



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. № 5600 від 02.06.2021
Кабінет Міністрів України

ВИСНОВОК

на проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень»

У проекті пропонується удосконалити деякі положення Податкового кодексу України (далі – ПК) у частині, що стосується, зокрема, загальних питань адміністрування податків, податків на прибуток підприємств, доходи фізичних осіб, додану вартість, акцизного та екологічного податків, рентної плати, плати за землю, умов перебування на спрощеній системі оподаткування. Також у зв'язку із змінами до ПК, пропонується внести зміни до Кодексу адміністративного судочинства України, законів України «Про порядок виїзду з України і в'їзду в Україну громадян України», «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального», «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг», «Про місцеве самоврядування в Україні», «Про ліцензування видів господарської діяльності».

Серед ключових особливостей проекту слід відмітити, зокрема, пропозиції щодо:

застосування податкової застави до неузгодженого податкового зобов'язання;

застосування до керівника юридичної особи - платника податку санкції у вигляді тимчасового обмеження у праві виїзду за межі України за непогашення податкового боргу;

механізму оподаткування доходів фізичних та юридичних осіб, пов'язаних з виробництвом та реалізацією власної сільськогосподарської продукції та/або з власністю та/або користуванням (орендою, суборендою, емфітевзисом, постійним користуванням) земельними ділянками, віднесеними до сільськогосподарських угідь, шляхом визначення мінімального податкового зобов'язання;

зменшення для цілей оподаткування доходів, отриманих від продажу власної сільськогосподарської продукції, сукупного розміру земельних ділянок,

наданих для ведення особистого селянського господарства, та/або земельних часток (паїв), виділених в натурі (на місцевості), з 2 до 0,5 гектара;

оподаткування доходу фізичної особи, отриманого від продажу протягом звітного податкового року третього та наступних об'єктів нерухомості, за базовою ставкою податку з доходів громадян (18%);

скорочення строків на право отримання податкового кредиту з 1095 до 180 календарних днів;

скасування положення, згідно з яким операції постачання житла (об'єктів житлового фонду), крім їх першого постачання, звільняються від оподаткування податком на додану вартість;

індексації ставок акцизного і екологічного податку та ренти, у тому числі, суттєвого підвищення ставки екологічного податку за скиди, викиди деяких забруднюючих речовин, запровадження окремого механізму визначення вартості руд заліза для цілей сплати рентної плати;

сплати земельного податку землекористувачами, які використовують земельні ділянки державної та комунальної власності, у тому числі, самовільно зайняті, без оформлення правостановлюючих документів;

встановлення, що не можуть бути платниками єдиного податку четвертої групи суб'єкти господарювання, як здійснюють діяльність з розведення свійської птиці, перепелів і страусів, виробництва м'яса свійської птиці.

Проект згідно із пояснювальною запискою до нього спрямований на «створення більш ефективних механізмів справляння цих податків; недопущення безпідставного користування податковими пільгами; сприяння підвищенню добровільності сплати податків; створення справедливих умов оподаткування для всіх платників податків; забезпечення мобілізації фінансових ресурсів до бюджетів різних рівнів у достатньому обсязі» (п. 2).

Проект на момент підготовки висновку не включений до Плану законопроектної роботи Верховної Ради України на 2021 рік, затвердженого постановою Верховної Ради України від 02.02.2021 № 1165-IX.

Головне управління, у цілому не виключаючи можливості внесення принаймні частини пропонованих змін, разом з тим, вважає за доцільне звернути увагу, зважаючи на стислі строки розгляду проекту, на окремі його пропозиції, які викликають застереження як у концептуальному, так і у правовому відношеннях.

1. Насамперед, звертаємо увагу, що відповідно до ч. 1 ст. 91 Регламенту Верховної Ради України «законопроект, проект іншого акта вноситься на реєстрацію разом з ... пояснювальною запискою, яка має містити: 1) обґрунтування необхідності прийняття законопроекту, цілей, завдань і основних його положень та місця в системі законодавства; 2) обґрунтування очікуваних соціально-економічних, правових та інших наслідків застосування закону після його прийняття; 3) інші відомості, необхідні для розгляду законопроекту». Разом із тим, у супровідних до проекту документах відсутнє відповідне обґрунтування пропонованих положень, що суттєво ускладнює їх

аналіз, оцінку доцільності вирішення окреслених проблемних питань, у даному випадку, оподаткування, у пропонований спосіб.

Крім того, відповідно до вимог ч. 3 ст. 91 Регламенту Верховної Ради України, ч. 3 ст. 27 Бюджетного кодексу України «до законопроекту, прийняття якого призведе до зміни показників бюджету, суб'єкт права законодавчої ініціативи зобов'язаний додати фінансово-економічне обґрунтування (включаючи відповідні розрахунки)», у тому числі, у частині впливу пропозицій проекту як на показники бюджету, так і на фінансовий стан суб'єктів господарювання, домогосподарств. У супровідних до проекту документах такі обґрунтування, розрахунки відсутні.

2. Назва проекту – «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень» – не розкриває, власне, предмет проекту. Насамперед, виникає питання, про яку «збалансованість бюджетних надходжень» йде мова – між джерелами бюджетних доходів, між доходами бюджетів різних рівнів чи між доходами та видатками бюджетів. Про останнє ж у проекті взагалі не йдеться.

