

13.01.2017 – 19.01.2017, № 02

**ГЛАВНАЯ СТАТЬЯ**

**Компетентное мнение**

[Изменения в Налоговый кодекс Украины – 2017: чего ожидать бизнесу?](#)

[Ключевые налоговые нововведения для бизнеса – 2017: к чему стоит быть готовым](#)

[Об отдельных аспектах налоговой реформы – 2017: налог на прибыль](#)

[Обновленные правила ТЦУ – ближе к BEPS](#)

[Налоговая реформа 2017 года \(часть 1\)](#)

## **Налоговые новации: как изменится налогообложение в 2017 году**

*С 1 января 2017 года вступили в силу [изменения в Налоговый кодекс Украины](#) относительно улучшения инвестиционного климата в Украине. Несмотря на масштабность изменений, которые вносятся практически во все разделы Кодекса, в целом они носят характер доработки и шлифования существующего законодательства. Рассмотрим наиболее существенные из них.*

### **I. Администрирование**

#### *Электронный кабинет*

Изменениями в [Налоговый кодекс](#) (далее – Кодекс) существенно расширен и детально выписан порядок взаимодействия контролирующих органов с налогоплательщиками через электронный кабинет, что должно перевести практически весь документооборот в электронный формат.

В частности, с помощью электронного кабинета налогоплательщик будет иметь возможность:

- ставить на учет, вносить изменения, переходить на специальные режимы налогообложения и т. п.;
- проводить сверку расчетов;
- управлять суммами ошибочно и/или излишне уплаченных денежных обязательств;
- заполнять, проверять и представлять налоговые декларации;
- иметь доступ к системе электронного администрирования НДС;
- осуществлять регистрацию, корректировку налоговых накладных / расчетов и акцизных накладных;

- получать информацию о проведении проверок;
- осуществлять административное обжалование решений контролирующих органов;
- подавать обращения и другие документы;
- взаимодействовать с контролирующими органами по другим вопросам.

Вступление в силу норм относительно электронного кабинета предусмотрено с первого числа месяца, следующего за месяцем введения в работу соответствующего программного обеспечения, но не позже 1 января 2018 года.

### *Консультации*

Подход относительно получения налогоплательщиками консультаций контролирующих органов также претерпел изменения.

*Так, вводится обязательная регистрация выданных индивидуальных налоговых консультаций в единой базе и их размещение на официальном веб-сайте ГФС, а индивидуальные налоговые консультации, выданные контролирующими органами до 31 марта 2017 года, не будут подлежать применению с 1 января 2018 года.*

Кроме того, Министерство финансов Украины будет выдавать консультации не только по результатам обобщения индивидуальных налоговых консультаций, но и в случае выявления обстоятельств, свидетельствующих о неоднозначности отдельных норм налогового законодательства.

### *Проверки*

Ряд изменений внесены в процедуру назначения и проведения налоговых проверок, которые имеют целью устранение неоднозначного толкования норм [НКУ](#).

План-график проведения документальных плановых проверок на текущий год должен обнародоваться на официальном веб-сайте ГФС до 25 декабря года, предшествующего году, в котором будут проводиться такие документальные плановые проверки. Уточнено, что не может быть предметом плановой документальной проверки вопрос соблюдения налогоплательщиком принципа "вытянутой руки".



**Вводится обязательная регистрация выданных индивидуальных налоговых консультаций в единой базе и их размещение на официальном веб-сайте ГФС, а индивидуальные налоговые консультации, выданные контролирующими органами до 31 марта 2017 года, не будут подлежать применению с 1 января 2018 года.**

Срок проведения камеральных проверок ограничен до 30 календарных дней, следующих за последним днем предельного срока представления налоговой декларации или уточняющего расчета, а если такие документы были предоставлены позже – за днем их фактического представления.

Кроме того, изменениями в [Кодекс](#) предусмотрено, что отсчет срока на подачу возражений на акт контролирующего органа исчисляется со дня, следующего за днем его получения. Также увеличен срок рассмотрения контролирующим органом возражений налогоплательщика с пяти до семи рабочих дней. Кроме того, изменен предельный срок (не позже чем за четыре рабочих дня) уведомления налогоплательщика о месте и времени проведения рассмотрения возражений.

