

Тема 2. ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З ЦІННИМИ ПАПЕРАМИ І ДОХОДІВ ЗА НИМИ ПОДАТКОМ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

Оподаткування емісійних операцій.

Оподаткування операцій з купівлі-продажу цінних паперів.

Оподаткування операцій викупу (погашення) цінних паперів.

Оподаткування сплати та отримання дивідендів та інших пасивних прибутків з цінними паперами.

2.1. Основні положення Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»

Законодавчий акт, що регулює оподаткування прибутку з підприємств

Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» в редакції Закону України від 22.05.1997 № 283/97-ВР

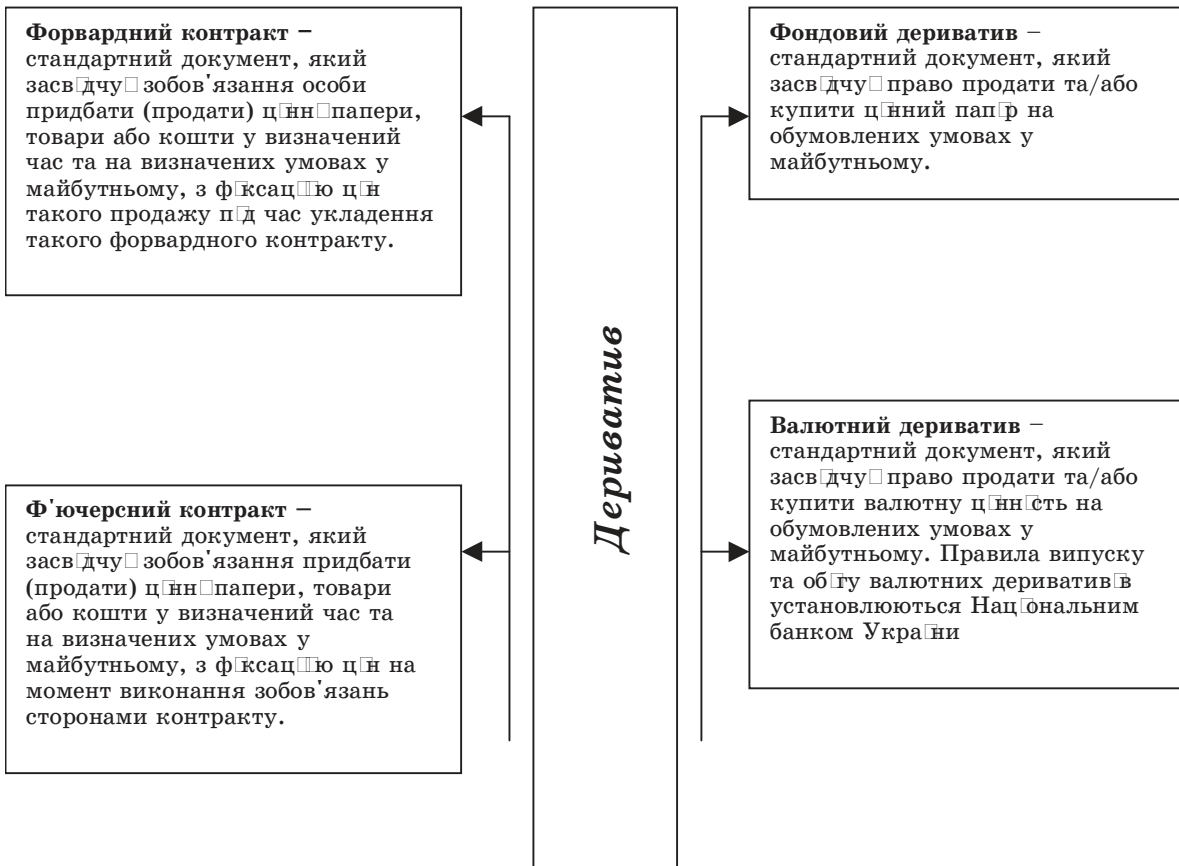
Податок на прибуток – це прями́й загальнодержавний податок, що сплачується платниками з прибутку, одержаного від усіх видів діяльності: реалізації продукції (робіт, послуг), основних фондів, нематеріальних активів, цінних паперів, валютних цінностей, інших видів фінансових ресурсів, а також орендних операцій, роялті та позареалізаційних операцій тощо.

Для вивчення особливостей оподаткування прибутків від діяльності з цінними паперами насамперед звернемо увагу на ст.1 Закону, в якій надаються визначення термінів з метою оподаткування.

Визначення термінів

Цінний папір – документ, що засвідчує право володіння або відносини позики та відповідає вимогам, установленим законодавством про цінні папери.