Зауважимо також, що відсутність у супровідних до проекту документах фінансово-економічного обґрунтування (включаючи розрахунки), серед іншого, не дозволяє оцінити спрямованість пропозицій проекту саме на «забезпечення збалансованості бюджетних надходжень». У пояснювальній записці до проекту суб'єкт права законодавчої ініціативи обмежується лише положенням, за яким «прийняття законопроекту дозволить отримати додаткові надходження до зведеного бюджету близько 50 млрд гривень в розрахунку на рік».

3. Відповідно до нових пп. 14.1.114² п. 14.1 ст. 14, ст. 38¹, п. 141.9 ст. 141, пп. 165.1.24 п. 165.1 ст. 165, п. 177.14 ст. 177, ст. 297¹ ПК пропонується запровадити сплату «мінімального податкового зобов'язання» (далі – МПЗ), під яким розуміється «мінімальна величина податкового зобов'язання зі сплати податків, зборів, платежів, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи, пов'язаних з виробництвом та реалізацією власної сільськогосподарської продукції та/або з власністю та/або користуванням (орендою, суборендою, емфітевзисом, постійним користуванням) земельними ділянками, віднесеними до сільськогосподарських угідь, розрахована відповідно до цього Кодексу». На нашу думку, пропозиція щодо запровадження оподаткування виробників сільськогосподарської продукції на основі МПЗ виглядає дискусійною з огляду, зокрема, на таке.

3.1. Насамперед, не заперечуючи необхідності вирішення питань «тіньової» оренди сільськогосподарських земель, приховування виробниками реально отриманих доходів від реалізації власної сільськогосподарської продукції, уникнення їх оподаткування, що є актуальним на сьогодні в Україні, зауважимо, що їх вирішення, на наш погляд, має відбуватись не шляхом запровадження механізму МПЗ, який, за змістом пропонованих положень, фактично побудований на припущенні, що платники податків, які мають у власності або користуванні земельні ділянки, розглядаються, апріорі, як такі, що

ухиляються від сплати податків, а через удосконалення існуючої системи оподаткування доходів від сільськогосподарської діяльності.

Пропонований підхід виглядає дискусійним і з огляду на те, що при встановленні МПЗ оподатковується не фактично отриманий, а умовно ймовірний дохід. При цьому, пропонований механізм оподаткування на основі МПЗ не враховує особливостей сільськогосподарського виробництва, зокрема, таких, як: сезонність виробництва, залежність від погодних та біологічних факторів, специфіка окремих видів сільськогосподарського виробництва – наприклад, їх збитковість та потреба у державному субсидюванні, які, де-факто, визначають рівень прибутковості (збитковості) сільськогосподарського виробництва, а відтак платоспроможність відповідних суб'єктів, у тому числі, у частині сплати податків. При запровадженні МПЗ, яке суттєво збільшує податкове навантаження для відповідної категорії товаровиробників, наявність таких факторів підвищує ризики необґрунтованого виникнення та значного зростання у них податкової заборгованості з відповідними соціально-економічними наслідками.

Не заперечуючи того, що запровадження МПЗ може призвести до деякого збільшення бюджетних надходжень та певного рівня детінізації у сфері сільськогосподарського виробництва, разом із тим, вважаємо, що оцінка пропонованого інструменту має носити комплексний характер, насамперед, в аспекті соціальних та економічних наслідків прийняття відповідного рішення. Зокрема, посилення податкового тиску на малих виробників може обумовити продаж або передачу ними в оренду земельних ділянок (що може бути одним із негативних наслідків прийняття проекту) та призвести до зростання безробіття у сільській місцевості, відтоку робочої сили у міста та за кордон, зниження конкуренції та монополізації сільськогосподарського виробництва, зміни структури агровиробництва, товарної структури експорту-імпорту, зростання цінової пропозиції на внутрішньому ринку агропродовольства тощо.

Принагідно зауважимо, що у супровідних до проекту документах відсутнє обґрунтування внесеної законодавчої пропозиції саме у контексті зміни фіскального навантаження в аграрній сфері, зокрема, у розрізі сільськогосподарських товаровиробників за їх організаційно-правовою формою, зрушень у їх платоспроможності та, відповідно, мотиваційній поведінці щодо доцільності зайняття сільськогосподарською діяльністю як такою.

Викладене дає підстави вважати, що забезпечення функціонування «легального» ринку оренди землі, податкової «прозорості» діяльності сільськогосподарських виробників має здійснюватися шляхом комплексного удосконалення системи оподаткування доходів у сфері сільськогосподарського виробництва, яка передбачала б: диференціацію податкового навантаження на суб'єктів господарювання в залежності від організаційно-правової форми господарювання, площі земель, кількості найманих працівників, обсягу доходу від сільськогосподарської діяльності, ефективності різних видів сільськогосподарського виробництва тощо; встановлення особливостей оподаткування доходів фізичних осіб від оренди, емфітевзису

сільськогосподарських земель, доходів, отриманих від продажу ними сільськогосподарських товарів; посилення механізмів контролю за використанням земель, податкового контролю.

