

Україна: у новий рік із принципово новим Податковим кодексом

В'ячеслав Власов, партнер, PwC в Україні

На початку грудня 2010 року Податковий кодекс України був підписаний президентом України Віктором Януковичем та оприлюднений. 1 січня 2011 року цей документ, який викликав бурхливі дискусії в парламенті та здорову критику як міжнародної ділової спільноти, так і місцевих малих підприємств, стає законом, з такими винятками:

- Розділ про податок на прибуток, що викликав чи не найбільше дискусій, набере чинності з 1 квітня 2011 року;
- Податок на нерухомість для фізичних осіб буде введено з 2012 р.;
- Нові правила трансфертного ціноутворення наберуть чинності у 2013 р., та
- Процентні доходи фізичних осіб будуть оподатковуватися з 2015 р.

Виникає логічне питання: новий Податковий кодекс - це добре чи погано для міжнародних підприємств, які вже працюють в Україні, або планують вийти на український ринок.

На початку 2010 р., одразу після президентських виборів в Україні, новий український уряд оголосив про свій намір реформувати податкову систему. У світлі цієї заяви, з нашої професійної точки зору, зібрання в один кодекс правил оподаткування, що замінять сотні нині діючих законів, постанов та роз'яснень, які у багатьох випадках суперечать одне одному, є позитивним моментом як для українського та міжнародного бізнесу, так і для України в цілому.

Чи дійсно це означає кінець податкових реформ, які Україна взяла на себе зобов'язання проводити? Ні, насправді, це, ймовірно, лише початок таких реформ. Велике значення для ділової спільноти має те, яким є Податковий кодекс зараз, але не менш важливим є й те, що станеться після впровадження цього документу та змін до нього у перші декілька років після набуття ним чинності. Багато що буде залежати не лише від нових правил, встановлених законом, але і від підходу, який обере влада для простеження впливу цих змін на бізнес та для коригування в подальшому нових правил з метою сприяння зростанню інвестиційної привабливості української економіки.

PwC в Україні брала активну участь в обговоренні нових запропонованих правил оподаткування, питань, що хвилювали міжнародну ділову спільноту та її пропозицій щодо подальших дій, скерованих до українського уряду та Верховної Ради. Ґрунтуючись на цих обговореннях, ми би хотіли запропонувати діловій спільноті наступні питання для роздумів.

КЛЮЧОВІ МОМЕНТИ НОВОГО ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ І ЙОГО ВПЛИВ НА УКРАЇНСЬКИЙ БІЗНЕС

Український уряд позиціонує новий Податковий кодекс як дуже прогресивний документ, який, між іншим, знижує ставки основних податків (податку на прибуток та ПДВ), скасовує ряд дрібних, але обтяжуючих місцевих податків, що сьогодні існують у деяких регіонах та містах України, наближує правила податкового обліку до бухгалтерського та спрощує порядок відшкодування ПДВ; останнє зараз є найважливішим податковим питанням для експортерів в Україні.

Однак слід зазначити, що ставки податків не є основним питанням оподаткування для України; вони здебільшого відповідають рівню європейських податкових став. Важливим питанням є податкове адміністрування, беручи до уваги, що РwС, Світовий банк та Міжнародна фінансова корпорація вважають Україну однією з найменш привабливих країн з точки зору простоти сплати податків.

Спочатку український бізнес був шокований проектом Податкового кодексу, ухваленим українським парламентом у першому читанні в червні 2010 року. Ця версія ґрунтувалась на припущенні, що платник податків завжди неправий та винний. Неузгоджений підбір чинних податкових законів, зі значними змінами на користь податкових органів щодо правил проведення податкових перевірок, донарахування податкових зобов'язань, їхніх оскаржень, разом з пропозицією надати податковим органам майже необмежені повноваження щодо контролю бізнесу та збору податків на власний розсуд, стали причиною того, чому бізнес сказав однозначне «ні» цьому документу. Ділова спільнота висловила владі свою чітку позицію стосовно того, що дана версія Податкового кодексу ніколи не полегшить ведення бізнесу в Україні.

Сьогодні, читаючи Кодекс, ми можемо з радістю сказати, що влада почула голос бізнесу. З проекту виключені найбільш спірні та неоднозначні правила адміністрування, і зараз в Кодексі представлені наступні ключові принципи:

- **Спрощення та наближення податкового обліку до бухгалтерського.** Термінологія документу узгоджена краще, ніж у первинному проекті. Зроблені перші кроки у напрямку наближення податкового обліку до бухгалтерського, що полегшує життя як бухгалтерам, так і фінансовому персоналу.

