

УДК 347.73

А.В. ШУЛЬЖЕНКО, Національний університет «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого»

ОСОБЛИВОСТІ ВРАХУВАННЯ ВІНАГОРОДИ ЗА КРЕДИТНУ ГАРАНТІЮ ТА СПЕЦІАЛЬНОГО ОБЛІКУ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ПРИ ФОРМУВАННІ БАЗИ ОПОДАТКУВАННЯ

Ключові слова: база оподаткування, податок на додану вартість, об'єкт оподаткування

Актуальність теми дослідження обумовлена тим, що податкова база не тільки доповнює об'єкт оподаткування, але й через кількісні, вартісні характеристики відображає специфіку податку на додану вартість. Об'єкт і база оподаткування пов'язані досить тісно, і податкова база за своїм змістом є об'єктом оподаткування, скоригованим під застосування податкової ставки, обчислення суми податку. Базою оподаткування є конкретна (кількісна, фізична, вартісна або інша) характеристика певного об'єкта оподаткування.

Хотілося би звернути увагу на особливість податкової бази, оскільки вона безпосередньо стосується всіх складових податкового обов'язку. По-перше, мова йде про облік об'єкта оподаткування, коли через кількісні та вартісні характеристики цього елемента (фактично, базу) реалізується складова податкового обов'язку. По-друге, саме за допомогою бази оподаткування визначається сума податку і гарантується виконання обов'язку зі сплати. По-третє, при оцінці податкової бази проводиться аналіз відповідності заявлених показників і сум, перерахованих до бюджету, що реалізує звітне призначення бази оподаткування. Саме тому важливо розрізняти облік податкової бази, елементів її складових, і визначення, обчислення податкової бази, [1, с.122], які розрізняються ціля-

ми, особливостями реалізації та методами. Платники податків визначають податкову базу за підсумками кожного окремого податкового періоду на підставі даних податкового обліку об'єктів оподаткування або об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням [2, с.271–276]. Обов'язок визначення податкової бази та сплати податку виникає у платників податків за підсумками кожного податкового періоду. При цьому законодавець не пов'язує ці розрахунки з часом формування об'єкта оподаткування, оскільки один і той же об'єкт може мати декілька баз оподаткування, які будуть відповідати окремим податкам. Саме тому база оподаткування встановлюється по кожному податку окремо. Податкова база пов'язана не тільки з об'єктом оподаткування, але й з предметом. Саме тому досить часто податкова база фактично є частиною предмета оподаткування, до якої застосовується податкова ставка. Це можливо тільки тоді, коли предмет оподаткування обумовлює можливість і логічність застосування способів обчислення. Всі розрахунки податкової бази повинні здійснюватися на підставі документально підтверджених даних про об'єкти оподаткування або пов'язаних з оподаткуванням. У цьому випадку платник зобов'язаний мати документальні підтвердження щодо обґрунтування будь-якої позиції податкової звітності. Якщо при цьому платник податків припускається помилки, то перерахунок податкового зобов'язання здійснюється у відношенні виключно того податкового періоду, в якому була допущена помилка.

Специфічне поєднання приватного та публічного регулювання притаманно з'ясуванню правомірності відображення підприємством (Покупцем) суми винагороди за кредитну гарантію, сплачену Гарантом, у складі валових витрат, як компенсацію вартості робіт (послуг), придбаних для їх подальшого використання в господарській діяльності. Відповідно до положень Цивільного кодексу України [3] та Господарського кодексу України [4] господарючі суб'єкти мають право укладати відповідні договори та правочини. При цьому у

таких договорах можуть бути передбачені умови, які надають можливість Покупцю здійснювати оплату за придбання товарів, у тому числі й цінні папери, протягом певного строку. У ст.546 Цивільного кодексу України [3] встановлено, що для забезпечення виконання зобов'язань може використовуватися неустойка, порука, гарантія, застава, притримання, завдаток. Відповідно до ст. 560 Цивільного кодексу України [3] за гарантією банк, інша фінансова установа, страхова організація (гарант) гарантує перед кредитором (бенефіціаром) виконання боржником (принципалом) свого зобов'язання. Гарант відповідає перед кредитором за порушення зобов'язання боржником. Отже, договір гарантії укладається саме для того, щоб забезпечити виконання тих зобов'язань, про які йдеться у іншому договорі.