3.2. Запровадження МПЗ призведе до суттєвого збільшення податкового навантаження на фізичних осіб, особисті селянські, малі фермерські господарства, інших малих суб'єктів господарювання, які з цілком об'єктивних причин не мають таких же можливостей до зменшення податкового зобов'язання з МПЗ за рахунок інших податків та зборів, що й середні та великі сільськогосподарські товаровиробники, для яких із запровадженням МПЗ рівень фіскального навантаження не зміниться, або ж зміниться несуттєво. У такому аспекті внесена пропозиція не повною мірою узгоджується із принципами соціальної справедливості – установлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків та нейтральності оподаткування – установлення податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків (пп.пп. 4.1.6, 4.1.8 п. 4.1 ст. 4 ПК).

Також вважаємо неприйнятною пропозицію абз. 6 п. 38¹.2 нової ст. 38¹ ПК, який передбачає обчислення МПЗ стосовно земельних ділянок для ведення особистого селянського господарства або садівництва, сукупний розмір яких перевищує розмір, зазначений в абз. 3 оновленого пп. 165.1.24 п. 165.1 ст. 165 ПК, а саме –0,5 гектари. Зауважимо, що відповідно до ст. 1 Закону України «Про особисте селянське господарство» «особисте селянське господарство – це господарська діяльність, яка проводиться без створення юридичної особи фізичною особою індивідуально або особами, які перебувають у сімейних чи родинних відносинах і спільно проживають, з метою задоволення особистих потреб шляхом виробництва, переробки і споживання сільськогосподарської продукції, реалізації її надлишків та надання послуг з використанням майна особистого селянського господарства, у тому числі й у сфері сільського зеленого туризму».

3.3. На наш погляд, потребують узгодження між собою визначення МПЗ у новому пп. 14.1.114² п. 14.1 ст. 14 ПК, яким є «мінімальна величина податкового зобов'язання зі сплати податків, зборів, платежів, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи, пов'язаних з «виробництвом та реалізацією власної сільськогосподарської продукції та/або з власністю та/або користуванням (орендою, суборендою, емфітевзисом, постійним користуванням) земельними ділянками, віднесеними до сільськогосподарських угідь ...», та нові п. 141.9 ст. 141, п. 170.14 ст. 170, п. 177.14 ст. 177, ст. 297¹ ПК, які передбачають визначення МПЗ лише щодо земельних ділянок, віднесених до сільськогосподарських угідь.

При цьому, викликає застереження положення п. 38¹.2 нової ст. 38¹ ПК, згідно з яким МПЗ не визначається для земельних ділянок, що використовуються дачними (дачно-будівельними) та садівничими (городницькими) кооперативами (товариствами); земель запасу; невитребуваних земельних часток (паїв), розпорядниками яких є органи місцевого

самоврядування; земельних ділянок зон відчуження та безумовного (обов'язкового) відселення, що зазнали радіоактивного забруднення внаслідок Чорнобильської катастрофи. Тобто, МПЗ стосується не тільки земель сільськогосподарського призначення, але й земель іншого цільового призначення.

3.4. В абз. 10 пп. 38¹.1 нової ст. 38¹ ПК при визначенні МПЗ пропонується встановлювати коефіцієнт такого зобов'язання (0,05 або 5% від бази оподаткування). При цьому, значення такого коефіцієнта у супровідних до проекту документах не обґрунтовуються. Крім того, враховуючи, що МПЗ у проекті визначається, виходячи із нормативної грошової оцінки земельної ділянки, яка згідно із пп. 14.1.125 п. 14.1 ст. 14 ПК розглядається як *капіталізований рентний дохід із земельної ділянки*, його розмір має, на наш погляд, корелюватись зі ставками земельного податку, єдиного податку 4 групи.

3.5. Запровадження МПЗ, на нашу думку, суттєво ускладнить адміністрування та обчислення податків на прибуток підприємств, доходи фізичних осіб, єдиного податку 4 групи, оскільки, зокрема, передбачає не тільки обчислення, власне, МПЗ, але й його зменшення на суму податків, сплата яких пов'язана із сільськогосподарською діяльністю (пп. 141.9.2 нового п. 141.9 ст. 141, пп. 170.14.3 нового п. 170.14 ст. 170, новий п. 177.14 ст. 177, п. 297¹.2 нової ст. 297¹ ПК), необхідність ведення окремого обліку доходів та витрат, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю.

3.6. Також зазначимо, що МПЗ спрямоване не на оподаткування доходів фізичних або юридичних осіб, а, скоріш, виступає податком рентного типу. Зокрема, його можна розглядати як окремий різновид оподаткування землі. У зв'язку із цим, викликає застереження пропонований підхід щодо вміщення положень щодо МПЗ у складі податків на прибуток підприємств, фізичних осіб, єдиного податку, загальних положеннях ПК. Крім того, виглядає недоцільним дублювання одних і тих же положень в різних розділах ПК і з точки зору законодавчої техніки.

4. Вважаємо неприйнятним абз. 4 нової редакції пп. 14.1.73 п.14.1 ст. 14 ПК, відповідно до якого до землекористувачів пропонується віднести юридичні та фізичні особи (резиденти і нерезиденти), які користуються земельними ділянками державної та комунальної власності «без оформлення правовстановлюючих документів, в тому числі самовільно зайнятими земельними ділянками». Звертаємо увагу, що відповідно до ч. 1 ст. 211 Земельного кодексу України громадяни та юридичні особи несуть цивільну, адміністративну або кримінальну відповідальність відповідно до законодавства за такі порушення, зокрема, за самовільне зайняття земельних ділянок; ухилення від державної реєстрації земельних ділянок та подання недостовірної інформації щодо них. А відповідно до ч. 1 ст. 212 Земельного кодексу України самовільно зайняті земельні ділянки підлягають поверненню *власникам землі або землекористувачам* без відшкодування затрат, понесених за час *незаконного* користування ними.

