

ОСОБЛИВИЙ “ЦІННОПАПЕРОВИЙ” ПОДАТОК: ОКРЕМІ ПИТАННЯ РОЗРАХУНКУ ТА СКЛАДАННЯ ЗВІТНОСТІ

Анотація. Розглядаються законодавчі та теоретичні основи, що викликають необхідність прояснення позиції стосовно необхідності складання звітності з Особливого податку на операції з відчуження цінних паперів та операції з деривативами підприємств, які здійснюють операції з інвестиційними сертифікатами за допомогою використання послуг торговця цінними паперами – ліцензіата.

Ключові слова: Особливий податок на операції з відчуження цінних паперів та операції з деривативами, податкова звітність, цінні папери, інвестиційні сертифікати.

T. Ponomarova, M. Carenko

SPECIAL "VALUEDPAPER" TAX: SOME ISSUES OF CALCULATION AND REPORTING

Abstract. We consider the legal and theoretical foundations that require to clarify the position regarding the necessity of preparation of reporting of a Special tax on transactions of disposal of securities and derivatives transactions by the companies performing transactions with investment certificates by using the services of a securities trader - the licensee.

Keywords: a Special tax on transactions of disposal of securities and derivatives transactions, tax reporting, securities, investment certificates.

1. Постановка проблеми

Законом України № 5519 [2], який вступив у дію з 3 січня 2013 р., було внесено зміни в Податковий кодекс України (далі за текстом – ПКУ) [1]. Завдяки цим змінам в Україні “народився” новий податок – “Особливий податок на операції з відчуженню цінних паперів та операції з деривативами”. Тепер відповідно до доповнення пп. 14.1.4 ПКУ [1] акцизний податок включає в себе:

- непрямий податок на споживання підакцизних товарів (продукції) з включенням його в ціну;
- так званий податок на цінні папери (далі за текстом – ЦП) – особливий податок на операції з відчуження ЦП та операції з деривативами.

Поява будь-якого податку, навіть якщо цей податок є складовою податку, який фактично вже існував раніше, є подією, яка потребує осмислення, вивчення та всебічного аналізу. Особливо важливими завданнями для науковців є завдання методичної допомоги фахівцям - практикам. У цьому контексті дослідження науковців можуть бути потрібними та актуальними саме в періодах введення нових правил, вимог та інших новацій, тому що в періодах введення нових “правил гри” фахівці-практики частіше припускаються помилок. А припущення помилок в частині ведення податкового обліку завжди небезпечно можливістю створення штрафозагрозливих ситуацій, що для будь-якого платника податків не є добрим та несе у собі можливі фінансові втрати.

2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Дана проблема ще не стала об’єктом досліджень широкого загалу науковців. При цьому слід зазначити, що багато аналітичних видань, метою існування яких є саме оперативна допомога практикуючим фахівцям, найбільш складні та гострі питання щодо нарахування та відображення в звітності з Особливого податку на операції з відчуження ЦП та операції з деривативами вже досліджували. Увага до даних питань була приділена такими вітчизняними фахівцями: Л. Гальчук, Ю. Граковський, В. Єніч, О. Кушина, О. Міронова та ін.

3. Метою дослідження

Ппоглиблення питань, які були вже розглянуті іншими дослідниками з даної тематики, та внесення більшої зрозумілості в найбільш складні та спірні аспекти питання щодо нарахування та відображення в звітності Особливого податку на операції з відчуження ЦП та операції з деривативами для окремої групи підприємств, які здійснюють операції з одним із видів ЦП – інвестиційними сертифікатами. Це є дуже актуальним саме зараз: незважаючи на те, що на законодавчому рівні нововведення в ПКУ [1] стосовно Особливого податку на операції з відчуження ЦП та операції з деривативами було введено ще з 3 січня 2013 р., а фактична поява нової форми Декларації з акцизного податку з “ціннопаперових” операцій датується лише 19.07.2013 р., саме 19.07.2013 р. Міністерство доходів та зборів України після багатомісячних роздумів оприлюднило Наказ від 19.07.2013 р. № 288 [4], яким затвердило форми одразу двох декларацій – звітної та уточнюючої декларації з Особливого

податку на операції з відчуження ЦП та операції з деривативами, а також Порядок № 288 [4], який встановлює алгоритм їх заповнення. Наказ Міністерства доходів та зборів України від 19.07.2013 р. № 288 [4] вступив у дію 20 серпня 2013 року, тобто в III кварталі 2013 року. Таким чином, деякий проміжок часу існування даного нового податку взагалі не було затвердженої форми звітності, а форма звітності, яка вже з'явилася та затверджена на законодавчому рівні, зовсім незнайома та багатьом практикам незрозуміла. Відповідно, актуальність вивчення нового нормативного документа – Наказу Міністерства доходів та зборів України від 19.07.2013 р. № 288 [4], як і адаптація його до практичного застосування всіма платниками цього податку, дуже висока.

