

ЦЕ ВАС ЦІКАВИТЬ



ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ

НАКАЗ

21.12.12

№ 1160

Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо порядку відображення в податковому обліку суб'єктами господарювання операцій з цінними паперами

Керуючись статтею 52 Податкового кодексу України, з метою забезпечення єдиного підходу до практичного застосування норм податкового законодавства, **НАКАЗУЮ:**

1. Затвердити Узагальнюючу податкову консультацію щодо порядку відображення в податковому обліку суб'єктами господарювання операцій з цінними паперами (додається).

2. Департаменту взаємодії із засобами масової інформації та громадськістю (Голуб Н.В.) забезпечити оприлюднення наказу на веб-сайті ДПС України та у засобах масової інформації.

3. Головам ДПС в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, Окружній ДПС – Центрального офісу з обслуговування ВПП ДПС листи ДПС України від 09.08.2012 № 320/0/71-12/15-1217, від 05.11.2011 № 4807/6/15-1415 та № 150/2/15-1410, від 18.06.2011 № 11329/6/15-0516, від 05.05.2011 № 2577/7/15-0317, від 20.04.2011 № 11287/7/15-0317 застосовувати в частині, що не суперечить цьому наказу.

4. Узагальнюючі податкові консультації щодо порядку оподаткування податком на прибуток операцій з цінними паперами на фондовому ринку, затверджені наказами ДПС України від 05.07.2012 № 579 та № 573, вважати такими, що втратили чинність.

5. Головам ДПС в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, Окружній ДПС – Центрального офісу з обслуговування ВПП ДПС довести цей наказ до відома підпорядкованих ДПІ.

6. Контроль за виконанням наказу покласти на заступника Голови Ігнарова А.П.

Голова О.В. Клименко

ЗАТВЕРДЖЕНО
наказ ДПС України
21.12.2012 № 1160

Узагальнююча податкова консультація щодо порядку відображення в податковому обліку суб'єктами господарювання операцій з цінними паперами

У консультації використовуються такі скорочення:
Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI (зі змінами та доповненнями) – Податковий кодекс;
Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-IV (зі змінами та доповненнями) – Господарський кодекс;

Закон України «Про цінні папери та фондовий ринок» від 23 лютого 2006 року № 3480-IV (зі змінами та доповненнями) – Закон № 3480-IV.
Закон України «Про інвестиційну діяльність» від 18 вересня 1991 року № 1560 – Закон № 1560.

Відповідно до п. 1 ст. 163 Господарського кодексу суб'єкти господарювання в межах своєї компетенції та відповідно до встановленого законодавством порядку можуть випускати та реалізовувати цінні папери, а також придбавати цінні папери інших суб'єктів господарювання.

Згідно зі ст. 163 Господарського кодексу та ст. 3 Закону № 3480-IV цінними паперами є документи встановленої форми з відповідними реквізитами, що посвідчують грошові або інші майнові права, визначають взаємовідносини особи, яка їх розмістила (видала), і власника та передбачають виконання зобов'язань згідно з умовами їх розміщення, а також можливість передавання прав, що випливають із цих документів, іншим особам. Здійснюючи випуск цінних паперів, емітент бере на себе зобов'язання щодо забезпечення реалізації прав, які посвідчуються такими цінними паперами.

Відповідно до ст. 1 Закону № 1560 інвестиціями є всі види майнових та інтелектуальних цінностей, що вкладаються в об'єкти підприємницької та інших видів діяльності, в результаті якої створюється прибуток (дохід) або досягається соціальний ефект. Такими цінностями можуть бути кошти, цільові банківські вклади, паї, акції та інші цінні папери.

У Законі № 3480-IV визначено, що фондовий ринок (ринок цінних паперів) – це сукупність учасників фондового ринку та правовідносин між ними щодо розміщення, обігу та обліку цінних паперів і похідних (деривативів). Учасниками фондового ринку є емітенти, інвестори, саморегульовані організації та професійні учасники фондового ринку.

Емітентами є юридичні особи, Автономна Республіка Крим або міські ради, а також держава в особі уповноважених органів державної влади, яка від свого імені розміщує емісійні цінні папери та бере на себе зобов'язання щодо них перед власниками.

Інвесторами в цінні папери можуть бути фізичні та юридичні особи, резиденти і нерезиденти, які набули права власності на цінні папери з метою отримання доходу від вкладених коштів та/або набути відповідних прав, що надаються власнику цінних паперів відповідно до законодавства.

При цьому інститути спільного інвестування (пайові та корпоративні інвестиційні фонди), інвестиційні фонди, взаємні фонди інвестиційних компаній, недержавні пенсійні фонди, фонди банківського управління, страхові компанії, інші фінансові установи, які здійснюють операції з фінансовими активами в інтересах третіх осіб за власний рахунок чи за рахунок цих осіб, а у випадках, передбачених законодавством, – також за рахунок залучених від інших осіб фінансових активів з метою отримання прибутку або збереження реальної вартості фінансових активів відносяться до інституційних інвесторів.

Згідно зі ст. 16 Закону № 3480-IV і ст. 9 Закону України від 01 червня 2000 року № 1775 – III «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» професійна діяльність на фондовому ринку здійснюється виключно на підставі ліцензії, що видається Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку. За здійснення діяльності без отримання такої ліцензії законодавством передбачено відповідальність.

