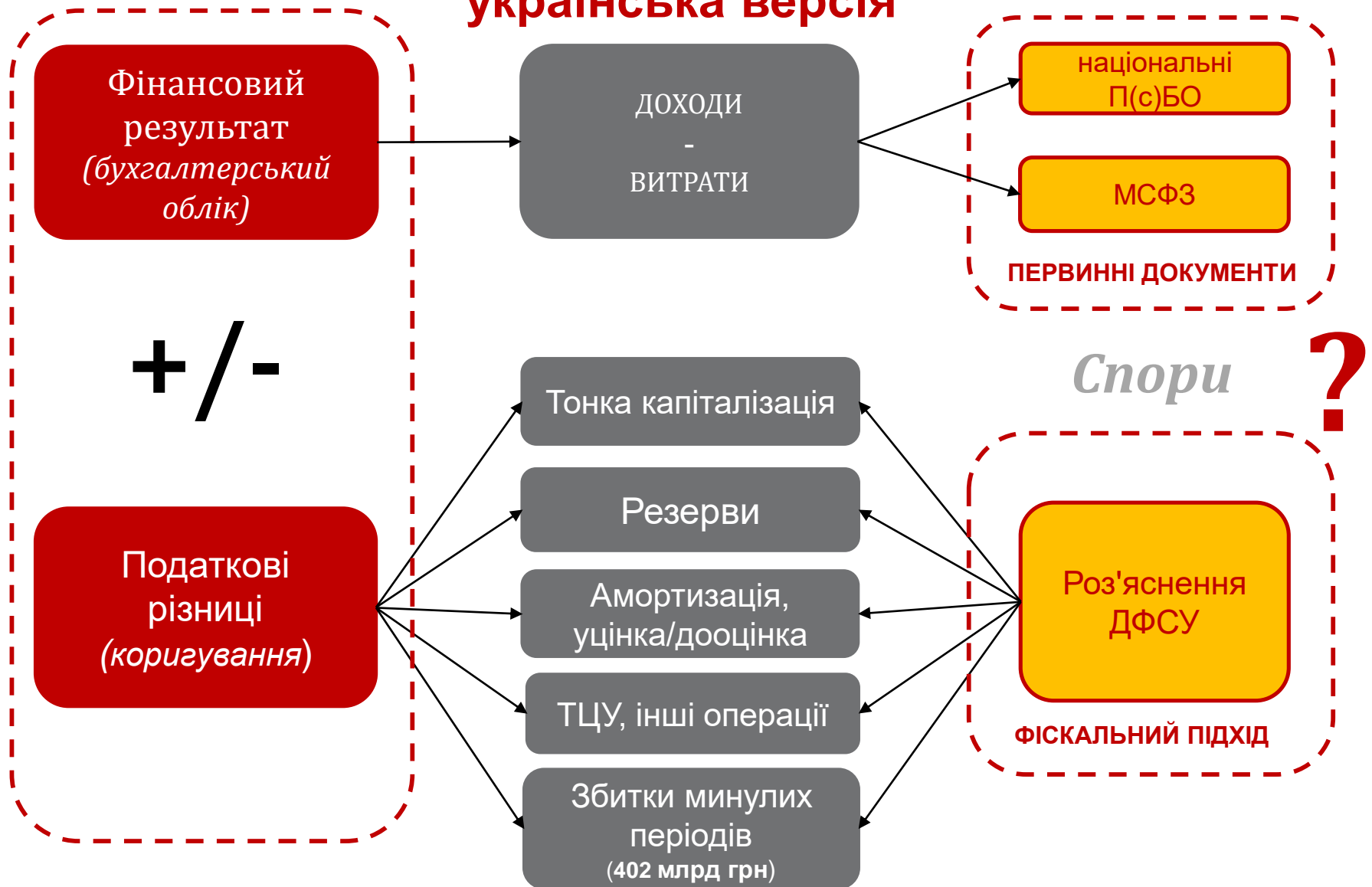


Реформування податку на прибуток: поточні проблеми та варіанти вирішення

Об'єкт оподаткування в класичній моделі українська версія

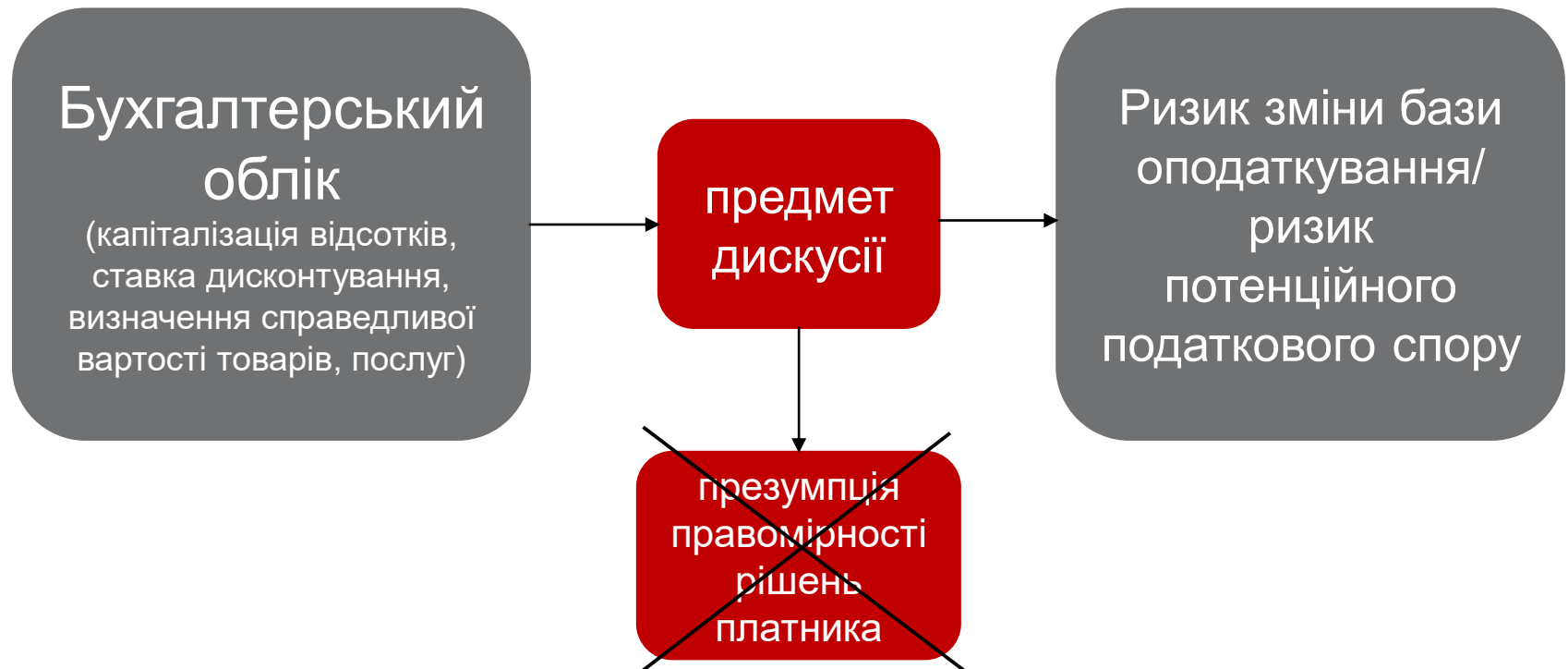


Проблеми поточної моделі податку на прибуток

Фінансова звітність як база оподаткування

- › Низька культура складання фінансової звітності
- › Неврегульованість питання відповідальності перед власником платника податку осіб, що склали та/або підтвердили фінансову звітність
- › Період між датами складанням фінансової звітності та подачі декларації з податку на прибуток незначний, що унеможлиблює перевірку достовірності визначення бази оподаткування
- › Низький рівень знань стандартів бухгалтерського обліку та відсутність досвіду зі складання фінансової звітності працівників податкових органів
- › Відсутність прозорого алгоритму відбору платників податку, фінансова звітність яких підлягає перевірці (всіх платників більше 200 000 осіб)

Ризики надання права податковим органам проводити перевірку бухгалтерського обліку



Проблеми поточної моделі податку на прибуток

Податкові різниці

- › **Амортизація:** окремий облік податкової амортизації, для якої зберігається необхідність зв'язку із господарською діяльністю платника податку