4. Викладення основного матеріалу

Перш за все необхідно зазначити: в будь-яких питаннях, що пов'язані з податками та зборами, головним джерелом основної інформації слід вважати ПКУ [1]. Доцільно при проведенні наукового дослідження спиратися в першу чергу саме на нормативні документи. Зазначимо, що ПКУ [1] дає відповіді на головні питання стосовно порядку нарахування Особливого податку на операції з відчуження ЦП та операції з деривативами, а саме, ПКУ [1] містить відповіді на такі питання:

- хто є платником цього податку (п. 212.1.9 ПКУ [1]);
- необхідність реєстрації (або її відсутність) для осіб – платників цього податку (п. 212.3.3 ПКУ [1]);
- об'єкти оподаткування “ціннопаперовим” податком (п. 213.1.7 ПКУ [1]);
- операції, звільнені від оподаткування “ціннопаперовим” податком (п. 213.2.3 - 213.2.6 ПКУ [1]);
- база оподаткування (п. 214.8 ПКУ [1]);
- ставки оподаткування (п. 215 1.1.1 - 215 1.1.5 ПКУ [1]);
- дата виникнення податкових зобов'язань із “ціннопаперового” податку (п. 216.7 ПКУ [1]).

Відповідно до перелічених норм ПКУ [1] платником Особливого податку на операції з відчуження ЦП та операції з деривативами є фізична або юридична особа – резидент або нерезидент (у тому числі їх відокремлені підрозділи), які проводять операції з деривативами або з продажу, обміну або інших способів відчуження ЦП, крім випадків, передбачених п. 213.2 ПКУ [1]. Особи – платники цього податку не підлягають реєстрації як платники податку. Об'єктами оподаткування “ціннопаперовим” податком відповідно до п. 213.1.7 ПКУ [1] є операції з продажу, обміну або інших способів відчуження ЦП, де відбувається перехід права власності на ЦП, та операції з деривативами, крім операцій, що здійснюються на міжбанківському ринку деривативів. При цьому звільняються від оподаткування “ціннопаперовим” податком наступні операції:

- операції з державними та муніципальними ЦП, цінними паперами, гарантованими державою, та ЦП, емітованими Національним банком України, центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну фінансову політику, Державною іпотечною установою, та звичайними іпотечними облі-

гаціями, емітованими фінансовою установою, більше ніж 50% корпоративних прав якої належать державі або державним банкам, інвестиційними сертифікатами, сертифікатами фондів операцій з нерухомістю, цільовими облигаціями підприємств, виконання зобов'язань за якими здійснюється шляхом передачі об'єкта (частини об'єкта) житлового будівництва, фінансовими банківськими векселями, виданими як електронний документ, та фінансовими казначейськими векселями;

- операції між емітентом та платником податку з викупу та повторного продажу за грошові кошти, розміщення, погашення, конвертації емітентом ЦП власного випуску, операції щодо здійснення внеску до статутного капіталу, а також операції за участю векселедавця, заставодавця та іншої особи, що видала або урахувала ордерний або борговий ЦП з видачі, урахування та погашення ЦП;

- операції емітента ЦП інститутів спільного інвестування відкритого типу, а саме: операції з розміщення, погашення, викупу та повторного продажу;

- операції з ЦП та іншими фінансовими інструментами, що здійснюються особою, яка провадить клірингову діяльність та виконує функцію центрального контрагента відповідно до вимог Закону України “Про цінні папери та фондовий ринок” [3], та операції з ЦП та іншими фінансовими інструментами, які здійснюються особою, що провадить клірингову діяльність, з метою забезпечення виконання зобов'язань перед учасниками клірингу.

Базою оподаткування відповідно до п. 214.8 ПКУ [1] є договірна вартість ЦП або деривативів, визначена у первинних бухгалтерських документах за будь-якою операцією з продажу, обміну або інших способів їх відчуження. Датою виникнення податкових зобов'язань з “ціннопаперового” податку відповідно до п. 216.7 ПКУ [1] є дата отримання доходу від операцій з продажу, обміну або інших способів відчуження ЦП та деривативів.

