

УДК [343.98:336.781.2](477)

СУДЕБНО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ЭКСПЕРТИЗА ПО ВОПРОСАМ НАЧИСЛЕНИЯ, ВЫПЛАТЫ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДИВИДЕНДОВ

Светлана ЕВДОКИМЕНКО,

кандидат юридических наук,

директор ГП «Харьковский научно-исследовательский и проектный институт землеустройства»

SUMMARY

According to the research practice the study of the offences within investment activity, in terms of determining the losses in operations with corporate rights and securities, provides an assessment of shares taking into account the value of the integral property complex and the determining offences in distribution and payment of dividends. Offences concerning distribution and payment of dividends, performance of legal duties of emitters of corporate rights are determined in this article.

Key words: accuracy in distribution of dividends, nominal capital increase, advance installment on income tax, distribution of dividends in the natural form, regular price.

АННОТАЦИЯ

Исследование правонарушений в инвестиционной деятельности с точки зрения определения убытков при операциях с корпоративными правами и ценными бумагами, как свидетельствует исследовательская практика, предусматривает оценку акций по стоимости целостного имущественного комплекса и определение правонарушений по начислению и выплате дивидендов. В рамках статьи определяются правонарушения в связи с начислением и уплатой дивидендов, выполнением обязательств эмитентов корпоративных прав.

Ключевые слова: правильность начисления дивидендов, увеличение уставного капитала, авансовый взнос по налогу на прибыль, выплата дивидендов в натуральной форме, обычная цена.

Постановка проблемы. Проведение судебно-экономической экспертизы по вопросам начисления, выплаты и налогообложения дивидендов включает изучение законодательной и нормативной базы Украины для выявления «слабых мест» с точки зрения обнаружения правонарушений по операциям с дивидендами.

Целью статьи является изучение вопросов начисления, выплаты и налогообложения дивидендов для определения возможных правонарушений.

Изложение основного материала. В соответствии с Налоговым кодексом Украины (далее – НКУ) инвестиции – это хозяйственные операции, предусматривающие также приобретение корпоративных прав и/или ценных бумаг в обмен на денежные средства либо имущество. Под реинвестицией в соответствии с НКУ следует понимать хозяйственные операции, которые предусматривают осуществление капитальных или финансовых инвестиций за счет прибыли, полученной от инвестиционных операций [13]. Исходя из указанного, под реинвестицией дивидендов следует понимать приобретение акций (долей, паев) за счет дивидендов, которые направляются на увеличение уставного фонда. В то же время дивиденды, согласно НКУ, рассматриваются как платеж, который осуществляется юридическим лицом – эмитентом корпоративных прав или инвестиционных сертификатов либо других ценных бумаг в пользу собственника таких корпоративных прав, инвестиционных сертификатов и других ценных бумаг, которые удостоверяют право собственности инвестора на долю (пай) в имуществе (активах) эмитента в связи с распределением части его прибыли, рассчитанной по правилам бухгалтерского учета.

При проведении исследований особое внимание следует обратить на соблюдение условия относительно сохранения пропорций в уставном фонде, которые имеют акционеры (собственники) общества (предприятия, фирмы) на момент, предшествующий выплате дивидендов в виде акций (долей, паев). Из разъяснений Государственной налоговой администрации Украины понятно, что вследствие начисления ди-

видендов в пользу налогоплательщика в виде акций (паев, долей) при условии, что такое начисление не меняет пропорции акционеров (собственников), увеличивается уставный фонд такого эмитента на совокупную номинальную стоимость таких начисленных дивидендов [1]. При этом необходимо проверить, как увеличился уставный фонд в результате подобной операции. Предусмотрено, что правление акционерного общества может принять решение об увеличении уставного фонда на сумму, которая не превышает 1/3 его размера (если это принято по уставу), за счет реинвестиции дивидендов только при условии, что общее собрание приняло решение о порядке распределения прибыли.

