

Пропозиції
Державної податкової служби України
до проєкту Закону України «Про внесення змін до
Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України
щодо відновлення гарантій для працівників на час призову на військову
службу та запровадження механізму державної компенсації витрат на
оплату праці таких працівників на час призову»,
внесеного на розгляд Верховної Ради України
народними депутатами України Южаніною Ніною та іншими
(17 народних депутатів України),
реєстраційний номер 7584 від 25 липня 2022 року,
перше читання

1. Проєкт Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо відновлення гарантій для працівників на час призову на військову службу та запровадження механізму державної компенсації витрат на оплату праці таких працівників на час призову» (далі – законопроект) у запропонованій редакції Державною податковою службою України не підтримується.

2. Законопроектом пропонується підрозділ 10 «Інші перехідні положення» розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України (далі – Кодекс) доповнити пунктом 70, відповідно до якого «установити, що загальна сума нарахованих (виплачених) у кожному звітному податковому періоді доходів у вигляді заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику податку у зв'язку з трудовими відносинами, відображена податковим агентом у податковому розрахунку, подання якого передбачено підпунктом «б» пункту 176.2 статті 176 Кодексу, отриманих фізичними особами, призваними на строкову військову службу, військову службу за призовом осіб офіцерського складу, військову службу за призовом під час мобілізації, на особливий період, військову службу за призовом осіб із числа резервістів в особливий період або прийнятими на військову службу за контрактом, у тому числі шляхом укладення нового контракту на проходження військової служби, за якими під час дії особливого періоду на строк до його закінчення або до дня фактичного звільнення зберігалися місце роботи, посада і середній заробіток у такого податкового агента, визнається заборгованістю держави перед таким податковим агентом.».

Податковий агент матиме право зменшити свої податкові зобов'язання із загальнодержавних податків і зборів, що зараховуються до Державного бюджету України, визначені за податкові періоди, що припадають на період дії правового режиму воєнного стану в Україні та 12 місяців після припинення або скасування воєнного стану в Україні, на суму вказаної заборгованості (далі – заборгованість).

Порядок зменшення податкових зобов'язань податкових агентів на суму заборгованості встановлюватиметься Кабінетом Міністрів України.

Крім того, законопроектом передбачено, що вказана заборгованість може бути погашена шляхом випуску облігацій внутрішньої державної позики (далі – ОВДП).

Умови емісії та цільове призначення ОВДП встановлюватимуться Кабінетом Міністрів України.

Положення пункту 70 підрозділу 10 розділу XX Кодексу не поширюватимуться на підприємства, установи та організації, що повністю утримуються за рахунок коштів державного бюджету.

Водночас законопроектом пропонується скасувати зміни, внесені до частини третьої статті 119 Кодексу законів про працю України (далі – КЗпПУ) Законом України від 01 липня 2022 року № 2352-ІХ «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо оптимізації трудових відносин» (далі – Закон № 2352), і повернути з 19.07.2022 (з моменту набрання чинності Законом № 2352) гарантії щодо збереження середнього заробітку за працівниками, яких призвали на строкову військову службу, військову службу за призовом осіб офіцерського складу, військову службу за призовом під час мобілізації, на особливий період, військову службу за призовом осіб із числа резервістів в особливий період або прийнятими на військову службу за контрактом, у тому числі шляхом укладення нового контракту на проходження військової служби (далі – працівники), під час дії особливого періоду на строк до його закінчення або до дня фактичного звільнення на підприємстві, в установі, організації, фермерському господарстві, сільськогосподарському виробничому кооперативі незалежно від підпорядкування та форми власності і у фізичних осіб – підприємців, у яких вони працювали на час призову (далі – гарантії).

Автори законопроекту у пояснювальній записці зазначили, що «звуження соціальних гарантій матиме негативний вплив на мотивацію мобілізованих працівників, чого зараз не можна допустити».