## II. Налог на прибыль

### *Ускоренная амортизация для машин и оборудования*

Изменения по налогу на прибыль предусматривают временный механизм ускоренной амортизации для объектов основных средств четвертой группы (машин и оборудования). Так, новые собственные основные средства, которые будут приобретены и введены в эксплуатацию с 1 января 2017 года до 31 декабря 2018 года, могут амортизироваться по ускоренному прямолинейному методу с использованием минимально допустимого срока амортизации (2 года). Фактически ускоренное начисление амортизации в налоговых расходах на первых этапах жизненного цикла таких новых машин и оборудования может быть значительным стимулом для осуществления капитальных инвестиций именно в этот период.

### *Нулевая ставка для малого бизнеса*

Для стимулирования развития малого предпринимательства на период до 31 декабря 2021 года предусмотрено применение ставки 0 % для плательщиков налога на прибыль, у которых годовой доход не превышает 3 млн грн и размер заработной платы работников составляет по меньшей мере 2 минимальные заработные платы. При этом льготный режим предусматривает значительные ограничения относительно видов деятельности (в частности, не разрешается оптовая торговля и посредничество в оптовой торговле; деятельность в сферах права и бухгалтерского учета; почтовая и курьерская деятельность и т. п.), а также необходимость отвечать другим дополнительным критериям.

### *Перенос убытков при реорганизации*

Важным изменением является предоставление права на перенос убытков при реорганизации. Напомним, что до 1 января 2015 года действовали правила, которые, в частности, разрешали учитывать убытки, которые учитывались у прекращающегося налогоплательщика лицом-правопреемником. Однако отсутствие соответствующих норм в [Кодексе](#) с 1 января 2015 года рассматривается налоговыми органами как утрата такой возможности. Изменениями же предлагается возобновить право на учет такого актива при реорганизации, однако следует обратить внимание, что это будет касаться только сумм отрицательного значения с 1 января 2017 года, без учета убытков прошлых периодов.

### *Списание задолженности за счет резерва*

Изменения относительно учета в расходах сумм списания безнадежной дебиторской задолженности фактически решают проблему, которая возникла еще при внедрении изменений в [Кодекс](#) с 1 января 2015 года. Теперь налогоплательщики при списании дебиторской задолженности за счет резерва сомнительных долгов (который они обязаны формировать в соответствии с правилами бухгалтерского учета и исключать из финансового результата) фактически получили право на вполне очевидные расходы.

### *Уточнение правила "тонкой капитализации"*

Изменениями уточнено так называемое правило "тонкой капитализации", предусматривающее применение ограничений при выплате процентов ( $\leq 50\%$  EBITDA) только связанным лицам – нерезидентам. Предыдущий текст правила фактически разрешал трактовать эти ограничения и относительно процентов в пользу банков-резидентов, если капитализация компании была недостаточной.

### *Ограничение относительно роялти*

Согласно внесенным изменениям возможность преодоления установленных [Кодексом](#) ограничений относительно учета в расходах сумм роялти осталась только для неконтролируемых операций (путем добровольного подтверждения соответствия условий операции принципу "вытянутой руки"), что не совсем логично, поскольку налогоплательщики, которые в обязательном порядке подтверждают соответствие условий операции принципу "вытянутой руки", фактически должны применять запреты/ограничения относительно включения роялти в расходы при любых условиях.

### *Новые налоговые разницы*

С 1 января 2017 года введены налоговые разницы, не разрешающие включать в расходы суммы перечисленной безвозвратной финансовой помощи (безоплатно предоставленных товаров, работ, услуг) и признанные штрафы, пени, неустойки в пользу лиц, не являющихся плательщиками налога на прибыль.

### *Универсальное "переходное" правило*

Нерешенные проблемные вопросы перехода на новые правила налогообложения с 1 января 2015 года решено урегулировать достаточно универсальным правилом, которое фактически не разрешает двойной учет доходов и расходов для непредвиденных в переходных положениях случаев.

