**ВИСНОВОК**

**на проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо забезпечення сплати податку на доходи фізичних осіб за місцезнаходженням (місцем здійснення діяльності) юридичної особи**

**та її відокремлених підрозділів»**

У проекті шляхом внесення змін до Податкового кодексу України
(далі – ПК) пропонується: передбачити сплату (перерахування) податку на доходи фізичних осіб до відповідного бюджету за місцезнаходженням (місцем здійснення діяльності) *будь-якого підрозділу юридичної особи*, який розташований поза місцезнаходженням юридичної особи незалежно від організації їх структури та кількості працівників (найманих осіб); уточнити функції контролюючих органів; переглянути питання відповідальності юридичних осіб у частині, що стосується сплати вказаного податку за місцезнаходженням їх підрозділів.

Проект згідно із пояснювальною запискою до нього спрямований забезпечити «зарахування податку на доходи фізичних осіб, який сплачується податковим агентом за працівників підрозділу юридичної особи до бюджетів місцевого самоврядування за фактичним місцезнаходженням таких підрозділів».

На момент підготовки висновку проект з реєстр. № 5364 та такою ж назвою у Плані законопроектної роботи Верховної Ради України на 2021 рік, затвердженому постановою Верховної Ради України від 02.02.2021
№ 1165-IX, відсутній. Водночас, у п. 109 цього Плану міститься проект, який передбачає, серед іншого, «перегляд положень щодо сплати податку на доходи фізичних осіб з метою розподілу сплаченого податку між бюджетами громад, де безпосередньо здійснюється діяльність підприємств та місцем реєстрації фізичної особи» (відповідальні – «Мінфін, ДПС»).

Головне управління, розглянувши проект у стислий термін, вважає за доцільне зауважити наступне.

**1.** Насамперед, визнаючи у цілому актуальність проблеми місця зарахування коштів від податку на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО), як передумови для їх справедливого розподілу між відповідними бюджетами з метою збалансування їх ресурсної бази та видаткових повноважень, вважаємо за доцільне акцентувати увагу на тому, що вказана проблема є комплексною та достатньо складною для вирішення, оскільки знаходиться у площині відносин, що формуються у системі «місце проживання платника податку – робоче місце платника податку – місце отримання публічних послуг платником податку». Співвідношення між вказаними елементами цієї системи у розрізі територіальних громад України є різним, що визначається рівнем розвитку сфери прикладання праці, інфраструктурною облаштованістю відповідних територій тощо, що, відповідним чином, визначає рівні зайнятості громадян за місцем проживання, маятникової трудової міграції, доступу до основних послуг – освіти, охорони здоров’я тощо. При цьому, на високу мінливість видаткових повноважень місцевих бюджетів, а, відтак, і потребу у фінансових ресурсах, впливають такі чинники, як: постійне реформування системи надання публічних послуг, у першу чергу, освітянських та медичних; неспівпадання місць проживання, реєстрації та роботи громадян, що особливо характерним та масштабним за обсягом є для великих урбанізованих центрів; активне впровадження форм віддаленої (надомної та дистанційної) роботи тощо. Доречним також вбачається врахування і такого аспекту, як створення належних стимулів для органів місцевої влади щодо створення умов для розвитку сфери прикладання праці та підвищення рівня інфраструктурної облаштованості на підпорядкованій території. Таким чином, значна диференціація територіальних громад за рівнем соціально-економічного розвитку, характером зайнятості та мобільності громадян, наданням їм публічних послуг, співвідношенням ресурсної бази та обсягом і структурою видаткових повноважень місцевих бюджетів тощо викликає високу варіативність підходів до вибору моделі (або ж, не виключено, моделей, враховуючи багатогранність проблематики) сплати (зарахування) ПДФО та його розподілу між відповідними бюджетами.

**2.** З приводу пропозицій проекту вважаємо за доцільне зазначити таке.

2.1. У цілому не виключаючи можливості сплати ПДФО за місцезнаходженням підрозділів юридичної особи, разом із тим, на наш погляд, не може бути підтриманий пропонований у проекті підхід до врегулювання означеного питання шляхом викладення оновленого визначення поняття «відокремлені підрозділи» (пп. 14.1.30 п. 14.1 ст. 14 ПК у редакції проекту), під яким розуміються «будь-які підрозділи юридичної особи, які розташовані поза місцезнаходженням юридичної особи незалежно від організації їх структури та кількості працівників (найманих осіб)», яке застосовуватиметься у цілому для цілей ПК, а не тільки з метою сплати ПДФО за місцем розташування таких підрозділів.