ДПС, погоджуючись з необхідністю забезпечення належної підтримки (у тому числі фінансової) працівників, які беруть участь у заходах з національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії Російської Федерації, вважає, що доцільність відновлення гарантій, передбачених частиною третьою статті 119 КЗпПУ, потребує додаткового обговорення із заінтересованими сторонами, зокрема, Об'єднанням організацій роботодавців України, міністерствами соціальної політики України та економіки України тощо.

При цьому слід наголосити, що згідно з вказаною частиною третьою статті 119 КЗпПУ працівникам здійснюється виплата грошового забезпечення за рахунок коштів Державного бюджету України відповідно до Закону України «Про соціальний і правовий захист військовослужбовців та членів їх сімей».

Водночас Кабінет Міністрів України постановою від 28 лютого 2022 року № 168 «Питання деяких виплат військовослужбовцям, особам рядового і начальницького складу, поліцейським та їх сім'ям під час дії воєнного стану» на період дії воєнного стану установив військовослужбовцям Збройних Сил України, Служби безпеки України, Служби зовнішньої розвідки України, Головного управління розвідки Міністерства оборони України, Національної

гвардії України, Державної прикордонної служби України, Управління державної охорони України, Державної служби спеціального зв'язку та захисту інформації України, Державної спеціальної служби транспорту, військовим прокурорам Офісу Генерального прокурора, особам рядового і начальницького складу Державної служби з надзвичайних ситуацій України, співробітникам Служби судової охорони, особам начальницького складу управління спеціальних операцій Національного антикорупційного бюро України та поліцейським, а також особам рядового і начальницького складу Державної кримінально-виконавчої служби України, які несуть службу в органах і установах зазначеної Служби в межах територіальних громад, які розташовані в районі проведення воєнних (бойових) дій або перебувають в тимчасовій окупації, оточенні (блокуванні), додаткову винагороду в розмірі до 30 000 грн пропорційно в розрахунку на місяць (крім осіб рядового і начальницького складу Державної кримінально-виконавчої служби України, яким така винагорода виплачується пропорційно часу проходження служби в розрахунку на місяць), а тим з них, які беруть безпосередню участь у бойових діях або забезпечують здійснення заходів з національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії, перебуваючи безпосередньо в районах у період здійснення зазначених заходів (у тому числі військовослужбовцям строкової служби), – розмір цієї додаткової винагороди збільшується до 100 000 грн в розрахунку на місяць пропорційно часу участі у таких діях та заходах.

Таким чином, держава врегулювала питання належної фінансової підтримки мобілізованих працівників.

Стосовно пропозицій до Кодексу слід зазначити, що положення законопроекту припускають неоднозначне (множинне) трактування і містять суттєві ризики практичної реалізації ініціатив законопроекту:

1) Законопроектом пропонується вважати заборгованістю держави суми нарахованої (виплаченої) заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику податку – працівнику, у той час як законопроектом пропонується повернути працівникам гарантії на середній заробіток.

При цьому законопроект не містить вимог щодо здійснення роботодавцями таких працівників функцій податкового агента в повному обсязі стосовно нарахованих сум середнього заробітку працівникам – нарахувати, утримати та сплатити податок на доходи фізичних осіб, передбачений розділом IV Кодексу, та військовий збір, встановлений пунктом 16¹ підрозділу 10 розділу XX Кодексу, до бюджету від імені та за рахунок фізичної особи з доходів, що виплачуються такій особі. Аналогічно відсутні вимоги стосовно сплати з таких сум єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – єдиний внесок).

Відсутність таких вимог може використовуватись несумлінними податковими агентами з метою необґрунтованого зменшення своїх податкових зобов'язань із загальнодержавних податків і зборів, що зараховуються до Державного бюджету України, шляхом відображення у додатку 4ДФ

«Відомості про суми нарахованого доходу, утриманого та сплаченого податку на доходи фізичних осіб та військового збору» до Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску, сум середнього заробітку працівників без фактичних виплат таких сум працівникам – нарахування доходів лише «на папері».