Крім того, ст. 4 Закону України від 12 липня 2001 року «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг» торгівлю цінними паперами віднесено до фінансової послуги, яка підлягає ліцензуванню.

Під професійною діяльністю на фондовому ринку згідно із Законом № 3480-IV мається на увазі діяльність юридичних осіб з надання фінансових та інших послуг у сфері розміщення та обігу цінних паперів, обліку прав за цінними паперами, управління активами інституційних інвесторів, що відповідає вимогам, установленним цим Законом та законодавством.

На фондовому ринку здійснюються такі види професійної діяльності: діяльність з торгівлі цінними паперами; діяльність з управління активами інституційних інвесторів; андеррайтинг; депозитарна діяльність; діяльність з організації торгівлі на фондовому ринку.

Водночас п. 3 ст. 165 Господарського кодексу встановлено, що операції купівлі-продажу цінних паперів здійснюють їх емітенти, власники, а також торгівці цінними паперами-посередники у сфері випуску та обігу цінних паперів, а частиною 1 ст. 165 Господарського кодексу обмежено коло джерел фінансування для придбання цінних паперів. Такі операції можуть здійснюватися суб'єктами господарювання тільки за рахунок коштів, що надходять у їх розпорядження після сплати податків та відсотків за банківський кредит «якщо інше не передбачено законом».

Відповідно до п. 8 ст. 17 Закону № 3480-IV не вважається професійною діяльністю з торгівлі цінними паперами: розміщення та викуп емітентом власних цінних паперів, проведення юридичними особами та фізичними особами – підприємцями розрахунків з використанням векселів та/або заставних; провадження юридичними особами на підставі договорів комісії або договорів доручення купівлі-продажу (обміну) цінних паперів через торговця цінними паперами, який має ліцензію на провадження брокерської діяльності, а також на під-

ставі договорів купівлі-продажу або міни, укладених безпосередньо з торговцем цінними паперами.

Відповідно до п.п. 14.1.244 п. 14 ст. 14 Податкового кодексу товари – матеріальні та нематеріальні активи, у тому числі земельні ділянки, земельні частки (паї), а також цінні папери та деривативи, що використовуються у будь-яких операціях, крім операцій з їх випуску (емісії) та погашення.

Таким чином, цінний папір у будь-яких операціях, крім операцій з їх випуску (емісії) та погашення, розглядається у Податковому кодексі як товар.

Водночас у п.п. 14.1.81. п. 14 ст. 14 Податкового кодексу визначено, що інвестиції – це господарські операції, які передбачають придбання основних засобів, нематеріальних активів, корпоративних прав та/або цінних паперів в обмін на кошти або майно. При цьому господарські операції, що передбачають придбання корпоративних прав, цінних паперів, деривативів та/або інших фінансових інструментів, відносяться до фінансових інвестицій і можуть бути або прямими (внесення коштів або майна в обмін на корпоративні права, емітовані юридичною особою при їх розміщенні такою особою), або портфельними (купівля цінних паперів за кошти на фондовому ринку або біржовому товарному ринку). Під реінвестицією маються на увазі господарські операції, що передбачають здійснення капітальних або фінансових інвестицій за рахунок прибутку, отриманого від інвестиційних операцій.

Порядок оподаткування операцій особливого виду визначено ст. 153 Податкового кодексу. Норми п. 153.8 ст. 153 Податкового кодексу регулюють облік операцій з торгівлі цінними паперами, а також встановлюють окремі правила податкового обліку як для професійних учасників ринку (торговців цінними паперами), так і для інших платників податків у частині операцій, що здійснюються на фондових біржах. Крім того, норми п. 153.8 ст. 153 Податкового кодексу не поширюються на операції, що здійснюються платником податку – емітентом з розміщення корпоративних прав або інших цінних паперів, а також з їх зворотного викупу або погашення таким платником податку – емітентом. Операції з конвертації цінних паперів оподаткованню не підлягають (п. 153.9 ст. 153 Податкового кодексу).

Облік результатів операцій з цінними паперами здійснюється платниками податку у додатку ЦП «Розрахунок фінансових результатів від операцій з торгівлі цінними паперами, деривативами та іншими, ніж цінні папери, корпоративними правами» до податкової декларації з податку на прибуток.

Норми п. 153.8 ст. 153 Податкового кодексу застосовуються до платників податку, що здійснюють операції з цінними паперами – як такими, що мають відповідну ліцензію, так і такими, що залучають ліцензійних посередників для здійснення таких операцій з врахуванням інформації, що зазначена нижче.

Для цілей п. 153.8 ст. 153 під терміном «доходи» слід розуміти суму коштів або вартість майна, отриману (нараховану) платником податку від продажу, обміну або інших способів відчуження цінних паперів, деривативів або інших, ніж цінні папери, корпоративних прав, а також вартість будь-яких матеріальних цінностей чи нематеріальних активів, які передаються платнику податку в зв'язку з таким продажем, обміном або відчуженням. До складу доходів включається також сума будь-якої заборгованості платника податку, яка погашається у зв'язку з таким продажем, обміном або відчуженням.

Під терміном «витрати» слід розуміти суму коштів або вартість майна, сплачену (нараховану) платником податку продавцю (у тому числі емітенту, крім придбання під час первинного розміщення) цінних паперів, деривативів або інших, ніж цінні папери, корпоративних прав, як компенсація їх вартості. До складу витрат включається також сума будь-якої заборгованості покупця, яка виникає у зв'язку з таким придбанням.

