

УДК 657.1

Ірина СОБОЛЕВА

викладач кафедри обліку та оподаткування

*Миколаївського національного університету імені В. О. Сухомлинського,
м. Миколаїв, Україна*

Алла КОЗАЧЕНКО, Анастасія ГУЛЮВАТА

студентки факультету економіки

*Миколаївського національного університету імені В. О. Сухомлинського,
м. Миколаїв, Україна*

e-mail: alla.kosachenko@gmail.com

ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ ДИВІДЕНДІВ У СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ В УКРАЇНІ

У статті розкрито питання обліку та оподаткування дивідендів, вивчено механізм оподаткування дивідендів при їх виплаті фізичним та юридичним особам, у тому числі нерезидентам, розглянуто діючі ставки оподаткування дивідендів згідно чинного законодавства України. Проаналізовано основні законодавчі акти з обліку та оподаткування дивідендів в сучасних умовах господарювання. Досліджено недоліки механізму оподаткування, зокрема для суб'єктів господарювання – платників єдиного податку, та розглянуто практичні рекомендації щодо удосконалення обліку та оподаткування дивідендів з метою забезпечення сприятливих умов для залучення іноземних інвесторів.

Ключові слова: дивіденди, інвестиції, капіталізація, дивідендна політика.

Основною метою створення і функціонування кожного підприємства є отримання прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства після сплати податків, тому виникає завдання з пошуку оптимальних шляхів розподілу прибутку. Реалізація цього процесу в умовах існування акціонерних корпорацій із великою кількістю акціонерів призвела до виникнення механізму дивідендних виплат, адже економічна природа акціонерного капіталу дає право власнику акцій отримувати регулярний дохід від інвестованого капіталу у формі дивідендів.

Дослідженням теоретичних питань та практичних розробок дивідендної політики, особливостей нарахування дивідендів та їх оподаткування займаються як зарубіжні, так і вітчизняні науковці, зокрема: Є. Брігхем, Ф. Бутинець, А. Даниленко, М. Міллер, Ф. Модільяні, О. Коблянська, Н. Орлова, Н. Харченко, В. Баліцька та інші. Разом з тим, прийняття Податкового кодексу України та внесення до нього змін вимагають подальших теоретичних досліджень та практичних напрацювань щодо особливостей виплати та оподаткування дивідендів.

Законодавчо-нормативна база з питань обліку та оподаткування дивідендів розроблено з урахуванням норм Європейського податкового законодавства та міжнародних економічних організацій. Сьогодні в Україні діє податкова система, яка за своїм складом та структурою подібна до податкових систем розвинутих європейських країн. Проте, на відміну від країн Європейського Союзу, податкова система України не є інструментом підвищення конкурентоспроможності держави.

Результат аналізу нормативних джерел з бухгалтерського та податкового обліку щодо нарахування, розподілу, виплати та оподаткування дивідендів, свідчить про необхідність адаптування національного податкового законодавства до законодавства Європейського Союзу з метою подальшого інтегрування України у світову спільноту та створення більш привабливого економічного клімату для іноземних інвесторів в сучасних умовах господарювання в Україні.

Провідна роль у системі заходів щодо управління ринковою вартістю корпоративного підприємства належить дивідендній політиці. У більш широкому трактуванні під

дивідендною політикою розуміють принципи та методи визначення частки прибутку, сплачуваної власнику капіталу, відповідно до його внеску у загальному обсязі власного капіталу підприємства [6]. Таким чином, дивідендна політика – це набір цілей і завдань, які ставить перед собою керівництво підприємства.

Згідно з пп. 14.1.49 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України (далі ПКУ) дивіденди – це платіж, що здійснюється юридичною особою, у тому числі емітентом корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів або інших цінних паперів, на користь власника таких корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів і інших цінних паперів, що засвідчують право власності інвестора на частку (пай) в майні (активах) емітента, у зв'язку з розподілом частини його прибутку, розрахованого за правилами бухгалтерського обліку [1]. Але слід зазначити, щодо вищезазначеної норми внесено уточнення, згідно з яким починаючи з 01.01.2017 р. для цілей оподаткування до дивідендів прирівнюється також платіж у грошовій формі, що здійснюється юридичною особою на користь його засновника або учасника (учасників), у зв'язку з розподілом чистого прибутку або частини чистого прибутку.