Дериватив – стандартний документ, що засвідчує право та/або зобов’язання придбати або продати цінні папери, матеріальні або нематеріальні активи, а також кошти на визначених ним умовах у майбутньому.



Товари – матеріальні та нематеріальні активи, а також цінні папери та деривативи, що використовуються у будь-яких операціях, крім операцій з їх випуску (емісії) та погашення.

Корпоративні права – право власності на статутний фонд (капітал) юридичної особи або його частку (пай), включаючи права на управління, отримання відповідної частки прибутку такої юридичної особи, а також активів у разі її ліквідації відповідно до чинного законодавства, незалежно від того, чи створена така юридична особа у формі господарського товариства, підприємства, заснованого на власності однієї юридичної або фізичної особи, або в інших організаційно-правових формах.

Дивіденд – платіж, який здійснюється юридичною особою – емітентом корпоративних прав чи інвестиційних сертифікатів на користь власника таких корпоративних прав (інвестиційних сертифікатів) у зв'язку з розподілом частини прибутку такого емітента, розрахованого за правилами бухгалтерського обліку.

Звичайна ціна

Якщо не встановлено інше, звичайною вважається ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору. Якщо не доведене зворотне, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню справедливих ринкових цін.

Справедлива ринкова ціна – це ціна, за якою товари (роботи, послуги) передаються іншому власнику за умови, що продавець бажає передати такі товари (роботи, послуги), а покупець бажає їх отримати за відсутності будь-якого примусу, обидві сторони є взаємно незалежними юридично та фактично, володіють достатньою інформацією про такі товари (роботи, послуги), а також ціни, які склалися на ринку ідентичних (а за їх відсутності – однорідних) товарів (робіт, послуг).

Пов'язана особа – особа, що відповідає будь-якій з наведених нижче ознак:

- юридична особа, яка здійснює контроль над платником податку, або контролюється таким платником податку, або перебуває під спільним контролем з таким платником податку;
- фізична особа або члени сім'ї фізичної особи, які здійснюють контроль над платником податку. Членами сім'ї фізичної особи вважаються її чоловік або дружина, прямі родичі (діти або батьки) як фізичної особи, так і її чоловіка або дружини, а також чоловік або дружина будь-якого прямого родича фізичної особи або її чоловіка (дружини);
- посадова особа платника податку, уповноважена здійснювати від імені платника податку юридичні дії, спрямовані на встановлення, зміну або зупинення правових відносин, а також члени її сім'ї.

Емісійний дохід – сума перевищення надходжень, отриманих емітентом від продажу власних акцій або інших корпоративних прав та інвестиційних сертифікатів, над номінальною вартістю таких акцій або інших корпоративних прав та інвестиційних сертифікатів (при їх первинному розміщенні), або над ціною зворотного викупу при повторному розміщенні інвестиційних сертифікатів та акцій інвестиційних фондів.

Інвестиція – господарська операція, яка передбачає придбання основних фондів, нематеріальних активів, корпоративних прав та цінних паперів в обмін на кошти або майно. Інвестиції поділяються на капітальні, фінансові та реінвестиції.

Платники податку та об'єкт оподаткування

Відповідно до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» платниками податку є:

З числа резидентів – суб'єкти господарської діяльності, бюджетні, громадські та інші підприємства, установи та організації, які здійснюють діяльність, спрямовану на отримання прибутку як на території України, так і за її межами (п.2.1.1).

З числа нерезидентів – фізичні чи юридичні особи, створені у будь-якій організаційно-правовій формі, які отримують доходи з джерелом їх походження з України, за винятком

ком установ та організацій, що мають дипломатичний статус або імунітет згідно з міжнародними договорами України або законом.

Об'єктом оподаткування є прибуток, який визначається шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду, визначеного згідно з пунктом 4.3 Закону, на:

- суму валових витрат платника податку, визначених статтею 5 цього Закону;
- суму амортизаційних відрахувань, нарахованих згідно зі статтями 8 і 9 цього Закону (ст.3, п.3.1.).

$$\boxed{\text{Оподаткований прибуток}} = \boxed{\text{скоригований валовий дохід}} - \boxed{\text{валові витрати}} - \boxed{\text{амортизаційні відрахування}}$$

Валовий дохід

Валовий дохід – це загальна сума доходів платника податку від усіх видів діяльності, отримана (нарахована) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, так і за її межами (ст. 4. Закону).