2) Відповідно до пункту 9.1 статті 9 Кодексу до загальнодержавних податків і зборів належать: податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб, податок на додану вартість, акцизний податок, екологічних податок, рентна плата та мито.

Згідно з підпунктом 14.1.156 пункту 14.1 статті 14 Кодексу податкове зобов'язання – сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету або на єдиний рахунок як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством (у тому числі сума коштів, визначена платником податків у податковому векселі та не сплачена в установленій законом строк), та/або сума коштів, сформована за рахунок податкових пільг, що були використані платником податків не за цільовим призначенням чи з порушенням порядку їх надання, встановленим Кодексом та/або Митним кодексом України.

Зауважуємо, що зміст запропонованої законопроектом норми стосовно зменшення свої податкових зобов'язань на суми заборгованості не узгоджується із загальними принципами роботи системи електронного адміністрування податку на додану вартість (далі – СЕА ПДВ).

Основою побудови СЕА ПДВ є необхідність реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) всіх податкових накладних та розрахунків коригування до них на суму податку, обчисленого за формулою, визначеною пунктом 200¹.3 статті 200¹ Кодексу, як умова для отримання покупцем права на податковий кредит за такими податковими накладними.

Показники формули розрахунку суми, на яку платник податку має право зареєструвати в ЄРПН податкові накладні та/або розрахунки коригування, та механізм її роботи чітко визначені нормами статті 200¹ Кодексу та Порядком електронного адміністрування податку на додану вартість, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 16 жовтня 2014 року № 569.

Реєстрація в ЄРПН податкових накладних та розрахунків коригування податкових накладних здійснюється виключно в межах реєстраційної суми.

У разі якщо така реєстраційна сума є меншою ніж сума ПДВ, зазначена у податковій накладній або розрахунку коригування, платник податку може збільшити свою реєстраційну суму за рахунок:

отриманих податкових накладних та розрахунків коригування (які передбачають збільшення суми компенсації вартості поставлених товарів/послуг), складених на такого платника та зареєстрованих в ЄРПН;

сплати ПДВ на митниці під час розмитнення товарів;

поповнення рахунка платника в СЕА ПДВ, відкритого платнику у Казначействі.

За допомогою правил СЕА ПДВ забезпечується відповідність сум нарахованого та сплаченого податку, оскільки суми податку від доданої вартості гарантуються грошовими коштами.

Таким чином, система електронного адміністрування ПДВ охоплює всі операції з постачання та придбання товарів/послуг, які здійснюються платниками податку.

Так, відповідно до пункту 200¹.3 статті 200¹ Кодексу платник податку має право зареєструвати податкові накладні та/або розрахунки коригування в ЄРПН на суму податку (Σ Накл), обчислену за такою формулою:

$$\Sigma \text{Накл} = \Sigma \text{НаклОтр} + \Sigma \text{Митн} + \Sigma \text{ПопРах} + \Sigma \text{Овердрафт} - \Sigma \text{НаклВид} - \Sigma \text{Відшкод} - \Sigma \text{Перевищ},$$

де, зокрема:

Σ Митн – загальна сума податку, сплаченого платником при ввезенні товарів на митну територію України, крім сум податку, сплаченого (нарахованого) відповідно до підпункту 191.1.2 пункту 191.1 статті 191 Кодексу оператором поштового зв'язку, експрес-перевізником.

Тобто із прийняттям редакції запропонованих законопроектів змін до Кодексу показник формули Σ Митн підлягатиме зменшенню на відповідну суму заборгованості держави перед таким податковим агентом, що зі свого боку призведе до відсутності в постачальників (продавців) достатньої суми в СЕА ПДВ, на яку можна зареєструвати в ЄРПН податкові накладні, та, як наслідок, до вимивання обігових коштів для цілей реєстрації в ЄРПН власних податкових накладних.

