



Center of Public Finance  
and Governance  
at Kyiv School of Economics



Swedish Association  
of Local Authorities  
and Regions



Швеція  
Sverige

**Дослідження:**

# **Місце сплати податку на доходи фізичних осіб в Україні – юридична історія та поточна практика**

Автор: Дарина Марчак

Дослідження підготовлено Центром аналізу публічних фінансів та публічного управління Київської Школи Економіки, за підтримки SKL International / Проект підтримки децентралізації

\* \* \*

Центр аналізу публічних фінансів та публічного управління створено Київською школою економіки за підтримки Швеції.

Думки, висновки чи рекомендації належать авторам цього видання і не обов'язково відображають погляди Уряду Швеції. Відповідальність за вміст публікації несуть виключно автори видання.

## Зміст

Вступ	4
Методологія дослідження	6
Історія розвитку законодавства щодо сплати ПДФО в Україні	9
Огляд судових спорів	12
Поточна практика сплати ПДФО	18
Проблемні питання, з якими стикається бізнес при зміні місця перерахування ПДФО за співробітників	21
Рекомендації щодо реформування підходів до сплати ПДФО	24
Додаток 1. Історія законодавства, що регулює розподіл податку на доходи фізичних осіб	26
Додаток 2. Обсяги оплати ПДФО в розрізі регіонів та галузей	32
Додаток 3. Позиція податкових органів з досліджуваного питання	35

## Вступ

Податок на доходи фізичних осіб є другим за обсягом джерелом надходжень до зведеного бюджету України після ПДВ (у 2020 році – 223,87 млрд грн, 16,26% від загального обсягу доходів держави). Це найбільше джерело доходів місцевого самоврядування і в середньому становить 37,7% доходів місцевих бюджетів або 57,15% власних доходів органів місцевого самоврядування (без трансфертів).

ПДФО є одним з ключових джерел надходжень місцевих бюджетів, і завдяки цьому - одним з ключових інструментів фінансування місцевих видатків, зокрема на утримання соціальної та комунальної інфраструктури, що використовується громадянами.

При цьому, податковим агентом зі сплати податку на доходи фізичних осіб в Україні є роботодавець. Тобто працівник не сплачує цей податок. Замість нього це робить компанія, в якій він працює. Крім того, в Україні роботодавець несе відповідальність за перерахування ПДФО за своїх працівників органам місцевого самоврядування, в яких вони працюють. Це незвично, оскільки в інших країнах розподіл ПДФО місцевим органам влади здійснюється національним урядом.

Але через нечіткість законодавчого регулювання, в Україні немає єдиної усталеної практики щодо того, в який саме місцевий бюджет компанія-роботодавець, як податковий агент, має сплачувати ПДФО за свого співробітника, що працює в одному з її регіональних підрозділів: в місцевий бюджет за місцем фактичної роботи співробітника; за місцем його фактичного проживання (якщо воно відрізняється від місця фактичної роботи); або ж за місцем, за яким зареєстровано юридичний підрозділ компанії-роботодавця.

Таким чином, роботодавці сплачують частину ПДФО в інші місцеві бюджети, ніж ті, де працівник працює, створюючи значні викривлення у навантаженні на різні бюджети – адже частину надходжень ПДФО, сплачених працівникам, не отримують ті громади, в яких працівники користуються соціальною та комунальною інфраструктурою, яка підтримується за рахунок місцевого бюджету.

Тому питання того, який саме місцевий бюджет отримує ПДФО, що сплачується зі співробітника є важливим як для кожної окремої громади, так і для успішності реформи децентралізації в цілому.

Дискусії з цього питання вчергове набули політичної актуальності з початку 2021 року. У квітні 2021 року Кабінету Міністрів України доручено розробити зміни до чинного законодавства щодо включення частини податку на доходи фізичних осіб до **місцевих бюджетів за місцем реєстрації місця проживання фізичної особи – платника податків**. Також у парламенті зареєстровано низку законопроектів, які пропонують різні варіанти змін у способі розподілу ПДФО до бюджетів місцевого самоврядування.

Після переходу України на новий адміністративно-територіальний устрій, в якому ключовою одиницею регіонального розвитку є громади, питання розподілу ПДФО стало критичним для всіх органів місцевого самоврядування, адже існуюча раніше система сприяла в отриманні більшої частки ПДФО великим містам, в яких розміщувались головні офіси більшості великих компаній.

При цьому, обговорювані зміни базуються на загальному розумінні питання, а не на дослідженні принципів та бюджетів, до яких роботодавці наразі сплачують ПДФО, а також визначенні масштабу проблеми і які найкращі способи її вирішення. За логікою чинного законодавства роботодавець сплачує ПДФО за працівників за фактичним місцем їх роботи (тобто фактичним фізичним місцезнаходженням їх робочого місця). Але через невизначеність у термінології на практиці це не завжди так і є одним з головних питань. Більш того, якщо недоліки будуть виправлені і всі визначення в законодавстві стануть однозначні, це може призвести до ще однієї проблеми – необхідності для роботодавців переналаштувати свої системи управлінського обліку, необхідні для сплати податків для своїх співробітників, що понесе додаткові витрати (зміна ІТ-систем і все, що з цим пов'язано).

Ці питання є предметом цього дослідження.

## Методологія дослідження

Це дослідження проводилося в три етапи.

На **першому етапі** було проведено аналіз історії законодавства в частині регулювання перерахування податку на доходи фізичних осіб до місцевих бюджетів з метою визначення ключових етапів у розробці законодавства. На даному етапі були проведені глибинні інтерв'ю з 5 експертами, які є фахівцями у досліджуваному питанні та володіють інформацією щодо історичного розвитку та актуальної проблематики сплати ПДФО у місцеві бюджети.

На **другому етапі** було заплановано збір наявної статистики від уповноважених державних органів, передусім від Державної податкової служби (ДПС). Була надія, що податкові органи зможуть надати нам дані про платежі ПДФО за громадян за місцем, де вони фактично працюють і за місцем проживання громадян. Але Державна податкова служба (ДПС) на запит дослідницької команди не надала інформацію щодо того, яка кількість працівників на українських підприємствах фактично працює та проживає в інших громадах, ніж ті, де компанії сплачують за них ПДФО, посилаючись на те, що **задоволення відповідного запиту на інформацію вимагає створення нової інформації та проведення аналітичної роботи** (що не відповідає нормам Закону «Про доступ до публічної інформації»). А в частині інформації щодо фактичного проживання співробітників - з посиланням на те, що збір такої інформації не вимагається законом і тому не здійснюється”.

Державна служба статистики надала інформацію, що станом на 1 січня 2021 року ЄДРПОУ налічує **14 895 юридичних осіб з відокремленими підрозділами** (без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим та міста Севастополя). З них:

- **8976 юридичні** особи, які мають відокремлений підрозділ з кодом території під КОАТУУ, що відрізняється від коду території основної організації в межах однієї області України;
- **5919 юридичні** особи, які мають відокремлений підрозділ з кодом території КОАТУУ, що відрізняється від коду території основної організації в різних областях України.

Однак наявні дані не дозволяють зробити висновки про кількість структурних підрозділів підприємств, які не мають статусу «відокремленого підрозділу», що накладає на них обов'язок сплачувати (перераховувати) податок на доходи фізичних осіб для працівників за місцем знаходження такого підрозділу. Тому неможливо відокремити дані про те, скільки людей працює в таких структурних підрозділах, а також обсяги ПДФО, які сплачені за відповідних працівників.

Тому для вивчення питань був обраний інший метод: провести глибинні інтерв'ю з компаніями, які входять до числа найбільших роботодавців України. Так, **третій етап**

дослідження передбачав збір та аналіз інформації на основі глибоких інтерв'ю безпосередньо з компаніями, які перераховують податковим органам податок на доходи фізичних осіб за своїх працівників.

На цьому етапі було складено перелік з 60 роботодавців, які є великими платниками податку на доходи фізичних осіб та/або мають розгалужену структуру відокремлених підрозділів у різних населених пунктах, і які повинні бути опитані в дослідженні. За основу взято список найбільших платників податків України, до якого було додано перелік державних органів/бюджетних установ з найширшою мережею регіональних відділень.

Кожному з них було надіслано запити на інформацію/ проведення напівструктурованих інтерв'ю. Узагальнено, перелік питань для інтерв'ю звучав наступним чином:

- Якою є кількість структурних одиниць вашої компанії, які мають співробітників у своєму штаті? Яким є загальний штат співробітників вашої компанії?
- Чи ваша компанія сплачує ПДФО за цих співробітників за місцем фактичного розташування цих структурних одиниць?
- Якщо ні - за яким принципом ваша компанія сплачує ПДФО? (Наприклад, за місцем реєстрації компанії/ за місцем розташування ключових підрозділів?)
- Якою є кількість таких структурних одиниць, в яких ПДФО сплачується за місцем їх розташування? - в абсолютному вираженні, у % до загальної кількості структурних одиниць.
- За яких умов ваша компанія могла б сплачувати ПДФО саме за місцем розташування всіх структурних одиниць? Чи ви не готові цього робити? Чому?
- Чи має ваша компанія можливості/ дані, аби сплачувати ПДФО за місцем проживання ваших співробітників)? Чи ви збираєте такі дані?

Згідно з методологією дослідження, потрібно було отримати щонайменше 20 якісних відповідей на питання дослідження, для чого було заплановано провести інтерв'ювання від 20 до 50 (максимум) компаній. Оскільки значну долю серед роботодавців займають державні компанії та державні установи, близько третини запитів було надіслано їм.