Практическое выполнение реинвестиции дивидендов возможно при соблюдении условий, изложенных в Порядке увеличения (уменьшения) уставного капитала публичного или частного акционерного общества, утвержденном Решением Национальной комиссии по ценным бумагам и фондовому рынку от 14 мая 2013 г. № 822 [2]. Пунктом 3 раздела II этого документа предусмотрено увеличение уставного капитала акционерного общества за счет направления в уставный капитал дополнительного капитала (его части), прибыли (ее части), а именно:

1) увеличение уставного капитала акционерного общества за счет направления в уставный капитал дополнительного капитала (его части), прибыли (ее части) осуществляется исключительно путем повышения номинальной стоимости акций. Увеличение уставного капитала за счет дополнительного капитала (его части), прибыли (ее части) может осуществляться с объединением этих источников;

2) общая сумма дополнительного капитала (его части) и/или прибыли (ее части), что направляется на увеличение уставного капитала, должна обеспечивать целое значение в копейках номинальной стоимости акции после завершения процедуры увеличения уставного капитала с учетом требования относительно минимальной номинальной стоимости акции;

3) увеличение уставного капитала акционерного общества путем повышения номинальной стоимости акций за счет направления в уставный капитал дополнительного ка-

питала (его части), прибыли (ее части) осуществляется в следующем порядке:

а) утверждения рыночной стоимости акций наблюдательным советом или общим собранием акционеров общества, если образование наблюдательного совета не предусмотрено уставом акционерного общества. Определение рыночной стоимости акций осуществляется согласно законодательству по состоянию на день, который предшествует дню опубликования в установленном законодательством порядке сообщения о проведении общего собрания, в повестку дня которого включен вопрос об увеличении уставного капитала акционерного общества путем повышения номинальной стоимости акций. В случаях, когда акционерное общество, согласно законодательству, не обязано публиковать сообщение о проведении общего собрания и не осуществляет такую публикацию, определение рыночной стоимости акций осуществляется по состоянию на день, который предшествует первому дню отправки акционерам письменного сообщения о проведении общего собрания, в повестку дня которого включен вопрос об увеличении уставного капитала акционерного общества;

б) принятия общим собранием акционеров общества решений об утверждении результатов деятельности акционерного общества за год, в котором получена прибыль, которая является источником увеличения уставного капитала (если они не были утверждены); о распределении прибыли акционерного общества и определении части прибыли, которая направляется на увеличение уставного капитала; об увеличении уставного капитала акционерного общества путем повышения номинальной стоимости акций за счет направления в уставный капитал дополнительного капитала (его части) и/или прибыли (ее части); о выпуске акций новой номинальной стоимости; о внесении изменений в устав акционерного общества, связанных с увеличением уставного капитала путем повышения номинальной стоимости акций. Решения, предусмотренные вторым и третьим условиями, приведенными в этом подпункте, принимаются в случае, если источником (одним из источников) увеличения уставного капитала является прибыль;

4) составление перечня акционеров, которые имеют право требовать осуществления обязательного выкупа принадлежащих им акций;

5) сообщение акционерам в отношении перечня, составленного согласно указанному подпункту, о праве требования обязательного выкупа акций не позднее 10 рабочих дней с даты проведения общего собрания акционеров;

б) осуществление обязательного выкупа акционерным обществом у акционеров принадлежащих им акций в порядке и сроки, которые предусмотрены;

7) регистрация изменений в устав общества, связанных с увеличением уставного капитала акционерного общества, в органах государственной регистрации;

8) подача заявления и всех необходимых документов на регистрацию выпуска акций новой номинальной стоимости центральному аппарату Национальной комиссии по ценным бумагам и фондовому рынку или ее территориальным органам согласно делегированным полномочиям;

9) регистрация Национальной комиссией по ценным бумагам и фондовому рынку выпуска акций и выдача обществу свидетельства о регистрации выпуска акций;

10) присвоение акциям международного идентификационного номера;

11) заключение с депозитарием договора об обслуживании эмиссии в случае отсутствия действующего договора;

12) оформление (переоформление) и депонирование глобального сертификата;

13) осуществление депозитарием и хранителями операций в системе депозитарного учета относительно обслуживания процесса изменения номинальной стоимости акций.

Проверяется соответствие регистрации увеличения размера уставного фонда ст. 29 Закона Украины «О государственной регистрации юридических лиц, физических лиц – предпринимателей и общественных формирований» от 15 мая 2003 г. № 755-IV [3]. Для определения правильности начисления дивидендов обязательна проверка данных о доходах предприятия (фирмы, акционерного общества), а также проверка обоснованности тех или иных расходов при подсчете финансового результата за определенный период. Как свидетельствует опыт проведения исследований, к числу наиболее распространенных нарушений при расчете дивидендов принадлежит неисключение из прибыли, предназначенной на их выплату, сумм оплаты путевок, питания и так далее. Это приводит к необоснованному завышению уровня дивидендов. Также не всегда учитываются сроки оплаты акций или внесения паевых взносов.