На даний момент міжнародні корпорації в Україні ведуть три види обліку: фінансовий облік згідно з міжнародними та українськими стандартами і податковий облік. Зближення останніх двох є безсумнівно позитивним чинником. Приклади зближення включають однакові правила визнання доходів і витрат, однакові ставки амортизації та однаковий підхід до

обліку курсових різниць, прискореної амортизації машин, обладнання та транспортних засобів.

Слід зазначити, що після того, як Податковий кодекс набрав чинності, багато чого ще треба буде зробити, зокрема, у напрямку наближення правил бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів фінансової звітності, спрощення процедур складання податкових декларацій тощо.

Кодекс також продемонстрував концепцію стабільності правил оподаткування. Наприклад, для того, щоб внести в подальшому будь-які значні зміни до цього документу, необхідно заздалегідь, щонайменше за 6 місяців, повідомити про це бізнес.

Крім того, Кодекс містить статтю про «конфлікт інтересів», де зазначається, що у випадку, якщо податкові правила суперечать одні одним, у такому разі вони тлумачаться на користь платника податків.

- **Спрощення системи адміністрування податків.** Як було зазначено вище, правила адміністрування податків є принаймні не гіршими за попередні. Крім того, влада погодилася спростити податкову звітність та зменшити кількість звітних періодів для малого бізнесу.

Це лише перший крок у напрямку вдосконалення адміністрування податків в Україні. Що залишилося поза увагою Податкового кодексу, так це покращення якості податкових перевірок. Податкові органи повинні розуміти бізнес, який вони перевіряють, фінансові показники його діяльності та тенденції ринку у певний період часу. Це дозволить спрямувати податкові перевірки на виявлення та розуміння відхилень від зазначених тенденцій і показників для окремого платника податку, а також на обговорення доцільності врахування таких відхилень з платником податків до того як визначати розмір донарахування податкових зобов'язань.

Іншим позитивним прикладом покращення системи адміністрування податків є введення однакових ставок податку на доходи фізичних осіб як для податкових резидентів, так і для нерезидентів України. На даний момент доходи нерезидентів оподатковуються за подвійною ставкою, а набуття статусу податкового резидента України є довгим та обтяжуючим процесом, що потребує багато часу та зусиль як для власне фізичних осіб, так і для їхніх роботодавців.

Окремо варто зауважити, що Податковий кодекс впровадив концепцію «автоматичного» відшкодування ПДВ, що є одним з ключових питань оподаткування для експортерів в Україні. В останні роки в Україні існують значні труднощі з грошовим відшкодуванням ПДВ підприємствам.

Запроваджена Кодексом процедура відшкодування є дуже простою; вона дозволяє «прозорим» компаніям отримувати від Уряду грошове відшкодування через декілька тижнів, а не місяців або років очікування, як це було до цього часу. Проте, для того, щоб це нове правило працювало, Уряду ще необхідно розробити електронний реєстр податкових накладних у державі та зробити так, щоб цей реєстр ефективно запрацював. Це досить складне завдання, для виконання якого може знадобитися певний час.

- **Взаємна відповідальність бізнесу та Уряду у податковій сфері.** Враховуючи те, що українська система оподаткування ще розвивається, податкові штрафи, що нараховуються сумлінним компаніям, повинні бути справедливими. Міжнародні компанії зраділи тому, що Уряд почув їхнє занепокоєння цим питанням і значно зменшив податкові штрафи у Податковому кодексі.

Також позитивною зміною є те, що Уряд погодився нести фінансову відповідальність за порушення термінів відшкодування ПДВ. За кожний день прострочення виплати відшкодування передбачається пеня.

Оскільки Податковий кодекс є принципово новим документом, який прийнято менш ніж за місяць до початку нового звітного року, підприємствам залишається дуже мало часу для того, щоб адаптуватися до змін, наприклад, прочитати документ, упорядкувати політику бухгалтерського обліку та процедури, внести необхідні зміни до бухгалтерського програмного забезпечення та привести у відповідність функції ведення податкового обліку, звітності та податкового планування. Владні органи погодилися встановити «перехідний період», який складає 6 місяців після набрання чинності Податкового кодексу. До здійснених за цей період податкових порушень буде застосовуватись номінальний штраф у розмірі 1 гривні. Крім того, впродовж другого і третього кварталів 2011 року не будуть застосовуватися жодні штрафи щодо податку на прибуток.