Разом з тим запропоновані зміни також впливатимуть на обрахунок показника Σ Перевищ, який обраховується згідно з пунктом 200¹.9 статті 200¹ Кодексу, оскільки у такому розрахунку беруть участь, зокрема, сплачені податкові зобов'язання, а саме Кодексом визначено:

якщо у платника податку загальна сума податкових зобов'язань, зазначених ним у поданих податкових деклараціях з урахуванням уточнюючих розрахунків до них, перевищує суму податку, що міститься в складених таким платником податкових накладних та розрахунках коригування до таких податкових накладних, зареєстрованих в ЄРПН (Σ Перевищ), а сума, визначена пунктом 200¹.3 статті 200¹ Кодексу (Σ Накл), є недостатньою для реєстрації таким платником податкової накладної або розрахунку коригування до такої податкової накладної за звітні періоди виникнення такого перевищення, платник податку має право зареєструвати податкову накладну або розрахунок коригування в ЄРПН на суму податку, що дорівнює значенню показника Σ Перевищ, зменшеного на суму задекларованих до сплати податкових зобов'язань за періоди з 01 липня 2015 року (включаючи податкові зобов'язання, які були сплачені платником податку, та податкові зобов'язання, які не були сплачені платником податку) та збільшеного на значення показника Σ ПопРах незалежно від значення показника Σ Накл, визначеного відповідно до пункту 200¹.3 статті 200¹ Кодексу (пункт 200¹.9 статті 200¹ Кодексу).

3) Аналогічні зауваження щодо змісту запропонованої законопроектів норми стосовно надання права зменшувати свої податкові зобов'язання із

загальнодержавних податків і зборів, що зараховуються до державного бюджету України, стосуються також акцизного податку, зокрема, пропозиція не узгоджується із загальними принципами порядку роботи Системи електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового (далі – СЕА РПСЕ).

Так, СЕА РПСЕ забезпечує автоматичний облік у розрізі платників акцизного податку – розпорядників акцизних складів/акцизних складів пересувних за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД, зокрема, сум сплаченого акцизного податку, за рахунок яких платники акцизного податку можуть зареєструвати заявки на поповнення обсягів залишку пального.

Отже, у разі запровадження механізму зменшення податкових зобов'язань податкових агентів на суму вказаної заборгованості із загальнодержавних податків і зборів платники акцизного податку з реалізації пального та спирту етилового не зможуть реалізовувати такі підакцизні товари, оскільки на особовому рахунку таких платників не буде вистачати коштів для реєстрації заявки на поповнення обсягів залишку пального та спирту етилового. Тобто платники не зможуть у повній мірі працювати в СЕА РПСЕ.

Щодо інших підакцизних товарів (наприклад: тютюнові вироби, рідини, що використовуються в електронних сигаретах, електроенергія, авто, алкоголь) зазначаємо, що акцизне оподаткування відіграє важливу роль в формуванні фінансових ресурсів держави. Так, об'єктами оподаткування є насамперед товари широкого вжитку, що передбачає високе фіскальне значення цього податку. Із запровадженням механізму зменшення акцизного податку фіскальна складова втрачає сенс.

Крім того, передбачені законопроектом норми стосовно надання права зменшувати свої податкові зобов'язання із загальнодержавних податків і зборів, що зараховуються до Державного бюджету України, у частині акцизного податку:

а) не відповідають суті непрямого податку, який є податком на споживання та включається до ціни товару;

б) не узгоджуються із нормами Кодексу у частині терміну сплати акцизного податку, який передує строку декларування податкових зобов'язань, зокрема, статтями 222, 225, 229, 232 Кодексу передбачено таку сплату:

при придбанні марок акцизного податку – з алкогольних напоїв, для виробництва яких використовується спирт етиловий неденатурований, вина виноградного з додаванням спирту та міцного, вермутів, інших зброджених напоїв з додаванням спирту, сумішей із зброджених напоїв з додаванням спирту, сумішей зброджених напоїв з безалкогольними напоями з додаванням спирту;

під час придбання марок акцизного податку з доплатою (у разі потреби) на день подання митної декларації – з ввезеної на митну територію України маркованої підакцизної продукції;

при поповненні електронного рахунку платника акцизного податку, зареєстрованого в СЕА РПСЕ;

при погашенні податкових векселів, виданих до отримання або ввезення на митну територію України підакцизної продукції.