### *Льготное налогообложение процентов*

Для процентов по займам / финансовым кредитам от нерезидентов, не являющихся резидентами "низконалоговых" юрисдикций, предусмотрены уменьшенная ставка / освобождение от обложения налогом у источника при условии, что средства привлечены нерезидентом путем размещения иностранных долговых ценных бумаг (на иностранной фондовой бирже, которая входит в перечень, утвержденный КМУ) именно с целью предоставления резиденту займа или финансового кредита.

При выполнении вышеуказанных требований предусмотрены следующие льготы:

- освобождение от налогообложения процентов, которые уплачены или уплачиваются по займам / финансовым кредитам, которые были предоставлены до 31 декабря 2016 года;
- освобождение от налогообложения процентов по займам / финансовым кредитам, которые будут предоставлены в 2017 – 2018 гг.;
- налогообложение по ставке 5 % по займам / финансовым кредитам, которые будут предоставлены с 1 января 2019 года.

С практической точки зрения такие изменения более актуальны для кредитования банками-нерезидентами, поскольку позволяют получить льготы по уплате налога у источника (в т. ч. ретроспективно) без сложного структурирования и рисков оспаривания бенефициарности нерезидентов.

При этом льготами потенциально могут воспользоваться и холдинговые структуры путем размещения долговых инструментов, если их целью является предоставление займов дочерним компаниям в Украине.

В других случаях будет действовать ставка 15 %, которая может быть уменьшена согласно условиям соответствующих международных договоров об избежании двойного налогообложения.

### *Налогообложение лотерей*

Как известно, на сегодня разрешенные законодательством государственные лотереи на практике фактически включают кроме "классических" лотерей ставки на лотереи, подобные играм (подобные букмекерской деятельности и игровым автоматам).

Операторы таких лотерей должны уплачивать налог 10 % с доходов (принятых ставок) и 18 % с суммы прибыли (средств, которые остаются после вычета призового фонда и организационных расходов).

Изменения в НКУ фактически предусматривают вместо уплаты 10 % налога на доходы, полученные от принятия ставок, налогообложение дохода, оставшегося после формирования призового (выигрышного) фонда.

При этом ставка налога с этого дохода устанавливается в размере 30 %, но такой ее размер будет действовать только с 1 января 2021 года. До этого времени [Переходными положениями НКУ](#) предусмотрены следующие размеры ставок: 2017 год – 18 %, 2018 год – 24 %, 2019 год – 26 %, 2020 год – 28 %.

### **III. Трансфертное ценообразование**

#### *Увеличение финансовых порогов*

Согласно обновленным правилам существенно увеличены пороги для признания операций контролируруемыми, а именно:

- годовой доход должен превышать 150 млн грн (до 1 января 2017 года – 50 млн грн);
- объем хозяйственных операций с каждым контрагентом должен превышать 10 млн грн за соответствующий налоговый (отчетный) год ( до 1 января 2017 года – 5 млн грн).

*К перечню операций, которые могут признаваться контролируруемыми, добавлены хозяйственные операции, осуществляемые с нерезидентами, не уплачивающими налог на прибыль и/или не являющимися налоговыми резидентами государства, в котором они зарегистрированы как юридические лица.* Перечень организационно-правовых форм таких нерезидентов будет утверждаться КМУ, но уже сейчас нетрудно догадаться, что к таким будут отнесены британские партнерства с ограниченной ответственностью (LLP), которые являются "прозрачными" для целей налогообложения структурами, хотя и находятся в респектабельной юрисдикции.

#### *Перенос срока представления Отчета*

Отчет о контролируемых операциях теперь будет подаваться не до 1 мая, а до 1 октября года, следующего за отчетным. При этом самостоятельную корректировку налоговых обязательств в рамках трансфертного ценообразования можно осуществить без начисления штрафа только до 1 мая.

#### *Самостоятельная корректировка*

Кроме того, самостоятельная корректировка цены контролируемой операции осуществляется исходя не из медианы, а из максимального/минимального значения диапазона цен (рентабельности). Если же доначисление налоговых обязательств осуществлено по результатам проверки контролирующим органом, то расчет налоговых обязательств по-прежнему осуществляется исходя из медианы такого диапазона.