Законом України «Про державний контроль за використанням та охороною земель» передбачено механізм контролю за використанням та охороною земель. Тому визнання землекористувачами осіб, які незаконно користуються земельною ділянкою і щодо яких мають бути застосовані заходи юридичної відповідальності, на нашу думку, виглядає юридично некоректним.

Відповідно, не може бути підтриманий пропонований у новому пп. 12.4.5 п. 12.4 ст. 12, оновленому пп. 14.1.73 п. 14.1 ст. 14, пп. 269.1.1.3 оновленого пп. 269.1.1 п. 269.1 ст. 269, оновлених п.п. 284.1, 284.5 ст. 284, п. 286.1 ст. 286, п. 287.11 ст. 287 ПК підхід щодо сплати земельного податку за земельні ділянки державної та комунальної власності, у тому числі, самовільно зайняті, без оформлення правовстановлюючих документів та, відповідно, встановлення органами самоврядування факту користування юридичною або фізичною особою земельною ділянкою державної та комунальної власності без оформлення правовстановлюючих документів.

Слід зазначити, що ПК регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів (п. 1.1 ст. 1 ПК), а тому вирішення, по суті, проблеми відсутності у користувача правовстановлюючих документів на земельну ділянку, самовільного зайняття земельної ділянки має вирішуватись не шляхом їх оподаткування (що, у тому числі, може використовуватись як один із способів легалізації, зокрема, самозахоплених земельних ділянок), а через удосконалення механізмів контролю за земельними ділянками, відповідальності за користування земельними ділянками без правовстановлюючих документів, відшкодування втрат власників, у тому числі, бюджетних втрат, спрощення порядку оформлення відповідних документів (що на сьогодні нерідко є проблематичним як через бюрократичні, так і корупційні причини).

5. Викликає застереження пропозиція нового припису п. 56.15 ст. 56 ПК (а також пов'язаних змін до п. 59.3 ст. 59, пп. 89.1.4 п. 89.1 ст. 89, абз. 1 п. 89.2 ст. 89, п. 93.2 ст. 93 і нового п. 89.9 ст. 89 ПК), яка передбачає поширення права податкової застави на *неузгоджені* грошові зобов'язання. У цьому аспекті звертаємо увагу на те, що, виходячи зі змісту рішення Конституційного Суду України від 24.03.2005 № 2-рп/2005, саме собою визначення у податковому повідомленні-рішенні суми грошового зобов'язання платника податків не свідчить про існування податкового зобов'язання у платника податків, а тим більше про виникнення податкового боргу, а тому вказана пропозиція виглядає дискусійною у контексті ч. 1 ст. 41 Конституції України, за якою «кожен має право володіти, користуватися і розпоряджатися своєю власністю, результатами своєї інтелектуальної, творчої діяльності». Окрім цього, можливість встановлення податкової застави у випадку оскарження рішень контролюючих органів в адміністративному та судовому порядку за рішенням контролюючих органів може призвести на практиці до додаткового «тиску» на платників податку.

В означеному контексті, також, не можна погодитись із пропозицією виключити в абз. 2 п. 95.5 ст. 95 ПК, згідно з яким «у разі якщо податковий борг виник у результаті несплати грошових зобов'язань та/або пені, визначених

платником податків у податкових деклараціях або уточнюючих розрахунках, що подаються контролюючому органу в установлені цим Кодексом строки, стягнення коштів за рахунок готівки, що належить такому платнику податків, та/або коштів з рахунків такого платника у банках здійснюється за рішенням керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу без звернення до суду, за умови якщо такий податковий борг перевищує 5 мільйонів гривень та не сплачується протягом 90 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку його сплати, та відсутні зобов'язання держави щодо повернення такому платнику податків помилково та/або надміру сплачених ним грошових зобов'язань», слова «за умови якщо такий податковий борг перевищує 5 мільйонів гривень та не сплачується протягом 90 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку його сплати, та відсутні зобов'язання держави щодо повернення такому платнику податків помилково та/або надміру сплачених ним грошових зобов'язань».

Зазначимо також, що змінами до ст. 89 ПК передбачається виникнення права податкової застави – «з дня подання скарги до контролюючого органу вищого рівня та/або звернення платника податків до суду з позовом щодо визнання недійсним рішення контролюючого органу про нарахування суми грошового зобов'язання» (новий пп. 89.1.4 п. 89.1 ст. 89 ПК) «у розмірі, що відповідає сумі грошових зобов'язань, визначених у податковому повідомленні-рішенні, поширюється на нерухоме та/або рухоме майно платника податків, яке перебуває в його власності у день виникнення такого права та балансова вартість якого відповідає сумі таких грошових зобов'язань» (новий п. 89.9 ст. 89 ПК). На наш погляд, право податкової застави не повинно виникати у випадку порушення контролюючими органами строків надсилання платнику-податків повідомлення-рішення, що, особливо, на практиці часто має місце стосовно податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, у тому числі, через недосконалість законодавчого регулювання процедури надсилання такого повідомлення-рішення та відповідальності за її порушення. У даному випадку слід враховувати й те, що у разі такого порушення платник податку фактично позбавлений можливості здійснити звірку даних, що містяться у повідомленні-рішенні, які на практиці часто не відповідають дійсності.