В соответствии с пп. 57.11.1 п. 57.11 ст. 57 НКУ в случае принятия решения относительно выплаты дивидендов эмитент корпоративных прав, на которые начисляются дивиденды, проводит указанные выплаты владельцу корпоративных прав независимо от того, есть ли налогооблагаемая прибыль, рассчитанная по правилам, определенным ст. 137 НКУ. Согласно п. «д» ст. 41 Закона Украины «О хозяйственных обществах» порядок распределения прибыли, сроки и порядок выплаты дивидендов входят в компетенцию высшего органа управления, то есть решение о выплате дивидендов в акционерных обществах принимается общим собранием акционеров, в обществах с ограниченной и дополнительной ответственностью – собраниями участников, а в частном предприятии (фирме) – единоличным собственником [4].

Эксперт должен изучить документы, которые подтверждают вклады каждого участника в уставный фонд, а также проверить фактическое наличие уставного капитала для выявления случаев, когда уставный капитал (в первый год деятельности) оплачивается не целиком или формируется за счет кредитов, других заемных средств. Проверка денежных взносов осуществляется по наличию поступлений на счета в банках. По материальным ценностям, которые поступают как взнос в уставный фонд, а также нематериальным активам проверяется наличие документов, которые подтверждают оценочную стоимость активов. Для проверки фактического поступления ценностей сопоставляются ведомости о результатах работы инвентаризационной и оценочной комиссии по информации, отраженной на счете 40 «Уставный капитал» и в бухгалтерских отчетах, а также по учредительному договору общества. В случае отсутствия прибыли в отчетном периоде дивиденды могут выплачиваться с других собственных источников для выплаты дивидендов.

Таким образом, акционерное общество в обязательном порядке создает резервный фонд, который используется на покрытие общих балансовых убытков в случае отсутствия других возможностей их покрытия. Средства фонда используются при недостаточности чистой прибыли в отдельные годы, для выплаты гарантированных дивидендов по привилегированным акциям, а в случае необходимости – и для поддержки выплат дивидендов по простым акциям. Поэтому заданием эксперта являются определение наличия нормативов формирования резервного фонда в уставе акционерного общества и проверка соответствия установленным нормативам отчислений в фонд.

При проведении исследований следует убедиться в отсутствии выплат по дивидендам до полной оплаты уставного фонда, а также выплат при уменьшении стоимости

чистых активов до размера ниже суммы уставного и резервного фондов, что запрещено ч. 3 ст. 158 Гражданского кодекса Украины (по акционерному обществу) [5]. Выявляются случаи начисления и выплаты дивидендов на долю (акции), выкупленную обществом с ограниченной ответственностью (обществом с дополнительной ответственностью), поскольку ст. ст. 32, 53, 65 Закона Украины «О хозяйственных обществах» запрещено использование в уставном фонде доли, приобретенной обществом, для голосования на общем собрании и распределения прибыли, в частности, до передачи такой доли другим участникам общества или третьим лицам [4]. Одновременно с принятием решения о выплате дивидендов возникает обязательство эмитента корпоративных прав по авансовому взносу в бюджет из налога на прибыль (абз. 1 пп. 57.11.2 п. 57.11 ст. 57 НКУ), кроме случаев, предусмотренных пп. 57.11.3 п. 57.11 ст. 57 НКУ, а именно в случае выплаты дивидендов в пользу собственников корпоративных прав материнской компании (по установленным условиям); налогоплательщиком налога на прибыль, прибыль которого освобождена от налогообложения, согласно положениям НКУ, в размере прибыли, освобожденной от налогообложения в период, за который выплачиваются дивиденды; физическим лицам.

Согласно абз. 2 пп. 57.11.2 п. 57.11 ст. 57 НКУ авансовый взнос определен в размере ставки, установленной п. 136.1 ст. 136 НКУ. Сумма дивидендов, которая подлежит выплате, не уменьшается на сумму авансового взноса. Указанный авансовый взнос вносится в бюджет до или одновременно с выплатой дивидендов. При этом сумма уплаченных авансовых взносов по налогу на прибыль при выплате дивидендов подлежит зачислению в уменьшение налогового обязательства по налогу на прибыль за отчетный (налоговый) год (абз. 4 пп. 57.11.2 п. 57.11 ст. 57 НКУ). Подобный механизм требует точности расчетов и своевременности перечисления авансового платежа по налогу на прибыль, поскольку в случае, если в результате налоговой проверки будет установлено наличие неуплаченного авансового взноса, на предприятие накладываются штрафные санкции согласно п. 113.3 ст. 113 НКУ. Особое внимание следует уделять правильности расчетов по начислению авансового взноса на прибыль при выплате дивидендов в форме, отличной от денежной (кроме случаев, предусмотренных пп. 57.11.3 п. 57.11 ст. 57 НКУ, поскольку базой для начисления авансового взноса в этом случае является стоимость такой выплаты, рассчитанная по обычным ценам согласно абз. 6 пп. 57.11.2 п. 57.11 ст. 57 НКУ) в операциях, признанных контролируруемыми согласно ст. 39 НКУ.