Крім того, зазначимо, що для покращення розуміння вимог ПКУ [1] стосовно порядку нарахування Особливого податку на операції з відчуження ЦП та операції з деривативами на даний час є діючими наступні офіційні листи Державної податкової служби України (далі за текстом – ДПСУ) та Міністерства доходів та зборів України (далі за текстом – Міндоходів):

- лист ДПСУ від 19.02.2013 р. № 2549/6/15-5215 [5];
- лист ДПСУ від 21.02.2013 р. № 2704/6/15-1415-13 [6];
- лист ДПСУ від 25.02.2013 р. № 2801/6/15-5215 [7];
- лист ДПСУ від 25.02.2013 р. № 2802/6/15-5215 [8];
- лист Міндоходів від 24.04.2013 р. № 2174/7/99-99-19-04-03-17 [9];
- лист Міндоходів від 27.04.2013 р. № 2549/7/99-99-22-01-02-17 [10];
- лист Міндоходів від 14.06.2013 р. № 4925/6/99-99-19-04-03-15 [11];
- лист Міндоходів від 10.09.2013 р. № 10807/6/99-99-19-04-03-15 [12].

Необхідно підкреслити, що саме на питання, чи потрібно складати звітність з Особливого податку на операції з відчуження ЦП та операції з деривативами підприємствам, які здійснюють операції з інвестиційними сертифікатами за допомогою використання послуг торговця ЦП – ліцензіата, прямої відповіді в ПКУ [1] немає. Тому лише аналіз базових вимог ПКУ стосовно питання, що аналізується, в сукупності з поясненнями, що надані в перелічених листах ДПСУ та Міндоходів, може допомогти прояснити ситуацію з необхідністю відображення операцій з інвестиційними сертифікатами в особливій “ціннопаперовій” звітності. А висвітлення даного питання для цієї групи підприємств допоможе прояснити аналогічну ситуацію для цілої низки інших подібних операцій з ЦП подібної (пільгової з точки зору ПКУ [1]) категорії.

Перш за все постає питання: де можна знайти пояснення щодо того, хто саме з учасників “ціннопаперових” операцій повинен становити особливий звіт? Дійсно, прямої відповіді на дане питання в ПКУ [1] та Наказі № 288 [4] немає. З одного боку, платниками особливого податку є фізичні та юридичні особи (у тому числі їх відокремлені підрозділи) – резиденти або нерезиденти, які здійснюють “ціннопаперові” операції (п. 212.1.9 ПКУ [1]). Але, з іншого боку, відповідно до норми п. 219.2 ПКУ [1] нараховувати, утримувати та сплачувати податок до бюджету від імені та за рахунок особи з доходів, які виплачуються цій особі, зобов'язаний податковий агент. Крім того, доцільно згадати, що відповідно до норми п. 8 ст. 17 Закону № 3480 [3] правові угоди щодо ЦП повинні відбуватися за участю або посередництва торговця ЦП. Винятком із такого загального правила є конкретні випадки, перераховані в цій же статті. А відповідно до норми п. 9 ст. 17 Закону № 3480 [3] правові угоди щодо ЦП, вчинені без участі (посередництва) торговця ЦП (крім перелічених у Законі конкретних випадків), є нікчемними. Отже, чаша терезів явно схиляється на користь того, що пріоритет за поданням особливого “ціннопаперового” звіту надається саме податковим агентам. І торговці ЦП - ліцензіати і є такими.

Для посилення аргументації доцільно звернутися ще й до роз'яснень ДПСУ. У листі ДПСУ від 19.02.2013 р. № 2549/6/15-5215 [5] цей висновок сформульований однозначно: “Суми податку перераховуються до бюджету податковим агентом протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного терміну, передбаченого ПКУ для подання податкової декларації за податковий період, який дорівнює кварталу. Податковим агентом по біржових і поза біржових операціях, визначених у п. 213.1.7 ПКУ [1], є відповідний торговець ЦП (ліцензіат), включаючи банк, який здійснює такі операції на підставі договору і зобов'язаний нараховувати, утримувати та сплачувати акцизний податок до бюджету від імені та за рахунок особи з доходів, що виплачуються такій особі, вести податковий облік, подавати податкову звітність податковим органам та нести відповідальність за порушення його норм в поряд-

ку, передбаченому ПКУ (п. 219.2 [1])”. Аналогічна позиція сформульована і в листах ДПСУ від 25.02.2013 р. № 2801/6/15-5215 [7] та від 25.02.2013 р. № 2802/6/15-5215 [8].