6. Згідно з новими пп. 20.1.35² п. 20.1 ст. 20, п. 87.13 ст. 87, оновленими п. 91.3 ст. 91, п. 95.3 ст. 95 ПК, змінами до Кодексу адміністративного судочинства України передбачається встановлення тимчасового обмеження у праві виїзду керівника боржника – юридичної особи за межі України, у разі несплати протягом 30 календарних днів з дня надіслання (вручення) платнику податків податкової вимоги суми податкового боргу, що перевищує 1 мільйон гривень, до повного погашення такого боргу. З цією ж метою пропонуються відповідні зміни до Закону України «Про порядок виїзду з України і в'їзду в Україну громадян України».

У цілому не виключаючи вказаних змін, враховуючи, що аналогічні обмеження на сьогодні передбачені Законом України «Про виконавче провадження» (п. 19 ч. 3 ст. 18), Цивільним процесуальним кодексом України (ст. 441), разом із тим, зауважимо, що викликає застереження пропонується підстава застосування заборони – «у разі несплати протягом 30 календарних днів з дня надіслання (вручення) платнику податків податкової вимоги ...» (новий абз. 2 п. 95.3 ст. 95 ПК), яка обмежується лише фактом несплати боргу у встановлений термін та не передбачає можливість існування об'єктивних чинників, що не дозволяють боржнику сплатити своєчасно борг, що може призвести до порушення прав відповідних фізичних осіб - керівників таких боржників.

Також звертаємо увагу на те, що за змістом ст. 20 ПК звернення до суду у цьому випадку є правом контролюючого органу, що може мати корупційні ризики.

Крім того, враховуючи, що встановлення обмеження застосовується до *фізичної особи*, якою, власне, і є керівник юридичної особи, виглядає дискусійним у правовому відношенні його встановлення саме відповідно до вимог Кодексу адміністративного судочинства України.

Зауважимо також, що згідно з оновленим пп. 20.1.3 п. 20.1 ст. 20 ПК контролюючі органи мають право «отримувати безоплатно від державних органів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій усіх форм власності та їх посадових осіб, у тому числі від органів, які забезпечують ведення відповідних державних реєстрів (кадастрів), інформацію, документи і матеріали щодо платників податків, а у визначених цим Кодексом випадках – щодо керівників платників податків-боржників». Пропоноване уточнення, на наш погляд, вбачається редакційно невдалим, оскільки може тлумачитися як отримання відповідних інформації, документів і матеріалів стосовно керівників фізичних осіб - боржників (що є алогічним), а не стосовно керівників юридичних осіб – боржників, про що йдеться у новому пп. 20.1.35² п. 20.1 ст. 20 ПК, за яким контролюючі органи мають право «звертатися до суду у разі ухилення боржника від виконання зобов'язань з погашення податкового боргу (заборгованості) за встановленням тимчасового обмеження у праві виїзду керівника боржника - юридичної особи за межі України – до повного погашення такого боргу». Аналогічне зауваження стосується також нового п. 87.13 ст. 87 та інших відповідних положень (у редакції проекту) ПК.

У цьому ж контексті зауважимо про необхідність дотримання єдності термінології з метою належного розуміння та, відповідно, правозастосування відповідних приписів, зважаючи на те, що у проекті одночасно вживаються формулювання «керівники платників податків – боржників» (оновлений пп. 20.1.3 п. 20.1 ст. 20 ПК), «керівник боржника – юридичної особи» (новий пп. 20.1.35² п. 20.1 ст. 20 ПК), «керівник платника податків» (новий п. 87.13 ст. 87 ПК), «керівник юридичної особи, яка є боржником» (новий п. 7 ч. 1 ст. 283 Кодексу адміністративного судочинства України).

Зауважимо також, що у приписі нового п. 87.13 ст. 87 ПК, за яким «за непогашення у встановлені цим Кодексом порядку та строки податкового боргу платника податків може встановлюватись відповідальність керівника такого платника податків у вигляді тимчасового обмеження у праві виїзду за межі України», відсутнє уточнення, що така відповідальність встановлюється за рішенням суду, що впливає, зокрема, з припису нового пп. 20.1.35² п. 20.1 ст. 20 ПК, за яким контролюючі органи мають право «звертатися до суду у разі ухилення боржника від виконання зобов'язань з погашення податкового боргу (заборгованості) за встановленням тимчасового обмеження у праві виїзду керівника боржника - юридичної особи за межі України – до повного погашення такого боргу».