**К перечню операций, которые могут признаваться контролируруемыми, добавлены хозяйственные операции, осуществляемые с нерезидентами, не уплачивающими налог на прибыль и/или не являющимися налоговыми резидентами государства, в котором они зарегистрированы как юридические лица.**

### *Усовершенствование методики*

Изменениями разрешена корректировка условий и финансовых результатов как контролируемой, так и неконтролируемой операции (раньше была предусмотрена возможность корректировки условий и финансовых результатов только неконтролируемой операции), выписано больше конкретных правил относительно обоснования выбора и информации о сопоставимых операциях (сопоставимых лицах), а также предусмотрена возможность группировки операций для применения методов установления соответствия условий контролируемой операции принципу "вытянутой руки".

### *Содержание документации*

Изменен перечень информации, которая должна содержаться в документации по трансфертному ценообразованию. В частности, документация теперь должна включать следующую дополнительную информацию: (i) информацию о лицах, которым налогоплательщик предоставляет местные управленческие отчеты (название стран, на территории которых такие лица содержат свои главные офисы); (ii) описание структуры управления налогоплательщика, схему его организационной структуры; (iii) описание деятельности и стратегии деловой активности; (iv) сведения относительно участия налогоплательщика в реструктуризации бизнеса или передачи нематериальных активов в отчетном или предыдущем году, с пояснением аспектов этих операций, повлиявших или влияющих на деятельность налогоплательщика и т. п.

### *Штрафы за несвоевременное представление/декларирование*

С 1 января 2017 года предусмотрен расчет штрафов исходя из прожиточного минимума вместо минимальной заработной платы, а также введена ответственность за несвоевременное представление отчетов/документации по трансфертному ценообразованию или несвоевременному декларированию контролируемых операций (в случае представления уточняющего отчета):

Документ/Нарушение	Непредставление/недекларирование	Несвоевременное представление/декларирование
Отчет о контролируемых операциях	– 300 ПМ* / 480 тыс. грн – 5 ПМ / 8 тыс. грн за каждый к. д. – за повторное непредставление**	1 ПМ за каждый к. д. (≤ 300 ПМ / 480 тыс. грн)
Документация по трансфертному ценообразованию	– 3 % КО (≤ 200 ПМ / 320 тыс. грн) – 5 ПМ / 8 тыс. грн за каждый к. д. – за повторное непредставление	2 ПМ за каждый к. д. (≤ 200 ПМ / 320 тыс. грн)
Контролируемые операции (КО)	1% КО (≤ 300 ПМ / 480 тыс. грн)	1 ПМ за каждый к. д. (≤ 300 ПМ/480 тыс. грн)

\* ПМ – прожиточный минимум для трудоспособного лица, установленный законом на 1 января налогового (отчетного) года (1600 грн – для 2017 года).

**\*\* Уплата финансовых санкций не освобождает от обязанности представления Отчета/Документации.**

## **IV. НДС**

### *Механизм приостановления регистрации налоговых накладных*

Введен новый механизм приостановления регистрации налоговых накладных / расчетов корректировки в Едином реестре по результатам проведения постоянного автоматизированного мониторинга их соответствия критериям оценки степени рисков, которые будут определены Минфином.

Налогоплательщик имеет право подать в контролирующий орган письменные пояснения и/или копии документов, которые должны рассматриваться комиссией ГФС относительно принятия решения о регистрации или отказе в регистрации.

Решение об отказе в регистрации налоговой накладной / расчета может быть обжаловано в административном или судебном порядке.

### *Бюджетное возмещение НДС*

Отменено существование двух параллельных реестров заявлений о бюджетном возмещении (БВ). Отныне такой реестр будет единым, а информация о заявлениях о возврате БВ будет регистрироваться в нем автоматически в хронологическом порядке поступления. Возврат согласованных сумм БВ будет осуществляться в хронологическом порядке в соответствии с очередностью внесения в реестр заявлений о возврате суммы БВ. Для согласования сумм БВ налоговики будут по-прежнему проводить камеральную проверку (в отдельных случаях – документальную). Мораторий на проведение документальных выездных проверок сумм БВ продлен. Однако с 1 января 2017 года такие проверки станут возможны, если расчет суммы БВ был осуществлен за счет налогового кредита, сформированного по операциям до 1 июля 2015 года, которые не подтверждены документальными проверками, и по приобретению товаров/услуг у сельскохозяйственных товаропроизводителей за период до 1 января 2016 года.