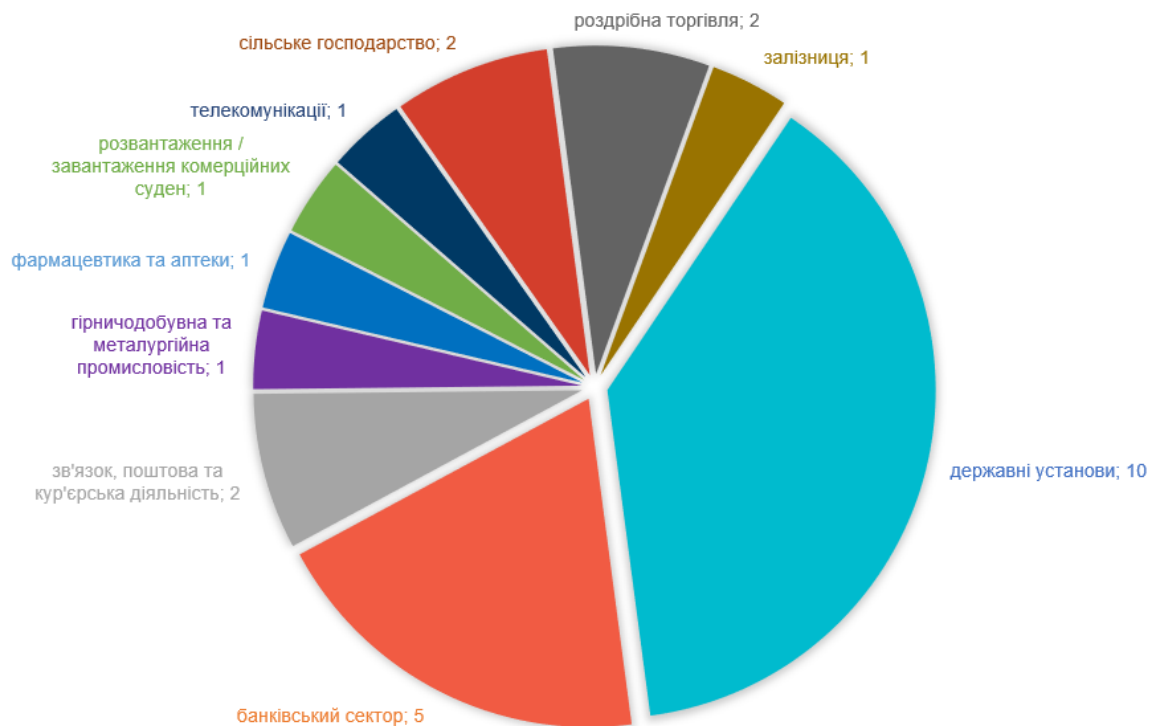
Отримано 32 відповіді (15 державних установ та 17 суб'єктів господарювання (приватних та державних компаній), з яких 25 відповідей є по суті та/або продовжилась прямою комунікацією (глибокими інтерв'ю). У дослідженні не брались до уваги НГО та інші організації громадського сектору.

Від усіх зазначених **державних установ (10)** було отримано відповіді на офіційні запити на інформацію, а також з усіма були проведені уточнюючі телефонні розмови із відповідальними виконавцями за підготовку відповіді на запит. З представниками **11 суб'єктів господарювання** було проведені глибокі інтерв'ю, від **4 компаній інформацію було отримано як відповіді на офіційний лист.**

Загалом серед опитаних компаній є 4 компанії державного сектору, решта – приватні.

Розподіл опитаних роботодавців за галуззю на рис. 1.

**Рис. 1. Опитані роботодавці за галузями**



Загальна кількість працівників в опитаних організаціях - **близько 650 тисяч осіб** (в тому числі в державних установах - близько **150 тисяч осіб**, в державних і приватних компаніях - **близько 500 тисяч осіб**). Більшість респондентів відмовилися повідомити суму сплаченого ПДФО, назвавши її конфіденційною інформацією, але підраховано, що ця сума становить **7-10 мільярдів гривень**.

Під час проведення дослідження було отримано відповіді (у вигляді інтерв'ю та/або офіційних письмових відповідей) від **13 чоловіків** та **11 жінок**, що були представниками респондентів (окрім того, у частині випадків відповідь була колективною, але у такому випадку ми враховували основного представника), одна із офіційних відповідей не містила інформації про стать виконавця. В основному відповіді були отримані від **керівників бухгалтерських служб та директорів підрозділів з питань управління персоналу**. У частині випадків (13 респондентів, серед яких усі державні установи) відповідь надходила за підписом керівника (заступника керівника) відомства, але уточнення відповідей відбувалось по телефону з відповідальними виконавцями, зазначеними у листі.

З метою забезпечення якісного аналізу всіх отриманих даних (у тому числі наданих респондентами як конфіденційних), інформація про відповіді, надані в цьому дослідженні, знеособлена.



## Історія розвитку законодавства щодо сплати ПДФО в Україні

За результатами дослідження, труднощі обліку розподілу ПДФО серед бюджетів місцевого самоврядування викликані відсутністю ясності в законодавстві щодо того, що являє собою структурний підрозділ підприємства, в якому працюють люди і який знаходиться в місці, іншому, ніж головний офіс. З самого початку процесу, однак, відсутність ясності в законодавстві значною мірою відображала той факт, що фірми і державні установи не мали систем бухгалтерського обліку, які дозволили б всім їм дотримуватися єдиного, чіткого визначення такої бізнес-одиниці.

Відразу після здобуття Незалежності в 1990-х роках у фокусі уваги законодавців стояли загальні питання щодо регулювання сплати ПДФО, та питання, хто і як визначає, у якому співвідношенні ПДФО має сплачуватись до різних рівнів місцевих бюджетів. Рішення щодо “розмежування” (термін, що використовувався у законодавстві) частини загальнодержавних податків (в тому числі прибуткового податку - “попередника” ПДФО) між обласним бюджетом та бюджетами районів і міст віддавалось на рівень обласної, Київської і Севастопольських міських Рад. Також законодавством передбачалось, що роботодавці зобов'язані перераховувати податок у місцевий бюджет пропорційно частці їхніх працівників, які працюють у цьому районі/ населеному пункті, у загальній кількості працівників підприємств (**див. детальніше – Додаток 1**). Ймовірно, що за відсутності спроможної системи обліку та ІТ-забезпечення, такий, пропорційний, розподіл ПДФО компанією до місцевих бюджетів на той час був єдиним “робочим” варіантом і для парламентарів, і для бізнесу. Слід зазначити, що законодавці практично повністю ігнорували питання про можливість/доцільність сплати податку на доходи фізичних осіб за працівників не за місцем їх роботи, а за місцем фактичного проживання.

На початку 2000-х років вже постало питання щодо того, як зобов'язати юридичні особи сплачувати ПДФО за працівників, які працюють в їхніх регіональних підрозділах, - саме за місцем розташування таких підрозділів. Законодавці намагались запровадити практику, згідно з якою роботодавець має сплачувати ПДФО, що нараховується на зарплату його співробітників, не просто пропорційно, а сама за місцем їхньої фактичної роботи.

З цією метою у 2003 році з'явився закон щодо державної реєстрації суб'єктів господарювання та у тому ж році **окремий закон „Про податок з доходів фізичних осіб”**, яким було запроваджено термін «відокремлений підрозділ» з метою оподаткування ПДФО. Також було запроваджено норму, згідно з якою компанія мала сплачувати ПДФО за працівників за місцем розташування відокремлених підрозділів, у яких такі співробітники працюють.

Аналогічна норма додається майже синхронно і у Бюджетний кодекс України - з 01 січня 2004 року податок з доходів фізичних осіб, який сплачується юридичною особою

(працедавцем), зараховується до відповідного місцевого бюджету за її місцезнаходженням та місцезнаходженням її підрозділів, уповноважених підрозділів в обсягах податку, нарахованого працівникам цих підрозділів.

Водночас, проблемою стало розмите трактування «відокремленого підрозділу». Відповідно до чинної на той час норми, *“відокремлений підрозділ юридичної особи - це філія, інший підрозділ юридичної особи, що знаходиться поза її місцезнаходженням та виробляє продукцію, виконує роботи або операції, надає послуги в єдиному замкненому технологічному процесі з юридичною особою, або представництво, що здійснює представництво і захист інтересів юридичної особи”*.

З 1 січня 2011 року також вступив в дію новий Податковий кодекс України. Упродовж перших 1,5 роки свого існування ПКУ (до 24 травня 2012 року) для цілей сплати ПДФО поняття “відокремлені підрозділи” в ньому використовувалось у значенні, що вживається в Цивільному кодексі. Після травня 2012 року вступили в дію зміни до ПКУ, згідно з якими для питань, пов’язаних із сплатою ПДФО, поняття «відокремлені підрозділи» використовується у значенні, визначеному Господарським кодексом України, який трактує їх більш широко. Згідно нього, - *“підприємство має право створювати філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи”*. Таким чином, розширювалось трактування таких підрозділів - а отже, **і перелік випадків, за яких юридичні особи мали сплачувати ПДФО у бюджети, де розташовані їхні структурні підрозділи.**

Але ні використання терміну з Цивільного, ані з Господарського кодексу так і не вирішили проблеми нечіткості визначення терміну “відокремленого підрозділу”. Адже не є чітко визначеним, чи належать до відокремлених підрозділів **будь-який** територіальний підрозділ - виробничі структурні підрозділи (виробництва, цехи, відділення, дільниці, бригади, бюро, лабораторії тощо), чи функціональні структурні підрозділи апарату управління (управління, відділи, бюро, служби тощо).

В результаті визначення неоднозначно трактувалось компаніями, які не завжди реєстрували відповідним чином свої структурні регіональні підрозділи у податкових органах.

А станом на 1 січня 2016 року це визначення було повністю вилучено із закону, що дозволило компаніям перераховувати податок на доходи фізичних осіб для своїх працівників зручним для них способом, в тому числі повністю в бюджети громади, де розташований головний офіс компанії. Тобто держава по суті визнала той факт, що на практиці спроби змусити роботодавців працювати над розподілом податків між різними місцевими бюджетами завжди зустрічалися з обґрунтованим опором і де факто не працювали. Сьогоднішні законопроекти можна розцінювати як чергову спробу реінкарнувати цю ідею. **Таким чином, можна зробити висновок, що в Україні ніколи не було системи, яка б чітко зобов’язала роботодавців переводити ПДФО для працівників до бюджету території, де вони фізично працювали.**

З урахуванням цього, на сьогоднішній день роботодавці можуть фактично мати різні тлумачення які структурні підрозділи реєструвати як відокремлений підрозділ, а які ні. I,

відповідно, перераховувати податок на доходи фізичних осіб за місцем знаходження такого підрозділу чи ні.

Державна податкова служба намагається оскаржувати, у тому числі в судах, таку практику. Але проаналізована судова практика говорить, що поки що ДПС не вдається доводити в судах свою позицію.

Фактично, наявна судова практика говорить про те, що навіть якби компанії мали необхідне програмне забезпечення, все одно відповідальність за те, в які саме бюджети має сплачуватись ПДФО, несуть не роботодавці, а національний уряд. Іншими словами, суди кажуть, що компанії мають бути податковими агентами щодо збирання ПДФО, але наполягають на тому, що його розподіл на різні рівні управління - це функція національного уряду, і бізнес не може нести відповідальність за те, що він робить це «неправильно». Позиція була підтримана судами, у випадках, коли позивались фірми до податкових органів і коли позивались ОМС проти фірм як податкових агентів.

У своїх рішеннях український суд констатує: «<роботодавець> повністю виконав зобов'язання щодо нарахування, утримання та сплати (перерахування) податку на доходи фізичних осіб до бюджету», а щодо обов'язку саме держави розподіляти податки додає: «Органи Державного казначейства України в порядку, встановленому Бюджетним кодексом України, розподіляють зазначені кошти за визначеними коштами відповідно до цього до специфікацій, визначених Бюджетним кодексом України, та спрямовувати такі розподілені суми до відповідних місцевих бюджетів».

