

# ПРАВОВОЙ ТИЖДЕНЬ

ТЕМА ТИЖНЯ: ПОДАТКОВЕ ПРАВО

## Все, що не заборонено, то – дозволено

Як відомо, у зв'язку із змінами до ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств», внесеними у грудні 2002 р., було збільшено розмір ставок амортизації для 1-3-ї груп основних фондів, які підлягали застосуванню починаючи з 1 січня 2004 р. Втім надалі перед платниками податків постало питання (яке не вирішене належним чином й дотепер) щодо застосовності нових (підвищених) ставок амортизації до витрат на придбання/виготовлення або поліпшення основних фондів, понесених до 1 січня 2004 р.

На практиці податкові органи притримуються позиції, що нові ставки амортизації застосовуються лише щодо витрат на придбання нових основних фондів, понесених платником податків після 1 січня 2004 р. Логічним продовженням такої позиції ДПА України стали зміни до форми декларації з податку на прибуток підприємств, що внесені наказом ДПА України № 448 від 12 жовтня 2005 р. Згідно із зазначеними змінами додаток



ватися тільки 2004 р., як було безпосередньо в ній вказано), лишається питання, а які тоді ставки амортизації мали застосовуватися? При цьому «старі» ставки формально перестали існувати з 1 січня 2004 р. у зв'язку із змінами, внесеними Законом № 349, і в Законі про Бюджет-2004 чи в якомусь іншому законі відсутні норми, які передбачали б їх використання після вказаної дати. При цьому якихось інших норм амортизації, відмінних від зупинених Законом про Бюджет-2004 чи якимось іншим, встановлено не було, і це питання, відповідно, лишилося не врегульованим.

### Немає застережень – немає обмежень

Під терміном «амортизація» згідно з пп. 8.1.1 ст. 8 ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств» розуміється поступове віднесення

## Як не заплутатись у строках застосування підвищених (нових) ставок амортизації основних фондів?

К/1/1 до декларації про прибуток підприємств викладено в новій редакції, у зв'язку з чим з 1 січня 2006 р. декларація на прибуток підприємств передбачає фактично вісім ставок амортизації основних фондів. Відповідно, зараз навіть за поданою підприємством декларацією з податку на прибуток буде видно, які саме ставки амортизації застосовує підприємство і, зокрема, чи є розподіл між «старими» та «новими» активами (за датою понесення витрат на їх придбання чи спорудження) для цілей амортизації.

Розглядуване питання нещодавно отримало подальший розвиток у листах податкових органів. Зокрема, в листі ДПА України № 4101/6/15-0316 від 12 квітня 2006 р. зазначається, що «платник податку, який придбав об'єкт основних фондів у 2005 р. у платника, який поніс витрати у зв'язку з придбанням або спорудженням зазначеного об'єкта в 2004 р., має право застосовувати щодо витрат на таке придбання нові (підвищені) норми амортизації». Тобто податкові органи дещо пом'якшили позицію і підтвердили застосовність нових підвищених ставок амортизації до витрат, понесених платником податку у зв'язку з придбанням, спорудженням або поліпшенням ненових (що вже були в експлуатації) основних фондів, але за умови, що відповідні витрати були понесені після 1 січня 2004 р.

Але чи так все однозначно, як це випливає з листів ДПА України та зміненої форми декларації на прибуток підприємств? Напевно, не всі погодяться з такою «однозначністю» розгляданого питання. Більш того, з аналізу положень законодавства випливає зовсім інша картина: будь-які витрати на основні фонди зараз підлягають амортизації за новими ставками незалежно від дати понесення витрат. Проаналізуємо це.

### Старі – відмінили, а нові – зупинили

Ставки амортизаційних відрахувань для основних фондів, що перебувають в податковому обліку платників податку, встановлені пп. 8.6.1 ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств». Законом України «Про внесення змін до ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств» № 349-IV від 24 грудня 2002 р. (далі – Закон № 349), який набув чинності з 1 січня 2003 р., розмір ставок амортизації було збільшено та запроваджено четверту групу основних фондів. Зокрема, з урахуванням змін, внесених Законом № 349, на сьогодні в Законі про прибуток передбачено такі ставки амортизації: група 1 – 2%, група 2 – 10%, група 3 – 6%, група 4 – 15%.

Відповідно до п. 15 Перехідних положень Закону № 349 зазначені збільшені ставки амортизації для 1-3-ї груп основних фондів повинні застосовуватись починаючи з 1 січня 2004 р. Тобто фактично

Законом № 349 було передбачено застосування вказаних збільшених ставок амортизації до вартості всіх основних фондів 1-3-ї груп, що перебували в податковому обліку платників податку, починаючи з 1 січня 2004 р.