Таким чином, до складу витрат в окремому обліку можна включити будь-які витрати на користь будь-якого продавця у межах операцій з цінними паперами, в тому числі від'ємний фінансовий результат з торгівлі цінними паперами в минулих податкових періодах, з врахуванням зазначеної нижче інформації.

Для суб'єктів господарювання, які не є професійними учасниками фондового ринку, але здійснюють операції з купівлі-продажу цінних паперів та інших фінансових інструментів (самостійно отримуючи відповідні фінансові послуги від вказаних професійних учасників фондового ринку, згідно з законодавством), зазначені операції мають статус інвестиційної діяльності та повинні здійснюватися у грошовій формі.

При цьому відповідно до ст. 8 Закону № 1560 інвестор у випадках і порядку, встановлених законодавством України, зобов'язаний подати фінансовим органам декларацію про обсяги і джерела здійснених ним інвестицій, які в т.ч. можуть здійснюватись за рахунок власних фінансових ресурсів інвестора (прибуток, амортизаційні відрахування, грошові нагромадження тощо); позичкових фінансових коштів інвестора (облігаційні позики, банківські та бюджетні кредити); залучених фінансових коштів інвестора (кошти, одержані від продажу акцій, пайові та інші внески громадян і юридичних осіб (ст. 10 Закону).

Крім цього, п. 153.8 ст. 153 Податкового кодексу передбачено, що якщо протягом звітного періоду витрати на придбання кожного з окремих видів цінних паперів та інших, ніж цінні папери, корпоративних прав, понесені (нараховані) платником податку, перевищують доходи, отримані (нараховані) від продажу (відчуження) цінних паперів або інших, ніж цінні папери, корпоративних прав цього ж виду протягом такого звітного періоду, від'ємний фінансовий результат переноситься на зменшення фінансових результатів від операцій з цінними паперами або іншими, ніж цінні папери, корпоративними правами цього ж виду наступних звітних періодів у порядку, визначеному ст. 150 цього розділу.

Пунктом 150.1 ст. 150 Податкового кодексу встановлено, що якщо результатом розрахунку об'єкта оподаткування платника податку з числа резидентів за підсумками податкового року є від'ємне значення, то сума такого від'ємного значення підлягає включенню до витрат першого календарного кварталу наступного податкового року.

Розрахунок об'єкта оподаткування за наслідками півріччя, трьох кварталів та року здійснюється з врахуванням зазначеного від'ємного значення попереднього року у складі витрат таких податкових періодів наростаючим підсумком до повного погашення такого від'ємного значення.

При цьому норми статті 150 Податкового кодексу застосовуються до від'ємного значення об'єкта оподаткування, що не містить витрат на придбання цінних паперів, які не були продані протягом звітного періоду.

Водночас п. 3 підрозділу 4 Розділу XX Податкового кодексу встановлено, зокрема, що п. 150.1 ст. 150 цього Кодексу застосовується:

у 2011 році з врахуванням такого: якщо результатом розрахунку об'єкта оподаткування платника податку з числа резидентів за підсумками I кварталу 2011 року є від'ємне значення, то сума такого від'ємного значення підлягає включенню до витрат II календарного кварталу 2011 року.

Розрахунок об'єкта оподаткування за наслідками I, II і III кварталів, II – IV кварталів 2011 року здійснюється з врахуванням від'ємного значення, отриманого платником податку за перший квартал 2011 року, у складі витрат таких податкових періодів наростаючим підсумком до повного погашення такого від'ємного значення;

у 2012 – 2015 роках таким чином: якщо результатом розрахунку об'єкта оподаткування платника податку з числа резидентів платників з доходом за 2011 рік 1 мільйон гривень та більше станом на 01.01.2012 є від'ємне значення (з врахуванням від'ємного значення об'єкта оподаткування за 2010 податковий рік), то сума цього значення підлягає включенню до витрат:

звітних (податкових) періодів, починаючи з першого півріччя і наступних звітних періодів 2012 року, у розмірі 25 відсотків суми такого від'ємного значення. У разі якщо 25 відсотків суми від'ємного значення об'єкта оподаткування не погашається протягом цього і за наслідками наступних податкових періодів 2012 року, то непогашена сума підлягає врахуванню при визначенні податкових зобов'язань у наступних податкових періодах;

звітних (податкових) періодів 2013 року у розмірі 25 відсотків суми такого від'ємного значення та сум від'ємного значення, не погашених за 2012 податковий рік. У разі якщо 25 відсотків суми від'ємного значення об'єкта оподаткування не погашається протягом відповідних звітних (податкових) періодів 2013 року, то непогашена сума підлягає врахуванню при визначенні податкових зобов'язань у наступних періодах;

звітних (податкових) періодів 2014 року у розмірі 25 відсотків суми такого від'ємного значення та сум від'ємного значення, не погашених за 2013 податковий рік. У разі якщо 25 відсотків суми від'ємного значення об'єкта оподаткування не погашається протягом відповідних звітних (податкових) періодів 2014 року, то непогашена сума підлягає врахуванню при визначенні податкових зобов'язань у наступних періодах;

звітних (податкових) періодів 2015 року у розмірі 25 відсотків суми такого від'ємного значення та сум від'ємного значення, не погашених за 2014 податковий рік. У разі якщо 25 відсотків суми від'ємного значення об'єкта оподатку-

вання не погашається протягом відповідних звітних (податкових) періодів 2015 року, то непогашена сума не підлягає врахуванню при визначенні податкових зобов'язань у наступних періодах.