Підпунктом 138.3.2 ПКУ встановлено заборону щодо амортизації "невиробничих основних засобів", під якими розуміються основні засоби, які не використовуються в господарській діяльності платника податку

- › **Резерви:** проблема списання (включення до витрат) сум БЕЗНАДІЙНОЇ заборгованості

Недосконалість формулювань положень пункту 139.2 ПКУ щодо резерву сумнівних боргів

- › **Коригування за ТЦУ:** не можуть бути коректно визначені ні ЩОКВАРТАЛЬНО протягом звітного року, ні за результатами РІЧНОГО декларування

Звіт про контрольовані операції згідно з підпунктом 39.4.2 ПКУ подається до 1 травня року, що настає за звітним роком, тоді як річна декларація має бути вже подана у лютому/березні

- › **Правила тонкої капіталізації:** складні правила застосування (19 роз'яснень податкових органів)

- › **Роялті на користь нерезидента:** яка норма ПКУ підлягає застосуванню - пп.140.5.5 чи пп.140.5.6? Що таке «сума доходів від роялті» як база для розрахунку суми перевищення та проведення відповідного коригування?

Наприклад: проблема визначення об'єкта оподаткування



Проблеми поточної моделі податку на прибуток

Первинні документи

- » «Для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, **на підставі первинних документів**, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків та зборів, ведення яких передбачено законодавством.
- » Платникам податків **забороняється** формування показників податкової звітності, митних декларацій на підставі даних, не підтверджених документами, що визначені абзацом першим цього пункту».

[пункт 44.1 ПКУ]

- » «Господарські операції відображаються у бухгалтерському обліку методом їх суцільного і безперервного документування. Записи в облікових реєстрах проводяться на підставі первинних документів, створених відповідно до вимог цього Положення.
- » «Первинні документи - це документи, створені у письмовій або електронній формі, що фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення».

[пункти 1.2 та 2.1 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України № 88 від 24.05.95]

Проблеми поточної моделі податку на прибуток

Первинні документи

Вимоги до первинних документів

Первинні документи повинні мати такі обов'язкові реквізити:

- » *назву документа (форми);*
- » *дату і місце складання;*
- » *назву підприємства, від імені якого складено документ;*
- » ***зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;***
- » *посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;*
- » *особистий підпис, аналог власноручного підпису або підпис, прирівняний до власноручного підпису відповідно до Закону України "Про електронний цифровий підпис", або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.*

[ч.2 ст.9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»]

Проблеми поточної моделі податку на прибуток

Первинні документи

Акти перевірок:

«Також в актах не зазначено ким конкретно здійснювалися послуги, обсяг затрачених людино-годин і не конкретизовано, які саме інформаційно-консультаційні послуги надано»;

«В наданих до перевірки документах про виконання робіт адвокатом Особа 1 на користь Компанія 1, відсутній детальний перелік наданих юридичних та консультаційних послуг (не наведені дані, стосовно яких питань цивільно-процесуального, кримінально-процесуального та адміністративного законодавства надані консультаційні послуги, коментарі у зв'язку зі зміною законодавства, мета і наслідки переговорів, проведених за участю адвоката, тощо) ... ».

Проблеми поточної моделі податку на прибуток

Первинні документи

Судові рішення:

«Крім того, судами встановлено, що із змісту представлених актів здачі-приймання виконаних робіт не вбачається, якого саме виду надаються послуги (виконуються роботи), не вказуються конкретні особи, які надали і отримали вказані послуги.

Також в актах здачі-приймання виконаних робіт не зазначені обсяги наданих послуг, вартість конкретних послуг, а також не має інших підтверджуючих документів про фактичне отримання ...».

*Ухвала ВАСУ від 2 липня 2013 року у справі № К/9991/61221/12
<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/32277641>*

Проблеми поточної моделі податку на прибуток

Первинні документи

Судові рішення:

«...Акти приймання-передачі виконаних робіт (наданих послуг) містять посилання на номер та дату договору, відповідно до якого складено ці акти, містять назву замовника та виконавця, їхні посади; містять зміст та обсяг виконаних робіт, містять підписи уповноважених представників сторін та печатки підприємств. **Всі наявні до договорів акти виконаних робіт (наданих послуг) дають змогу визначити, які саме послуги були надані, згідно з яким договором, за якою ціною, між якими контрагентами та з якою метою...».**

