм сплати податку, нарахованого *працівникам* юридичних осіб, структурних підрозділів юридичної особи. Водночас, залишається неврегульованим порядок оподаткування доходів фізичних осіб за іншими цивільно-правовими договорами, окрім цивільно-правових договорів, що передбачають «використання праці фізичних осіб», які нараховуватимуться юридичною особою, її відокремленими підрозділами.

При цьому, звертаємо увагу на те, що у частині сплати (перерахунку) податку податковим агентом - фізичною особою такий механізм залишається незмінним (пп. 168.4.5 п. 168.4 ст. 168 ПК). У цьому ж аспекті, враховуючи те, що оновленим пп. 168.4.2 п. 168.4 ст. 168 ПК новий порядок сплати (зарахування) податку застосовується і самозайнятою фізичною особою, у якій працюють такі фізичні особи - платники податку, потребує відповідного перегляду і зміст вказаного пп. 168.4.5, у тому числі, й у частині співвідношення понять «самозайнята фізична особа» (оновлений вказаний пп. 168.4.2) та «фізична особа» (чинний вказаний пп. 168.4.5).

Принагідно звертаємо увагу на те, що за змістом розділу IV ПК визначення «відокремлені підрозділи» застосовуються не тільки для цілей сплати ПДФО за найманих працівників, але й у цілому щодо доходів, які виплачуються фізичним особам, у випадку, коли відокремлений підрозділ, визначений як податковий агент. У зв'язку із цим, на наш погляд, викликає застереження пропонований у проекті підхід щодо застосування оновленого визначення у цілому для цілей розділу IV ПК, а не виключно для цілей сплати податку з доходів, що виплачується найманим працівникам, за місцем розташування будь-яких підрозділів, на території іншої територіальної громади, ніж така юридична особа.

2.4. Положення оновленого пп. 168.4.2 п. 168.4 ст. 168 ПК, згідно з яким сума нарахованого податку сплачується (перераховується) за «місцем здійснення діяльності фізичних осіб - платників податку, які є працівниками самозайнятої особи», не відповідає принципу юридичної визначеності правової норми, оскільки чинним ПК поняття «місце здійснення діяльності» не визначено, що може призвести до довільного його тлумачення.

Керівник Головного управління

С. Тихонюк

Вик.: Я. Бережний



ЕАС ВЕРХОВНОЇ РАДИ УКРАЇНИ

Підписувач: ТИХОНЮК СВІТЛАНА АНДРІЙВНА

Сертифікат: 2B6C7DF9A3891DA104000000733B42008E588D01

Дійсний до: 27.05.2021 23:59:59

Апарат Верховної Ради України
№ 16/03-2021/143924 від 27.04.2021



490338