Таким чином, важливим з точки зору практичного застосування не є той момент, чи виникають за “ціннопаперовими” операціями податкові зобов'язання, або ж ці операції відповідно до ПКУ [1] не мають податкових наслідків. Цей, безумовно, важливий момент позначиться на порядку складання особливого звіту та визначення суми, що підлягає сплаті до бюджету. Однак, на те, хто саме такий звіт складе і представить у податкову службу, він не впливає. Лише необхідно підкреслити додатково: відповідно до норми п. 213.2.3 ПКУ [1] операції з інвестиційними сертифікатами, які є предметом аналізу цього дослідження, незалежно від виду таких операцій, не підлягають оподаткуванню особливим податком. І в листі від 21.02.2013 р. № 2704/6/15-1415-13 ДПСУ [6] про це окремо зазначила.

Крім першого, постають ще інші питання: де можна знайти пояснення щодо порядку заповнення звітних форм і коли слід подавати “ціннопаперову” звітність? Як уже було зазначено, Декларація з особливого податку на операції з відчуження ЦП та операцій з деривативами, додатки до неї (Д1, Д2, Д3, Д4), а також порядок їх заповнення розроблені Міндоходів і затверджені Наказом № 288 [4]. Ще раз необхідно підкреслити: Закон № 5519 [2], завдяки якому в ПКУ [1] і з'явився “ціннопаперовий” податок, вступив у дію з 3 січня 2013 р. Фактично за підсумками роботи за 1 квартал 2013 р. за граничний термін подання звітності за який наступав 13 травня 2013 р., податковим агентам із “ціннопаперового” податку вже потрібно було б звітувати. І про це Міндоходів писало в листі від 24.04.2013 р. № 2174/7/99-99-19-04-03-17 [9]. І проблем та питань не виникало б, якби на той момент вже була розроблена, затверджена та оприлюднена відповідна форма звітності. Адже саме така норма міститься в ст. 46 ПКУ [1]: “Застосування нової форми декларації (розрахунків) можливе після вступу її в дію, її оприлюднення і тільки з податкового періоду, що настає за податковим періодом, у якому відбулося її оприлюднення”. Вже має місце факт, який абсолютно не підлягає зміні: оприлюднення затвердженої форми декларації відбулося в III кварталі 2013 року. Абсолютно логічно, природно і законно – згідно з ПКУ [1] ця форма набуває чинності тільки з IV кварталу 2013 року. При цьому неможливо не підкреслити наступне: Міндоходів у листах від 24.04.2013 р. № 2174/7/99-99-19-04-03-17 [9] і від 27.04.2013 р. № 2549/7/99-99-22-01-02-17 [10] все ж рекомендувало платникам податків звітувати з “ціннопаперового” податку, використовуючи форми звітів проектні, пробні. Важко погодитися, що така рекомендація логічна і тим більше законна.

Разом з тим, очевидно, розуміючи, що абсолютною або бездоганною з позиції правової така рекомендація не є, Міндоходів у листі від 14.06.2013 р. № 4925/6/99-99-19-04-03-15 [11] підкреслило, що “немає підстав для застосування відповідальності за неподання податкової декларації за особливому по-

датку на операції з відчуження ЦП і операції з деривативами за I квартал 2013 року”. Аналіз всіх діючих у даний час норм дозволяє зробити наступний висновок: із урахуванням норм ПКУ [1] насправді немає законних підстав для застосування відповідальності за неподання податкової декларації з особливого податку на операції з відчуження ЦП і операції з деривативами не тільки за I квартал 2013 року, а й за II квартал і за III квартал 2013 року.

Доцільно проаналізовані норми розглянути через призму конкретної ситуації. Наприклад, Підприємство здійснює операції з купівлі-продажу ЦП (інвестиційні сертифікати іменні), які не підлягають оподаткуванню згідно з п. 213.2.3 ПКУ [1]. Ліцензії у Підприємства немає, всі угоди здійснюються за участю торговця, який має ліцензію на брокерську діяльність із торгівлі ЦП. У даному контексті для такого Підприємства актуальні питання: чи повинно Підприємство подавати цей звіт із урахуванням того, що: по-перше, у Підприємства не виникає об'єкт оподаткування; по-друге, Підприємство не є податковим агентом; по-третє, якщо Підприємству потрібно здавати звіт, то за який період це треба робити та чи потрібно докладати “Додатки” з прочерками?