Річ у тому, що на сьогодні означений термін повсюдно застосовується у тексті ПК. При цьому, вказане визначення вживається у значенні, визначеному Цивільним кодексом України, – *філії та представництва* (ст. 95), а окремо для розділу IV («Податок на доходи фізичних осіб») – у визначенні Господарського кодексу України – *філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи* (ч. 4 ст. 64). Згідно ж із оновленим визначенням до відокремлених підрозділів відноситимуться не тільки, власне, відокремлені підрозділи (у значенні Цивільного та Господарського кодексів України), але й структурні підрозділи – виробничі структурні підрозділи (виробництва, цехи, відділення, дільниці, бригади, бюро, лабораторії тощо), а також функціональні структурні підрозділи апарату управління (управління, відділи, бюро, служби тощо) (ч. 1 ст. 64 Господарського кодексу України), правовий статус яких є різним. Зокрема, за своєю природою структурні підрозділи, хоча, як і відокремлені підрозділи, є окремою структурною одиницею, разом із тим, на відміну від них, таке їх виділення відбувається лише організаційно, у межах самої організації. Такі підрозділи не наділені повноваженнями виступати від імені юридичної особи у відносинах з третіми особами, зокрема, укладати трудові договори (контракти), цивільно-правові угоди з фізичними особами тощо. За такого підходу, по-перше, структурні підрозділи юридичної особи фактично можуть набувати, зокрема, певних прав та обов’язків у податкових відносинах, не притаманних їх правовому статусу, по-друге, може змінюватись зміст положень ПК, у яких йдеться про відокремлені підрозділи.

Також звертаємо увагу на те, що вирішення означеної у супровідних до проекту документах проблеми не може обмежуватися тільки внесенням запропонованих проектом змін до ПК, адже підприємство згідно із ст. 64 Господарського кодексу України самостійно визначає свою організаційну структуру, яка може і не передбачати створення, зокрема, структурних підрозділів.

2.2. Викликає застереження положення оновленого пп. 14.1.30 п. 14.1 ст. 14 ПК щодо віднесення до відокремлених підрозділів «будь-яких підрозділів юридичної особи, *які розташовані поза місцезнаходженням юридичної особи …*». Слід зауважити, що за змістом супровідних до проекту документів фактично йдеться про сплату ПДФО за відокремлені підрозділи, про *розташовані на території іншої територіальної громади, ніж така юридична особа*.

2.3. Виглядає зайвим доповнення функцій контролюючих органів повноваженнями щодо контролю «за порядком сплати (перерахування) податку на доходи фізичних осіб до відповідних місцевих бюджетів за місцезнаходженням (місцем здійснення діяльності) юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів незалежно від організації їх структури» (новий пп. 191.1.54 п. 191.1 ст. 191 ПК), оскільки чинним пп. 191.1.2 вказаного пункту вже передбачено, що контролюючі органи «контролюють своєчасність подання платниками податків та платниками єдиного внеску передбаченої законом звітності (декларацій, розрахунків та інших документів, пов’язаних з обчисленням і сплатою податків, зборів, платежів), своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати податків, зборів, платежів».

Аналогічне зауваження стосується й змін до ч. 1 ст. 1251 ПК, які у повному обсязі охоплюються диспозицією вищезазначеної чинної ч. 1, а також пропонованого уточнення «незалежно від організації їх структури та кількості працівників (найманих осіб)» у пп. 168.4.2 п. 168.4 ст. 168 ПК, яке дублює відповідний припис оновленого пп. 14.1.30 п. 14.1 ст. 14 ПК.

2.4. Пропоноване уточнення в оновленому пп. 168.4.4 п. 168.4 ст. 168 ПК, згідно з яким юридична особа сплачує (перераховує) суми утриманого податку не тільки за своїм місцезнаходженням (її відокремлених підрозділів), але й, відповідно, за «*місцем здійснення діяльності*», не відповідає принципу юридичної визначеності правової норми, оскільки встановлює множинність місця сплати, не передбачає механізму вибору відповідного місця сплати. Крім того, чинним ПК поняття «місце здійснення діяльності» не передбачено, що може призвести до довільного тлумачення норми на практиці та порушення прав платників податків.

Також звертаємо увагу на те, що відповідне уточнення пропонується лише до пп. 168.4.4 п. 168.4 ст. 168 ПК, а тому не узгоджується зі змістом положень пп.пп. 168.4.2-168.4.3 вказаного пункту, якими передбачено сплату податку лише за місцезнаходженням відповідних суб’єктів.

2.5. Положення п. 168.4 ст. 168 ПК кореспондуються із ч. 2 ст. 64 Бюджетного кодексу України, а тому вбачається за доцільне узгодити їх між собою з урахуванням пропонованих проектом змін.

2.6. Реалізація проекту може призвести до перерозподілу бюджетних надходжень між місцевими бюджетами у поточному бюджетному періоді. При цьому, до проекту, всупереч вимогам ст. 27 Бюджетного кодексу України та
ст. 91 Регламенту Верховної Ради України, належного фінансово-економічного обґрунтування (включаючи відповідні розрахунки) не надано.

У зв’язку із цим, а також зважаючи на те, що відповідно до п. 1 розділу ІІ проекту «цей Закон набирає чинності з дня, наступного за днем опублікування цього Закону», звертаємо увагу на те, що відповідно до ч. 3 ст. 27 Бюджетного кодексу України «закони України або їх окремі положення, які впливають на показники бюджету (зменшують надходження бюджету та/або збільшують витрати бюджету) і приймаються: не пізніше 15 липня року, що передує плановому, вводяться в дію не раніше початку планового бюджетного періоду; після 15 липня року, що передує плановому, вводяться в дію не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим».

2.7. Відповідно до вимог законодавчої техніки законопроект про внесення змін не може містити перехідних їх положень.

Керівник Головного управління С. Тихонюк

Вик.: Я. Бережний