Также отменяется необходимость заключений контролирующего органа относительно БВ. Отныне сумма БВ, подлежащая возврату, считается согласованной в соответствии с результатами вышеупомянутой камеральной проверки, информация о чем отражается в реестре. На основании этих данных органы казначейства осуществляют возврат согласованной суммы БВ.

### *Перенос отрицательного значения при реорганизации*

Новации также касаются предоставления права на перенос отрицательного значения, подлежащего зачислению в состав налогового кредита следующего отчетного (налогового) периода реорганизуемого плательщика.



**Теперь для всех товаров и услуг (а не только подакцизных и импортных) должен обязательно указываться код товара согласно УКТВЭД, для услуг – код услуги согласно ГКПП (ДК 016:2010).**

Так, в случае слияния, присоединения и преобразования такая сумма полностью передается правопреемнику, а в случае разделения и выделения – пропорционально к размеру имущества, передаваемого правопреемнику. Напомним, что предыдущие правила прямо не предусматривали этой возможности, на основании чего налоговые органы отрицают соответствующее право налогоплательщиков.

## *Код товара/услуги в налоговой накладной*

Теперь для всех товаров и услуг (а не только подакцизных и импортированных) должен обязательно указываться код товара согласно [УКТВЭД](#), для услуг – код услуги согласно [ГКПП \(ДК 016:2010\)](#). При этом необходимо указывать не менее чем четыре первые цифры соответствующего кода (кроме подакцизных и импортированных товаров), что потенциально должно убрать так называемые "скрутки".

## **V. НДС**

### *Ставка для дивидендов*

[Законом](#) вводится новая ставка налогообложения в размере 9 % для дивидендов, начисленных нерезидентами, институтами совместного инвестирования и субъектами хозяйствования, не являющимися плательщиками налога на прибыль. Однако это положение вступит в силу со дня вступления в силу закона, определяющего правовые основы организации и деятельности центрального органа исполнительной власти, на который возлагается обязанность обеспечения предотвращения, выявления, прекращения, расследования и раскрытия уголовных правонарушений, объектом которых являются финансовые интересы государства и/или местного самоуправления, которые отнесены к его подследственности в соответствии с [Уголовным процессуальным кодексом Украины](#), и других лиц, с которыми этот орган взаимодействует.

### *ФЛП на общей системе*

Для ФЛП на общей системе вводится добровольная амортизация расходов на приобретение основных средств и нематериальных активов и расходов на самостоятельное изготовление основных средств.

Кроме того, предполагается перечень расходов, которые не включаются в состав расходов ФЛП для целей определения чистого налогооблагаемого дохода. Кроме расходов на приобретение (изготовление) основных средств и нематериальных активов, подлежащих амортизации, к ним относятся нехозяйственные расходы, расходы на приобретение и содержание основных средств двойного назначения и документально не подтвержденные расходы.

### *Расходы на командировку*

С 1 января 2017 года несколько изменились правила относительно налогообложения расходов на командировку. Отменены излишние требования относительно документального подтверждения этих расходов, а также изменились пороговые значения для сумм "суточных": для командировок в пределах территории Украины – не больше 0,1 размера минимальной заработной платы за каждый календарный день командировки (в 2017 году – 320 грн); для командировок за пределы территории Украины соответствующий порог составляет 80 евро за каждый календарный день.

## **ВЫВОД:**

**Конечно, в статье рассмотрены не все изменения, но даже из этого анализа можно сделать вывод, что новации носят более технический характер и не содержат сложных и дискуссионных вопросов относительно упрощенной системы налогообложения и никаких деофшоризационных инициатив. Наверное, лучше взять на себя малые, но реальные обязательства и выполнить их, чем построить нереальные планы и провалить.**



**Константин Пенской,  
старший юрист практики налогообложения  
Sayenko Kharenko**



© ООО «Информационно-аналитический центр «ЛИГА», 2017.

© ООО «ЛИГА ЗАКОН», 2017.

© ООО "Информационно-аналитический центр "ЛИГА", 2017  
© ООО "ЛИГА ЗАКОН", 2017