Одним з найяскравіших прикладів судових апеляцій є справа, яка почалася в 2012 році і пройшла через всі інстанції аж до і включно Верховного Суду, який 11 вересня 2019 року поклав край спору.

## Огляд судових спорів

### а. Судовий спір між “Львівською залізницею” та Державною податковою інспекцією щодо сплати ПДФО

- Державне підприємство ДТГО «Львівська залізниця» влітку 2012 року звернулось до суду з позовом до Державної податкової інспекції у Виноградівському районі Головного управління Міндоходів у Закарпатській області про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення.
- Позовні вимоги обґрунтовані тим, що висновки контролюючого органу за наслідком проведеної документальної позапланової перевірки відокремленого підрозділу «Ужгородська дирекція залізничних перевезень» ДТГО «Львівська залізниця» щодо перерахування податку на доходи фізичних осіб за місцезнаходженням останнього, а не за місцезнаходженням окремих станцій, які входять до складу відокремленого підрозділу, не ґрунтується на вимогах чинного податкового законодавства, оскільки станції, які входять до складу відокремленого підрозділу «Ужгородська дирекція залізничних перевезень», не є відокремленими підрозділами в розумінні чинного законодавства, не нараховують заробітну плату найманим працівникам та не уповноважені сплачувати (перераховувати) до бюджету податок з доходів фізичних осіб.
- Постановою Львівського окружного адміністративного суду від 26 липня 2012 року, залишеною без змін ухвалою Львівського апеляційного адміністративного суду від 28 травня 2015 року, адміністративний позов задоволено повністю. Визнано протиправним та скасовано податкове повідомлення-рішення ДПІ (на загальну суму 1 828 911,6 грн, у т.ч. за основним платежем 1 647 657,32 грн, за штрафними фінансовими санкціями 181 254,28 грн.)
- Суд першої інстанції, з рішенням якого погодився суд апеляційної інстанції, дійшов висновку, що контролюючий орган, приймаючи оскаржуване податкове повідомлення-рішення, діяв всупереч та не у відповідності до вимог чинного податкового законодавства, оскільки обов'язки в частині нарахування, утримання та сплати (перерахування) податку на доходи фізичних осіб до бюджету Відокремлений підрозділ «Ужгородська дирекція залізничних перевезень» ДТГО «Львівська залізниця» повністю виконав.
- Не погодившись із рішеннями судів першої та апеляційної інстанцій, ДПІ у Виноградівському районі ГУ Міндоходів у Закарпатській області подала касаційну скаргу, де посилаючись на порушення судами норм матеріального та процесуального права, просить скасувати постанову Львівського окружного адміністративного суду від 26 липня 2012 року та ухвалу Львівського апеляційного адміністративного суду від 28 травня 2015 року та прийняти нове рішення, яким відмовити у задоволенні позовних вимог ДТГО «Львівська залізниця» у повному обсязі.
- В доводах касаційної скарги контролюючий орган цитує норми матеріального та процесуального права, перелічує порушення, які на його думку допущено позивачем при сплаті суми податку з доходів фізичних осіб за своїм

місцезнаходженням, а саме - м. Ужгород та вказує на неврахування судами першої та апеляційної інстанцій окремих положень Податкового кодексу України, що у своїй сукупності призвело до неправильного застосування судами норм матеріального права та порушень норм процесуального права при прийнятті рішень.

- Проте Верховний суд України вирішив, що контролюючим органом не було надано до судів першої та апеляційної інстанцій жодних належних та допустимих доказів щодо повноважень станцій діяти від імені Відокремленого підрозділу «Ужгородська дирекція залізничних перевезень» ДТГО «Львівська залізниця» у відносинах, зокрема, щодо оформлення трудових відносин з працівниками.
- У підсумку Верховний суд України постановив - касаційну скаргу Державної податкової інспекції у Виноградівському районі Головного управління Міндоходів у Закарпатській області залишити без задоволення, а постанову Львівського окружного адміністративного суду від 26 липня 2012 року та ухвалу Львівського апеляційного адміністративного суду від 28 травня 2015 року у справі № 2а-5968/12/1370 залишити без змін.

#### **б. Орган місцевого самоврядування проти податкового органу щодо сплати ПАТ «Укртелеком» податку на доходи фізичних осіб**

Орган місцевого самоврядування звернувся з судовим позовом до податкового органу з тим, що вони вживають недостатньо контролюючих заходів для сплати роботодавцем ПДФО на території відповідної місцевої ради. Роботодавець має підрозділ на території ради, але не визначає його як відокремлений підрозділ, а як структурний підрозділ іншого відокремленого підрозділу. Суд відмовив у задоволенні позову, пояснивши що функції, права та обов'язки структурних підрозділів підприємства визначаються положеннями про них, які затверджуються в порядку, визначеному статутом підприємства або іншими установчими документами. Структурний підрозділ, про який йдеться у позові не є відокремленим підрозділом.

- 08 травня 2018 року до Запорізького окружного адміністративного суду надійшов позов Мелітопольської міської ради Запорізької області (далі – позивач) до Головного управління ДФС у Запорізькій області (далі – відповідач), третя особа – Публічне акціонерне товариство “Укртелеком” в особі Запорізької філії ПАТ “Укртелеком”, в якому позивач просить суд визнати протиправною бездіяльність відповідача, яка полягає у відсутності дій з нарахування, адміністрування, забезпечення та стягнення сум податку на доходи фізичних осіб, які працюють у центрі надання телекомунікаційних послуг №536 в місті Мелітополі, до місцевого бюджету міста Мелітополя.
- В обґрунтування позовних вимог позивач посилається на те, що на території міста Мелітополя діє центр телекомунікаційних послуг №536 Запорізької філії ПАТ «Укртелеком». Вказує, що Мелітопольською міською радою на адресу ЗФ ПАТ «Укртелеком» направлялось клопотання щодо перерахування ПДФО до місцевого бюджету міста Мелітополя, у зв'язку із розташуванням на території міста центру телекомунікаційних послуг №536, проте, третьою особою було повідомлено, що центр телекомунікації міста Мелітополя не є відокремленим

підрозділом Запорізької філії, а тому ПДФО сплачується за місцем реєстрації Запорізької філії, а саме до бюджету Вознесенівського району міста Запоріжжя. Позивач зазначає, що місцевий бюджет міста Мелітополя зазнає значних втрат внаслідок допущення територіальним органом ДФС України своїх обов'язків щодо адміністрування, нарахування та стягнення передбачених законом обов'язкових платежів, у тому числі податку на доходи фізичних осіб, які працюють у центрі телекомунікаційних послуг №536 Запорізької філії ПАТ «Укртелеком». Позивач вважає, що ПДФО за працівників центру телекомунікаційних послуг №536 повинен сплачуватись саме до місцевого бюджету міста Мелітополя, що зумовило звернення до суду з зазначеною позовною заявою.

- Відповідач проти задоволення позовних вимог заперечив. В обґрунтування заперечень послався на те, що на території міста Мелітополя діє центр телекомунікаційних послуг №536 Запорізької філії ПАТ «Укртелеком», який не є відокремленим підрозділом Запорізької філії ПАТ «Укртелеком». Зазначає, що відповідно до приписів статей [164](#), [168 Податкового кодексу України](#) та [статті 64 Бюджетного кодексу України](#), ПДФО сплачується та зараховується до відповідного бюджету за місцем знаходження відокремлених підрозділів, в даному випадку за місцезнаходженням Запорізької філії ПАТ «Укртелеком», яка розташована на території Вознесенівського району м. Запоріжжя. Вважає, що висновки позивача про те, що ПДФО повинен сплачуватись до місцевого бюджету міста Мелітополя є лише припущеннями позивача, які не ґрунтуються на приписах чинного законодавства України.
- Третя особа в наданих до суду поясненнях проти позову заперечила. В обґрунтування заперечень зазначено, що дійсно на території Мелітополя діє центр телекомунікаційних послуг №536 Запорізької філії ПАТ «Укртелеком», проте, зазначений центр не має статусу відокремленого підрозділу, а тому сплата ПДФО проводиться саме відокремленим підрозділом – Запорізькою філією. Вказує, що як у Запорізької філії так і юридичної особи ПАТ «Укртелеком» відсутня заборгованість зі сплати ПДФО, що підтверджується відповідною довідкою. Зазначає, що Запорізькою філією ПАТ «Укртелеком» правомірно сплачується ПДФО до бюджету Вознесенівського району міста Запоріжжя, а доводи позивача не ґрунтуються на приписах чинного законодавства України. Просить відмовити у задоволенні позовних вимог.
- Суд, дослідивши матеріали справи, оцінивши надані докази, їх достатність і взаємний зв'язок у сукупності, дійшов висновку, що позов **не підлягає задоволенню з наступних підстав.**
- Згідно [ст.64 Господарського кодексу України](#), підприємство може складатися з виробничих структурних підрозділів (виробництв, цехів, відділень, дільниць, бригад, бюро, лабораторій тощо), а також функціональних структурних підрозділів апарату управління (управлінь, відділів, бюро, служб тощо). **Функції, права та обов'язки структурних підрозділів підприємства визначаються положеннями про них, які затверджуються в порядку, визначеному статутом підприємства або іншими установчими документами.**

- Згідно вимог п.п. [168.4.4](#) п. [168.4](#) ст. [168 Податкового кодексу України](#), юридична особа за своїм місцезнаходженням та місцезнаходженням не уповноважених сплачувати податок відокремлених підрозділів, відокремлений підрозділ, який уповноважений нараховувати, утримувати і сплачувати (перераховувати) до бюджету податок, за своїм місцезнаходженням одночасно з поданням документів на отримання коштів для виплати належних платникам податку доходів, сплачує (перераховує) суми утриманого податку на відповідні рахунки, відкриті в органах, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів за місцезнаходженням відокремлених підрозділів.
- Органи, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів в установленому [Бюджетним кодексом України](#) порядку розподіляють зазначені кошти, згідно з нормативами, визначеними [Бюджетним кодексом України](#), та спрямовують такі розподілені суми до відповідних бюджетів.
- З огляду на викладене, суд звертає увагу, що приписами [ст.168 Податкового кодексу України](#) не передбачено сплати ПДФО невідокремленими структурними підрозділами або за такі невідокремлені структурні підрозділи. При цьому, ПДФО за такі підрозділи повинна сплачувати юридична особа або уповноважений відокремлений підрозділ, залежно від того, кому такий підрозділ підпорядковується, згідно з організаційною структурою.
- Таким чином, суд відзначає, що у даному випадку Запорізька філія ПАТ «Укртелеком» належить до категорії відокремлених підрозділів, які уповноважені нараховувати, утримувати і сплачувати (перераховувати) до бюджету податок з доходів фізичних осіб, що і було дотримано третьою особою.
- Суд зазначає, що в розумінні положень [ПК України](#) саме відокремлений підрозділ – Запорізька філія ПАТ «Укртелеком» юридично наділений статусом податкового агента, а тому твердження позивача про необхідність сплати ПДФО за співробітників центру телекомунікаційних послуг №536 Запорізької філії ПАТ «Укртелеком» до місцевого бюджету міста Мелітополя не ґрунтується на приписах чинного законодавства України та є безпідставними.
- За таких обставин, враховуючи те, що Запорізькою філією ПАТ «Укртелеком» належним чином та у повному обсязі виконуються податкові зобов'язання з ПДФО, у контролюючого органу відсутні підстави для вжиття заходів по стягненню зазначеного податку на користь місцевого бюджету міста Мелітополя.