При цьому платники податку на прибуток ведуть окремий облік показника від'ємного значення об'єкта оподаткування, що склався станом на 01.01.2012 та включається до витрат наступних податкових періодів і сум, не погашених протягом 2012 – 2015 років. Таке від'ємне значення погашається в першу чергу. В другу чергу погашається від'ємне значення об'єкта оподаткування, що виникло після 31 грудня 2011 року.

Для підприємств з доходом за 2011 рік менше 1 мільйона гривень п. 150.1 ст. 150 Податкового кодексу застосовується з врахуванням такого:

якщо результатом розрахунку об'єкта оподаткування платника податку за наслідками 2011 податкового року є від'ємне значення, то сума такого значення підлягає включенню до витрат звітного (податкового) періоду першого півріччя 2012 року та наступних звітних (податкових) періодів до повного погашення такого від'ємного значення.

Враховуючи викладене, у податковій декларації з податку на прибуток за звітні періоди 2012 – 2015 років (починаючи із звітного періоду – першого півріччя 2012 року), у платників з доходом, що враховується при визначенні об'єкта оподаткування за 2011 рік, 1 мільйон гривень та більше враховується лише по 25 відсотків суми від'ємного фінансового результату операцій з цінними паперами та деривативами, які рахуються станом на 01.01.2012 у порядку, передбаченому пунктом 3 підрозділу 4 Розділу XX Податкового кодексу, якщо у такому від'ємному фінансовому результаті не містяться витрати на придбання цінних паперів, що не були продані станом на 01.01.2012.

Директор Департаменту
оподаткування юридичних осіб Л.Г. Павелко



ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ

НАКАЗ

21.12.2012

№ 1180

Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації про застосування положень Податкового кодексу України в частині використання води юридичними особами, фізичними особами-підприємцями та платниками єдиного податку для задоволення виключно власних питних і санітарно-гігієнічних потреб

Керуючись статтею 52 Податкового кодексу України, з метою забезпечення єдиного підходу до практичного застосування норм податкового законодавства **НАКАЗУЮ:**

1. Затвердити Узагальнюючу податкову консультацію про застосування положень Податкового кодексу України в частині використання води юридичними особами, фізичними особами-підприємцями та платниками єдиного податку для задоволення виключно власних питних і санітарно-гігієнічних потреб (додається).

2. Департаменту взаємодії із засобами масової інформації та громадськістю (Семченко О.В.) забезпечити оприлюднення цього наказу, розміщення на веб-сайті ДПС України та у засобах масової інформації.

3. ДПС в АР Крим, областях, містах Києві, Севастополі та Центрального офісу довести наказ до відома підпорядкованих ДПІ.

4. Контроль за виконанням наказу покласти на заступника Голови Ігнарова А.П.

Голова О.В. Клименко

ЗАТВЕРДЖЕНО
наказ ДПС України
21.12.2012 № 1180

Узагальнююча податкова консультація про застосування положень Податкового кодексу України в частині використання води юридичними особами, фізичними особами-підприємцями та платниками єдиного податку для задоволення виключно власних питних і санітарно-гігієнічних потреб

У консультації вживаються такі скорочення:

Кодекс – Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI;
Збір – збір за спеціальне використання води;
Закон № 4834 – Закон України від 24 травня 2012 року № 4834-VI «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення деяких податкових норм».

1. Порядок справляння Збору регламентується розділом XVI Кодексу. Відповідно до пункту 323.1 статті 323 Кодексу платниками Збору є водокористувачі – суб'єкти господарювання незалежно від форми власності: юридичні особи, їх філії, відділення, представництва, інші відокремлені підрозділи без утворення юридичної особи (крім бюджетних установ), постійні представництва нерезидентів, а також фізичні особи-підприємці, які використовують воду, отриману шляхом забору води з водних об'єктів (первинні водокористувачі) та/або від первинних або інших водокористувачів (вторинні водокористувачі), та використовують воду для потреб гідроенергетики, водного транспорту і рибництва. Згідно з пунктом 94 Розділу I Закону № 4834 Кодекс доповнено нормою, яка регламентує належність водокористувачів до платників Збору.

Так, статтю 323 Кодексу доповнено пунктом 323.2, яким встановлено категорії суб'єктів господарювання-водокористувачів, які не є платниками Збору (набрав чинність з 1 липня 2012 року).

Зокрема, до цієї категорії віднесено водокористувачів, які використовують воду для задоволення виключно власних питних і санітарно-гігієнічних потреб юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та платників єдиного податку.

Під терміном «санітарно-гігієнічні потреби» слід розуміти використання води в туалетних, душевих, ванних кімнатах і умивальниках та використання для утримання приміщень у належному санітарно-гігієнічному стані. Разом з тим пунктом 95 Розділу I Закону № 4834 підпункт 324.4.1 пункту 324.4 статті 324 Кодексу доповнено нормою, згідно з якою Збір не справляється саме за обсяги води, що використані водокористувачем «для задоволення виключно власних питних і санітарно-гігієнічних потреб юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та платників єдиного податку».