Відповідно до статті 10 Закону України «Про господарські товариства» учасники товариства мають право брати участь у розподілі прибутку товариства та одержувати його частку (дивіденди). Право на отримання частки прибутку (дивідендів) пропорційно частці кожного учасника в цьому товаристві [2]. У підпункті 57.1.1 п. 57.1 ст. 57 Податкового кодексу зазначено, що у разі ухвалення рішення про виплату дивідендів платник податку на прибуток – емітент корпоративних прав, на які нараховуються дивіденди, проводить зазначені виплати власникові таких корпоративних прав незалежно від того, чи є оподатковуваний прибуток, розрахований за правилами, визначеними ст. 137 Податкового кодексу [1].

У статуті кожного підприємства мають бути передбачені умови щодо виплати дивідендів, що можуть виплачуватися у грошовій, не грошовій, змішаній формі та приховані

дивіденди. Є окремі категорії підприємств для яких є вийняток щодо форми виплати дивідендів, а саме: акціонерні товариства мають право виплачувати дивіденди тільки у грошовій формі відповідно до статті 30 Закону України «Про акціонерні товариства» [3]. Також платники єдиного податку мають виплачувати дивіденди виключно у грошовій формі, так як вони здійснюють розрахунки за відвантаженими товарами/послугами тільки у грошовій формі відповідно до підпункту 291.6 ст. 291 ПКУ [1]. Якщо дивіденди виплачуються у формі відмінній від грошової, то базою для їх нарахування є вартість такої виплати, визначеної у рішенні про виплату дивідендів. Виплата дивідендів не впливає на витрати (доходи) емітента і тому не змінює об'єкт оподаткування податком на прибуток. Винятком є операції з виплати дивідендів в натуральній формі, а саме операції з продажу товарів, необоротних активів, зобов'язання з оплати яких у інвестора зараховуються із зобов'язаннями емітента по виплаті дивідендів, відображаються в обліку у звичайному порядку, як і інші операції купівлі-продажу.

На практиці обліку дивідендів виникає спір щодо періодичності виплати дивідендів, оскільки чинне законодавство України не врегульовує це питання в повній мірі. В законодавчо-нормативній базі існує дві позиції:

1. Виплата дивідендів за інший період ніж за рік заборонена відповідно до Закону України «Про акціонерні товариства», де зазначається те, що виплата дивідендів здійснюється з чистого прибутку звітного року [3]. Слід зауважити, що акціонери можуть опинитися в абсурдній ситуації: за результатами півріччя їм було виплачено дивіденди, однак за результатами року діяльність акціонерного товариства виявилася збитковою. Економісти, що підтримуються дану точку зору стверджують, що за порушення посадовою особою порядку чи строку виплати дивідендів передбачена адміністративна відповідальність [6].

2. Однак формулювання вимог закону не вказує на те, що виплати здійснюються за результатами звітного року, а виключно свідчать про те що такі виплати здійснюються з чистого прибутку звітного року. Слід зазначити, що

чистий прибуток, наприклад за квартал, належить до прибутку звітного року. Прямих заборон на виплату дивідендів, наприклад за квартал, то жодний нормативно – правовий акт їх не містить, однак раніше у законодавстві були прямі обмеження такого роду. Що до застосування адміністративної відповідальності, то особу може бути притягнуто до відповідальності, передбаченої статтею 1635 КУпАП, тільки у випадку наявності відповідного рішення загальних зборів [5].

На основі вищенаведеного доцільно дотримуватися другої позиції, що виплата дивідендів, наприклад за квартал, можлива за умов, якщо це буде зазначено в статутних документах товариства, оскільки чинне законодавство України не встановлює прямої заборони виплати дивідендів за результатами діяльності за квартал чи півріччя.

Емітент корпоративних прав, який прийняв рішення про виплату дивідендів своїми акціонерам, відповідно до статті 57 ПКУ, нараховує і вносить до бюджету авансовий внесок з податку на прибуток. Але винятком є ситуації, які передбачені у підпункті 57.1.3, а саме авансовий внесок не сплачується у разі виплати дивідендів:

- на користь власників корпоративних прав материнської компанії, що сплачуються в межах сум доходів такої компанії, отриманих у вигляді дивідендів від інших осіб. Якщо сума виплат дивідендів на користь власників корпоративних прав материнської компанії перевищує суму отриманих такою компанією дивідендів, дивіденди, сплачені в межах такого перевищення, підлягають оподаткуванню за правилами, встановленими ПКУ;
- платником податку на прибуток, прибуток якого звільнений від оподаткування відповідно до положень цього Кодексу, у розмірі прибутку, звільненого від оподаткування у період, за який виплачуються дивіденди.