#### **в. Орган місцевого самоврядування проти платника податку**

Орган місцевого самоврядування подав судовий позов проти компанії, яка перераховувала ПДФО за своїх працівників за місцем безпосередньої їх діяльності. Працівники працювали в цеху, який не мав статусу відокремленого підрозділу. Тому міська рада вимагала сплачувати податок у свій бюджет – там, де фактично знаходився відокремлений підрозділ, до складу якого вже входив цех. Справа пройшла всі інстанції аж до Верховного суду, але не розглядалась по суті - Велика Палата Верховного Суду погодилася з висновками судів першої та апеляційної інстанцій про відмову у відкритті провадження у справі на підставі пункту 1 частини першої статті 175 Господарського процесуального кодексу України, оскільки заява не підлягає розгляду за правилами

господарського судочинства. Спiр у справi належить до юрисдикцiї адмiнiстративного суду.

- У груднi 2019 року Нововодолазька селищна рада звернулася до Господарського суду Харкiвської облaстi з позовом до Товариства з обмеженою вiдповiдальнiстю «Агроком Нова Водолага»(далi - ТОВ «Агроком Нова Водолага»), у якому просила суд:
  - 1) визнати протиправними дiї ТОВ «Агроком Нова Водолага» щодо сплати податку з доходiв фiзичних осiб (далi - ПДФО) за перiод з 01 сiчня 2019 року за працiвникiв цеху ТОВ «Агроком Нова Водолага» за адресою: с. Ватутiне Нововодолазького району Харкiвської облaстi, що не є вiдокремленим пiдроздiлом товариства, на рахунок Ватутiнської сiльської ради, що не входить до складу Нововодолазької селищної об'єднаної територiальної громади;
  - 2) зобов'язати ТОВ «Агроком Нова Водолага» сплачувати ПДФО на доходи працiвникiв цеху ТОВ «Агроком Нова Водолага» за адресою: с. Ватутiне Нововодолазького району Харкiвської облaстi, що не є вiдокремленим пiдроздiлом товариства, до селищного бюджету Нововодолазької селищної ради в порядку, передбаченому [Бюджетним кодексом України](#).
- Позовнi вимоги обґрунтованi тим, що суми податку з доходiв, нарахованих на користь фiзичних осiб, що працюють на територiї цеху ТОВ «Агроком Нова Водолага» за адресою: с. Ватутiне Нововодолазького району Харкiвської облaстi, що не має статусу вiдокремленого пiдроздiлу, повиннi перераховуватися до селищного бюджету Нововодолазької селищної ради вiдповiдно до положень [Податкового кодексу України](#).
- Суд апеляцiйної iнстанцiї погодився з висновками мiсцевого господарського суду, який, вiдмовляючи у вiдкриттi провадження, зазначив, що спiр у справi має публiчно-правовий, а не приватний характер, оскiльки стосується порядку справляння податкiв. При цьому суди вказали, що позивач у спiрних вiдносинах здiйснює владнi управлiнськi функцiї щодо ТОВ «Агроком Нова Водолага», а звiдси правовiдносини не є господарськими.
- **Згiдно iз позицiєю Верховного суду** – задоволення жодної з вимог, заявлених позивачем, не приведе до поновлення прав позивача, а звiдси ним обрано неналежнi способи захисту своїх прав. Обраний позивачем спiсiб захисту прав шляхом подання позову про визнання протиправними дiй вiдповiдача щодо несплати ПДФО та про зобов'язання вiдповiдача сплачувати ПДФО до мiсцевого бюджету сам собою не призводить до ефективного вiдновлення порушеного права.
- Натомiсть належним способом захисту є звернення контролюючого органу до суду щодо стягнення коштів платника податкiв, який має податковий борг, з рахункiв у банках, що обслуговують такого платника податкiв, на суму податкового боргу або його частини. Таке право контролюючого органу закрiплено пiдпунктом 20.1.34. пункту 20.1. статтi 20 Податкового кодексу України.



Схожою до цієї є справа № 902/835/17, у якій Калинівська міська рада звернулася з позовом до суду до Калинівської центральної районної лікарні про визнання бездіяльності щодо несплати ПДФО до міського бюджету Калинівської міської ради неправомірною та про зобов'язання відповідача сплачувати ПДФО, утриманий з доходів працівників. Касаційний господарський суд у складі Верховного Суду постановою від 10 травня 2018 року у своєму рішенні зазначив, що визнання бездіяльності Калинівської центральної районної лікарні щодо несплати ПДФО до міського бюджету Калинівської міської ради неправомірною має доводитись як підстава позовної вимоги, направленої на відновлення права. Одночасно вимога про зобов'язання відповідача сплачувати до міського бюджету Калинівської міської ради ПДФО, утриманий з доходів працівників, не має конкретного виразу. Тобто, виходячи з викладеного, застосування обраного заявником способу захисту своїх прав фактично не призведе до їх відновлення. Отже, у справі № 902/835/17 суди відмовили в позові з огляду на те, що між сторонами відсутні приватноправові відносини, а також через неефективний спосіб захисту, обраний позивачем.

## Поточна практика сплати ПДФО

За результатами дослідження, проблема перерахування податку на доходи фізичних осіб на місце роботи працівника стосується незначної кількості компаній. Але одна з них є одним з найбільших роботодавців в країні. Хоча будь-які кошти, не отримані від ПДФО є важливі для місцевих бюджетів окремих громад, в цілому в масштабах дослідження – навіть серед тих компаній, які перераховують частину ПДФО не за місцем фактичної роботи співробітників, частка таких співробітників не є суттєвою (виняток, тільки компанії, які перераховують ПДФО до бюджету обласного центру).

Таким чином, дослідження дозволяє виявити дві типові та одну нетипову модель сплати ПДФО за своїх співробітників серед українських компаній. Типовість визначалася виходячи з частоти використання цієї моделі роботодавцями.

**Перша модель – сплата ПДФО за місцем фактичної роботи співробітника, незалежно від того, чи зареєстровано структурний підрозділ компанії, у якому він працює, у якості відокремленого підрозділу, чи ні.**

Серед компаній та установ, які ми опитали, **19 дотримувалися цієї практики.**

Зокрема, всі 10 державних органів, які відреагували на опитування, перераховували ПДФО для працівників до місцевого бюджету громади, де знаходиться їх відокремлений підрозділ, незалежно від статусу такого підрозділу (юридичної особи чи ні, а також типу відокремленого підрозділу).

З цієї практики є окремі винятки в територіальних громадах (там, де триває реорганізація структури служби), коли незначна кількість працівників працює в одній ТГ, але є працівниками іншого підрозділу і ПДФО платиться там. Також мають місце прецеденти, коли місцева влада «закриває очі» на таку несплату, якщо їм вигідне розташування таких державних установ, оскільки вони приносять до бюджету інші надходження (напр., плата за адміністративні послуги), ніж ПДФО кількох працівників, які там працюють.

За 19-ю моделлю **2 державні та 7 приватних** компаній та банків **перераховують податок на доходи фізичних осіб.**

За цією ж моделлю перераховують ПДФО **2 державні та 7 приватних компаній та банків.**

Зокрема, за словами співрозмовників однієї з компаній, з квітня 2021 року ця компанія за власної ініціативи перейшла на перерахування ПДФО за своїх співробітників не лише за окремими містами, але у випадку Києва - за окремими районами, в яких розташовано її структурні підрозділи. Для цього компанія зареєструвала 38 нових окремих підрозділів, аби перераховувати ПДФО саме за місцерозташуванням таких підрозділів.

Інша компанія сплачує ПДФО до місцевих бюджетів із урахуванням фактичного місця роботи працівника, - а саме до 17 податкових у різних регіонах країни + 1 податкова за

місцем реєстрації компанії. І робить так навіть попри те, що компанія не має саме “відокремлених” підрозділів.

Важливим нюансом є те, що не в усіх населених пунктах, в яких представлено структурні відділи опитаних компаній, є підрозділи Державної податкової служби. Зокрема, як повідомила одна з компаній, яка має штат майже 60 тис осіб, працює у 362 населених пунктах, - у 4х населених пунктах не має податкових інспекцій, внаслідок чого перераховувати ПДФО до цих місцевих бюджетів компанія не може.

Серед приватних компаній першого типу є певні виключення щодо сплати ПДФО. У кількох компаній вона поширюється на співробітників підтримуючих функцій, таких як служба безпеки.

В одній з компаній із загальною кількістю співробітників понад 3000 осіб, таким виключенням є співробітники, які не прив'язані до певного офісу (наприклад, ІТ-фахівці), які можуть жити і працювати у будь-якому кутку України (чи навіть за її межами). За таких фахівців ПДФО сплачується за місцем реєстрації юридичної особи. Але це радше невелике виключення, такі фахівці складають лише близько 2,5% загальної кількості співробітників.

### **Друга модель - сплата податку на доходи фізичних осіб в іншому місці, ніж місце фактичної роботи працівників.**

Така практика зустрічається набагато **рідше - тільки 5 компаній серед респондентів її мають.**

Одна велика компанія, що має кілька тисяч відділень, перераховує понад 95% ПДФО централізовано, на рівні обласних підрозділів - тобто до бюджету обласного центру, в якому такі підрозділи розташовані. Це було зроблено для того, щоб не подрібнювати адміністрування платежів на рівні сіл і маленьких населених пунктах.

Ще одна компанія, що має близько 30 тис працівників, перераховує ПДФО до бюджетів 127 громад, хоча має декілька тисяч структурних підрозділів. Дана компанія “для себе визначила, що відокремлений підрозділ – це група менших за розміром, “нижчестоячих” відділень, що знаходяться в одній громаді. Відтак, кошти сплачуються у бюджети тих населених пунктів, де ці підрозділи знаходяться.