*Ухвала ВАСУ від 6 листопада 2013 року у справі № К/9991/59835/11
<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/35547486>*

Проблеми поточної моделі податку на прибуток

Первинні документи

Судові рішення:

«...жодним нормативно - правовим актом не затверджено форми бланку акту надання послуг, крім законодавчо встановленого мінімуму обов'язкових реквізитів, встановлених [ст. 9 Закону № 996-XIV](#) для первинних та зведених облікових документів - назва документа (форми), дата і місце складання, назва підприємства, від імені якого складено документ, зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції, посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення, особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

А незначні недоліки в заповненні актів, носять оціночний характер та не є підставою для висновку про позбавленні юридичної сили і доказовості зазначеного первинного документа щодо наданих позивачу послуг. Зазначене стосується і консультаційних послуг (послуги на правову допомогу)...»

*Ухвала ВАСУ від 16 липня 2015 р. у справі К/800/4211/15
<http://reyestr.court.gov.ua/Review/47116463>*

Проблеми поточної моделі податку на прибуток

Первинні документи

Судові рішення:

«... Колегія суддів погоджується з позицією судів попередніх інстанцій, що суми сплачені позивачем за один місяць роботи у розмірі 204 000,00 гривень та у розмірі 780 000,00 гривень за надання послуг у сфері інформатизації: постановки задач на 1Сv8 та програмування в системі « 1С:Підприємство 8» є надмірними та не можуть вважатися як такі, що використовуються в межах власної господарської діяльності. Крім того, при дослідженні зазначених документів судами попередніх інстанцій встановлено, що підписані сторонами **акти про надання послуг не містять кількісних та якісних показників отриманих послуг...**»

*Ухвала ВАСУ від 9 вересня 2015 року у справі К/800/56479/14
<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/54271713>*

Проблеми поточної моделі податку на прибуток

Первинні документи

Судові рішення:

«... Як встановили суди за наслідками дослідження наявних у справі доказів, подані платником товарно-транспортні накладні **не містять необхідних відомостей щодо транспортних засобів, якими здійснювалося перевезення, імен та прізвищ водіїв, які виконували перевезення, що у сукупності з ознаками фіктивного суб'єкта господарювання у діяльності публічного акціонерного товариства «Промметалургмаш» об'єктивно було розцінено судами як свідчення безтоварності розглядуваних операцій...»**

*Постанова ВАСУ від 25 листопада 2015 року у справі К/800/29172/14
<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/54271713>*

Проблеми поточної моделі податку на прибуток

Первинні документи

Судові рішення:

«...Аналізуючи фактичні обставини справи та наведені вище норми, суд касаційної інстанції приходять до висновку, що акти виконаних робіт, надані позивачем, містять всі обов'язкові реквізити документу, а **відсутність в них деталізації змісту послуг, не позбавляє їх правової та доказової сили**, оскільки фактично господарські правовідносини між позивачем та його контрагентами відбулись, що підтверджується наявними в матеріалах справи іншими первинними документами, які, в тому числі, розкривають зміст та обсяг отриманих позивачем послуг...»

Постанова ВАСУ від 28 січня 2016 р. у справі К/9991/74380/12
<http://reyestr.court.gov.ua/Review/55346196>

Проблеми поточної моделі податку на прибуток

Первинні документи

Проблеми преюдиції вироку за статтею 205 КК в практиці ВСУ

«...У ході розгляду справи суди попередніх інстанцій встановили, що **Селезньов В.В.** – засновник і директор ТОВ «Торенія», якого визнано винним у вчиненні злочину передбаченого частиною першою статті 205 Кримінального кодексу України (фіктивне підприємництво), проте з нереабілітуючих підстав, у зв'язку із закінченням строків давності, звільнений від кримінальної відповідальності, а провадження відносно нього закрито – заперечує свою участь у створенні та діяльності цього товариства, зокрема й у підписанні будь-яких первинних документів.

У постанові Верховного Суду України від 5 березня 2012 року (справа № 21-421а11) міститься правовий висновок, відповідно до якого податкові накладні, які стали підставою для формування податкового кредиту, виписані від імені осіб, які заперечують свою участь у створенні та діяльності контрагентів платника податків, зокрема й у підписанні будь-яких первинних документів, не можуть вважатися належно оформленими та підписаними повноважними особами звітними документами, які посвідчують факт придбання товарів, робіт чи послуг, а тому віднесення відображених у них сум ПДВ до податкового кредиту є безпідставним.