Отже, підприємство (Покупець), уклало з Гарантом (фінансовою установою) договір гарантії для забезпечення виконання тих зобов'язань, які на себе прийняв Покупець відповідно до договору купівлі-продажу цінних паперів з професійним учасником фондового ринку – торговцем цінними паперами. При цьому згідно зі ст.567 Цивільного кодексу України [3] Гарант має право на оплату послуг, наданих ним боржникові, що й було здійснено Продавцем одночасно з укладанням договору гарантії. Відповідно до п.7 ч.1 ст.4 Закону України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг» [5] надання гарантії є фінансовою послугою.

Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» [6] у п.7.6 ст.7 передбачався особливий порядок оподаткування операцій з торгівлі цінними паперами та деривативами. Зокрема, у п.п.7.6.1 встановлено, що з метою оподаткування платник податку веде окремий облік фінансових результатів операцій з торгівлі цінними паперами та деривативами. У разі коли протягом звітного періоду витрати, понесені (нараховані) платником податку у зв'язку із придбанням цінних паперів і деривативів, перевищують доходи, отримані від продажу (відчуження)

цінних паперів і деривативів протягом такого звітного періоду, балансові збитки переносяться на зменшення доходів майбутніх періодів від таких операцій протягом строків, визначених статтею 6 цього Закону. У разі коли протягом звітного періоду доходи, отримані (нараховані) платником податку в зв'язку із продажем (відчуженням) цінних паперів і деривативів, перевищують витрати, понесені (нараховані) платником податку в зв'язку із придбанням цінних паперів і деривативів протягом такого звітного періоду, збільшені на суму некомпенсованих балансових збитків від таких операцій минулих періодів, прибуток включається до складу валових доходів за результатами такого звітного періоду.

При цьому у п.7.6.2 п.7.6 ст.7 зазначеного Закону вказувалось, що під терміном «торгівля цінними паперами і деривативами» слід розуміти: 1) будь-які операції з придбання або продажу цінних паперів чи фондових деривативів торговцями цінними паперами, чий статус встановлюється відповідним законодавством про цінні папери і фондовий ринок; 2) будь-які операції з придбання або продажу товарних деривативів членами товарних бірж, чий статус встановлюється законодавством про товарні біржі; 3) будь-які операції з купівлі та продажу цінних паперів особами, які не мають статусу торговців цінними паперами.

У п.п.7.6.3 вказано, що під терміном «витрати» слід розуміти суму коштів або вартість майна, сплачену (нараховану) платником податку продавцю цінних паперів та деривативів як компенсація їх вартості. До складу витрат включається також сума будь-якої заборгованості покупця, яка виникає у зв'язку з таким придбанням.

Отже, витрати Покупця, пов'язані з реалізацією договору купівлі-продажу цінних паперів з професійним учасником фондового ринку – торговцем цінними паперами, мають визначатися з урахуванням п.7.6 ст.7 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [6]. При цьому інші видатки такого Покупця мають визначатися на підставі ст.5 Закону України «Про оподаткування прибут-

ку підприємств» [6], яка встановлює, що валові витрати виробництва та обігу (далі – валові витрати) платника податку становлять собою суму будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбаваються (виготовляються) таким платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності.

Якщо виходити з того, що договір гарантії укладається саме для того, щоб забезпечити виконання тих зобов'язань, про які йдеться у іншому договорі, а саме договорі купівлі-продажу цінних паперів з професійним учасником фондового ринку – торговцем цінними паперами, то Покупець правомірно відобразив суму винагороди за кредитну гарантію, сплачену Гаранту, у складі валових витрат, як компенсацію вартості робіт (послуг), придбаних для їх подальшого використання в господарській діяльності.