Отже, водокористувачі, визначені пунктом 323.2 статті 323 Кодексу, починаючи з 1 липня 2012 року не є платниками збору за спеціальне використання води, якщо обсяги такої води були використані ними для задоволення виключно власних питних і санітарно-гігієнічних потреб.

Таким чином, Кодексом водокористувачу надано право не справляти Збір лише у випадку дотриманням ним умов використання обсягів води для задоволення виключно власних питних і санітарно-гігієнічних потреб. При цьому Кодексом не передбачено механізму виключення водокористувача з кола платників Збору у випадку, коли такий платник у звітному періоді, крім обсягів води для задоволення виключно власних питних і санітарно-гігієнічних потреб, використав обсяги води для задоволення будь-яких інших потреб.

З огляду на викладене, у разі використання водокористувачами обсягів води як для задоволення виключно власних питних і санітарно-гігієнічних потреб, так і задоволення будь-яких інших потреб, такі водокористувачі сплачують Збір на загальних підставах за весь обсяг фактично використаної води з врахуванням обсягу втрат води в їх системах водопостачання.

2. Щодо справляння збору за спеціальне використання води при наданні приміщень в оренду.

Статтею 323 Кодексу визначено коло водокористувачів, які є платниками збору за спеціальне використання води, та водокористувачів, які не є платниками збору.

ЦЕ ВАС ЦІКАВИТЬ

Згідно з пунктом 326.2 статті 326 Кодексу за обсягом води, переданої водокористувачем-постачальником води іншим водокористувачем без укладення з останніми договором на поставку води, збір обчислюється і сплачується таким водокористувачем-постачальником.

Якщо суб'єкт господарювання (у т.ч. платник єдиного податку) при здійсненні господарської діяльності використовує воду для задоволення виключно власних питних і санітарно-гігієнічних потреб, має дозвіл на спеціальне водокористування (договір на поставку води з водокористувачем-постачальником води) та надає в оренду власне приміщення (нежитлове або житлове) іншому суб'єкту господарювання (у т.ч. платнику єдиного податку), в якому орендарем (у т.ч. платником єдиного податку) використовується вода для задоволення виключно власних питних і санітарно-гігієнічних потреб, то такі орендодавця та орендар не є платниками Збору.

У разі використання води суб'єктом господарювання-орендодавцем приміщення, який має дозвіл на спеціальне водокористування (договір на поставку води з водокористувачем-постачальником води), для задоволення виключно власних питних і санітарно-гігієнічних потреб, а орендарем, який не має окремого дозволу на спеціальне водокористування (договору на поставку води з водокористувачем-постачальником води), – в тому числі на інші, ніж власні питні та санітарно-гігієнічні потреби, платником Збору є водокористувач-орендодавець приміщення за весь фактичний обсяг використаної води (у тому числі за фактичний обсяг води, використаної орендарем).

3. Пунктом 328.1 статті 328 Кодексу встановлено базовий податковий (звітний) період для Збору, який дорівнює календарному кварталу.

Підпунктом 37.3.4 пункту 37.3 статті 37 Кодексу встановлено, що підставою для припинення податкового обов'язку, крім його виконання, є: скасування податкового обов'язку у передбачений законодавством спосіб.

Враховуючи те, що встановлені пунктом 323.2 статті 323 та підпунктом 324.4.1 пункту 324.4 статті 324 Кодексу норми набрали чинності з 1 липня 2012 року, то починаючи із вказаної дати водокористувачі, визначені пунктом 323.2 статті 323 Кодексу, а саме: юридичні особи, фізичні особи – підприємці та платники єдиного податку, які використовують воду для задоволення виключно власних питних і санітарно-гігієнічних потреб, не є платниками Збору, а отже можуть не подавати податкову звітність щодо Збору починаючи з III кварталу 2012 року.

Директор Департаменту оподаткування юридичних осіб Л.Г. Павелко



ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ

НАКАЗ

21.12.2012

№ 1179

Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації стосовно особливостей справляння екологічного податку за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти

Керуючись статтею 52 Податкового кодексу України, з метою забезпечення єдиного підходу до практичного застосування норм податкового законодавства **НАКАЗУЮ:**

1. Затвердити Узагальнюючу податкову консультацію стосовно особливостей справляння екологічного податку за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти (додається).

2. Департаменту взаємодії із засобами масової інформації та громадськістю (Голуб Н.В.) забезпечити оприлюднення цього наказу та розмістити на веб-сайті ДПС України та у засобах масової інформації.

3. ДПС в АР Крим, областях, містах Києві, Севастополі та Центральному офісу довести наказ до відома підпорядкованих ДПІ.

4. Контроль за виконанням наказу покласти на заступника Голови Ігнатова А.П.

Голова О.В. Клименко

ЗАТВЕРДЖЕНО
наказ ДПС України
21.12.2012 № 1179

Узагальнююча податкова консультація стосовно особливостей справляння екологічного податку за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти

У цій консультації вживаються такі скорочення:

Кодекс – Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI; Водний кодекс – Водний кодекс України від 06 червня 1995 року № 213/95-ВР;

Закон № 187/98-ВР – Закон України від 05 березня 1998 року № 187/98-ВР «Про відходи»;

Постанова № 321 – постанова Кабінету Міністрів України від 13 березня 2002 року № 321 «Про затвердження Порядку погодження та видачі дозволів на спеціальне водокористування та внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 10 серпня 1992 р. № 459».