Поэтому при проведении исследований необходимо проверить, не было ли случаев включения в состав товаров (работ, услуг), переданных в счет выплаты дивидендов по цене ниже обычной. Для этого следует сравнить цены переданных в счет выплаты дивидендов товаров (работ, услуг) с ценами продажи идентичных (однородных) товаров (работ, услуг) согласно пп. 14.1.71 п. 14.1 ст. 14 НКУ. Если в результате проверки установлено, что фактическая цена по отдельным товарам (роботам, услугам) ниже обычной, необходимо убедиться в увеличении базы начисления авансового взноса на разницу в стоимости товаров (работ, услуг) по фактическим и обычным ценам. Также из положений пп. 14.1.71 п. 14.1 ст. 14 НКУ можно сделать вывод, что выплата дивидендов в натуральной форме может быть приравнена к продаже товаров. Это подтверждается пп. 14.1.202 п. 14.1 ст. 14 НКУ, согласно которому продажа товаров – это любые операции, которые предусматривают передачу прав собственности на такие товары за плату или компенсацию. Это означает, что согласно пп. 164.2.4 п. 164.2 ст. 164 и п. 173.8 ст. 173 НКУ выплату дивидендов в натуральной форме необходимо включать в состав валового дохода.

Согласно п. 188.1 ст. 188 НКУ база налогообложения налогом на добавленную стоимость операций поставки товаров определяется исходя из их договорной стоимости (при осуществлении контролируемых операций – не ниже обычных цен, определенных ст. 39 НКУ). При этом база налогообложения операций поставки самостоятельно изготовленных товаров не может быть ниже их себестоимости.

Согласно пп. 57.11.4 п. 57.11 ст. 57 НКУ не взимается авансовый взнос по налогу на прибыль и при выплате дивидендов в пользу физических лиц (в том числе нерезидентов) по привилегированным акциям и другим корпоративным правам, имеющим статус, который предусматривает выплату фиксированного размера дивидендов либо суммы, превышающей сумму выплат, рассчитанную на любую другую акцию (корпоративное право), эмитированную таким плательщиком налога.

Дивиденды по привилегированным акциям с целью налогообложения приравнивают к заработной плате с соответствующим налогообложением и включением суммы выплаты в состав валовых расходов. Дивиденды по привилегированным акциям приравнены к заработной плате только с целью налогообложения налогом на прибыль. В абз. 1 ст. 2 Закона Украины «О сборе на обязательное государственное пенсионное страхование» указан объект налогообложения – фактические расходы на оплату труда работников, установленные расходы, определенные согласно нормативно-правовым актам, принятым в соответствии с Законом Украины «Об оплате труда», а также вознаграждения, выплачиваемые гражданам за выполнение работ (услуг) по соглашениям гражданско-правового характера [6]. Дивиденды по привилегированным акциям не связаны с выполнением работ (услуг), а также не отвечают другим условиям, предусмотренным Законом Украины «Об оплате труда» [7]. Изложенное позволяет утверждать, что выплата дивидендов по привилегированным акциям не подпадает под действие Закона Украины «О сборе на обязательное государственное пенсионное страхование».

Как уже отмечалось, передача товаров (работ, услуг) в счет уплаты дивидендов для предприятия – эмитента корпоративных прав (плательщика дивидендов) фактически приравнивается к их продаже. Поэтому получение товаров (работ, услуг) в счет дивидендов юридическим лицом – резидентом может быть рассмотрено как покупка. И если данные товары (работы, услуги) предусмотрено использовать в хозяйственной деятельности, то существуют условия, которые предусматривают уменьшение финансового результата до налогообложения на стоимость этих товаров согласно п. 134.1 ст. 134 НКУ. При этом сумма дивидендов, представленных в натуральной форме, рассматривается как сумма любых расходов, осуществляемых в качестве компенсации стоимости товаров (работ, услуг) для дальнейшего использования в собственной и хозяйственной деятельности.