Третя компанія має штат у понад 600 працівників, але весь бізнес організований у форматі однієї юридичної особи. Компанія не виділяє свої структурні підрозділи як відокремлені підрозділи, тому не сплачує ПДФО за відповідних працівників за місцем фактичного розташування цих структурних одиниць. Весь обсяг ПДФО за всіх працівників сплачується у бюджет, де розташована головна компанія - м. Київ (хоча більшість структурних одиниць також розташовані в місті Київ).

Ще 1 компанія перераховує ПДФО у бюджет, де зареєстрована головна компанія. Компанія сплачує податок на доходи фізичних осіб за працівників за місцем фактичного розташування головного офісу. Зі слів представників компанії, ПДФО за всіх співробітників сплачується до місцевого бюджету, де зареєстрована компанія-роботодавець. Фізичне місце розташування компанії співпадає з юридичною адресою.

Таким чином, фактично вся сплата ПДФО за понад 1600 співробітників компанії здійснюється в бюджет однієї територіальної громади (сільської), у якій зареєстровано головний офіс.

**Третя модель сплати ПДФО за співробітників була виявлена лише в одній з опитаних компаній.** Ця модель - сплата саме за місцем фактичного проживання співробітників. За словами керівника компанії, на такий крок компанія пішла для підвищення лояльності керівників громад, в яких вона працює. «Нас про це просила місцева влада. Для нас, як для компанії, не було принциповим, в який бюджет сплачувати ПДФО за співробітників - тож ми пішли на зустріч місцевим органам влади, і платимо за місцем фактичного проживання співробітників. Для нашої галузі є вкрай важливим мати гарні стосунки з місцевою владою» - пояснює респондент. В свою чергу, за його словами, органи місцевої влади докладають зусиль для вирішення безпекових питань для цієї компанії.

В цілому важливим нюансом оплати ПДФО є те, що приватні компанії іноді використовують ПДФО як інструмент «торгу» з місцевою владою (як у випадку з компанією, яка перераховує понад 95% до бюджетів обласних центрів).

За словами співрозмовників в компаніях, такий підхід використовується для підвищення мотивації місцевої влади забезпечити нормальні умови праці співробітників компанії. Наприклад, забезпечити наявність опалення, санітарії (наявність робочого туалету в приміщенні) або наявність доступу в інтернет в громадських приміщеннях, які компанія орендує у місцевої влади для облаштування офісів. За словами одного зі співрозмовників, проблемою для компанії є вкрай низькі умови праці співробітників, які залежать від місцевої влади, і небажання йти на ділову зустріч для вирішення цих проблем. Саме тому перерахування податку на доходи фізичних осіб стало потужним інструментом для компанії «вести переговори» і підвищувати мотивацію місцевої влади в цьому питанні.

При цьому всі три типи компаній (крім державних органів) перераховують випадки, коли компанії все ще змушені перераховувати податок на доходи фізичних осіб за місцем реєстрації центрального / регіонального офісу. Ці випадки можна підсумувати наступним чином:

- персонал керуючих компаній, в яких ПДФО за співробітників оплачується за місцем реєстрації компаній (що збігається з місцем розташування);
- наскрізні функції центрального офісу (служба безпеки, ІТ-підтримка);
- характер роботи працівника є мобільним.

## Проблемні питання, з якими стикається бізнес при зміні місця перерахування ПДФО за співробітників

В рамках дослідження компаніям ставилось два типи питань про можливі зміни у підходах щодо перерахування ПДФО.

Тим компаніям, які на сьогодні не повністю сплачують ПДФО за місцем фактичної роботи співробітників, на доходи яких нараховується цей податок, було поставлено питання, що заважає їм сплачувати ПДФО саме за місцем фактичної роботи співробітників. Також, всім приватним компаніям ставилось питання, за яких умов вони могли б перейти на сплату ПДФО саме за місцем фактичного проживання співробітників.

Сукупні відповіді компаній наступні.

### Щодо переходу на сплату ПДФО за місцем роботи співробітника:

(1) Відсутність достатньої ІТ-спроможності/ готовності ІТ-систем до такого обліку даних про співробітників, та його зв'язку із формуванням податкової звітності. Як наслідок - потреба у значних додаткових витратах на організацію процесу сплати ПДФО за місцем фактичної роботи співробітника. Для коректного формування платежів (а в подальшому звітів) компаніям потрібно буде збільшувати штат працівників, що призведе до збільшення витратної частини не лише в частині заробітної плати, але й у інших частинах (відрядження для звірки з податковою тощо);

(2) На сьогодні не всі податкові інспекції можуть працювати з базами даних, адже вони не мають технічного забезпечення, підготовлених кадрових ресурсів та навичок роботи з представниками компаній;

(3) Штрафні санкції з боку податкових органів за зміну місця сплати ПДФО за співробітника. Декілька компаній повідомили, що при переведенні сплати ПДФО на інше територіальне управління ДПС (за місцем фактичної роботи співробітника), це сприймається негативно «попереднім» офісом ДПС, адже кожне територіальне управління має свій план по збору податкових надходжень, і зміна території, в бюджет якої нараховується ПДФО, сприймається як ризик недонадходжень «попередніми» органами ДПС. Тому якщо частину поточних платежів з одного територіального управління ДПС буде передано на інший, і це призведе до зниження обсягу перерахованого податку у першого, то існує ризик, що тиск цього податкового органу на компанію може зрости (додаткові перевірки).

(4) Проблема обробки інформації з боку ДПС/ ДКСУ. Як зауважила компанія, що має близько 34 тис працівників і перераховує ПДФО у 127 місцевих бюджетів, на сьогодні вона надає податковим органам усю необхідну інформацію щодо сплати ПДФО у розрізі працівників (поіменно). Цієї інформації вже зараз достатньо, аби держава могла самостійно розподіляти податок так, як вона вважає за потрібне.

(5) Окремою проблемою для бізнесу є те, що для того, аби перераховувати ПДФО в окремий/ новий місцевий бюджет, вона має зареєструватись у відповідному місцевому податковому органі. Фактично, це є зайвою бюрократичною процедурою, що ускладнює для компанії процес сплати податків.

(6) Проблема недостатнього технічного забезпечення органів влади, зокрема проблема слабких серверів. Одна з компаній жаліється на те, що вже зараз звіти для ДПС та Пенсійного фонду завантажуються на державні ресурси по кілька днів.

(7) Деякі компанії мають більшість підрозділів у тому ж місті, де зареєстрована головна компанія, тому вони не бачать доцільності в організації перерахування ПДФО у незначному відсотку своїх відокремлених підрозділів у різних районах одного міста;

На думку респондентів, **запровадження сплати ПДФО за місцем реєстрації працівника призведе до значного збільшення витрат часу на забезпечення утримання та перерахування до бюджету ПДФО, зокрема на:**

- внесення даних щодо місця реєстрації працівників та його зміни у відповідне програмне забезпечення,
- формування значно більшої кількості платіжних доручень на сплату ПДФО,
- контроль за такими платежами,
- необхідність ставати на облік за неосновним місцем обліку як платник окремих податків у величезній кількості місцевих податкових органів,
- звірку з місцевими податковими інспекціями тощо.

**Щодо переходу на сплату ПДФО за місцем фактичного проживання співробітника:**

На додаток до перерахованих вище факторів, для впровадження даного підходу додаються ще кілька факторів.

(1) Фактично ключовий фактор - відсутність у компанії інформації щодо актуального місця проживання співробітника. Більшість компаній повідомили, що збирають формальну інформацію про місце проживання співробітника лише на етапі його прийому на роботу. Після цього, формальних інструментів щодо збору у нього актуальної інформації про місце проживання у компанії не має.

Більше того, після законодавчої відміни інституту прописки, співробітник має повне право не надавати таку інформацію компанії. Водночас, працівник може бути зареєстрований в одному місці (навіть, населеному пункті), а проживати фактично та, відповідно, працювати, в іншому; працівник може не повідомити/несвоєчасно повідомити роботодавця про зміну місця реєстрації.

У разі перерахування ПДФО за співробітника за помилковою адресою, компанія як податковий агент нестиме ризик штрафних санкцій. І водночас не матиме жодних юридичних документів/важелів, аби підтвердити свою позицію. Це є найбільш часто згадуваною компаніями причиною, чому вони виступають проти впровадження сплати ПДФО за місцем фактичного проживання співробітника.

Таким чином, збір інформації про фактичне місце проживання за діючого законодавства буде для компаній складним для реалізації завданням.

(2) Запровадження такої ініціативи буде складним як з точки зору часових, так і з точки зору фінансових витрат. На сьогодні форми HR та кадрові системи не готові технічно, щоб автоматично робити перерахунок ПДФО по місцю реєстрації працівника. Щоб налагодити таке звітування, бізнесу потрібно робити значні інвестиції.

Якщо виникне потреба збирати дані щодо місця реєстрації проживання працівників на регулярній основі, то це потребуватиме залучення додаткового працівника в кадровому адмініструванні, щоб обробити всю інформацію. І навіть у цьому випадку виникатимуть труднощі, оскільки частина працівників не мають прямого доступу до кадрової служби (для банків, наприклад, це працівники кредитні експерти, що фізично знаходяться у магазинах, тобто в інших місцях). В компанії вони спілкуються тільки зі своїм прямим керівником.

Як приклад таких часових затрат, в одній компанії навели нещодавній приклад збору даних для потреб нової форми для звіту Фонду по інвалідам: на запит Фонду компанія три місяці збирала дані щодо місця фактичного проживання працівників (при цьому, це стосувалось лише осіб з інвалідністю, а це близько 4% загальної кількості).

В цілому, всі опитані приватні компанії дотримуються позиції, що держава має самостійно розподіляти ПДФО між різними бюджетами, виходячи з даних, які їй при перерахуванні цього податку надають роботодавці.

## Рекомендації щодо реформування підходів до оплати ПДФО

Перехід компаній на обов'язкову сплату податку на доходи фізичних осіб як за місцем фактичної роботи працівника, так і за місцем його фактичного проживання потребуватиме законодавчих змін, а також часу, а також інвестицій в IT-інфраструктуру, як роботодавцями, так і державою.

У разі **сплати за місцем фактичної роботи працівника**, з урахуванням вищевказаних даних, оптимальним є наступний підхід.

Оскільки на сьогодні компанії мають вибір, чи сплачувати ПДФО за місцем роботи співробітника, чи ні, те, як вони підходять до цього питання, залежить в першу чергу від рівня розвитку IT-забезпечення компанії, а також часових інвестицій роботи відділів персоналу та бухгалтерії. Крім того, і незалежно від питання систем бухгалтерського обліку, компанії також схильні відносити ПДФО виплати за співробітників, які працюють на «всю компанію», до своїх головних офісів, незалежно від того, де ці співробітники насправді знаходяться.

Завдання компаній – мати внутрішню систему обліку, яка інформуватиме державу про те, де живуть / працюють їхні працівники - а отже, де саме держава повинна перераховувати ПДФО (якій саме громаді перераховувати).