Певний час у судовій практиці залишалося актуальним питання щодо правомірності формування платниками податку податкового кредиту у тому разі, якщо згідно з чинним законодавством придбаний ними товар підлягав оподаткуванню за нульовою ставкою, але при цьому був оподаткований постачальником за ставкою 20 % із складанням відповідної податкової накладної [7]. Найпоширенішою зазначена ситуація була у відносинах із постачання природного газу, імпортованого в 2005–2006 роках із Російської Федерації. Імпортером такого газу була Національна акціонерна компанія «Нафтогаз України». Через своє дочірнє підприємство «Газ України» природний газ російського походження поставлявся підприємствам, які мали ліцензію на торгівлю газом. Ці підприємства, у свою чергу, перепродавали отриманий газ іншим споживачам, у тому числі платникам податку на додану вартість. Операції з продажу імпортованого природного газу кінцевим споживачам, які є платниками податку на додану вартість, оподатковувалася за нульовою ставкою. Незважаючи на це, деякі постачальники при-

родного газу російського походження нараховували на вартість такого газу ставку податку на додану вартість 20 % і видавали покупцю податкову накладну. На підставі цього покупець відобразив у своєму податковому обліку податковий кредит на відповідну суму.

Органи державної податкової служби не визнавали правомірними дії платників податку із включення до складу податкового кредиту сум податку на додану вартість, який не підлягав нарахуванню. У зв'язку з цим виникали численні судові спори. У 2009 р. Верховний Суд України [8] сформулював свою правову позицію із цього питання скасувавши ухвалу Вищого адміністративного суду України від 25.06.2009 р. у справі за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «Миколаївський глиноземний завод» до Спеціалізованої державної податкової інспекції по роботі з великими платниками податків у м. Миколаєві про скасування податкового повідомлення-рішення.

Статтею 8 Закону України від 20.12.2005 р. № 3235-IV «Про Державний бюджет України на 2006 рік» [9], зокрема, встановлено, що у 2006 р.: операції з ввезення природного газу на митну територію України відповідно до зовнішньоекономічних контрактів, укладених на виконання міжнародних договорів України, звільняються від обкладання податком на додану вартість, а операції з продажу такого газу, крім операцій з його продажу для населення, бюджетних установ та інших споживачів, що не є платниками цього податку, оподатковуються за нульовою ставкою податку на додану вартість. Положення цієї норми слід розуміти так, що законодавством не дозволяється оподатковувати за ставкою 20 % операції з продажу природного газу, ввезеного на митну територію України відповідно до зовнішньоекономічних контрактів, укладених на виконання міжнародних договорів України і звільненого від обкладання податком на додану вартість при ввезенні. При цьому таке обмеження стосується як першого продавця, так і останнього.

У пункті 3 Постанови Кабінету Міністрів

Україні від 27.12.2001 р. № 1729 «Про забезпечення споживачів природним газом» [10] (у редакції Постанови від 02.18.08.2011 р. № 841), зокрема встановлено, що в 2006 році природний газ, ввезений на митну територію України за зовнішньоекономічними контрактами, укладеними на виконання міжнародних договорів України, та оформлений митними органами в режимі випуску у вільний обіг із звільненням від обкладення податком на додану вартість, реалізується Національною акціонерною компанією «Нафтогаз України», дочірньою компанією «Газ України» та дочірнім підприємством «Газ-тепло», а також суб'єктами господарювання, що мають ліцензію на провадження господарської діяльності з постачання природного газу за регульованим тарифом, із застосуванням нульової ставки податку на додану вартість (крім постачання населенню, бюджетним установам та іншим споживачам, які не є платниками зазначеного податку), за наявності: договорів на таке придбання із зазначенням, кому належить поставлений газ; договорів на власну поставку такого газу з обов'язковим зазначенням, кому належить поставлений газ та індивідуального податкового номера споживача – платника податку на додану вартість; вантажосупровідних документів (товаротранспортних і податкових накладних, актів приймання-передачі), в яких обов'язково зазначається кому належить поставлений газ, суб'єкт господарювання та його індивідуальний податковий номер платника податку на додану вартість.