В соответствии с пп. 57.11.4 п. 57.11 ст. 57 НКУ порядок налогообложения дивидендов, получаемых физическими лицами, определяется правилами, установленными положениями раздела IV НКУ по вопросам налогообложения доходов физических лиц. В п. 167.1 ст. 167 НКУ ставка налога на доходы физических лиц указана в размере 15% базы налогообложения, кроме случаев, определенных в п. п. 167.2–167.3 ст. 167 НКУ. Согласно пп. 170.5.1 п. 170.5 ст. 170 НКУ налоговым агентом налогоплательщика на доходы физических лиц при начислении (выплате) в его пользу дивидендов, кроме случаев, обозначенных в пп. 165.1.18 п. 165.1 ст. 165 НКУ, является эмитент корпоративных прав или другое лицо, которое осуществляет такое начисление по его поручению.

Таким образом, за несвоевременное и неполное перечисление в бюджет налога с доходов физических лиц в части налогообложения дивидендов ответственность несет предприятие (общество) – эмитент корпоративных прав или лицо, уполномоченное им.

Получение физическим лицом товаров (работ, услуг) по ценам ниже обычных в зачет дивидендов, согласно нормам раздела IV НКУ, может считаться как дополнительное благо, полученное им от его работодателя (согласно абз. «е» пп. 164.2.17 п. 164.2 ст. 164 НКУ), как сумма скидки с цены (стоимости) товаров (услуг), превышающей обычную рассчитанную по правилам определения обычных цен, кроме случаев, предусмотренных пп. 165.1.53 п. 165.1 ст. 165 НКУ (имеется в виду сумма неначисленных процентов за пользование кредитом согласно Закону Украины «О социальной и правовой защите военнослужащих» [8]). Если дополнительные блага предоставляются в неденежной форме, сумма налога исчисляется по правилам, определенным п. 164.5 ст. 165 НКУ.

При начислении (предоставлении) доходов в любых неденежных формах, согласно п. 164.5 ст. 164 НКУ, базой налогообложения налога на доходы физических лиц является стоимость такого начисления (определенная по обычным ценам), умноженная на расчетный коэффициент.

Обычная цена за товары (работы, услуги), выданные в счет дивидендов, определяется с учетом налога на добавленную стоимость, если лицо, которое осуществляет начисление доходов, является плательщиком налога на добавленную стоимость, а также с учетом акцизного сбора, если как товарный зачет предоставляется подакцизный товар.

Согласно абз. «е» пп. 164.2.17 п. 164.2 ст. 164 НКУ к общему месячному налогооблагаемому доходу, полученному как дополнительное благо, включается сумма скидки от обычной цены (стоимости) товаров (услуг), рассчитанная по правилам определения обычных цен (в размере такой скидки), и от этой скидки начисляется дополнительно налог с дохода. При этом сумма скидки определяется как разница между стоимостью товаров (услуг), выданных в зачет дивидендов по обычным ценам, и стоимостью товаров (услуг) по фактически примененным ценам. Учитывая, что предоставленная скидка выступает как объект налогообложения, она подпадает под действие п. 164.5 ст. 164 НКУ, согласно которому увеличивается на расчетный коэффициент с последующим начислением налога. Общая сумма выплаченных дивидендов в соответствии с требованиями пп. 170.5.4 п. 170.5 ст. 170 НКУ подлежит налогообложению по ставке, определенной пп. 167.5.1 и 167.5.2 п. 167.5 ст. 167 НКУ.

При проведении экспертизы необходимо проверить, не было ли случаев выплаты дивидендов в натуральной форме по ценам на товары (работы, услуги) ниже обычных. Проверка проводится по условиям определения обычной цены товара (работ, услуг), изложенным в пп. 14.1.71 п. 14.1 ст. 14 НКУ, и включает использование информации о заключенных на момент продажи такого товара (работы, услуги) договоров по идентичным (однородным) товарам (роботам, услугам) в сравнимых условиях. В случае невозможности использования метода цены перепродажи товаров (работ, услуг) используется метод «расходы плюс» (расходный), по которому цена товаров (работ, услуг), проданных налогоплательщиком налога на прибыль, определяется как сумма фактических (понесенных) потерь и обычной для данного вида деятельности прибыли. При этом проверяется, учитывались ли определенные с применением обычных цен расходы на производство (приобретение) и/или продажу товаров, их транспортировку, сохранение, страхование или другие подобные расходы. Также следует обратить

внимание на правильность расчетов коэффициента (согласно п. 164.5 ст. 164 НКУ) и наличие доначисления сумм налога на доходы физических лиц при выдаче дивидендов в натуральной форме по ценам ниже обычных.