Обов'язок з нарахування та сплати авансового внеску з податку на прибуток покладається на будь-якого емітента корпоративних прав, резидента, незалежно від того, чи користується цей емітент пільгами зі сплати податку передбаченими у ПКУ, або застосування іншої ставки податку, ніж встановлена пунктом 136.2 статті 136 ПКУ [1].

Дивіденди які виплачуються платниками єдиного податку III і IV груп власниками корпоративних прав оподатковуються за правилами встановленими II та IV розділами ПКУ. Тобто при виплаті дивідендів платниками єдиного податку юридичним особам авансовий внесок сплачується за правилами, які передбачені в 57 статті ПКУ. Тож якщо емітент корпоративних прав, який є платником єдиного податку вирішив виплатити дивіденди своїм засновникам, то він зобов'язаний сплатити авансовий внесок з податку на прибуток яка є чинною в момент такої виплати [1].

У разі виплати дивідендів юридичними особами, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, такі платники єдиного податку крім Розрахунку подають Декларацію, у якій в рядку 20 АВ відображають внесені до бюджету авансові внески з податку на прибуток.

Зарахувати суму сплачених при виплаті дивідендів авансових внесків з податку на прибуток платники єдиного податку не можуть як в рахунок сплати єдиного податку, так і в рахунок зменшення податкового зобов'язання з податку на прибуток у разі переходу на загальну систему оподаткування.

Пасивні доходи відповідно до пп. 164.2.8 п. 164.2 ст. 164 Податкового кодексу включаються до загального оподаткованого доходу фізичної особи. Правила оподаткування доходів фізичних осіб у вигляді дивідендів визначено п. 170.5 ст. 170 цього Кодексу. Оскільки за цими правилами емітент корпоративних прав є податковим агентом при нарахуванні дивідендів, то будь-яке нарахування суми дивідендів фізичній особі повинно супроводжуватися нарахуванням ПДФО за ставками, передбаченими п. 167.5 ст. 167 ПКУ наведено в таблиці 1 [1].

Крім того, дивіденди, нараховані платникові податку за корпоративними правами, що мають статус привілейованих або інший статус, що передбачає виплату фіксованого розміру дивідендів чи суми, яка перевищує суму виплат, розраховану на будь-яке інше корпоративне право, для цілей оподаткування прирівнюються до виплати заробітної плати з відповідним оподаткуванням (пп. 170.5.3 п. 170.5 ст. 170 Податкового кодексу) [1].

Таблиця 1 – Ставки податку на доходи фізичних осіб

	Є платником податку на прибуток	Не є платником податку на прибуток
Для пасивних доходів	-	18% ПДФО
Для пасивних доходів крім як:		
– для доходів у вигляді дивідендів по акціях та корпоративних правах, нарахованих резидентами	5% ПДФО	-
Для доходів у вигляді дивідендів по акціях та/або інвестиційних сертифікатах, корпоративних правах, нарахованих нерезидентами	-	9% ПДФО

Водночас дивіденди, які нараховуються на користь платника податку у вигляді часток, емітованих юридичною особою – резидентом, що нараховує такі дивіденди, за умови, що таке нараховування жодним чином не змінює пропорцій (часток) участі всіх власників у статутному фонді емітента, та в результаті якого збільшується статутний фонд емітента на сукупну номінальну вартість нарахованих дивідендів, відповідно до пп. 165.1.18 п. 165.1 ст. 165 цього Кодексу не підлягають оподаткуванню.

Іноземні інвестиції в економіку України дають додаткові можливості для розвитку бізнесу та зростання добробуту. Але й інвестори не залишаються без своєї вигоди, яку вони отримують у вигляді дивідендів. Відповідно до пп. 170.10.1 п. 170.10 ст. 170 Податкового кодексу дивіденди, нараховані на користь фізичних осіб — нерезидентів, оподатковуються за ставками, визначеними для резидентів, з урахуванням особливостей, визначених пп.141.4.2 п. 141.4 ст. 141, розділу IV ПКУ для нерезидентів, а саме резидент або постійне представництво нерезидента, що здійснюють на користь нерезидента або уповноваженої ним особи будь-яку виплату з доходу з джерелом його походження з України, отриманого таким нерезидентом від провадження господарської діяльності утримують податок з доходів у вигляді дивідендів за ставкою в розмірі 15 відсотків.

Об'єктом оподаткування військовим збором є доходи, визначені ст. 163 ПКУ, таким чином, податковий агент при нарахованні дивідендів учасникам – фізичним особам виконує нараховування ПДФО та військового збору, які утримуються із суми нарахованого доходу. Слід зауважити, що відповідно до пп. 57.1.3 п. 57.1 ст. 57 цього Кодексу авансо-

вий внесок з податку на прибуток, що сплачується при виплаті дивідендів, не справляється у разі виплати дивідендів фізичним особам. Тож жодних додаткових платежів до бюджету, крім ПДФО та військового збору, при виплаті дивідендів фізичним особам не здійснюється.