5. Висновки

З урахуванням проаналізованих вимог нормативних документів та пояснень ГНСУ фахівцям-практикам у наведених ситуаціях доцільно робити наступне:

1. Підприємству, яке не є податковим агентом та здійснює операції з купівлі-продажу інвестиційних сертифікатів іменних через торговця ЦП – ліцензіата, не потрібно подавати Декларацію з особливого податку на операції з відчуження ЦП та операції з деривативами.

2. Декларацію з особливого податку на операції з відчуження ЦП та операції з деривативами зобов'язаний подавати торговець ЦП - ліцензіат, через якого Підприємство здійснює операції з купівлі-продажу інвестиційних сертифікатів іменних і який по відношенню до цього Підприємства є податковим агентом з “ціннопіперового” податку. Перший податковий період, за який відповідно до вимоги ПКУ слід було представляти зазначену декларацію, – 4 квартал 2013 р. Порядок заповнення Декларації з особливого податку на операції з відчуження ЦП та операції з деривативами торговцем ЦП - ліцензіатом залежатиме від фактично здійснених операцій. Слід враховувати те, про представлення якої декларації йде мова: звітної або уточненої. Тип декларації вплине на вибір як самої звітної форми, так і додатків до неї.

3. Наказом № 288 [4] передбачено, що у наданих додатках наводиться інформація, яка переноситься в основну частину декларації (п. 6, 7 Порядку [4]), а при відсутності даних у порожніх графах прочерки не слід ставити (п. 1 Порядку [4]).

4. Числові приклади заповнення Декларації з особливого податку на операції з відчуження ЦП та операції з деривативами з додатками до неї розроб-

лені Міндоходів і опубліковані на сайті міністерства і саме ними доцільно керуватися платникам даного податку [13].

Саме запропоновані дії зможуть забезпечити фахівцям-практикам виправити помилки (якщо вони були припущені в 2013 році) та не допустити їх у майбутньому.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

2. Закон України “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо подальшого вдосконалення адміністрування податків і зборів” від 06.12.2012 р. № 5519-VI [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/5519-17>.

3. Закон України “Про цінні папери та фондовий ринок” від 23.02.2006 р. № 3480-IV [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3480-15>.

4. Наказ Міністерства доходів і зборів України від 19.07.2013 р. № 288 “Про затвердження форм звітності за особливому податку на операції з відчуження цінних паперів і операції з деривативами та порядку їх заповнення” [Електронний ресурс] / Міністерство доходів і зборів України. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovozakonodavstvo/nakazi/62807.html>.

5. Лист ДПСУ від 19.02.2013 р. № 2549/6/15-5215 [Електронний ресурс] // ЛІГА:ЗАКОН. – Режим доступу: <http://products.ligazakon.ua/>.

6. Лист ДПСУ від 21.02.2013 р. № 2704/6/15-1415-13 [Електронний ресурс] // ЛІГА:ЗАКОН. – Режим доступу: <http://products.ligazakon.ua/>.

7. Лист ДПСУ від 25.02.2013 р. № 2801/6/15-5215 [Електронний ресурс] // ЛІГА:ЗАКОН. – Режим доступу: <http://products.ligazakon.ua/>.

8. Лист ДПСУ від 25.02.2013 р. № 2802/6/15-5215 [Електронний ресурс] // ЛІГА:ЗАКОН. – Режим доступу: <http://products.ligazakon.ua/>.

9. Лист Міндоходів від 24.04.2013 р. № 2174/7/99-99-19-04-03-17 [Електронний ресурс] // ЛІГА:ЗАКОН. – Режим доступу: <http://products.ligazakon.ua/>.

10. Лист Міндоходів від 27.04.2013 р. № 2549/7/99-99-22-01-02-17 [Електронний ресурс] / Міністерство доходів і зборів України. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/search/?query=2549>.

11. Лист Міндоходів від 14.06.2013 р. № 4925/6/99-99-19-04-03-15 [Електронний ресурс] // ЛІГА:ЗАКОН. – Режим доступу: <http://products.ligazakon.ua/>.

12. Лист Міндоходів від 10.09.2013 р. № 10807/6/99-99-19-04-03-15 [Електронний ресурс] // ЛІГА:ЗАКОН. – Режим доступу: <http://products.ligazakon.ua/>.

13. Приклади заповнення Декларації з особливого податку на операції з відчуження цінних паперів та операції з деривативами [Електронний ресурс] / Міністерство доходів і зборів України. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovozakonodavstvo/nakazi/62807.html>.