Платниками екологічного податку є суб'єкти господарювання, юридичні особи, що не провадять господарську (підприємницьку) діяльність, бюджетні установи, громадські та інші підприємства, установи та організації, постійні представництва нерезидентів (включаючи тих, які виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників), під час провадження діяльності яких на території України і в межах її континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони здійснюються, зокрема, скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти (п.п. 240.1.2 п. 240.1 ст. 240 Кодексу).

Об'єктом та базою оподаткування є обсяги та види забруднюючих речовин, які скидаються безпосередньо у водні об'єкти (п.п. 242.1.2 п. 242.1 ст. 242 Кодексу).

Ставки екологічного податку за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти визначено статтею 245 Кодексу.

Відповідно до статті 4 Закону № 187/98-ВР особливості регулювання відносин щодо поводження, зокрема з речовинами, що скидаються із стічними водами у водні об'єкти (крім тих, які акумулюються і підлягають вивезенню у спеціально відведені місця складування), визначаються відповідними законами.

Вода стічна – це вода, що утворилася в процесі господарсько-побутової і виробничої діяльності (крім шахтної, кар'єрної і дренажної води), а також відведена з забудованої території, на якій вона утворилася внаслідок атмосферних опадів.

Водний об'єкт – природний або створений штучно елемент довкілля, в якому зосереджуються води (море, річка, озеро, водосховище, ставок, канал, водоносний горизонт) (стаття 1 Водного кодексу).

Відповідно до статті 2 Водного кодексу водні відносини в Україні регулюються Водним кодексом, Законом України «Про охорону навколишнього природного середовища» та іншими актами законодавства.

Водне законодавство регулює правові відносини з метою забезпечення охорони вод від забруднення, засмічення та вичерпання, запобігання шкідливим діям вод та ліквідації їх наслідків, поліпшення стану водних об'єктів.

Статтею 49 Водного кодексу визначено, що спеціальне водокористування здійснюється на підставі дозволу, у якому встановлено ліміт скидання забруднюючих речовин.

Порядок погодження та видачі дозволів на спеціальне водокористування затверджено Постановою № 321.

З огляду на викладені платники екологічного податку, які здійснюють скиди у водні об'єкти забруднюючих речовин, що виникають за результатами господарської діяльності, повинні отримати дозвіл на спеціальне водокористування.

Таким чином, у разі скидів відходів до системи зборів стічних вод підприємств, внаслідок чого утворюються забруднюючі речовини (водні суміші, водні розчини тощо), які у подальшому скидаються безпосередньо у створені такими підприємствами штучні водні об'єкти, при обчисленні екологічного податку слід застосовувати ставки, визначені статтею 245 Кодексу.

Директор Департаменту оподаткування юридичних осіб Л.Г. Павелко



ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ

НАКАЗ

24.12.12

№ 1185

Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо деяких питань оподаткування фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність (приватних нотаріусів, адвокатів)

Керуючись статтею 52 Податкового кодексу України, з метою забезпечення однакового підходу до практичного застосування норм податкового законодавства **НАКАЗУЮ:**

1. Затвердити Узагальнюючу податкову консультацію щодо деяких питань оподаткування фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність (приватних нотаріусів, адвокатів) (додається).

2. Департаменту взаємодії із засобами масової інформації та громадськістю (Семченко О.В.) забезпечити оприлюднення цього наказу на офіційному веб-порталі ДПС України та у засобах масової інформації.

4. Головам державних податкових служб в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі довести наказ до відома підпорядкованих державних податкових інспекцій.

5. Контроль за виконанням наказу покласти на заступника Голови Ігнатова А.П.

Голова О.В. Клименко

ЗАТВЕРДЖЕНО
наказ ДПС України
24.12.2012 № 1185

Узагальнююча податкова консультація щодо деяких питань оподаткування фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність (приватних нотаріусів, адвокатів)

В Узагальнюючій податковій консультації вживаються такі скорочення: Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-IV зі змінами та доповненнями – ГКУ;

Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI зі змінами та доповненнями – ПКУ;

Закон України від 02 вересня 1993 року № 3425 «Про нотаріат» зі змінами та доповненнями – Закон № 3425;

Закон України від 05 липня 2012 року № 5076 «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» – Закон № 5076.

Згідно з підпунктом 14.1.226 пункту 14.1 статті 14 ПКУ самозайнята особа – платник податку, який є фізичною особою – підприємцем або провадить незалежну професійну діяльність за умови, що така особа не є працівником у межах такої підприємницької чи незалежної професійної діяльності.

Незалежна професійна діяльність – це участь фізичної особи у науковій, літературній, артистичній, художній, освітній або викладацькій діяльності, діяльність лікарів, приватних нотаріусів, адвокатів, аудиторів, бухгалтерів, оцінщиків, інженерів чи архітекторів, особи, зайнятої релігійною (місіонерською) діяльністю, іншою подібною діяльністю за умови, що така особа не є працівником або фізичною особою – підприємцем та використовує найману працю не більш як чотирьох фізичних осіб.

Оподаткування доходів фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність здійснюється відповідно до положень статті 178 Розділу IV «Податок на доходи фізичних осіб» ПКУ.