Національний банк України з огляду на сприятливу ситуацію на валютному ринку, повідомляє про поступове пом'якшення адміністративних обмежень, яке сприятиме поліпшенню ділової й інвестиційної ситуації в Україні, та не призведе до порушення як цінової так і фінансової стабільності в країні.

Доцільно розширення можливостей для іноземних інвесторів щодо репатріювання дивідендів за корпоративними правами та акціями, нарахованими за 2017 рік. До чого часу інвесторам можна було сплатити за кордон в іноземній валюті дивіденди, нараховані лише за період до 2016 року включно. При цьому суми таких платежів були обмежені встановленими лімітами (для дивідендів за 2014-2016 рр. – до 5 млн дол. США на місяць, для дивідендів за період до 2013 р. включно – не більше 2 млн дол. США на місяць).

Оцінивши попит на валюту на міжбанківському ринку, Національний банк встановлює єдиний ліміт на сплату дивідендів в іноземній валюті, нарахованих за всі попередні роки. Відтепер українські компанії зможуть сплачувати іноземним інвесторам дивіденди в іноземній валюті на суму до 7 млн дол. США на місяць незалежно від періоду, за який нараховано ці дивіденди.

Мета такого ліміту – забезпечити більш рівномірний попит на валюту з боку компанії, які мають намір сплатити дивіденди іноземним інвесторам, і мінімізувати його вплив на стан міжбанківського валютного ринку, а

отже, і на цінову та фінансову стабільність в цілому. Зазначені послаблення набули чинності **3 березня 2018 року**. Однак, не зважаючи на це, виникає проблема в тому, що іноземних інвесторів не приваблює вкладання коштів у підприємства України, так як існує ризик втратити частину своїх коштів, у зв'язку з постійною зміною податкового законодавства України та нестабільні умови ведення бізнесу [6].

Особливості нарахування та виплати дивідендів залежать, перш за все, від організаційно-правової форми суб'єктів господарю-

вання. З метою задоволення інтересів як власників, так і акціонерів, розробка дивідендної політики має ґрунтуватись на двох протилежних мотиваціях: прагненні акціонерів отримувати високі дивіденди та необхідності капіталізації частини прибутку для подальшого розвитку підприємства. Існують певні відмінності щодо оподаткування дивідендів при їх виплаті фізичним і юридичним особам, на що потрібно звертати увагу при сплаті податків до державного бюджету (ПДФО і податку на прибуток) та заповненні відповідних декларацій.

Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (зі змінами та доповненнями) : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T102755.html
2. Закон України «Про господарські товариства» від 19.09.1991 № 1576-XII (зі змінами та доповненнями): [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T157600.html
3. Закон України «Про акціонерні товариства» від 17.09.2008 р. № 514-VI (зі змінами та доповненнями) : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T080514.html
4. Закон України «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю» від 06.02.2018 № 2275-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
5. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 № 8073-X XII (зі змінами та доповненнями): [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KD0005.html.
6. Постанова НБУ «Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Національного банку України» від 01.03.2018 р. №19 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v0019500-18>
7. Стельмах М. Дивідендна політика: зарубіжний корпоративний досвід і українські реалії / М. Стельмах // Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 7. – С. 202-205.

References

1. The Tax Code of Ukraine dated 02.12.2010 No. 2755-VI (with amendments and supplements): [Electron pessus]. – Access mode : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T102755.html
2. Law of Ukraine "On Business Associations" dated 19.09.1991 No. 1576-XII (with amendments and supplements): [Electron pessus]. – Access mode : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T157600.html
3. Law of Ukraine "On Joint Stock Companies" dated September 17, 2008 No. 514-VI (with amendments and supplements): [Electron pessus]. – Access mode : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T080514.html
4. Law of Ukraine "On Limited Liability Companies" dated February 6, 2018, No. 2275-VIII [Electron pessus]. – Access mode : <http://zakon.rada.gov.ua>.
5. Code of Ukraine on Administrative Offenses dated 07.12.1984 No. 8073-X XII (with amendments and supplements): [Electron pessus]. – Access mode : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KD0005.html.
6. NBU Resolution "On Amendments to Certain Regulatory Acts of the National Bank of Ukraine" dated March 1, 2018 No. 19 : [Electron pessus]. – Access mode : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v0019500-18>
7. Stelmach M. Dividend Policy: Foreign Corporate Experience and Ukrainian Realities / M. Stelmach // Economic Analysis. – 2010 – V. 7. – P. 202-205.