За змістом підпункту 7.4.1 п.7.4 ст.7 Закону України «Про податок на додану вартість» [11] податковий кредит звітного періоду складається із сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку за ставкою, встановленою п.6.1 ст.6 та ст.8¹ цього Закону, протягом такого звітного періоду у зв'язку, зокрема, з придбанням товарів (у тому числі при їх імпорті) з метою їх подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податків. З аналізу п.6.1 ст.6 Закону України «Про податок на додану

вартість» випливає, що не відносяться до об'єктів оподаткування операції, звільнені від оподаткування, та операції, до яких застосовується нульова ставка податку на додану вартість. Таким чином, покупець, сплативши продавцю податок на додану вартість за ставкою 20 % з операцій, що не є об'єктом оподаткування згідно зі ст.3 Закону України «Про податок на додану вартість» [11] або звільняються від оподаткування на підставі ст.5 цього Закону, а також, які оподатковуються за нульовою ставкою, не може включати суми такого податку до податкового кредиту та вимагати відшкодування зазначених сум з бюджету.

Причиною виникнення судових помилок у такій категорії спорів можна визнати не типовість ситуації, що прямо не передбачена чинним законодавством. Дійсно, Закон України «Про податок на додану вартість» [11] не передбачає наслідків помилкового нарахування платником податку на додану вартість за більшою ставкою, ніж встановлено Законом. Крім того, у цій категорії спорів визначальним чинником є встановлення походження газу. Якщо цей природний газ імпортований за міжнародними договорами України, він підлягав оподаткуванню за нульовою ставкою. Якщо природний газ мав інше походження, він оподатковувався за ставкою 20 %. При цьому законодавство не передбачало ефективного механізму відображення походження природного газу у первинних документах. Податкові органи вимагали включення відомостей про походження газу до податкових накладних. Однак перелік реквізитів податкових накладних встановлений безпосередньо Законом України «Про податок на додану вартість» [11] і не підлягає розширеному тлумаченню.

ЛІТЕРАТУРА

1. Злобин Н. Н. Налог как правовая категория : монография / Н. Н. Злобин. – М. : РПА МЮ РФ, 2003. – 122 с.
2. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 3. Учение о налоге / Н. П. Ку-

червяенко. – Х. : Легас ; Право, 2005. – 600 с.

3. Цивільний кодекс України // Офіційний вісник України. – 2003. – № 11. – Ст. 461.

4. Господарський кодекс України // ВВР України. – 2003. – № 18. – Ст. 144.

5. Закон України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг» : від 12.07.2001 р., № 2664-III // ВВР України. – 2002. – № 1. – Ст. 1.

6. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» : від 28.12.1994 р., № 334/94-ВР // ВВР України. – 1995. – № 4. – Ст. 28.

7. Інформаційний лист ВАСУ : від 20.07.2010 р., № 1112/11/13-10.

8. Постанова Верховного Суду України :

від 01.12.2009 р., реєстр. номер судового рішення в ЄДРСР – 7462223.

9. Закон України «Про Державний бюджет України на 2006 рік» : від 20.12.2005 р., № 3235-IV.

10. Постанова Кабінету Міністрів України «Про забезпечення споживачів природним газом» : від 27.12.2001 р., № 1729.

11. Закон України «Про податок на додану вартість» : від 3.04.1997 р. // ВВР України. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

12. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 р., № 2755/VI // Голос України. – 2010. – № 229–230. – С. 4.

Шульженко А. В. Особливості врахування винагороди за кредитну гарантію та спеціального обліку податку на додану вартість при формуванні бази оподаткування / А. В. Шульженко // Форум права. – 2012. – № 1. – С. 1104–1108 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2012-1/12savfbo.pdf>

Висвітлено особливості врахування винагороди за кредитну гарантію та спеціального обліку податку на додану вартість при формуванні бази оподаткування. Розглянуто об'єкт і база оподаткування. Проведено аналіз чинного законодавства.

Шульженко А.В. Особенности учета вознаграждения за кредитную гарантию и специального учета налога на добавленную стоимость при формировании базы

Освещены особенности учета вознаграждения за кредитную гарантию и специального учета налога на добавленную стоимость при формировании базы. Рассмотрены объект и база налогообложения. Проведен анализ действующего законодательства.

Shulzhenko A.V. Features Registration Fee for the Credit Guarantee and Special Accounting Value Added Tax in the Formation of Base

Singularities of the count of reward for a credit warranty and the special count of a vat are illuminated at basis forming. We consider the object and the tax base. The current legislation is analysis.