В отношении дивидендов по привилегированным акциям в абз. 2 пп. 57.11.4 п. 57.11 ст. 57 НКУ указывается, что такая выплата не подлежит налогообложению как дивиденды согласно положениям раздела IV НКУ по вопросам налогообложения доходов физических лиц. В разделе IV НКУ, а именно в пп. 170.5.3 п. 170.5 ст. 170, в отношении налогообложения дивидендов по привилегированным акциям или имеющим иной статус, который предусматривает выплату фиксированного размера дивидендов либо суммы, превышающей сумму выплат, рассчитанную на любую другую акцию (корпоративное право), эмитированную таким налогоплательщиком согласно пп. 153.3.7 п. 153.3 ст. 153 НКУ, указано, что начисленные дивиденды с целью налогообложения приравниваются к выплате заработной платы с соответствующим налогообложением. Налогообложение доходов физических лиц в виде заработной платы относится к пп. 164.2.1 п. 164.2 ст. 164 НКУ, то есть к дивидендам по привилегированным акциям применяется ставка налога согласно п. 167.1 ст. 167 НКУ.

Относительно дивидендов, которые начисляются в пользу налогоплательщика в виде акций (долей, паев), эмитированных юридическим лицом – резидентом, который начисляет такие дивиденды, существует условие, что такое начисление никоим образом не изменяет пропорции (доли) участия всех акционеров (владельцев) в уставном фонде, в результате чего увеличивается уставный фонд такого эмитента на совокупную номинальную стоимость таких начисленных дивидендов. Согласно пп. 165.1.18 п. 165.1 ст. 165 НКУ такие доходы не включаются в состав общего месячного или годового налогооблагаемого дохода (не подлежат отображению в годовой налоговой декларации налогоплательщика налога с доходов), а значит, начисление и выплата налога с доходов по таким дивидендам не производятся.

Особенность начисления налога на доход физических лиц – нерезидентов состоит в том, что пп. 170.11.2 п. 170.1 ст. 170 НКУ предусматривает: «Если согласно международным договорам, согласие на обязательность которых дано Верховной Радой Украины, налогоплательщик может уменьшить суммы годового налогового обязательства на сумму налогов, уплаченных за рубежом, он определяет сумму такого уменьшения на указанных основаниях в годовой налоговой декларации. При отсутствии у налогоплательщика подтверждающих документов относительно суммы уплаченного им налога в иностранной юрисдикции, оформленных согласно ст. 13 этого Кодекса, такой плательщик обязан представить по своему налоговому адресу заявление о переносе срока предоставления налоговой декларации до 31 декабря года, следующего после отчетного» [9]. В ином случае налогоплательщик несет ответственность согласно НКУ и другим законам.

В соответствии с нормами пп. 170.11.4 п. 170.11 ст. 170 НКУ необходимо проверить суммы налога по иностранному доходу налогоплательщика-резидента, уплаченного за пределами Украины, и суммы налога, рассчитанные на базе общего годового налогооблагаемого дохода такого налогоплательщика, который, согласно законодательству Украины, не может превышать суммы налога по иностранному доходу.

При уменьшении налогоплательщиком суммы годового налогового обязательства на сумму налогов, уплаченных за границей, проверяется соответствие такого зачета нормам международных договоров и наличие определенных оснований, которые указываются в годовой налоговой

декларации. Необходимо обращать внимание на случаи уменьшения суммы годового налогового обязательства налогоплательщика за счет налогов на капитал (прирост капитала), налогов на имущество, почтовых налогов, налогов на реализацию (продажу) и других косвенных налогов независимо от того, подпадают ли они под категорию прибыльных налогов или же читаются отдельными налогами в соответствии с действующим законодательством иностранных государств. На основании пп. 170.11.4 п. 170.11 ст. 170 НКУ на эти налоги уменьшать налогооблагаемый доход с иностранного источника запрещено.

Периодичность выплаты дивидендов законодательно установлена для акционерного общества – один раз в год по итогам календарного года (ст. 37 Закона Украины «О хозяйственных обществах»). Относительно предприятий других организационно-правовых форм сроки выплаты дивидендов законодательно не урегулированы и зависят от решения собственников корпоративных прав. Сумма начисленных дивидендов указывается в форме № 1-ДФ, направляемой в налоговый орган ежеквартально на протяжении 40 дней после истечения отчетного квартала. Проверяется своевременность представления и достоверность данных указанной отчетности.