Для того, щоб полегшити збір такої інформації, компанії могли збирати з працівників не повну адресу фізичного проживання, а тільки код адміністративно-територіальної одиниці, в якій проживає працівник (наприклад, КОАТУУ).

У свою чергу, компанії повинні направляти в органи влади інформацію про сплату податку на доходи фізичних осіб для кожного працівника, а також інформацію про громаду, в якій працює працівник, і про громаду, в якій проживає працівник (не «прописка», а місце фактичного проживання).

Тому поширення цієї практики на всіх роботодавців означатиме необхідність додаткових інвестицій усіма компаніями, які ще не дотримуються цієї практики.

При цьому, функція розподілу ПДФО між місцевими бюджетами, виходячи з фактичного місця роботи/проживання працівника, повинна бути не на підприємстві, а на державі, за рахунок використання IT-інструментів Державної податкової служби, Державної казначейської служби тощо.

Питання в тому, чи має уряд та його податкові й казначейські органи достатні можливості для належного розподілу ПДФО між місцевими бюджетами, залежно від фактичного місця роботи працівника, якому роботодавець перерахував ПДФО. Відповідь на це питання – ми знаємо, що уряд в даний час не має такої можливості.

Для полегшення цього процесу до податкових декларацій, поданих компаніями при сплаті податку на доходи фізичних осіб, має бути додано код території (наприклад, КОАТУУ, для яких працівник фактично працює / живе). Таким чином, роботодавці забезпечать державу



всіма даними, але держава буде основною у процесі збору та розподілу ПДФО між бюджетами. Альтернативно, окремі компанії пропонують створити єдину державну базу, в якій були б співставлені індивідуальні податкові коди та адреси фактичного проживання.

Відповідні зміни також мають бути зафіксовані на рівні Податкового кодексу. При цьому Податковий кодекс повинен усунути конфлікт, який дозволяє роботодавцям вільно тлумачити поняття «відокремлений підрозділ», а значить - вибирати спосіб сплати податку на доходи фізичних осіб за працівника.

Також доцільно розглянути встановлення на законодавчому рівні заходів впливу (напр., штрафні санкції) щодо компаній, які не виконують вимоги Податкового кодексу, не реєструючи свої підрозділи як платника податку на відповідній території за їх місцезнаходженням.

В іншому випадку, введення ПДФО за місцем реєстрації працівника призведе до значного збільшення часу і адміністративного навантаження на роботодавців (для внесення даних про місце реєстрації працівників і його зміни у відповідному програмному забезпеченні, формування набагато більшої кількості платіжних доручень за ПДФО і контроль за такими виплатами, необхідність реєстрації за непрофільним місцем реєстрації як платника індивідуальних податків у великій кількості місцевих податкових органів, перевірки місцевими податковими інспекціями тощо).

**У випадку запровадження норми щодо обов'язкової сплати ПДФО на доходи співробітника за місцем його фактичного проживання, до вищенаведеного потрібно додати наступне:**

На законодавчому рівні необхідно зобов'язати працівника інформувати роботодавця про своє поточне місце проживання.

Загальний реєстр фізичних осіб повинен бути створений для відображення їх місця реєстрації / фактичного проживання. Дані цього реєстру варто прив'язати до ідентифікаційного номера платника податків.

При цьому компанії не повинні нести відповідальність за те, чи правильно громадянин надав інформацію про своє місце проживання / роботу.

Держава також повинна забезпечити відсутність штрафних санкцій на достатній перехідний період, поки підхід не буде повністю і універсально реалізований, згідно з яким податок на доходи фізичних осіб сплачується за місцем проживання працівника.

Нові форми взаємодії держави та бізнесу повинні включати цифрову автоматизацію адміністративних завдань, які традиційно належали до компетенції роботодавця, таких як збір внесків, фактична сплата (грошові перекази) на казначейські рахунки, ведення обліку та дотримання вимог звітності. Про це свідчить позитивний досвід інших країн - збір внесків через спеціальні платформи успішно впроваджується в деяких країнах на добровільних засадах, таких як Сінгапур, де за допомогою електронних інструментів внески передаються в установи соціального страхування. У Франції цифрові платформи можуть генерувати податкові декларації про доходи та передавати внески до органів соціального забезпечення. У Швейцарії платформи можуть автоматично передавати соціальні внески та податки відповідним державним установам.

## Додатки

### Додаток 1. Огляд історії змін у законодавстві щодо розподілу ПДФО

Перший закон, який регулював питання зарахування податку з доходів громадян, був Закон Української РСР від 05.12.1990 «**Про бюджетну систему України**». На той момент в податковій системі використовувався “прибутковий податок”, який пізніше було трансформовано у податок на доходи фізичних осіб (ПДФО). Прибутковим податком оподатковувались усі види доходів громадян, - в тому числі доходи, одержані в натуральній формі; доходи від **заняття підприємницькою та іншою діяльністю** (згодом ця частина доходів почала оподатковуватись спеціальним місцевим податком - єдиним податком), тощо.

Прибутковий податок з усіх громадян, які проживають на території місцевої Ради, а також податок на фонд оплати праці колгоспників **зараховувався повністю до місцевого бюджету**. Рішення про “**розмежування**” податку між обласним бюджетом та бюджетами районів і міст **визначалось обласною, Київською і Севастопольською міськими Радами; а щодо розмежування між міськими, районними, селищними і сільськими бюджетами - міською (міст обласного підпорядкування), районною Радою**.

У липні 1991 року було прийнято закон Української РСР від 05.07.1991 «Про прибутковий податок з громадян України, іноземних громадян та осіб без громадянства». Цей закон доповнив норму про прибутковий податок тим, що податковими агентами з нарахування, утримання і перерахування до бюджету прибуткового податку були названі підприємства-роботодавці; підприємці; та “інші громадяни, що провадять виплати заробітної плати, інших винагород у грошовій і натуральній формі зайнятим у них по найму робітникам”.

8 жовтня 1991 року у новій редакції Закону України “Про бюджетну систему України” було додано норму, що **платежі підприємств вносяться до бюджету за місцезнаходженням підприємств, їх філій, інших структурних одиниць і підрозділів**. При цьому, **розподіл платежів підприємств, що мають на даній території філії, проводиться пропорційно частці їх працівників в загальній чисельності зайнятих на підприємстві**.

Таким чином, законодавці намагались зобов’язати підприємства розподіляти **податок з доходу пропорційно частці їх працівників у загальній кількості працівників підприємства**. Наприклад, якщо на підприємстві з головним офісом в Києві працювало 100 осіб, з яких 20 осіб працювали у філії в селі, то 20% прибуткового податку такого підприємства йшло до місцевих бюджетів, від яких це село залежить - районного та обласного (проте не сільського). Скільки саме до районного бюджету, а скільки до обласного - вирішувала обласна рада.

Очевидно, що це був **найпростіший спосіб “справедливого” розподілу податку між місцевими бюджетами**, оскільки на той момент ані держава, ні підприємства не мали

достатньо даних, а також технічної можливості (системи обліку) для того, щоб забезпечити, що перерахування ПДФО здійснюється підприємством, за кожного конкретного працівника в бюджет тієї громади, в якій він фактично живе/ працює.

В грудні 1992 року було ухвалено **Декрет КМУ „Про прибутковий податок з громадян”**, який уточнив порядок сплати прибуткового податку громадянами. Згідно цього Декрету, якщо громадяни мали інші доходи, крім тих, які вони отримували за основним місцем роботи, вони мали щорічно подавати декларацію до податкових органів про суму сукупного доходу, одержаного як за основним, так і не основним місцем роботи. Але перераховувати прибутковий податок з цих доходів мали не самі громадяни-отримувачі, а суб'єкти підприємницької діяльності, які виплачували їм такі доходи (!). При цьому, Декрет не уточнює, до якого місцевого бюджету має бути перераховано цей податок - бюджету, де зареєстровано підприємство, чи бюджету, де проживає/ працює громадянин.

У 1995 році у Законі “Про бюджетну систему України” з'являється норма, що прибутковий податок з громадян надходить до бюджетів областей, районів, міст обласного значення, районів у містах, а також міст селищ та сіл. Пропорції розподілу **між бюджетами різних рівнів встановлюються відповідними місцевими радами вищого рівня**, з урахуванням “економічного соціального, екологічного та природного стану” відповідних районів та населених пунктів. При цьому, лише для районних бюджетів була встановлена нижня межа такого зарахування - “не менш, як 50%”. Водночас, зникає норма про те, що “Розподіл платежів підприємств, що мають на даній території філії, проводиться пропорційно частці їх працівників в загальній чисельності зайнятих на підприємстві.”

У 2001 році **вперше в історії України був прийнятий Бюджетний кодекс. Стаття 64 БК закріпила прибутковий податок до доходів, що закріплюються за бюджетами місцевого самоврядування** та враховуються при визначенні обсягів міжбюджетних трансфертів.

Статтею 65 Кодексу визначалось, що до доходів бюджетів міст Києва і Севастополя зараховується 100% прибуткового податку з громадян, що сплачується на території цих міст; до бюджетів міст республіканського (в Автономній Республіці Крим) та обласного значення - 75%; для міст районного значення, сіл, селищ чи їх об'єднань - 25%. Відповідно решту надходило до обласних (25%) і районних (50%) бюджетів. Наприклад, для м. Дрогобич (місто обласного значення, тобто НЕ є частиною району) 75% ПДФО поступало в міський бюджет, 25% обласний. Разом - 100%. Для м. Броди (або будь-яке інше звичайне місто, селище чи село): 25% - міський бюджет, 50% - районний бюджет, 25% обласний. Разом - 100%.

Таким чином, **весь обсяг прибуткового податку потрапляв у місцеві бюджети. Норма щодо пропорційності розподілу в контексті кількості працівників у відокремлених підрозділах була відсутньою.**

У 2003 Верховною Радою приймається **окремий закон „Про податок з доходів фізичних осіб”**. Згідно з нормами цього закону, замість прибуткового податку в

**податковій системі з'являється окремий податок - ПДФО.** За своєю суттю є аналогічним податком, але тепер в законі було якісніше виписано, хто є платником податку (зокрема, для цілей оподаткування з'являється термін "резидент"); що є об'єктом оподаткування; замість складної системи прогресивних ставок + окремих ставок на перевищення лімітів доходів було запроваджено єдину ставку податку у розмірі 13, а пізніше - 15%. А також для окремих типів доходів, таких як дивіденди, роялті тощо, запроваджено окремі ставки податку).