Проте ще до початку строку застосування вказаних підвищених норм амортизації ЗУ «Про Держбюджет України на 2004 р.» № 1344-IV від 27 листопада 2003 р. (далі – Закон про Бюджет-2004) запровадив обмеження щодо їх застосування у 2004 р. Згідно зі ст. 80 Закону про Бюджет-2004 було встановлено, зокрема, «зупинити на 2004 рік дію: ... 45) підвищених норм амортизації, встановлених ЗУ «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» (ВВРУ, 2003 р. – № 12. – Ст. 88) для основних фондів групи 1, 2, 3, крім дії цих норм до амортизації витрат, здійснених платником податку після 1 січня 2004 р. у зв'язку з придбанням (виготовленням) нових основних фондів групи 1, 2, 3, які використовуються у виробничій діяльності платника податку та які раніше не були в експлуатації, а також витрат на поліпшення зазначених новопридбаних (виготовлених) основних фондів, понесених платником податку після 1 січня 2004 р.»

Однак щодо застосування вказаного обмеження були значні застереження з практичного та правового погляду. Так, навіть якщо погодитися із зупиненням застосування на 2004 р. нових норм амортизації (зрозуміло, що вказана норма може стосу-

витрат на придбання основних фондів на зменшення скоригованого прибутку платника податку у межах норм амортизаційних відрахувань, установлених цією статтею. Тобто встановлені ст. 8 ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств» норми мають природу граничних (обмежувальних) норм, у межах яких (тобто не більше яких) проводиться амортизація. Принагідно зауважимо, що такий підхід знайшов підтвердження в судовій практиці, зокрема, під час розгляду спорів із податковими органами, які виникали у зв'язку із застосуванням понижувального коефіцієнту 0,8 до норм амортизації. Такий висновок підтверджується і змістом пп. 8.6.1 вказаної статті, в якому, зокрема, сказано, що «платник податку може прийняти рішення про застосування інших норм амортизації, що не перевищують норм, визначених цим підпунктом».

Таким чином, можна дійти висновку, що правовим наслідком припинення на 2004 р. Законом про Бюджет-2004 застосування «нових» норм амортизації, без запровадження визначення меж амортизації іншим чином або поновлення дії «старих» норм, було фактично зняте обмеження стосовно норм амортизації, які могли застосовуватися платниками податку для амортизації активів, що не підпадали під визначення тих активів, для яких тільки бюджетний закон залишив у дії «нові» ставки амортизації.

Початок на 7-й стор.

Отже, у першому півріччі 2004 р. платники податку могли здійснювати амортизацію «старих» і «таких, що раніше були в експлуатації» активів за будь-якими власноруч визначеними ставками амортизації, оскільки законодавством не було встановлено обмежень для таких ставок амортизації. За відсутності обмежень амортизація могла здійснюватися платниками податку для зручності за єдиними «новими» ставками оподаткування по всіх активах.

Висновку щодо правомірності такої моделі поведінки платників податків можна дійти й іншим шляхом, а саме: через висновок щодо неправомірності застосування п. 45 ст. 80 Закону про Бюджет-2004.

Так, у Законі України «Про систему оподаткування», який встановлює основи та принципи дії системи оподаткування в державі, міститься **пряма заборона** на зміну бюджетними законами механізму справляння податків в Україні. Це передбачено ч. 2 ст. 7 Закону, відповідно до якої «зміна податкових ставок і механізм справляння податків і зборів (обов'язкових платежів) **не можуть** запроваджуватися Законом України про Державний бюджет України на відповідний рік».

У зв'язку з цим слід звернути увагу на те, що з посиланням на наведене положення Президія ВГСУ в останньому абзаці п. 4 Рекомендацій, направлених до господарських судів листом від 14 липня 2005 р. № 04-5/218, зокрема, зазначила: «Господарським судам **потрібно мати на увазі, що закони про Державний бюджет України на відповідний рік не можуть бути застосовані при вирішенні спорів даної категорії, оскільки вони не є законами про оподаткування, а відповідні зміни на підставі цих законів до Закону ... який є спеціальним зако-**

**ном про оподаткування, не вносилися**». Ознайомлення з повним текстом зазначеного пункту Рекомендацій засвідчує, що суди розуміють «механізм оподаткування» досить широко і що під це положення може підпадати і розглядуване питання.