ВПЛИВ КОДЕКСУ НА ІНОЗЕМНЕ ІНВЕСТУВАННЯ В УКРАЇНУ

Запропоновані покращення правил оподаткування, безумовно, призведуть до зменшення дохідної частини Державного бюджету у короткостроковій перспективі. У нашому розумінні, намагаючись це компенсувати, українська влада запровадила у Податковому кодексі декілька суттєвих обмежень для підприємств, що негативно вплинуть на іноземних інвесторів в Україні. Серед таких обмежень:

- Заборона підприємствам, крім тих, що здійснюють діяльність у сфері інформаційних технологій, включати до складу витрат у податковому

обліку вартість товарів, робіт та послуг, отриманих від фізичних осіб - підприємців, які є платниками єдиного податку;

- Обмеження щодо віднесення до складу витрат платежів роялті, а також оплати консалтингових, рекламних, маркетингових та інжинірингових послуг, що підлягають сплаті нерезидентам, якщо такі нерезиденти не мають постійних представництв на території України та не сплачують податки з таких доходів в Україні;
- Відсутність витрат з просування товарів, робіт, послуг та торгових марок у переліку витрат у податковому обліку. Хоча цей перелік не є вичерпним, відсутність чітких вказівок щодо віднесення вартості таких послуг до витрат у Податковому кодексі може призвести до податкових суперечок;
- Позбавлення новостворених підприємств права на податковий кредит на початку їхньої діяльності. Нові підприємства, які інвестують, наприклад, у виробничі об'єкти, не визнаються платниками ПДВ до моменту першої реалізації та, таким чином, не в змозі відшкодувати ПДВ, сплачений за будівельні роботи, придбання обладнання тощо;
- Несправедливий підхід щодо застосування ПДВ для окремих галузей, наприклад, зернотрейдерів, аудиторів, консультантів, бухгалтерів, юристів, розробників програмного забезпечення. Операції цих видів діяльності не оподатковуються ПДВ. В результаті цього, ПДВ, який платять ці підприємства своїм постачальникам, стає для них додатковими витратами.

Ми розуміємо, що ці обмеження викликані прагненням запобігти податковим схемам, що використовують «непрозорі» компанії для зменшення своїх податкових зобов'язань. Такі наміри повністю підтримуються «прозорими» міжнародними компаніями, однак формат обмежень для них є неприйнятним.

Візьмемо для прикладу оплату послуг нерезидентам. Розподіл витрат групи шляхом встановлення плати за послуги є загальноприйнятною діловою практикою для міжнародних груп. Його метою є розподіл відповідних витрат між дочірніми компаніями, що отримують економічні вигоди від цих послуг, і, таким чином, віднесення вартості таких послуг до витрат потребує економічного обґрунтування. Незважаючи на те, що Уряд почув голос бізнесу та відхилив первинну ідею про повну заборону віднесення оплат за такі послуги до складу витрат у податковому обліку, введені Податковим кодексом обмеження ще не можна назвати сприятливими для інвестиційного іміджу України в очах іноземних інвесторів. Як результат, таким чином, подальші іноземні інвестиції в Україну можуть бути не досить привабливими для міжнародних компаній на фоні можливостей сусідніх країн. Крім того, українські дочірні компанії

міжнародних груп будуть компенсувати свої додаткові витрати на сплату податків (податок на прибуток, ПДВ, акцизний податок, якщо застосовується) шляхом підвищення цін на товари, роботи та послуги в Україні. В результаті українські споживачі будуть страждати від високих цін на якісні товари.

Українська влада повинна знову переглянути ці правила, а також деякі інші норми, що є дискримінаційними по відношенню до міжнародних компаній. На наш погляд, найкращим шляхом для дотримання балансу інтересів між Урядом і бізнесом є запозичення найкращого міжнародного досвіду. Наприклад, загально відомо, що розвинуті країни не забороняють віднесення вартості послуг іноземним постачальникам на витрати. Як правило, оплата послуг іноземних постачальникам, які не є пов'язаними особами, повністю відноситься на витрати. Коли такі оплати здійснюються на користь пов'язаної особи, інші країни дозволяють відносити їх на витрати у межах, що не перевищують рівень подібних платежів на користь не пов'язаних осіб (принцип ринкового ціноутворення). В інших країнах законодавство щодо трансфертного ціноутворення визначає засади ринкового ціноутворення; Україні слід ввести такі ж правила та послідовно їх дотримуватися.

Останній момент, який вартий уваги в процесі обговорення нового Податкового кодексу, це те, що він не пропонує ніяких спеціальних податкових пільг для іноземних інвестицій. Хоча пільги як такі не стануть для інвестора вирішальним чинником при прийнятті рішення інвестувати чи ні, вони могли би посприяти виділенню України з-поміж сусідніх країн в очах окремого інвестора. На нашу думку, Україні необхідно переглянути свій підхід до стимулювання іноземного інвестування.

Насамкінець, слід зазначити, що владні органи України готові підтримувати активний діалог з діловою спільнотою щодо будь-яких питань, що будуть виникати у підприємств після того, як Кодекс набере чинності, та в подальшому вносити зміни до нього з метою стимулювання ділової активності в Україні. Таким чином, бізнес повинен не втратити свій шанс висловити свої питання та занепокоєння у цьому діалозі.