Соболева И., Козаченко А., Гулюватая А. Учет и налогообложение дивидендов в современных условиях хозяйствования в Украине

В статье раскрыты вопросы учета и налогообложения дивидендов, изучен механизм налогообложения дивидендов при их выплате физическим и юридическим лицам, в том числе нерезидентам, рассмотрены действующие ставки налогообложения дивидендов согласно действующего законодательства Украины. Проанализированы основные законодательные акты по учету и налогообложению дивидендов в современных условиях хозяйствования. Исследована недостатки механизма налогообложения, в частности для субъектов хозяйствования – плательщиков единого налога, и рассмотрены практические рекомендации по совершенствованию учета и налогообложения дивидендов с целью обеспечения благоприятных условий для привлечения иностранных инвесторов.

Ключевые слова: дивиденды, инвестиции, капитализация, дивидендная политика.

Soboleva I., Kozachenko A., Huliuvata A. Accounting and taxation of dividends in the modern conditions of economic activity in Ukraine

The article deals with the issues of accounting and taxation of dividends, studied the mechanism of dividend taxation when they are paid to individuals and legal entities, including non-residents, the current rates

of taxation of dividends are considered in accordance with the current legislation of Ukraine. The main legal aspects, grounds and procedure for paying and paying dividends by issuers are described.

The research of dividends distribution and taxation is considered. The main legislative acts on accounting and taxation of dividends in modern economic conditions are analyzed. The disadvantages of the taxation mechanism, in particular for economic entities – payers of the single tax, are considered, and practical recommendations for improving the accounting and taxation of dividends are considered in order to provide favorable conditions for attracting foreign investors.

Keywords: dividends, investments, capitalization, dividend policy.

Стаття надійшла до редколегії 31.05.2018

УДК 657.006

Інна ТЕРЛЕЦЬКА

викладач кафедри обліку і оподаткування

Миколаївського національного університету імені В. О. Сухомлинського,

м. Миколаїв, Україна

e-mail: pulenko@meta.ua

Оксана АНДРОНАТІЙ, Альона ВОЛКОВА

студентки факультету економіки

Миколаївського національного університету імені В. О. Сухомлинського,

м. Миколаїв, Україна

e-mail: andronatij_o.p@outlook.com

e-mail: alenkav031197@gmail.com

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ АУДИТУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ АКЦІОНЕРНИХ ТОВАРИСТВ УКРАЇНИ ТА ШВЕЙЦАРІЇ

Під час дослідження проведено порівняльний аналіз особливостей організації діяльності акціонерних товариств України та Швейцарії. Досліджено законодавство двох країн, яке регулює діяльність акціонерних товариств та визначено відмінності у видах акцій, формах участі та розмірах статутного капіталу. Визначено нормативно-правові та податкові аспекти діяльності акціонерних товариств. Розглянуто особливості обліку та аудиту в акціонерних компаніях Швейцарії у порівнянні з Україною зі встановленням меж застосування міжнародних та національних стандартів обліку. Визначено переваги та недоліки застосування міжнародних стандартів обліку та звітності в акціонерних товариствах України. Розглянуто критерії акціонерних товариств Швейцарії, що належать до обов'язкового аудиту. На прикладах розрахунків, показано відмінності в системах оподаткування прибутку акціонерних товариств та дивідендів їх засновників. Зазначено позитивні моменти, що можуть бути запозичені для поліпшення бізнес-клімату України, зокрема через систему оподаткування дивідендів та прибутку.

Ключові слова: акціонерні товариства, акціонерні товариства-мікропідприємства, облік, аудит, оподаткування, прибуток, міжнародний досвід, форми господарювання.

У сучасних умовах економіка України розвивається досить складно, адже існує істотне навантаження на бізнес. Щоб визначити, що необхідно зробити для покращення ситуації в країні розглянемо досвід Швейцарії у створенні умов функціонування підприємницької діяльності та її організації. Досвід Швейцарії є цікавим через те, що її методи співставлення держави і бізнесу утворюють одну з найприбу-

тковіших економік європейського континенту. Акціонерні товариства є однією з найпоширеніших організаційно-правових форм господарювання в Швейцарії, тому доцільно проаналізувати умови господарювання Швейцарської конфедерації та України саме на прикладі акціонерних товариств.

Досвід обліку та оподаткування зарубіжних країн є важливим питанням в умовах