У пункті 178.1 статті 178 ПКУ зазначено, що особи, які мають намір здійснювати незалежну професійну діяльність, зобов'язані стати на облік в органах державної податкової служби за місцем свого постійного проживання як самозайняті особи та отримати свідоцтво про таку реєстрацію згідно зі статтею 65 цього Кодексу.

Відповідно до абзацу другого пункту 65.1 статті 65 ПКУ фізичні особи, умовами ведення незалежної професійної діяльності яких згідно із законом є державна реєстрація такої діяльності у відповідному уповноваженому органі та отримання свідоцтва про реєстрацію чи іншого документа (дозволу, сертифіката тощо), що підтверджує право фізичної особи на ведення незалежної професійної діяльності, протягом 10 календарних днів після такої реєстрації зобов'язані стати на облік в органі державної податкової служби за місцем свого постійного проживання.

Пунктом 178.2 статті 178 ПКУ передбачено, що доходи громадян, отримані протягом календарного року від провадження незалежної професійної діяльності, оподатковуються за ставками, визначеними в пункті 167.1 статті 167 цього Кодексу, тобто за ставкою 15 відсотків бази оподаткування, а в разі перевищення десятикратного розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року, ставка податку становить 17 відсотків суми перевищення.

Згідно з пунктом 178.3 статті 178 ПКУ оподатковуваним доходом вважається сукупний чистий дохід, тобто різниця між доходом і документально підтвердженими витратами, необхідними для провадження певного виду незалежної професійної діяльності.

У разі неотримання довідки про взяття на облік особою, яка провадить незалежну професійну діяльність, об'єктом оподаткування є доходи, отримані від такої діяльності без урахування витрат.

Для визначення бази оподаткування податком на доходи фізичних осіб розраховується середньомісячний оподатковуваний дохід.

Під час виплати суб'єктами господарювання – податковими агентами, фізичним особам, які провадять незалежну професійну діяльність, доходів, безпосередньо пов'язаних з такою діяльністю, податок на доходи у джерела виплати не утримується в разі надання такою фізичною особою копії свідоцтва про взяття її на податковий облік як фізичної особи, яка провадить незалежну професійну діяльність. Це правило не застосовується в разі нарахування (виплати) доходу за виконання певної роботи та/або надання послуги згідно з цивільно-правовим договором, коли встановлено, що відносини за таким договором фактично є трудовими, а сторони договору можуть бути прив'язані до працівника чи роботодавця.

Фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність, зобов'язані вести облік доходів і витрат від такої діяльності та подавати податкову декларацію за результатами звітного року відповідно до цього розділу у строки, передбачені для платників податку на доходи фізичних осіб, тобто до 1 травня року, що настає за звітним.

Остаточний розрахунок податку на доходи фізичних осіб за звітний податковий рік здійснюється платником податку самостійно згідно з даними, зазначеними в податковій декларації.

При цьому до 1 серпня року, що настає за звітним, самозайнята особа зобов'язана самостійно сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену в поданій податковій декларації (стаття 179.7 ПКУ).

Нормами чинного ПКУ не передбачено конкретного переліку витрат для фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність. Основним критерієм для обґрунтування витрат, що зменшують дохід для визначення об'єкта оподаткування, є їх належність та необхідність для провадження незалежної професійної діяльності.

Щодо оподаткування доходів приватних нотаріусів

Порядок правового регулювання діяльності нотаріату в Україні встановлюється Законом № 3425, абзацом другим статті 3 якого визначено, що нотаріус не може займатися підприємницькою або адвокатською діяльністю, бути засновником адвокатських об'єднань, перебувати на державній службі або на службі в органах місцевого самоврядування, у штаті інших юридичних осіб, входить самостійно, через представника або підставних осіб до складу правління чи інших виконавчих органів господарських організацій, кредитно-фінансових установ, а також виконувати іншу оплачувану роботу, крім викладацької, наукової та творчої, у вільний від роботи час.

У зв'язку з викладеним, а також з метою забезпечення дотримання загальних принципів оподаткування, передбачених статтею 4 ПКУ, при визначенні сукупного чистого доходу доцільно враховувати витрати приватних нотаріусів, які пов'язані з організацією нотаріальної діяльності та обумовлені вимогами Закону № 3425.

До витрат приватного нотаріуса можуть бути віднесені, зокрема: оренда робочого місця нотаріуса, у тому числі його поточний ремонт, обладнання пандусу для під'їзду інвалідів; страхування цивільно-правової відповідальності приватного нотаріуса; технічне забезпечення діяльності робочого місця нотаріуса та його обслуговування:

а) охоронна та пожежна сигналізація;
б) металеві двері або металеві ролети;
в) металеві ґрати, захисні ролети та броньована ударостійка плівка на вікнах;

г) металеві шафи;
д) вогнестійкий сейф;
е) інформаційна вивіска;

є) обслуговування технічного обладнання (комп'ютери, у тому числі їх програмне забезпечення, принтери, сканер, ксерокс, факс, телефон тощо);

ж) підключення та користування мережею Інтернет без обмеження кількості провайдерів, включаючи мобільний Інтернет;

з) телекомунікаційні послуги;

и) меблі;

програмне забезпечення, користування електронною базою законодавства; встановлення, обслуговування та користування державними та єдиними реєстрами;

виготворення печатки, штампів з текстами посвідчувальних написів;