7. Змінами до п. 73.3 ст. 73 ПК пропонується встановити, що контролюючі органи мають право звернутися до платників податків та інших суб'єктів інформаційних відносин із письмовим запитом про подання інформації (вичерпний перелік та підстави надання якої встановлено законом), необхідної для виконання покладених на контролюючі органи функцій, завдань, та її документального підтвердження. ... Письмовий запит про подання інформації надсилається платнику податків або іншим суб'єктам інформаційних відносин за наявності хоча б однієї з таких підстав: 1) за результатами аналізу податкової інформації, отриманої в установленому законом порядку, виявлено факти, які *можуть свідчити* про порушення платником податків податкового, валютного законодавства, законодавства у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» (у чинній нормі йдеться *про факти, які свідчать* про відповідні порушення). Таке уточнення виглядає сумнівним, з огляду, зокрема, на можливість довільного (на суб'єктивній основі) тлумачення контролюючими органами норми з відповідними наслідками для платників податків у процесі правозастосування.

8. Дискусійною виглядає пропозиція нового абз. 3 пп. 139.2.2 п. 139.2 ст. 139 ПК, згідно з яким не застосовується коригування фінансового результату до оподаткування, що передбачено цим підпунктом, «державними унітарними підприємствами та господарськими товариствами, у статутному капіталі яких більше 50 відсотків акцій (часток) належить державі, облікова політика яких в частині визначення методів обчислення величини резерву сумнівних боргів (резерву очікуваних кредитних збитків) та способу визначення коефіцієнта сумнівності не погоджена з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до законодавства».

Так, відповідно до абз. 2 ч. 5 ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємство самостійно *визначає за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства*. Враховуючи це, питання погодження облікової політики має, на наш погляд, забезпечуватись не через відповідні податкові інструменти,

а шляхом вирішення питань щодо відповідальності відповідних суб'єктів, а також через удосконалення питань управління об'єктами державної власності.

9. Згідно з оновленим п. 172.2 ст. 172 ПК пропонується оподатковувати доходи фізичної особи від продажу протягом звітного податкового року третього та наступних об'єктів нерухомості за ставкою 18%. Згідно із чинною нормою ставка податку до доходу, отриманого платником податку від продажу протягом звітного податкового року більш як одного з об'єктів нерухомості, становить 5%. Певною мірою погоджуючись із вказаними змінами, що сприятиме ліквідації деяких схем мінімізації податків на ринку житлової нерухомості, водночас, звертаємо увагу, що стосовно сумлінних платників податків такий підхід може виступати суттєвою перешкодою, наприклад, для купівлі ними іншого (більшого та/або кращого) житла шляхом продажу належних йому кількох об'єктів нерухомості.

10. Відповідно до оновленого пп. 291.5¹.1 п. 291.5¹ ст. 291 ПК не можуть бути платниками єдиного податку четвертої групи «суб'єкти господарювання, діяльність яких згідно з КВЕД-2010 відноситься до класів 01.47 (розведення свійської птиці), 01.49 (у частині розведення та вирощування перепелів і страусів) та 10.12 (виробництво м'яса свійської птиці)». У цілому не заперечуючи щодо вказаних змін, разом із тим, зауважимо, що встановлення вказаних обмежень стосуватиметься не тільки великих та середніх виробників, які використовують на сьогодні спрощену систему оподаткування, обліку та звітності для сільськогосподарських товаровиробників в Україні (4 група платників єдиного податку) для мінімізації податків, але й може негативно позначитись на малих виробниках, що, у тому числі, може призвести до зниження конкуренції у цій сфері та, як наслідок, зростання ціни на відповідні товари.

Принагідно зауважимо, що, на наш погляд, застосування 4 групи платників єдиного податку потребує суттєвого вдосконалення, оскільки за своєю природою має застосовуватися виключно суб'єктами малого підприємництва з невеликими доходами, чисельністю працівників тощо, для яких ведення повноцінного податкового обліку є складним та економічно обтяжливим, а не поширюватись на будь-якого сільськогосподарського товаровиробника без обмежень обсягу доходу, розміру земельної ділянки, як це передбачено чинною редакцією ПК. Зазначене на сьогодні фактично використовується великими та середніми сільськогосподарськими виробниками для мінімізації податків та зборів, призводить до суттєвого зменшення бюджетних надходжень та нерівномірного податкового навантаження на виробників різних організаційно-правових форм.

11. Зауваження до окремих положень ПК.

11.1. Згідно з новим абз. 3 п. 12.5 ст. 12 ПК «на рішення про встановлення місцевих податків та зборів, прийняті на підставі і на виконання вимог цього Кодексу, не поширюється дія законодавства щодо здійснення державної регуляторної політики та регуляторної діяльності».

Слід зауважити, що відповідно до Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» «державна регуляторна політика у сфері господарської діяльності (далі – державна регуляторна політика) – напрям державної політики, спрямований на вдосконалення правового регулювання *господарських відносин*, а також *адміністративних відносин* між регуляторними органами або іншими органами державної влади та суб'єктами господарювання ...», а тому, на наш погляд, не поширюється на податкові правовідносини.

11.2. Відповідно до нового п. 14.1.88¹ ч. 14.1 ст. 14 ПК «кондиції на мінеральну сировину об'єкту (ділянки) надр для цілей розділу IX цього Кодексу – сукупність техніко-технологічних та фінансово-економічних *вимог до провадження господарської діяльності гірничого підприємства* з видобування корисних копалин, які забезпечують раціональне використання об'єкту (ділянки) надр, у тому числі економічно ефективно видобування корисних копалин за видами товарної продукції гірничого підприємства, що розроблена та затверджена у порядку визначеному законодавством з регулювання гірничих відносин». Таке положення суперечить ч. 1 ст. 45 Кодексу України про надра, згідно з якою «для визначення промислової цінності родовищ і оцінки запасів корисних копалин по кожному родовищу встановлюються *кондиції на мінеральну сировину, що становлять сукупність вимог до якості і кількості корисних копалин, гірничо-геологічних та інших умов розробки родовища*».