Валовий дохід включає (п.4.1. Закону), зокрема:

Загальні доходи від продажу товарів (робіт, послуг), у тому числі допоміжних та обслуговуючих виробництв, що не мають статусу юридичної особи, а також доходи від продажу цінних паперів, деривативів, іпотечних сертифікатів участі, іпотечних сертифікатів з фіксованою дохідністю, сертифікатів фондів операцій з нерухомістю (за винятком операцій з їх первинного випуску (розміщення), операцій з їх кінцевого погашення (ліквідації) та операцій з консолідованим іпотечним боргом відповідно до закону).

Доходи від здійснення банківських, страхових та інших операцій з надання фінансових послуг, торгівлі валютними цінностями, цінними паперами, борговими зобов'язаннями та вимогами.

Доходи від операцій, передбачених статтею 7 цього Закону.

Доходи від спільної діяльності та у вигляді дивідендів, отриманих від нерезидентів, процентів, роялті, володіння борговими вимогами, а також доходів від здійснення операцій лізингу (оренди).

Доходи, не враховані в обчисленні валового доходу періодів, що передують звітному, та виявлені у звітному періоді.

Доходи з інших джерел.

Ст.4.2 Закону визначає, які суми **не включаються до складу валового доходу, зокрема:**

Суми коштів або вартість майна, що надходять платнику податку у вигляді прямих інвестицій або реінвестицій у корпоративні права, емітовані таким платником податку, в тому числі грошові або майнові внески, згідно з договорами про спільну діяльність на території України без створення юридичної особи (п.4.2.5).

Номінальну вартість взятих на облік, але неоплачених (непогашених) цінних паперів, які засвідчують відносини позики, а також платіжних документів, емітованих (виданих) боржником на користь (на ім'я) платника податку як забезпечення або підтвердження заборгованості такого боржника перед таким платником податку (облігацій, ощадних сертифікатів, казначейських зобов'язань, векселів, боргових розписок, акредитивів, чеків, гарантій, банківських наказів та інших подібних платіжних документів) (п.4.2.10).

Кошти або майно, які повертаються власнику корпоративних прав, емітованих юридичною особою, після повної і кінцевої ліквідації такої юридичної особи-емітента або після закінчення договору про спільну діяльність, але не вище номінальної вартості акцій (часток, паїв) (п.4.2.12).

Скоригований валовий дохід – валовий дохід, визначений згідно з пунктом 4.1 без врахування доходів, зазначених у пункті 4.2 Закону (п.4.3.).

Валові витрати

Валові витрати платника податку – це сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбаються (виготовляються) таким платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності.

До складу валових витрат включаються (ст.5, п.5.2 Закону) суми будь-яких витрат, сплачених (нарахованих) протягом звітної періоду у зв'язку з підготовкою, організацією, веденням виробництва, продажем продукції (робіт, послуг) та охороною праці.

Не включаються до валових витрат витрати на потреби, що не пов'язані з веденням основної діяльності (п. 5.3.1), зокрема витрати на

- виплату дивідендів (п.5.3.8).

Особливості визначення складу витрат платника податку у разі сплати процентів за борговими зобов'язаннями (п.5.5)

До складу валових витрат відносяться будь-які витрати, пов'язані з виплатою або нарахуванням процентів за борговими зобов'язаннями (у тому числі за будь-якими кредитами, депозитами) протягом звітної періоду, якщо такі виплати або нарахування здійснюються у зв'язку з веденням господарської діяльності платника податку (п.5.5.1).

Для платника податку, 50 та більше відсотків статутного фонду (акцій, інших корпоративних прав) якого перебуває у власності або управлінні нерезидента (нерезидентів), віднесення до складу валових витрат витрат на виплату або нарахування процентів за кредитами та іншими борговими зобов'язаннями на користь таких нерезидентів та пов'язаних з ними осіб дозволяється у сумі, що не перевищує суму доходів такого платника податку, отриману протягом звітної періоду у вигляді процентів від розміщення власних активів, збільшену на суму, що дорівнює 50 відсоткам оподатковуваного прибутку звітної періоду, без урахування суми таких отриманих процентів (п.5.5.2).

До нерезидентів, визначених у підпункті 5.5.2, прирівнюються з метою оподаткування також юридичні особи, звільнені від сплати цього податку згідно з положеннями пунктів 7.11-7.13, 7.19 статті 7 цього Закону, чи ті, що відповідно до законодавства сплачують цей податок за ставками іншими, ніж встановлені у пункті 7.2 статті 7 або статті 10 цього Закону (п.5.5.3).