витрати на придбання спеціальних бланків нотаріальних документів та ведення реєстрів для реєстрації нотаріальних дій, книг, журналів реєстрації (обліку), передбачених номенклатурою;

витрати на придбання канцелярського приладдя (картонажі, архівні папки, твердий картон, канцелярський папір, технічні засоби для прошивання документів тощо);

витрати на забезпечення збереження документів нотаріального діловодства;

проходження підвищення кваліфікації, участь у короткотермінових семінарах, міжнародних семінарах, симпозиумах, науково-практичних конференціях; удосконалення професійної майстерності; навчання в школі молодого нотаріуса; придбання та передплата юридичної літератури (книг, журналів, дисків, програм тощо);

оплата праці та обов'язкові нарахування на фонд оплати праці помічників, секретарів, стажистів (найманих працівників);

сплата внесків до Пенсійного фонду України, у тому числі на користь найманих працівників, та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування;

відкриття рахунків у банках та їх розрахунково-касове обслуговування (депозитні рахунки);

витрати на поштові та кур'єрські послуги, необхідні для ведення нотаріальної діяльності.

Щодо оподаткування доходів фізичних осіб, які займаються незалежною адвокатською діяльністю

Правові засади організації і діяльності адвокатури та здійснення адвокатської діяльності в Україні регулюються Законом № 5076, статтею 1 якого визначено, що адвокат – це фізична особа, яка здійснює адвокатську діяльність на підставах та в порядку, що передбачені цим Законом.

Адвокатською діяльністю визнається незалежна професійна діяльність адвоката зі здійснення захисту, представництва та надання інших видів правової допомоги клієнту.

До інших видів правової допомоги відносяться види адвокатської діяльності з надання правової інформації, консультацій та роз'яснень з правових питань, правового супроводу діяльності клієнта, складення заяв, скарг, процесуальних та інших документів правового характеру, спрямованих на забезпечення реалізації прав, свобод і законних інтересів клієнта, недопущення їх порушень, а також на сприяння їх відновленню в разі порушення (підпункт 6 пункту 1 статті 1 Закону № 5076).

Відповідно до підпункту 14.1.226 пункту 14.1 статті 14 ПКУ незалежна професійна діяльність – це участь фізичної особи у науковій, літературній, артистичній, художній, освітній або викладацькій діяльності, діяльність лікарів, приватних нотаріусів, адвокатів, аудиторів, бухгалтерів, оцінщиків, інженерів чи архітекторів, особи, зайнятої релігійною (місіонерською) діяльністю, іншою подібною діяльністю за умови, що така особа не є працівником або фізичною особою – підприємцем та використовує найману працю не більш як чотирьох фізичних осіб.

Виходячи з викладеного фізична особа, яка здійснює незалежну адвокатську діяльність, не може бути підприємцем у межах такої адвокатської діяльності. При цьому чинним законодавством не заборонено фізичній особі, яка здійснює незалежну адвокатську діяльність, бути підприємцем та здійснювати іншу підприємницьку діяльність, не заборонено законом.

При визначенні сукупного чистого доходу фізичних осіб, які здійснюють незалежну адвокатську діяльність, доцільно враховувати витрати, пов'язані з організацією такої діяльності та обумовлені вимогами Закону № 5076.

До витрат адвоката можуть бути віднесені, зокрема: оренда плата за користування приміщенням, яке є робочим місцем адвоката, у тому числі його поточний ремонт, обладнання пандусу для під'їзду інвалідів;

технічне забезпечення діяльності робочого місця адвоката та його обслуговування (охоронна та пожежна сигналізація, вогнестійкий сейф, інформаційна вивіска, металеві двері або металеві ролети);

обслуговування технічного обладнання (комп'ютери, у тому числі їх програмне забезпечення, принтери, сканер, ксерокс, факс, телефон тощо);

витрати на виготовлення печаток та штампів, а також їх заміну;

сплата щорічних внесків адвокатів на забезпечення реалізації адвокатського самоврядування;

відкриття рахунків у банках та їх розрахунково-касове обслуговування (депозитні рахунки);

оплата праці та обов'язкові нарахування на фонд оплати праці помічників, секретарів, стажистів (найманих працівників);

проходження підвищення кваліфікації адвокатом; участь у короткотермінових семінарах, симпозиумах, науково-практичних конференціях; удосконалення професійної майстерності. Придбання та передплата юридичної літератури (книг, журналів, дисків, програм тощо);

витрати на збирання доказів, отримання висновків спеціалістів (експертів) відповідно до умов договору про надання правової допомоги;

витрати на користування електронною базою законодавства;

витрати на підключення та користування мережею Інтернет;

виготовлення бланків (у тому числі ордерів) із зазначенням прізвища, імені та по батькові адвоката, номера і дати видачі свідоцтва про право на заняття адвокатською діяльністю;

придбання канцелярського приладдя;

сплата адвокатами внесків до Пенсійного фонду України, у тому числі на користь найманих працівників, та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування;

програмне забезпечення;

поштові та кур'єрські послуги, необхідні для виконання адвокатської діяльності;

витрати на послуги телекомунікаційного зв'язку, електронні цифрові підписи для ведення бухгалтерського та податкового обліку та для подання податкової звітності, звітності до органів статистики, Пенсійного Фонду України, інших фондів загальнообов'язкового державного страхування.

Директор Департаменту оподаткування юридичних осіб В.В. Бусарєв