Специальная отчетность по дивидендам дополняется информацией, которая входит в состав декларации по налогу на прибыль (ст. 20 «Авансовые взносы, начисленные на сумму дивидендов и приравненных к ним платежей»), где показывают полную сумму авансового взноса по налогу на прибыль, уплаченную за отчетный период (независимо от того, за какой период начислены дивиденды).

В Приложении К6 к Декларации по налогу на прибыль (далее – Декларация) указывается строка 13.5 «Сумма уплаченных авансовых взносов при выплате дивидендов (приравненных к ним платежей) и превышение суммы таких взносов над начисленной суммой налога прошлых налоговых периодов». В состав суммы, указанной в строке 13.5, входит сумма авансовых взносов, уплаченных за отчетный период, и сумма авансовых взносов, которые перешли с предыдущего периода. Строка 13.5.1 «Сумма, которая относится на уменьшение начисленной суммы налога» фактически включает сумму авансового взноса при выплате дивидендов в отчетном периоде, согласно которому превышение суммы авансового взноса над суммой налоговых обязательств предприятия – эмитента корпоративных прав по налогу на прибыль такого отчетного периода переносится на уменьшение налоговых обязательств следующего налогового периода, а при получении отрицательного значения налогового обязательства следующего такого периода – на уменьшение налоговых обязательств будущих налоговых периодов.

Строка 13.5.2 «Остаток суммы, которая подлежит перенесению на следующие отчетные периоды», исходя из рассмотрения предыдущей строки приложения К6 Декларации, включает сумму превышения авансового взноса над обязательствами по налогу на прибыль за отчетный период. Если в строке 13.5.2 указан прочерк, это означает, что вся сумма авансового взноса отнесена на уменьшение налога на прибыль за отчетный период. При начислении суммы по строке 13.5.2 (в приложении К6 к Декларации) на данную сумму увеличивается значение строки 13.5 приложения К6 к Декларации за следующий отчетный период.

При проверке правильности внесения в Декларацию данных о сумме авансовых взносов, начисленных и выплаченных согласно выплаченной сумме дивидендов, сравниваются значения строк Декларации.

Таким образом, авансовый взнос по выплаченным дивидендам (в пределах налога на прибыль согласно ст. 12 Декларации) включается в строку 13.5.1 приложения К6 к

Декларации и ст. 13 Декларации. При этом полная сумма уплаченного авансового взноса должна включаться в дополнительные показатели Декларации – ст. 20 «Авансовые взносы, начисленные на сумму дивидендов и приравненных к ним платежей». Бывают случаи незаполнения ст. 20 Декларации при наличии сумм уплаченного авансового взноса, а также неполного отображения (например, в ст. 20 записывается не сумма уплаченного авансового взноса за отчетный период, а сумма авансового взноса в пределах налоговых обязательств по налогу на прибыль).

Авансовый взнос по факту выплаты дивидендов также подлежит перечислению в бюджет. Исходя из этого неотображение (неполное отображение) суммы авансового взноса в ст. 20 Декларации можно считать занижением даже при фактической уплате всей суммы авансового взноса в бюджет, а значит, его неначисление по своим результатам может быть приравнено к последствием неначисления общего налогового обязательства в виде штрафной санкции. Однозначно трактуется как нарушение неотображение (неполное отображение) суммы авансового взноса в ст. 20 Декларации при фактической неуплате (недоплате) авансового взноса в бюджет.

В то же время на должностных лиц предприятия (фирмы, общества) накладывается административный штраф, предусмотренный ст. 1632 Кодекса Украины об административных правонарушениях. Следует иметь в виду, что указанные меры воздействия применяются при недоплате (переплате) по любым выплатам, которые предусматривают начисление и уплату налога в бюджет, в том числе в отношении налога с доходов физических лиц за счет полученных дивидендов [9].

К числу вопросов, которые подлежат проверке при проведении экспертизы по начислению и выплате дивидендов, может быть включен также вопрос проверки правильности расчетов показателей прибыльности акций, предусматривающей анализ показателей из III раздела отчета о финансовых результатах относительно таких составляющих:

- «Чистая прибыль, которая приходится на одну простую акцию» (ст. 320);
- «Скорректированная чистая прибыль, которая приходится на одну простую акцию» (ст. 330);
- «Дивиденды на одну простую акцию» (ст. 340).

При расчете показателей прибыльности акций открытого акционерного общества следует руководствоваться положениями П(С)БУ 24 «Прибыль на акцию» – специального стандарта, который изучает методологические основы формирования информации о чистой прибыли на одну простую акцию и ее раскрытие в финансовой отчетности [10].

