



**Національна академія наук України**

**Науково-дослідний центр індустріальних проблем розвитку**

**АНАЛІТИЧНА ДОВІДКА**

**Пропозиції**

**до засідання Науково-консультативної ради  
Головного управління ДФС у Харківській області**

**Харків, 2017**

## До питання нормативного визначення строків розрахунків у сфері зовнішньоекономічної діяльності

Поставлена проблема є дійсно актуальною і важливою, та вимагає невідкладного вирішення. Проте запропонований спосіб врегулювання цього питання має потребу в деяких уточненнях.

Розподільчі рахунки використовуються банківськими установами при перерахуванні певних видів доходів в іноземній валюті на поточні рахунки клієнтів як транзитні. Зокрема, в Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку банків України, затвердженій Постановою Правління НБУ від 17 червня 2004 р. N 280 зазначено, що призначення рахунку 2603 «облік коштів, що підлягають розподілу або додатковому попередньому контролю, у тому числі сум коштів в іноземній валюті, що підлягають обов'язковому продажу».

Проте обов'язковий продаж валюти є тимчасовим заходом, який впроваджує Нацбанк України. Так, згідно з п.п. 7 ст. 25, п. 4 ст. 44 Закону України «Про національний банк України» від 20.05.99 р. N 679-XIV Нацбанк має право запроваджувати на строк до **шести місяців** вимоги щодо обов'язкового продажу частини надходжень в іноземній валюті.

Зокрема, остання Постанова Правління НБУ від 30 травня 2017 р. N 45 «Про запровадження обов'язкового продажу надходжень в іноземній валюті та встановлення розміру обов'язкового продажу таких надходжень» набрала чинності з 16.06.2017 р. та діє до 13.12.2017 р. Цією Постановою встановлено вимогу щодо обов'язкового продажу на міжбанківському валютному ринку України валюти у розмірі 50 відсотків. Причому наразі спостерігається тенденція щодо лібералізації валютного ринку, оскільки раніше продажу підлягала валюта у розмірі 75 %. Отже можливо, що надалі обов'язковий продаж валюти взагалі відмінять і необхідності в застосуванні розподільчих рахунків не буде.

Враховуючи тимчасовий характер заходів з впровадження обов'язкового продажу валюти і застосування у зв'язку з цим розподільчих рахунків, більш доцільно врегулювати зазначене питання на рівні підзаконного нормативного акту НБУ, а саме Інструкції про порядок здійснення контролю за експортними, імпорнтними операціями, затвердженій Постановою Правління НБУ від 24 березня 1999 р. N 136.

Тобто доцільно вжити заходи щодо ініціювання внесення відповідних змін до п. 2.3 зазначеної Інструкції № 136.

Зокрема, сформулювати п. 2.3 Інструкції № 136 таким чином: «Банк знімає експортну операцію резидента з поставки продукції, виконання робіт, надання транспортних, страхових послуг з контролю після зарахування виручки за цією операцією на поточний рахунок останнього, **а у разі надходження валютної виручки на розподільчий рахунок банку – з моменту надходження валютної виручки на розподільчий рахунок банку**».

До того ж з розподільчими рахунками пов'язана ще одна, дуже важлива проблема. Вони не згадуються у Податковому кодексі України від 2 грудня

2010 р. N 2755-VI, що призводить до виникнення проблемних ситуацій пов'язаних з оподаткуванням.

Наразі проблема вирішена тільки з оподаткуванням податком на прибуток. Так в Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженій Наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року N 291 зазначено, що субрахунок 316 "Спеціальні рахунки в іноземній валюті" призначений для обліку коштів в іноземній валюті, що **підлягають розподілу** або додатковому попередньому контролю, у тому числі сум коштів в іноземній валюті, **що підлягають обов'язковому продажу відповідно до законодавства**. Отже, платники податку на прибуток відображають надходження коштів на розподільчий рахунок у своєму балансі та показують в бухгалтерському та податковому обліку пов'язані з цим операції.

Проте є проблема у експортерів, платників ПДВ та платників єдиного податку. Зокрема, згідно з п. 187.1 ПКУ датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

а) дата зарахування коштів від покупця/замовника на **банківський рахунок платника податку** як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів/послуг за готівку – дата оприбуткування коштів у касі платника податку, а в разі відсутності такої – дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку;

б) дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів – дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг – дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку.