Отже, оскільки у справі, яка розглядається, містяться відомості, що **Селезньов В.В.** – засновник та директор ТОВ «Торенія» (контрагента ТОВ «Фозі-Фуд») заперечує свою участь у створенні та діяльності ТОВ «Торенія», зокрема й у підписанні будь-яких первинних документів, то перевірка та встановлення такої обставини має значення для правильного вирішення спору...».

*Постанова ВСУ від 22 вересня 2015 року у справі №810/5645/14
<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/52418672>*

Проблеми поточної моделі податку на прибуток

Первинні документи

Проблеми преюдиції вироку за статтею 205 КК в практиці ВСУ

«... Колегія суддів Судової палати в адміністративних справах Верховного Суду України з таким висновком не погоджується виходячи з того, що **статус фіктивного, нелегального підприємства несумісний з легальною підприємницькою діяльністю. Господарські операції таких підприємств не можуть бути легалізовані навіть за формального підтвердження документами бухгалтерського обліку...**

Отже, висновок суду апеляційної інстанції у справі, що розглядається, про те, що подані Товариством первинні документи бухгалтерського та податкового обліку (податкові накладні, акти приймання-передачі виконаних робіт (наданих послуг) тощо) **не є достатніми доказами фактичного виконання операцій; спірні господарські операції не підтверджені належними первинними документами, що в сукупності з виявленими ДПІ фактами щодо фіктивної діяльності Контрагента позивача свідчить про безтоварність господарських операцій, що виключає правомірність їх відображення у податковому обліку цього товариства, є правильним. Суд касаційної інстанції таке рішення скасував без достатніх підстав...».**

*Постанова ВСУ від 1 грудня 2015 року у справі №826/15034/14
<http://reyestr.court.gov.ua/Review/54688725>*

Проблеми поточної моделі податку на прибуток

Первинні документи

Проблеми преюдиції вироку за статтею 205 КК в практиці ВСУ

«...Водночас 29 жовтня 2012 року, тобто на момент розгляду справи в суді першої інстанції, набрав законної сили вирок Шевченківського районного суду міста Києва від 12 жовтня 2012 року (справа № 2610/18145/2012), яким встановлено факт фіктивності господарської діяльності ТОВ «РІП». І ця обставина не може залишитися неврахованою судами, оскільки **статус фіктивного підприємства несумісний з легальною підприємницькою діяльністю, навіть за формального підтвердження її первинними документами.**

Зазначене вище, на думку колегії суддів Судової палати в адміністративних справах Верховного Суду України, дає підстави для висновку про те, що **первинні документи, які стали підставою для формування податкового кредиту та валових витрат, виписані контрагентом, фіктивність господарської діяльності якого встановлена вироком суду, не можуть вважатися належно оформленими та підписаними повноважними особами звітними документами, які посвідчують факт придбання товарів, робіт чи послуг, а тому віднесення відображених у них сум ПДВ до податкового кредиту є безпідставними...».**

*Постанова ВСУ від 26 січня 2016 року у справі 2а-15327/12/2670
<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/55953481>*

Проблеми поточної моделі податку на прибуток Від'ємне значення

» Історія списання та розстрочення використання від'ємного значення з податку на прибуток:

В редакції Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»:

- » до 18.11.1997 р. дозволялося врахування від'ємного значення протягом **5 років**, наступних за виникненням такого від'ємного значення;
- » з 18.11.1997 р. до 24.12.2002 р. дозволялося врахування від'ємного значення протягом **20 кварталів**, наступних за виникненням такого від'ємного значення;