11.3. Згідно з оновленим п. 59.3 ст. 59 ПК «податкова вимога надсилається не раніше першого робочого дня після закінчення граничного строку сплати суми грошового зобов'язання, *крім випадків, передбачених пунктом 56.15 статті 56 цього Кодексу*». Звертаємо увагу, що у вказаному п. 56.15 відповідних додаткових строків надсилання не встановлено.

11.4. Положення нового п. 87.13 ст. 87 ПК, згідно з яким «за непогашення у встановлені цим Кодексом порядку та строки податкового боргу платника податків може встановлюватись відповідальність керівника такого платника податків у вигляді тимчасового обмеження у праві виїзду за межі України», не стосуються предмету вказаної статті – «джерела сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу платника податків».

12. Супровідні до проекту документи не містять жодного обґрунтування пропонуваного виключення пп. 213.2.8 п. 213.2 ст. 213 ПК, яким до операцій з підакцизними товарами, які не підлягають оподаткуванню, віднесено реалізацію електричної енергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками та/або з відновлюваних джерел енергії.

Головне управління звертає увагу на ст. 15 Директиви Ради 2003/96/ЄС від 27 жовтня 2003 року про реструктуризацію системи Співтовариства з оподаткування продуктів енергії та електроенергії (далі – Директива Ради 2003/96/ЄС), якою передбачається, що, без упередження до інших положень Співтовариства, держави-члени можуть застосувати, під фінансовим контролем, повне або часткове звільнення або скорочення рівня оподаткування зокрема для:

оподаткованої продукції, що використовується під фінансовим контролем у сфері експериментальних проектів з технологічної розробки більш екологічно-сприятливих виробів або у сфері пального з поновлюваних ресурсів;

електроенергії: сонячного, вітрового, хвильового, припливного або геотермального походження; гідравлічного походження, виробленої в гідроелектричних установках; виробленої з біомаси або з продукції, що вироблена з біомаси; виробленої з метану, що виділяється з покинутих вугільних шахт; виробленої з паливних елементів; енергоносіїв і електроенергії, що використовуються для комбінованого виробництва тепла і електроенергії;

електроенергії, виробленої при комбінованому виробництві тепла і електроенергії – за умови, що виробники комбінованої енергії є екологічно чистими. Держави-члени можуть застосувати власні визначення «екологічно-сприятливого» (або високоефективного) комбінованого виробництва – поки Рада, на підставі звіту і пропозиції Комісії, одностайно не ухвалить загальне визначення.

Повні або часткові звільнення чи скорочення можуть застосовуватись максимум на десять років після введення в дію цієї Директиви або поки національна частка природного газу при кінцевому енергоспоживанні не сягне 25% – в залежності від того, що швидше. Проте, як тільки національна частка природного газу при кінцевому енергоспоживанні сягне 20%, зацікавлені держави-члени повинні застосувати безумовно позитивний рівень оподаткування, який має зростати щорічно – щоб досягти, щонайменше, мінімальної норми в кінці вищезгаданого періоду.

13. Змінами до п. 16 підрозділу 5 розділу XX «Перехідні положення» ПК пропонується встановити, що тимчасово, до 31 грудня 2029 року включно, протягом трьох звітних місяців поспіль, що передують місяцю, в якому підвищуються ставки акцизного податку на тютюнові вироби, середньомісячний обсяг продажу марок акцизного податку підприємству - виробнику та/або імпортеру тютюнових виробів продавцем марок акцизного податку не може перевищувати 115 відсотків середньомісячного обсягу реалізації на митній території України тютюнових виробів таким підприємством - виробником та/або імпортером за попередні дев'ять календарних місяців; протягом трьох звітних місяців поспіль, що передують місяцю, в якому підвищуються ставки акцизного податку на тютюнові вироби, з обсягів реалізації на внутрішній ринок тютюнових виробів виробниками та/або ввезення на митну територію України імпортерами, що перевищує 115 відсотків середньомісячного обсягу реалізації на внутрішньому ринку такої продукції або її ввезення таким підприємством-виробником та/або імпортером за попередні дев'ять місяців (що передують трьома звітними місяцями поспіль, що передують місяцю, в якому підвищуються ставки акцизного податку на тютюнові вироби), акцизний податок сплачується із застосуванням коефіцієнта 1,5.

Звертаємо увагу на відсутність у супровідних до проекту документах аналізу стану реалізації обмежень, встановлених приписами чинного п. 16 підрозділу 5 розділу XX «Перехідні положення» ПК, до якого пропонується

зміни, що дозволило б оцінити доцільність зміни встановлених обмежень. Адже, як свідчить практика, проблема часто полягає не стільки у прийнятті нових, скільки у належному виконанні чинних законів України, у даному випадку щодо здійснення контролю за обігом акцизних марок.