В ситуації, коли першою подією виступає отримання авансової оплати, у експортера податкові зобов'язання з ПДВ виникають за датою надходження коштів на банківський рахунок. Але валютні кошти зараховуються на банківський рахунок наразі тільки у розмірі 50 %. У зв'язку з цим виникають проблеми з нарахуванням податкових зобов'язань з ПДВ (зокрема, випискою податкової накладної за ставкою 0 %).

Враховуючи це, доцільно ініціювати внесення змін у формулювання абз. «а» п. 187.1 ПКУ:

«а) дата зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок платника податку *(або розподільчий рахунок банку у разі його використання)* як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів/послуг за готівку – дата оприбуткування коштів у касі платника податку, а в разі відсутності такої – дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку».

Аналогічна проблема виникає у платників єдиного податку.

Так, згідно з п. 292.5 ПКУ дохід, виражений в іноземній валюті, перераховується у гривнях за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, встановленим Національним банком України на дату отримання такого доходу.

За нормами п. 292.6 ПКУ датою отримання доходу платника єдиного податку є дата надходження коштів платнику єдиного податку у грошовій (готівковій або безготівковій) формі, дата підписання платником єдиного податку акта приймання-передачі безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг).

Враховуючи цю невизначеність, податківці вимагають від платників відображати дохід саме за датою надходження коштів на банківський рахунок, а не розподільчий рахунок банку. Це призводить до проблем з визначенням суми доходу, оскільки 50 % валютної виручки підлягає продажу та не надходить на банківський рахунок в іноземній валюті.

Тому доцільно було б внести уточнення у формулювання п. 292.6 ПКУ: «датою отримання доходу платника єдиного податку є дата надходження коштів платнику єдиного податку у грошовій формі **(у безготівковій формі на розподільчий рахунок (у разі його використання), або на поточний рахунок)**, дата підписання платником єдиного податку акта приймання-передачі безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг). Для платника єдиного податку третьої групи, який є платником податку на додану вартість, датою отримання доходу є дата списання кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності».

### **Щодо законодавчого врегулювання проведення позапланових документальних перевірок платників податків за рішенням суду**

У зв'язку з піднятою проблемою в призначенні позапланової перевірки на підставі судового рішення суду (слідчого судді) про призначення позапланової перевірки, вважаємо за доцільне підняти ще одне, вкрай важливе питання.

Наразі в ПКУ чітко не встановлено термін, за який може проводитися перевірка у зазначеному випадку.

ДФСУ у листі від 5 травня 2017 р. N 11356/7/99-99-14-03-03-17 зазначила, що при плануванні, організації, проведенні перевірок, нарахуванні за їх результатами грошових зобов'язань слід звернути увагу на деякі виключення щодо дотримання строків давності, визначених п. 102.1 ст. 102 Кодексу. Зокрема перевірки, які проводяться згідно з судовими рішеннями суду (слідчого судді) про призначення перевірки, винесені ними за кримінальними справами (за період, зазначений у рішенні). У цьому випадку під час проведення контрольно-перевірочної роботи слід користуватись листом ДФС від 17.02.2017 р. N 3999/7/99-99-14-05-02-17.

В листі ДФС від 17.02.2017 р. N 3999/7/99-99-14-05-02-17 зазначено таке. «Разом з тим на сьогодні досить поширеною є практика призначення судами за ініціативою правоохоронних органів документальних перевірок платників податків за період, що значно перевищує встановлений пунктом 102.1 статті 102 Кодексу термін (наприклад, з моменту реєстрації платника і до дати винесення ухвали суду).

У такому випадку контролюючий орган зобов'язаний виконати рішення суду та провести документальну перевірку за весь зазначений в судовому рішенні період. Вимога підпункту 78.1.11 пункту 78.1 статті 78 Кодексу містить імперативний припис щодо обов'язку контролюючого органу призначити позапланову перевірку у випадку отримання ухвали слідчого судді у рамках кримінального провадження. При цьому виконання такого обов'язку не передбачає дослідження контролюючим органом підстав призначення відповідної перевірки слідчим суддею, оцінювання правомірності та законності цієї перевірки.

Проведення перевірок дотримання вимог податкового, валютного та іншого законодавства на підставі судових рішень має на меті збір доказів у кримінальних провадженнях, а акт документальної перевірки є одним з таких доказів.