Проблеми поточної моделі податку на прибуток Від'ємне значення

- » Історія списання та розстрочення використання від'ємного значення з податку на прибуток (продовження):
 - » з 24.12.2002 р. дозволялося врахування **від'ємного значення в повному обсязі до його погашення**, однак фактично було обмежено:
 - » для від'ємного значення, сформованого до 24.12.2002 р., **12 кварталами**, наступними за кварталом, у якому таке від'ємне значення виникло;
 - » у 2004 році **не враховувалося** від'ємне значення, яке задекларовано станом на 1 січня 2002 року (Закон «Про державний бюджет на 2004 рік»);
 - » у 2005 році **не враховувалося** від'ємне значення, яке задекларовано станом на 1 січня 2003 року (Закон «Про державний бюджет на 2005 рік»);
 - » у 2006 році **не враховувалося** від'ємне значення, яке задекларовано станом на 1 січня 2005 року (Закон «Про державний бюджет на 2006 рік»);
 - » у 2010 році було дозволено врахувати **20%** від'ємного значення попередніх періодів, залишок враховувався у 2011 році;

Проблеми поточної моделі податку на прибуток Від'ємне значення

- » Історія списання та розстрочення використання від'ємного значення з податку на прибуток (продовження):
 - » З введенням Податкового кодексу у 2011 році дозволено відносити від'ємне значення минулих періодів до витрат у повному обсязі;
 - » Однак вже 24.05.2012 р. Законом № 4834-VI внесені зміни, згідно з якими від'ємне значення, що склалося станом на 01.01.2012 року враховується у розмірі **25%** у 2012, 2013, 2014 та 2015 роках (застосовується платниками, дохід яких за 2011 рік становив 1 млн. грн. і більше).

Реформування податку на прибуток

Висновок

Класична модель податку на прибуток в українських реаліях містить системні недоліки, які важко усунути змінами поточної редакції:

- » Для розрахунку об'єкту оподаткування використовується фінансовий результат. Визначення фінансового результату та можливість його об'єктивної перевірки має істотні ризики виникнення спору оскільки відсутня культура його складання та перевірки (фаховість, досвід, дуалізм бухгалтерського обліку, наявність планів на перевірку, надмірні вимоги до первинних документів).
- » Існування такої категорії як витрати, які повинні бути підтвердженні первинними документами, породжують все нові схеми з боку податкових органів для невизнання таких документів та витрат (застосування ст. 205 КК, модель з нікчемними правочинами, формальні недоліки первинних документів, тощо).
- » Постійна та значна девальвація національної валюти призводить до накопичення від'ємного значення об'єкту оподаткування, використання якого постійно обмежується на рівні закону, що призводить до позбавлення права власності платника на майно.

Передумови реформування податку на прибуток

Податок на прибуток не є наразі бюджето-формуючим

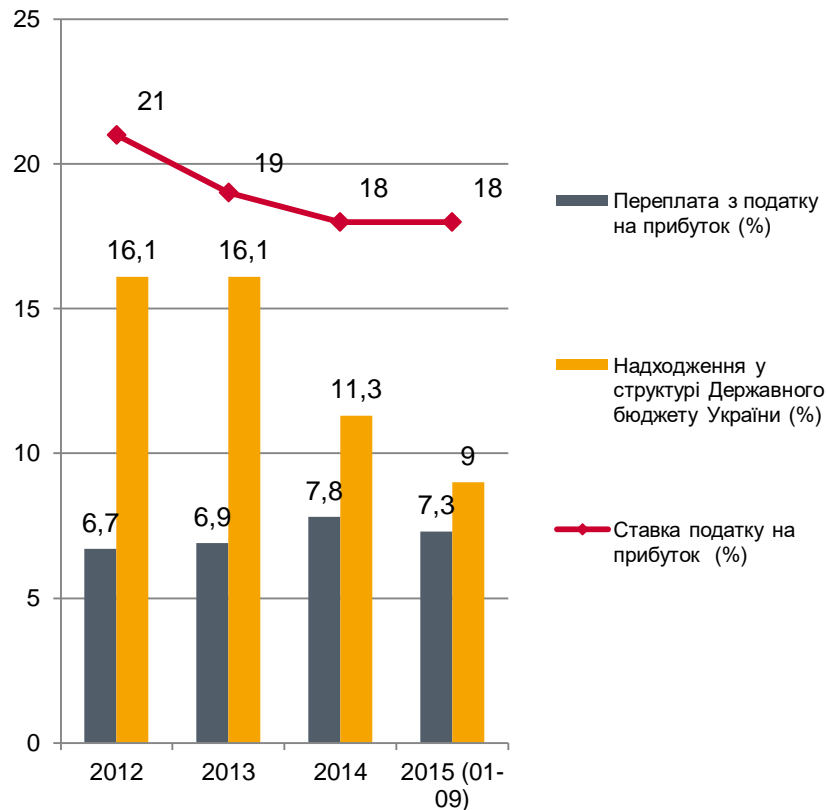


Рис. 1 Динаміка обсягу переплати та надходжень від податку на прибуток підприємств до Державного бюджету України за 2012 – 2015 рр.