14. Законодавча пропозиція щодо оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання житла, крім операцій з першого постачання доступного житла та житла, що будується із залученням державних коштів (зміни до пп. 197.1.14 п. 197.1 ст. 197 ПК) не містить оцінок її наслідків, зокрема, у частині ризиків зростання вартості новозбудованого житла, зниження його інвестиційної привабливості, зростання цінової пропозиції на вторинному ринку житла, прискорення інфляційних процесів тощо.

15. З приводу пропозиції проекту щодо невиключення до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку на доходи фізичних осіб, платника єдиного податку першої - третьої груп суми доходів, отриманих такими платниками податку у вигляді часткової або повної компенсації відсоткових (процентних) ставок, яка виплачується в рамках державної програми впровадження фінансово-кредитних механізмів забезпечення громадян житлом на умовах, визначених Кабінетом Міністрів України (новий п. 18 підрозділу 1, новий п. 6 підрозділу 8 розділу XX ПК), звертаємо увагу на необхідність дотримання вимог ст. 103 Бюджетного кодексу України, за якою «надання державою податкових пільг, які зменшують доходи місцевих бюджетів, має супроводжуватися наданням додаткової дотації з державного бюджету місцевим бюджетам на компенсацію відповідних втрат доходів місцевих бюджетів».

16. *Щодо змін до Закону України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального» (далі у цьому пункті – Закон).*

У змінах до абзаців 23, 62 ч. 1 ст. 1, назви та ч.ч. 18, 19, 49 ст. 3, ч.ч. 45, 49 ст. 15 Закону пропонується скасувати такий механізм регулювання ліцензованої діяльності ліцензіатів, як призупинення ліцензії. Зокрема, наприклад, у чинних ч. ч. 19, 20 ст. 3 Закону передбачено, що у разі несплати суб'єктом господарювання чергового платежу за ліцензію її дія призупиняється у разі несвоєчасної сплати чергового платежу за ліцензію на підставі письмового розпорядження органу, який видав ліцензію, на термін до сплати заборгованості. Дія ліцензії вважається призупиненою з моменту одержання суб'єктом господарювання (у тому числі, іноземним суб'єктом господарювання, який діє через своє зареєстроване постійне представництво) відповідного письмового розпорядження органу, який видав ліцензію, а її дія поновлюється з моменту зарахування відповідного чергового платежу за ліцензію до бюджету. При цьому, згідно із ч. 18 ст. 3 Закону дія ліцензії призупиняється у разі несвоєчасної сплати чергового платежу за ліцензію на підставі письмового розпорядження органу, який видав ліцензію, на термін до сплати заборгованості.

У разі несплати чергового платежу за ліцензію згідно з абз. 4 ч. 20 ст. 3 Закону протягом 30 днів від моменту призупинення ліцензії вона анулюється. Таким чином, суб'єкт господарювання у випадку призупинення дії ліцензії протягом місяця має право на здійснення чергового платежу за ліцензію до її анулювання.

Разом із тим, у випадку прийняття проекту у запропонованому вигляді буде діяти лише такий механізм регулювання ліцензованої діяльності ліцензіатів, як анулювання ліцензії. При цьому, суб'єкт господарювання змушений буде або взагалі припинити господарську діяльність (навіть за умови прострочення платежу за ліцензію лише на одну добу), або знову отримувати ліцензію на ліцензований вид діяльності. В останньому випадку згідно з ч. 16 ст. 3 Закону ліцензія або рішення про відмову у її видачі видається заявнику органом виконавчої влади, уповноваженим Кабінетом Міністрів України, не пізніше 30 календарних днів з дня одержання зазначених у цьому Законі документів. За таких умов, у випадку отримання нової ліцензії суб'єкти господарювання змушені будуть на строк до місяця призупинити такі види господарської діяльності, як виробництво спиртів, біоетанолу, пального, оптову та роздрібну торгівлю паливом, його зберігання. На нашу думку, призупинення виробництва та продажу, зокрема пального, до 30 календарних днів матиме значно більш негативні економічні наслідки для підприємців, аніж прострочення платежів за ліцензію протягом декількох днів. У зв'язку із цим, запровадження запропонованих змін вважаємо недоцільним.

17. Згідно із п. 1 розділу II проекту цей Закон, за виключенням деяких положень, набирає чинності з 1 липня 2021 року. У цьому аспекті звертаємо увагу на необхідність дотримання принципу стабільності податкового законодавства, згідно з яким «зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року» (пп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 ПК). У тому числі, зауважимо, що окремі положення матимуть ознаки зворотної дії в часі, зокрема, у частині МПЗ, що не повною мірою узгоджуватиметься із положеннями ч. 1 ст. 58 Конституції України про те, що закони та інші нормативно-правові акти не мають зворотної дії в часі, крім випадків, коли вони пом'якшують або скасовують відповідальність особи.

Керівник Головного управління

С. Тихонюк

Вик.: Я. Бережний, Е. Вальковський, І. Крегул, О. Олещенко, І. Кунець, М. Муравська, С. Гришко



ЕАС ВЕРХОВНОЇ РАДИ УКРАЇНИ

Підписувач: ТИХОНЮК СВІТЛАНА АНДРІЙВНА
Сертифікат: 2B6C7DF9A3891DA104000008BF77900E1514902
Дійсний до: 28.05.2022 23:59:59

Апарат Верховної Ради України
№ 16/03-2021/207570 від 23.06.2021



557288