Докладний аналіз цього питання дозволяє впевнитися, що запровадження «альтернативних» ставок амортизації (які не вказані безпосередньо в ст. 8 чинної редакції ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств») де-факто змінює об'єкт оподаткування, як його визначено ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств» (п. 3.1 ст. 3). Окремо зазначимо, що ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств» є спеціальним законом з питань оподаткування прибутку підприємств, і тому його норми в будь-якому випадку мають пріоритет над нормами Закону про Бюджет-2004.

З наведених аргументів щодо неправомірності застосування норм Закону про Бюджет-2004, які змінюють механізм оподаткування без внесення відповідних змін до податкових законів, випливає, що можливість застосування таких норм Закону про Бюджет-2004 на практиці виглядає принаймні необґрунтованою з правового погляду.

### На користь «нових» не один закон

Іншим потенційним обмеженням, яке є більш актуальним для застосування «нових» ставок амортизації щодо старих активів, розглядаються відповідні положення ЗУ «Про внесення змін до ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств» № 1957-IV (далі – Закон № 1957)». Цей Закон парламент прийняв 1 липня 2004 р. Пунктом 1 Перехідних положень

Закону № 1957 було, зокрема, встановлено, що: «*Норми амортизаційних відрахувань, зазначені у ст. 8 ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств» для основних фондів груп 1, 2 і 3, застосовуються щодо витрат, понесених (нарахованих) платником податку після 1 січня 2004 р. у зв'язку з придбанням або спорудженням нових основних фондів груп 1, 2 і 3, а також витрат на поліпшення таких нових основних фондів*». Що ж стосується граничних ставок амортизації, які мають застосовуватися щодо тих основних фондів, які не є «новими» в значенні Закону № 1957, то абзац другий п. 1 Перехідних положень Закону № 1957 зазначив, що **«амортизація витрат, понесених (нарахованих) платником податку у зв'язку з придбанням, спорудженням та поліпшенням основних фондів груп 1, 2 і 3 до 1 січня 2004 р., здійснюється за нормами амортизації, що діяли до 1 січня 2004 р.»**

Однак при цьому відповідних змін (встановлення різних ставок амортизації для застосування до основних фондів залежно від дати їх придбання) як до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», так і до пп. 8.6.1 вказаного Закону внесено не було.

З огляду на наведені аргументи (наприклад, щодо неправомірності фактичної зміни об'єкта оподаткування без внесення відповідних змін до ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств») розглядувана норма Закону № 1957 не підлягала застосуванню для цілей оподаткування податком на прибуток підприємств відповідно до ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств». Додатково цей висновок може бути підтверджений і поси-

ланням на **пріоритетність норм Закону № 349** щодо відповідних норм Закону № 1957.

### Обмеження податком – не товариш...

Як наголошувалося, Законом № 349 не передбачалося при цьому будь-яких обмежень чи умов щодо того, до яких саме основних фондів повинні застосовуватися встановлені ним ставки амортизації. Єдиною умовою було лише відстрочення у часі дії підвищених ставок амортизації, порівняно із датою вступу в силу самого Закону. Зважаючи на це, Закон № 349 фактично передбачив застосування підвищених ставок амортизації для 1-3-ї груп основних фондів для всіх без обмежень основних фондів таких груп: як тих, що перебували в обліку платника податку станом на 1 січня 2004 р., так і тих, що були придбані ним після цієї дати. Якби законодавець мав намір встановлювати обмеження, то вони були б прямо закріплені в розглядуваному Законі. Такий висновок непрямо чиним підтверджується і тим, що в п. 15 Перехідних положень Закону № 349 також міститься окремий порядок формування четвертої групи основних фондів, яким **прямо передбачено, що до неї включаються відповідні основні фонди, придбані (виготовлені) після набрання чинності Законом**. Отже, відсутність в розглядуваному Законі спеціально встановлених застережень щодо застосування нових ставок амортизації до основних фондів груп 1-3 свідчить про те, що відповідно до положень Закону № 349 підвищені ставки застосовуються з 1 січня 2004 р. до всіх основних фондів, незалежно від дати їх придбання чи їх стану.

Нормам Закону № 349 законодавцем спеціально було надано особливого статусу порівняно з іншими законодавчими актами України. Зокрема, йдеться про п. 12 Перехідних положень Закону № 349, яким передбачено, що **«якщо будь-яким іншим законом встановлюються норми, які стосуються правил, визначених цим Законом, то пріоритет мають норми цього Закону, незалежно від строку прийняття такого іншого закону або його статусу (назви)»**. Тобто, як видно з процитованої норми Закону № 349, його положення та встановлені ним правила оподаткування мають пріоритет порівняно з іншими законодавчими актами, включаючи ті, що були прийняті після набрання чинності Законом № 349. Фактично це означає, що в разі будь-якої суперечності між положеннями таких (інших) нормативних актів та нормами Закону № 349 застосовуватись має саме Закон № 349.