Для определения суммы чистой прибыли, которая приходится на одну простую акцию, чистая прибыль, полученная предприятием в отчетном периоде, уменьшенная на сумму дивидендов по привилегированным акциям, делится на средневзвешенное количество простых акций в обращении на протяжении отчетного периода. Для расчетов прибыли на потенциальную простую акцию необходимо скорректировать числитель и знаменатель этой формулы с учетом влияния потенциально простых акций. Потенциальные простые акции – это финансовые инструменты или другие контракты, которые могут предоставлять их собственникам право на простые акции. К ним относятся привилегированные акции с правом их собственников на простые акции, варанты и опционы, поощрительные программы предприятий, позволяющие работникам получить акции, которые будут выпущены для удовлетворения определенных условий контракта (например, приобретение другого предприятия или других активов).

Дивиденды на одну простую акцию рассчитываются делением суммы объявленных дивидендов на количество

простых акций, по которым выплачиваются дивиденды. При этом следует обращать внимание на законность принятого решения о выплате дивидендов. Так, необходимо отметить случаи, когда решение общего собрания акционеров о выплате дивидендов со временем отменяется в результате нарушения условий ст. 43 Закона Украины «О хозяйственных обществах» в части порядка созыва общего собрания [4]. В других случаях причиной отмены решения о выплате дивидендов были отсутствие объявлений о проведении общего собрания акционеров, включение в список получателей дивидендов акционеров (участников), имеющих акции (долю, пай) на конец года или на дату проведения собрания, вместо установленной нормой ст. 10 Закона Украины «О хозяйственных обществах» практики осуществления распределения дивидендов между лицами, которые являются акционерами (участниками) на начало срока выплаты дивидендов [4].

Для правильного ведения бухгалтерского учета по операциям с дивидендами применяется схема бухгалтерских проводок согласно Инструкции о применении Плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций [11].

Начисление дивидендов, которые подлежат получению, согласно п. 20 П(С)БУ 15 должно происходить в бухгалтерском учете в периоде принятия решения об их выплате, то есть по дате принятия решения (дате протокола) о выплате дивидендов [12]. Проверяются также наличие аналитического учета по каждому лицу, которое получает дивиденды, полнота и своевременность внесения данных по карточкам (ведомостям) аналитического учета.

Выводы. В условиях развития экономических отношений с Европейским Союзом и ожидаемого оживления активности инвестиционной деятельности в Украине целесообразным следует считать использование в практике судебного-экономических экспертиз преимуществ действующего Налогового кодекса Украины. Это является актуальным также для своевременного выявления правонарушений по операциям с дивидендами в числе других мер по борьбе с экономическими преступлениями в сфере инвестиционной деятельности. Данный подход обеспечит снижение уровня рисков для инвесторов при вложении средств в экономику Украины.

Список использованной литературы:

1. Щодо питань оподаткування дивідендів : Лист Державної податкової адміністрації України від 21 липня 2004 р. № 385/4/15-1110 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://ua-info.biz/legal/baseeee/ua-amwlye.htm>.

2. Про затвердження Порядку збільшення (зменшення) статутного капіталу публічного або приватного акціонерного товариства : Рішення Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 14 травня 2013 р. № 822 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0858-13>.

3. Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань : Закон України від 15 травня 2003 р. № 755-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 31–32. – Ст. 263.

4. Про господарські товариства : Закон України від 19 вересня 1991 р. № 1576-XII (зі змінами) // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 49. – Ст. 682.

5. Цивільний кодекс України : Закон України від 16 січня 2003 р. № 435-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 40–44. – Ст. 356.

6. Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування : Закон України від 26 червня 1997 р. № 400/97-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 37. – Ст. 237.

7. Про оплату праці : Закон України від 24 березня 1994 р. № 108/95-ВР (зі змінами) // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 17. – Ст. 121.

8. Про соціальний і правовий захист військовослужбовців та членів їх сімей : Закон України від 20 грудня 1991 р. № 2011-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 15. – Ст. 190.

9. Кодекс України про адміністративні правопорушення : Закон України від 7 грудня 1984 р. № 8073-X // Відомості Верховної Ради Української РСР. – 1984. – Додаток до № 37. – Ст. 1122.

10. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 24 «Прибуток на акцію» : Наказ Міністерства фінансів України від 16 липня 2001 р. № 344 (зі змінами) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0647-01>.

11. Про затвердження Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>.

12. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : Наказ Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290 (зі змінами) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.

13. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 р. № 755-VI (зі змінами й доповненнями) // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–17. – Ст. 112.