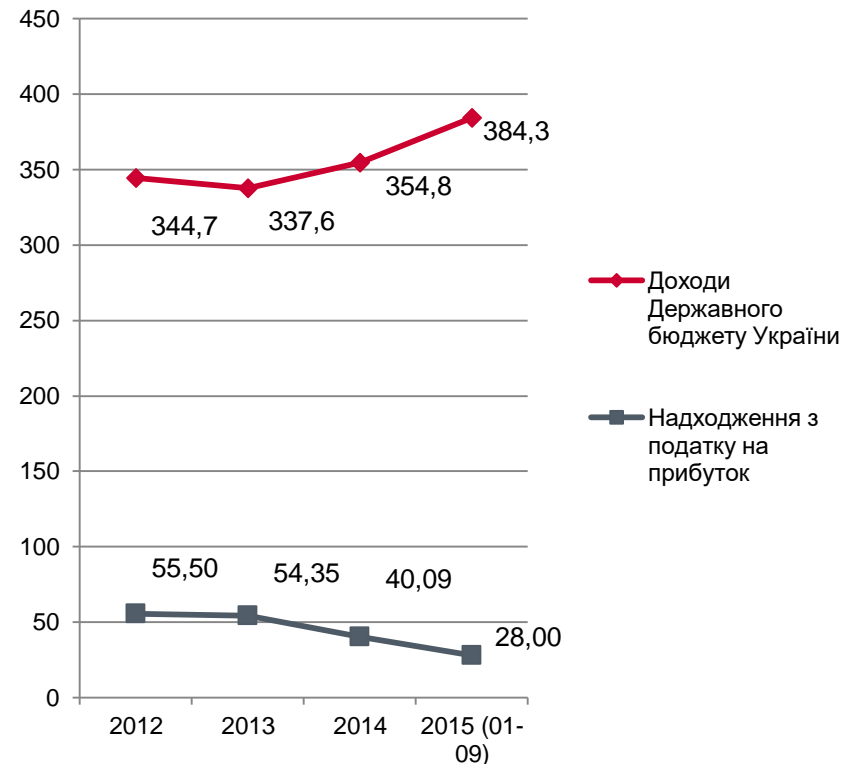


Рис. 2. Динаміка обсягу доходів Державного бюджету та надходжень від податку на прибуток підприємств за 2012-2015 рр. (млрд. грн.)

[1] Джерела: <http://www.minfin.gov.ua/news/bjudzhet>, <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477>, <http://www.ibser.org.ua/news/558/>.

[2] Джерела: <http://www.minfin.gov.ua/news/bjudzhet>, <http://www.ibser.org.ua/news/558/>.

Варіанти реформування податку на прибуток

- » Негайне усунення значних недоліків поточної редакції.
- » Запровадження з 2017 року податку на виведений капітал (доопрацьована модель розподіленого прибутку законопроекту 3357).
- » Введення окремого податку на операції з купівлі іноземної валюти з метою виведення капіталу (за виключенням операцій із придбання товарів, робіт, послуг) на рівні 5% від вартості операції з одночасним скасуванням збору в пенсійний фонд. За рахунок такого податку скасовується обмеження на виплату дивідендів та повернення капіталу з України.
- » Доопрацювання податку на майно (землю та комерційну нерухомість), який буде враховуватися у зменшення ПДФО та податку на виведений капітал (в частині виведеного за протокольним рішенням власника), що забезпечить стаке надходження до бюджету з метою створення умов для запровадження податку на виведений капітал та збалансує податкове навантаження між особами, доходи яких були оподатковані, та особами, доходи яких були скриті від оподаткування.

wts TAX LEGAL CONSULTING

КМ ПАРТНЕРИ
КМР.UA

www.kmp.ua

КМ ПАРТНЕРИ
PARTNERS