Також з'являється **відповідь на питання, як мають перераховувати ПДФО структурні підрозділи підприємств.** Дія Закону в частині сплати ПДФО поширювались на всі юридичні особи, у тому числі і на ті, що мали відокремлені підрозділи, розташовані на території іншої територіальної громади, ніж головний офіс компанії, - як ті, що **уповноважені** самі сплачувати ПДФО за працівників у місцевий бюджет, де вони знаходяться («уповноважені підрозділи»), так і ті, що **не уповноважені** (у такому разі нараховувати і сплачувати ПДФО за цих працівників має головна компанія).

Сума податку, яка підлягала перерахуванню до місцевого бюджету за місцезнаходженням уповноважених підрозділів, **визначалася ним або юридичною особою, виходячи із загальної кількості громадян, які працюють у цих підрозділах, та суми виплаченого (нарахованого) оподаткованого доходу.** Таким чином, відновлювався обов'язок підприємства, що має відокремлені підрозділи, сплачувати ПДФО за працівників, які у них працюють, у відповідні місцеві бюджети. Контроль за правильністю та своєчасністю сплати податку здійснювала податкова, а відповідальність за своєчасне та повне перерахування сум податку до відповідного місцевого бюджету несла саме юридична особа (або її уповноважений підрозділ), що нараховувала та виплачувала оподатковуваний дохід.

Аналогічна норма додається майже синхронно і у Бюджетний кодекс України - з 01 січня 2004 року податок з доходів фізичних осіб, який сплачується юридичною особою (працедавцем), зараховується до відповідного місцевого бюджету **за її місцезнаходженням та місцезнаходженням її підрозділів, уповноважених підрозділів в обсягах податку, нарахованого працівникам цих підрозділів.**

Окрім того, у 2003 році з'явився закон щодо державної реєстрації суб'єктів господарювання, у якому законодавець **спробував зобов'язати підприємства сплачувати податки саме за місцем фактичної роботи підрозділу - у податкову інспекцію за місцем його розташування.**

Для цього в закон було внесено визначення відокремлених підрозділів - *“відокремлений підрозділ юридичної особи - це філія, інший підрозділ юридичної особи, що знаходиться поза її місцезнаходженням та виробляє продукцію, виконує роботи або операції, надає послуги в єдиному замкненому технологічному процесі з юридичною особою, або представництво, що здійснює представництво і захист інтересів юридичної особи”.*

Втім, навіть попри досить детальне визначення, підприємства по різному трактували його, а податкова служба не могла дієво забезпечити чіткого дотримання цієї норми. Як

наслідок, підприємства і далі не завжди реєстрували відповідним чином свої структурні підрозділи у регіонах.

У липні 2010 року було прийнято нову редакцію Бюджетного кодексу України, у якій було дещо переформульовано основні визначення, але концептуальних змін не відбулось. Так, у статті 64 якого зазначалось, що податок з доходів фізосіб, який сплачується **податковим агентом-юр.особою** чи представництвом нерезидента, зараховується до відповідного місцевого бюджету за їх місцезнаходженням в обсягах податку, нарахованого їх працівникам.

З 1 січня 2011 року також вступив в дію новий Податковий кодекс України. При цьому, до 24 травня 2012 року для цілей сплати ПДФО поняття “відокремлені підрозділи” в ньому використовувалось у значенні, що **вживається в Цивільному кодексі**. Згідно чинних у ньому норм, **“відокремлені підрозділи” не трактувались як окремі юридичні особи**, відтак не обов’язково були окремими податковими агентами за працівників, які там працюють, а тому підприємство мало можливість перераховувати ПДФО до бюджетів інших територій, аніж тих, де знаходились такі підрозділи. Крім того, як відокремлені підрозділи згадувались **лише філії та представництва**, що дозволяло вільно трактувати інші варіанти “підрозділів” (виробництво, відділення, дільниця, управління і т.д.)

Але після травня 2012 року вступили в дію зміни до ПКУ, згідно з якими для питань, пов’язаних із сплатою ПДФО, поняття **«відокремлені підрозділи»** використовувались у значенні, визначеному **Господарським кодексом України**.

В Господарському Кодексі більш широко описувалось поняття відокремлених підрозділів. Згідно нього, - “підприємство має право створювати філії, представництва, відділення та **інші відокремлені підрозділи**”. Таким чином, розширювалось трактування таких підрозділів - а отже, **і перелік випадків, за яких юридичні особи, теоретично, були зобов’язані перераховувати ПДФО у бюджети, де розташовані їхні структурні підрозділи**.

По суті, це приклад того, як держава може вирішувати власні завдання за рахунок бізнесу. Зміни у трактуванні поняття “відокремлені підрозділи” для цілей оподаткування ПДФО зобов’язували суб’єктів господарювання перераховувати податок за своїх працівників у відповідні місцеві бюджети за місцем розташування таких підрозділів. Але як і раніше, підприємств далеко не завжди були готові до цього з точки зору обліку та ІТ-систем. Як наслідок, бізнес і далі шукав лазівки для обходу таких вимог.

Тому фактично підприємства обирали для себе - чи організовувати процедури перерахування ПДФО централізовано (вважаючи усі свої регіональні підрозділи частиною головної компанії, а не відокремленими підрозділами) чи перераховувати його по всіх своїх структурних підрозділах (що несе додаткові фінансові затрати на обслуговування процесу на місцях, а також потенційні ризики порушення компанією податкового законодавства через менший контроль з боку головного офісу). Наприклад, це створювало випадки, за якими, якщо у компанії був цех в якомусь селі, головний офіс міг не вважати його ні філією, ні представництвом, ні відділенням, ні навіть іншим

відокремленим підрозділом, а вважати такий цех просто частинкою компанії, з місцем реєстрації в іншому місці.

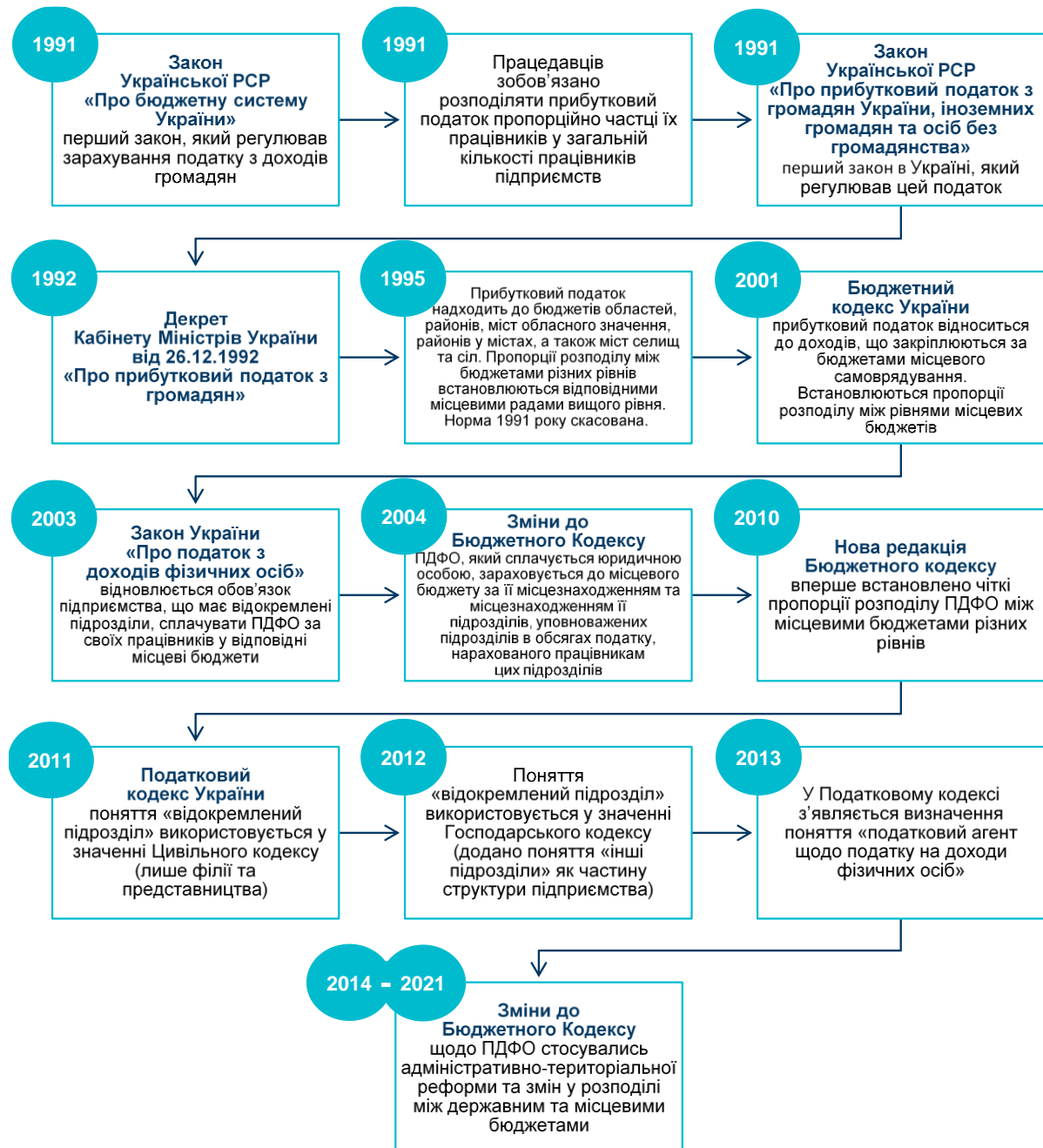
З 1 квітня 2013 року у Податковому кодексі з'являється визначення поняття **“податковий агент щодо податку на доходи фізичних осіб”**. У ньому ще раз підкреслюється, що підприємство, що має відокремлені підрозділи, не залежно від їх статусу зобов'язані були сплачувати ПДФО у відповідні бюджети.

Після 2014 року зміни у Бюджетному кодексі щодо ПДФО стосувались адміністративно-територіальної реформи та змін у розподілі між державним та місцевими бюджетами – 60% до бюджетів міст обласного значення, районних бюджетів та бюджетів ОТГ (40% до бюджету Києва, 100% Севастополя), 15% до обласних бюджетів і 25% до державного бюджету (замість того, що було раніше - 25% - село, селище, місто, 50% - район; 25% - область).

З 1 січня 2016 року визначення “відокремлений підрозділ”, після певних законодавчих “поневірянь”, взагалі було прибрано із профільного законодавства, що остаточно дозволило компаніям сплачувати ПДФО за своїх працівників у зручний для них спосіб, в тому числі повністю у бюджет громади, де знаходиться головний офіс компанії.

З 2021 року після завершення чергового етапу реформи 60% ПДФО почали надходити до бюджетів територіальних громад сіл, селищ та міст. Змін стосовно зміни підходів до оподаткування відокремлених підрозділів не було.