Для повноти викладення зазначимо також, що, як ми наголошували, пп. 8.6.1 ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств» надає право платникам податку здійснювати амортизацію за будь-якими ставками, за умови, що вони «не перевищують норм, визначених цим підпунктом». А у пп. 8.6.1 вказані тільки «нові» граничні ставки амортизації, що їх запроваджено Законом № 349, тому застосування таких «нових» ставок амортизації щодо всіх основних фондів (як тих, що були придбані після 1 січня 2004 р., так і тих, що були придбані до 1 січня 2004 р.) є правомірним ☺

Матеріал наданий юридичною компанією «КМ Партнери»  
Укладач Олександр ШЕМЯТКІН

## РОЗДУМИ НА ТЕМУ | А що судова практика?



Підтвердженням правильності висновку щодо неправомірності застосування п. 45 ст. 80 Закону про Бюджет-2004 в контексті Закону № 349 можуть бути також судові рішення, якими було визнано неправомірність застосування «податкових» положень «неподаткових» законів.

Так, наприклад, у справі, яка стосувалася співвідношення норм ч. 2 ст. 5 ЗУ «Про стимулювання розвитку сільського господарства на період 2001-2004 рр.» та норм Закону про ПДВ, постановою Судової палати у господарських справах ВСУ від 14 січня 2002 р. було, зокрема, встановлено:

«... вказаного Закону зазначене положення повинно було узгоджуватися з законами України про оподаткування ...

Частина 3 ст. 1 Закону України «Про систему оподаткування» (далі – Закон про систему оподаткування) містить імперативну норму про те, що ... не можуть встановлюватися іншими законами України, крім законів про оподаткування. ....

## Підвищені ставки амортизації підлягають застосуванню для амортизації витрат на придбання основних фондів, що були понесені як після 1 січня 2004 р., так і до. Така позиція ймовірно призведе до конфлікту з податковими органами, однак вирішення конфлікту в суді, скоріше за все, буде на користь платника податку

Крім того, відповідно до ч. 5 (зараз це ч. 7 ст. 1 зазначеного Закону. – Ред.) ст. 1 Закону «Про систему оподаткування» зміни і доповнення до цього Закону, інших законів України про оподаткування ... вносяться не пізніше ніж за шість місяців до початку нового бюджетного року і набирають чинності з початку нового бюджетного року. Отже, ... могла набрати чинності лише з ... (далі в тексті вказується дата початку нового бюджетного року. – Ред.).

Закон про стимулювання розвитку сільського господарства за своїм характером і цільовим призначенням не є законом про оподаткування. Тому норма ч. 2 ст. 5 цього Закону ... суперечить зазначеним принципам положенням названих законів про оподаткування.

Відповідно до п. 11.4 Прикінцевих положень Закону України «Про податок на додану вартість» зміни порядку оподаткування

податком на додану вартість можуть відбуватися лише внесенням змін до цього Закону. Зміни до Закону України «Про податок на додану вартість» щодо ... на підставі ч. 2 ст. 5 Закону про стимулювання розвитку сільського господарства внесені не були.

Отже, зазначена норма цього Закону суперечить вказаному принципівому положенню Закону України «Про ПДВ». Верховний Суд вважає, що подолання колізійної ситуації, що склалася між Законом про стимулювання розвитку сільського господарства і законами України про оподаткування, має відбуватися шляхом надання пріоритетності у регулюванні податкових відносин спеціальними законами, якими є закони про оподаткування».

Наведений аналіз і судова практика свідчать, що було б більш ніж сумнівним застосування в 2004 р. норм п. 45 ст. 80 Закону про Бюджет-2004.

Додатково до вже наведених аргументів слід взяти до уваги правила про порядок вирішення конфліктів інтересів з податкових питань, яке встановлено пп. 4.4.1 ст. 4 ЗУ «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21 грудня 2000 р. № 2181-III. Зазначений підпункт встановлює, що «у разі, коли ... норми різних законів ... припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків ... рішення ... приймається на користь платника податків». Виходячи із цієї норми, яка є нормою спеціального закону із сплати податків і вирішення спорів з податкових питань, розглядуване питання має бути вирішене на користь застосування до всіх основних фондів підприємства ставок амортизації, запроваджених Законом № 349.