4) Оскільки податок на доходи фізичних осіб є загальнодержавним податком, який відповідно до частини другої статті 29 Бюджетного кодексу України (далі – БКУ) частково зараховується до Державного бюджету України, то законопроект потребує доповнення нормами щодо можливості/неможливості зменшення податкових зобов'язань податкового агента з цього податку.

При цьому слід враховувати, що відповідно до вимог Кодексу податок на доходи фізичних осіб утримується і сплачується до бюджету від імені та за рахунок фізичної особи з доходів, що виплачуються такій особі.

5) Відповідно до частини шостої статті 45 БКУ забороняється проведення розрахунків з бюджетом у негрошовій формі, у тому числі шляхом взаємозаліку, застосування векселів, бартерних операцій та зарахування зустрічних платіжних вимог у фінансових установах, за винятком операцій, пов'язаних з державним боргом, та випадків, передбачених законом про Державний бюджет України.

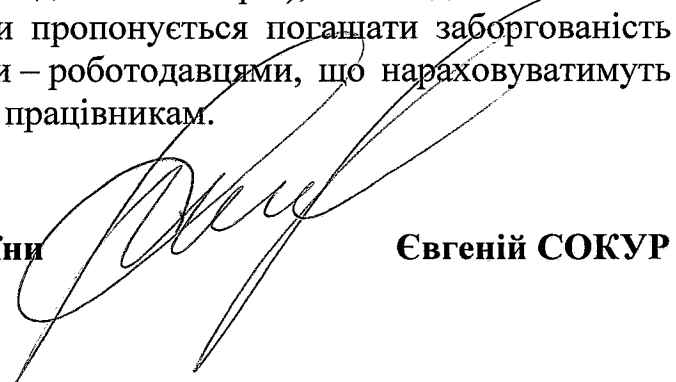
Таким чином, пропозиції законопроекту мають бути враховані у Законі України про Державний бюджет України на відповідний рік.

Пунктом 87.9 статті 87 Кодексу передбачений принцип черговості зарахування коштів до бюджету у разі наявності у платника податків податкового боргу згідно з черговістю його виникнення незалежно від напрямку сплати, визначеного платником податків.

Крім того, зазначаємо, що зважаючи на вимоги пункту 69 підрозділу 10 розділу XX Кодексу, яким на період до припинення або скасування воєнного стану на території України встановлено особливості справляння податків і зборів, окремими підпунктами якого передбачено, що у деяких платників податків протягом воєнного стану та певного періоду після його припинення або скасування не виникає податковий обов'язок (зокрема платники податків, у яких відсутня можливість своєчасно виконати свій податковий обов'язок щодо дотримання термінів сплати податків та зборів, подання звітності тощо), окремі податки не підлягають нарахуванню та сплаті (зокрема екологічний податок платниками цього податку, зареєстрованими (взятими на облік) за місцем розміщення стаціонарних джерел забруднення, за утворення радіоактивних відходів та тимчасове зберігання радіоактивних відходів на територіях, на яких ведуться (велися) бойові дії, та на територіях, тимчасово окупованих збройними формуваннями Російської Федерації).

Звертаємо увагу, що згідно з пояснювальною запискою реалізація законопроекту не потребуватиме збільшення видатків Державного бюджету України. Однак впровадження пропозицій законопроекту призведе як до зменшення дохідної частини держбюджету (за рахунок зменшення додаткових надходжень від загальнодержавних податків і зборів), так і до збільшення видатків на погашення ОВДП, якими пропонується погашати заборгованість держави перед податковими агентами – роботодавцями, що нараховуватимуть (виплачуватимуть) середній заробіток працівникам.

**В. о. заступника Голови
Державної податкової служби України**



Євгеній СОКУР