Рис. 2. Зміни у законодавстві щодо розподілу ПДФО



## Додаток 2. Обсяги сплати ПДФО в розрізі регіонів та галузей

**Податок на доходи фізичних осіб** – загальнодержавний податок, що стягується з доходів фізичних осіб (громадян - резидентів) і нерезидентів, які отримують доходи з джерел їх походження в Україні. Податковий кодекс України містить окремий розділ (Розділ IV) під назвою «Податок на доходи фізичних осіб» (статті 162–179).

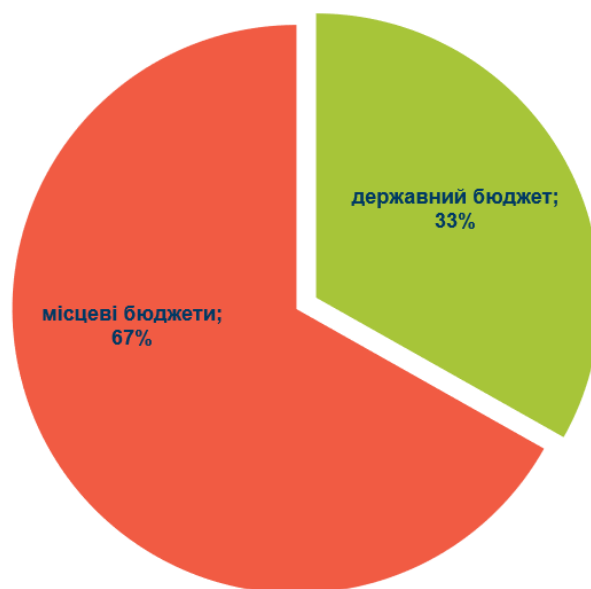
**Об'єктом оподаткування громадян** є: загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід; доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання); іноземні доходи - доходи (прибуток), отримані з джерел за межами України.

Основна **ставка податку становить 18 відсотків** бази оподаткування щодо доходів, нарахованих (виплачених, наданих) у тому числі, але не виключно у формі: заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами.

Відповідно до Бюджетного кодексу **60% ПДФО надходить до бюджетів територіальних громад сіл, селищ та міст** (40% до бюджету Києва, 100% Севастополя), 15% до обласних бюджетів і 25% до державного бюджету.

У 2020 році **до зведеного бюджету України було сплачено 295,1 млрд грн.** податку на доходи фізичних осіб. З них **233,87 млрд грн** - податок на доходи фізичних осіб, що сплачується податковими агентами, із доходів платника податку у вигляді заробітної плати (**рівень виконання уточнених планових показників – 143,79%**). До державного бюджету надійшло 74,25 млрд грн, до місцевих бюджетів 149,62 млрд грн.

**Рис. 3. Частка ПДФО (в частині податку на доходи фізичних осіб, що сплачується податковими агентами, із доходів платника податку у вигляді заробітної плати) у зведеному бюджеті України у 2020 році**



Джерело: дані OpenBudget



У розрізі видів економічної діяльності, найбільший обсяг податку на доходи фізичних осіб із заробітних плат було сплачено у сфері **державного управління й оборони** (35,23 млрд грн.). На другому місці **переробна галузь** – 33,44 млрд грн., а на третьому – **оптова та роздрібна торгівля, ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів** – 28,85 млрд грн. (див. рисунок)

**Рис. 4. Обсяг сплаченого ПДФО\* у розрізі видів економічної діяльності у 2020 році, млрд грн**



*\*в частині податку на доходи фізичних осіб, що сплачується податковими агентами, із доходів платника податку у вигляді заробітної плати*

*Джерело: дані ДПС*

У розрізі областей найбільше ПДФО сплачувалось у **м. Київ** (32,24 млрд грн.), оскільки саме там знаходиться основний центр ділової активності в країні. Також це пов'язано з тим, що більшість компаній зареєстровано в столиці і ті із них, хто не реєстрував свої територіальні підрозділи як відокремлений підрозділ у податкових органах за їх місцем розташування, **сплачують ПДФО за усіх своїх працівників, не залежно від того де саме в Україні вони фактично перебувають і працюють**. У Дніпропетровській області було сплачено ПДФО у розмірі 18,32 млрд грн, а у Харківській – 11,82 млрд грн.

Таблиця 1. Обсяг сплаченого ПДФО\* у розрізі областей (за кодами регіонів ДПС) у 2020 році, млрд грн.

Код регіону ДПС	Назва регіону	Сума ПДФО, млрд грн
26	м. Київ	32,24
4	Дніпропетровська	18,32
20	Харківська	11,82
10	Київська	11,77
5	Донецька	11,23
13	Львівська	11,05
15	Одеська	9,64
16	Полтавська	8,21
8	Запорізька	7,25
2	Вінницька	6,88
14	Миколаївська	5,26
23	Черкаська	5,26
6	Житомирська	5,14
22	Хмельницька	5,12
9	Івано-Франківська	4,92
18	Сумська	4,76
17	Рівненська	4,57
25	Чернігівська	4,26
11	Кіровоградська	4,11
7	Закарпатська	4,06
3	Волинська	3,96
21	Херсонська	3,73
19	Тернопільська	3,57
12	Луганська	2,83
24	Чернівецька	2,64
2810	Центральний офіс	31,26
<b>Всього</b>		<b>223,87</b>

\*в частині податку на доходи фізичних осіб, що сплачується податковими агентами, із доходів платника податку у вигляді заробітної плати

Джерело: дані ДПС

### Додаток 3. Позиція податкових органів

Органи Державної податкової служби (ДПС) послідовно **відстоюють позицію необхідності сплати ПДФО за працівників у відокремлених підрозділах у відповідні за місцем розташування таких підрозділів місцеві бюджети**. Більше того, як вже зазначалось у попередньому розділі – мали місце судові спори з цього питання, які, проте, завершувались перемогою платників податків.

ДПС у своїй позиції зазначає, що відповідно Податкового кодексу України (ПКУ) з метою проведення податкового контролю **платники податків підлягають реєстрації або взяттю на облік у контролюючих органах за місцезнаходженням юридичних осіб, відокремлених підрозділів юридичних осіб**, місцем проживання особи (основне місце обліку), а також за місцем розташування (реєстрації) їхніх підрозділів, рухомого та нерухомого майна, об'єктів оподаткування або об'єктів, які пов'язані з оподаткуванням або через які провадиться діяльність (неосновне місце обліку).

Відповідно до Податкового кодексу, взяття на облік за основним місцем обліку юридичних осіб як платників податків та зборів у контролюючих органах та внесення змін до облікових даних здійснюються на підставі відомостей з Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань, наданих згідно із Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань» (Закон № 755). Державна реєстрація та інші реєстраційні дії проводяться на підставі документів, які подаються заявником для державної реєстрації, та судових рішень, що набрали законної сили та тягнуть за собою зміну відомостей в Єдиному державному реєстрі. Відомості з Єдиного державного реєстру містять, зокрема, інформацію про місцезнаходження юридичних осіб.

Відповідно Цивільного кодексу України **місцезнаходженням юридичної особи є фактичне місце ведення діяльності чи розташування офісу, з якого проводиться щоденне керування діяльністю юридичної особи** (переважно знаходиться керівництво) та здійснення управління та обліку.

Водночас згідно з Податковим кодексом **термін «відокремлені підрозділи» вживається у значенні, встановленому для розділу IV ПКУ (розділ щодо ПДФО) у визначенні Господарського кодексу України**. Згідно із Господарським кодексом підприємство може складатися з виробничих структурних підрозділів (виробництв, цехів, відділень, дільниць, бригад, бюро, лабораторій тощо), а також функціональних структурних підрозділів апарату управління (управлінь, відділів, бюро, служб тощо). Підприємство має право створювати філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, погоджуючи питання розміщення таких підрозділів з відповідними органами місцевого самоврядування в установленому законодавством порядку. **Такі відокремлені підрозділи не мають статусу юридичної особи** і діють на основі положення про них, затвердженого підприємством. Підприємства можуть відкривати рахунки в установах банків через свої відокремлені підрозділи відповідно до закону.

Об'єктами оподаткування і об'єктами, пов'язаними з оподаткуванням, є майно та дії, у зв'язку з якими у платника податків виникають обов'язки щодо сплати податків та зборів. Такі об'єкти за кожним видом податку та збору визначаються згідно з відповідним розділом ПКУ. Порядок обліку об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням, визначено розділом VIII Порядку обліку платників податків і зборів (далі - Порядок). Пунктом 8.1 Порядку визначено, що **платник податків зобов'язаний повідомляти про всі об'єкти оподаткування і об'єкти, пов'язані з оподаткуванням, контролюючому органу за основним місцем обліку у порядку, встановленому розділом VIII Порядку.**

Відповідно до Порядку повідомлення про об'єкти оподаткування або об'єкти, пов'язані з оподаткуванням, або через які провадиться діяльність, за формою № 20-ОПП **подається протягом 10 робочих днів після їх реєстрації**, створення чи відкриття до контролюючого органу за основним місцем обліку платника податків. Повідомлення за формою №20-ОПП повинні подавати всі платники податків - як юридичні, так і фізичні особи - підприємці в разі наявності, виникнення, зміни типу об'єкта оподаткування. Основною метою запровадження форми №20-ОПП є отримання від платників податків інформації про всі наявні в них об'єкти майна, їхнє місцезнаходження, переміщення та стан, у якому вони фактично перебувають: використовуються, тимчасово не використовуються, не використовуються.

Водночас податок, утриманий з доходів резидентів та нерезидентів, зараховується до бюджету відповідно до Бюджетного кодексу України. Відповідно Бюджетного кодексу **податок на доходи фізичних осіб, який сплачується (перераховується) податковим агентом - юридичною особою (її філією, відділенням, іншим відокремленим підрозділом) чи представництвом нерезидента - юридичної особи, зараховується до відповідного бюджету за їхнім місцезнаходженням (розташуванням) в обсягах податку, нарахованого на доходи, що виплачуються фізичній особі.**

**Суми податку на доходи фізичних осіб, нараховані відокремленим підрозділом на користь фізичних осіб, за звітний період перераховуються до відповідного бюджету за місцезнаходженням такого відокремленого підрозділу.** Якщо відокремлений підрозділ не уповноважений нараховувати (сплачувати) податок на доходи фізичних осіб за такий відокремлений підрозділ, усі обов'язки податкового агента виконує юридична особа. **Податок на доходи, нарахований працівникам відокремленого підрозділу, перераховується до місцевого бюджету за місцезнаходженням такого відокремленого підрозділу.**

При цьому відповідальність у вигляді застосування штрафних санкцій до платника податку нормами ПКУ передбачена лише у разі ненарахування, неутримання та несплати (перерахування) податків у джерела виплати.

Питання сплати частки ПДФО у бюджети населених пунктів, у яких працівники мають реєстрацію місця проживання (прописку) податковими органами не коментується, оскільки зараз не перебуває у правовому полі.