Відповідно до статті 94 Кримінального процесуального кодексу України слідчий, прокурор, слідчий суддя, суд за своїм внутрішнім переконанням, яке ґрунтується на всебічному, повному й неупередженому дослідженні всіх обставин кримінального провадження, керуючись законом, оцінюють кожний доказ з точки зору належності, допустимості, достовірності, а сукупність зібраних доказів – з точки зору достатності та взаємозв'язку для прийняття відповідного процесуального рішення. Отже, після отримання судового рішення про призначення документальної позапланової перевірки контролюючий орган вживає вичерпних заходів щодо організації і проведення перевірки та документує порушення за період, зазначений в ухвалі суду. Матеріали перевірки надсилаються ініціатору та використовуються як докази у процесі розслідування кримінального провадження.

При цьому податкові повідомлення-рішення приймаються з урахуванням строків давності, установлених пунктом 102.1 статті 102 Кодексу.

Тобто перевірка проводиться за весь час, який вказаний у рішенні слідчого судді, а нарахування податків здійснюється тільки за термін, вказаний в п. 102.1 ПКУ, а саме: «Контролюючий орган, крім випадків, визначених пунктом 102.2 цієї статті, має право провести перевірку та самостійно визначити суму грошових зобов'язань платника податків у випадках, визначених цим Кодексом, не пізніше закінчення 1095 дня (2555 дня у разі проведення перевірки контрольованої операції відповідно до статті 39 цього Кодексу), що настає за останнім днем граничного строку подання податкової декларації, звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації, визначеної пунктом 133.4 статті 133 цього Кодексу, та/або граничного строку сплати грошових зобов'язань, нарахованих контролюючим органом, а якщо така податкова декларація була надана пізніше, – за днем її фактичного подання. Якщо протягом зазначеного строку контролюючий орган не визначає суму грошових зобов'язань, платник податків вважається вільним від такого грошового зобов'язання (в тому числі від нарахованої пені), а спір стосовно такої декларації та/або податкового повідомлення не підлягає розгляду в адміністративному або судовому порядку».

Враховуючи таку розбіжність, доцільно було б внести зміни в п. 102.1 ПКУ та доповнити його такою нормою:

**«Контролюючий орган має право провести перевірку без дотримання строку давності, визначеного в абзаці першому пункту 102.1 цієї статті, якщо перевірка проводиться за судовим рішенням суду (слідчого судді) про призначення позапланової перевірки».**

### **Щодо законодавчого врегулювання сплати податку на доходи фізичних осіб підприємствами-податковими агентами у випадку розташування підрозділів в різних територіальних громадах**

Порушене питання є актуальним, але спосіб його вирішення потребує деяких уточнень. Зокрема, викликає певний сумнів пропозиція щодо скасування раніше наданих та зареєстрованих у Єдиному реєстрі індивідуальних податкових консультацій податкових консультацій, що суперечать чинному законодавству України.

По-перше процесуальні дії щодо скасування індивідуальних податкових консультацій в нормативних актах не зазначені, отже механізм реалізації цієї пропозиції наразі невідомий.

По-друге, з цього питання є чимало інших роз'яснень ДФС, зокрема, лист Державної фіскальної служби України від 22 травня 2017 р. N 12807/7/99-99-13-01-01-17, Індивідуальна податкова консультація Головного управління Державної фіскальної служби України у Дніпропетровській області від 15 травня 2017 р. N 178/ПК/04-36-13-02-13, Індивідуальна податкова консультація Офісу великих платників податків Державної фіскальної служби України від 31 травня 2017 р. N 426/ПК/28-10-01-03-11, Індивідуальна податкова консультація Головного управління Державної фіскальної служби України у Чернігівській області від 17 серпня 2017 р. N 1635/ПК/25-01-13-06-09 та інші.

Всі ці роз'яснення скасувати буде вкрай складно.

По-третє, в п. 53.1 ПКУ є пряма норма, згідно з якою: «У разі коли положення індивідуальної податкової консультації суперечать положенням узагальнюючої податкової консультації, застосовуються положення узагальнюючої податкової консультації».

Тобто у разі прийняття узагальнюючої податкової консультації індивідуальні податкові консультації не будуть діяти з моменту її прийняття. Отже потреби в їх окремому скасуванні немає.

### **СПИСОК РОЗРОБНИКІВ**

Іванов Юрій Борисович	Заступник директора НДЦ ІПР НАН України з наукової роботи, д.е.н., професор
Карпова Влада Вікторівна	Доцент кафедри оподаткування ХНЕУ ім. С. Кузнеця, к.е.н., доцент