Порядок врахування від'ємного значення об'єкта оподаткування у результатах наступних податкових періодів (ст.6)

Якщо об'єкт оподаткування платника податку з числа резидентів за результатами податкового року має від'ємне значення об'єкта оподаткування (з урахуванням суми амортизаційних відрахувань), сума такого від'ємного значення підлягає включенню до складу валових витрат першого календарного кварталу наступного податкового року. Розрахунок об'єкта оподаткування за наслідками півріччя, трьох кварталів та року здійснюється з урахуванням від'ємного значення об'єкта оподаткування попереднього року у складі валових витрат таких податкових періодів наростаючим підсумком до повного погашення такого від'ємного значення (п. 6.1.).

Оподаткування операцій особливого виду (ст. 7 Закону)

Оподаткування операцій з цінними паперами та деривативами (п.7.6 Закону)

Платник податку веде окремий податковий облік фінансових результатів операцій з цінними паперами (у тому числі іпотечними сертифікатами участі, іпотечними сертифікатами з фіксованою дохідністю та сертифікатами фондів операцій з нерухомістю) і деривативами у розрізі окремих видів цінних паперів, а також фондових та товарних деривативів. При цьому облік операцій з акціями ведеться разом з іншими, ніж цінні папери, корпоративними правами (п.7.6.1).

Якщо протягом звітної періоду витрати на придбання кожного з окремих видів цінних паперів, а також деривативів, понесені (нараховані) платником податку, перевищують доходи, отримані (нараховані) від продажу (відчуження) цінних паперів або деривативів такого ж виду протягом такого звітної періоду, від'ємний фінансовий результат переноситься на зменшення фінансових результатів від операцій з цінними паперами або деривативами такого ж виду майбутніх звітних періодів у порядку, визначеному статтею 6 цього Закону.

Якщо протягом звітної періоду доходи від продажу кожного з окремих видів цінних паперів, а також деривативів, отримані (нараховані) платником податку, перевищують витрати, понесені (нараховані) платником податку внаслідок придбання цінних паперів

або деривативів такого ж виду протягом такого звітного періоду (з урахуванням від'ємного фінансового результату від операцій з цінними паперами чи деривативами такого ж виду минулих періодів), прибуток включається до складу валових доходів такого платника податку за результатами такого звітного періоду.

Усі інші витрати та доходи такого платника податку, крім витрат та доходів за операціями з цінними паперами (корпоративними правами) та деривативами, визначеними цим підпунктом, беруть участь у визначенні об'єкта оподаткування такого платника податку на загальних умовах, встановлених цим Законом.

Норми цього пункту не поширюються на операції з емісії корпоративних прав або інших цінних паперів, що здійснюються платником податку, а також з їх зворотного викупу або погашення таким платником податку.

Норми цього пункту поширюються на платників податку – торговців цінними паперами та деривативами, а також на будь-яких інших платників податку, які здійснюють операції з торгівлі цінними паперами чи деривативами.

Те саме стосується обліку операцій таких платників податку з придбання або продажу корпоративних прав, відмінних від акцій.

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

Під терміном *«доходи»* слід розуміти суму коштів або вартість майна, отриману (нараховану) платником податку від продажу, обміну або інших способів відчуження цінних паперів та деривативів, збільшену на 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 (п.7.6.4).

Норми цього пункту поширюються також на визначення балансових збитків або прибутків, отриманих платником податку від операцій з корпоративними правами, що виражені в інших, ніж цінні папери, формах (п.7.6.5).

Оподаткування дивідендів (п.7.8.)

У разі прийняття рішення щодо виплати дивідендів емітент корпоративних прав, на які нараховуються дивіденди, провадить зазначені виплати власнику таких корпоративних прав пропорційно частці його в статутному фонді підприємства – емітента таких корпоративних прав незалежно від того, чи була діяльність такого підприємства-емітента прибутковою протягом звітного періоду при наявності інших власних джерел для виплати дивідендів, а також від того, чи є наявним прибуток, розрахований за правилами податкового обліку, чи ні (п.7.8.1).

Крім випадків, передбачених підпунктом 7.8.5 цього пункту, емітент корпоративних прав, який приймає рішення про виплату дивідендів своїм акціонерам (власникам), нараховує та вносить до бюджету авансовий внесок з податку на прибуток у розмірі ставки, встановленої пунктом 10.1 статті 10 цього Закону, нарахованої на суму дивідендів, призначених для виплати, без зменшення суми такої виплати на суму такого податку. Зазначений авансовий внесок вноситься до бюджету до/або одночасно із виплатою дивідендів. У разі виплати дивідендів у формі, відмінній від грошової (крім випадків, передбачених підпунктом 7.8.5 цього пункту), базою для нарахування авансового внеску згідно з абзацом першим цього підпункту є вартість такої виплати, розрахована за звичайними цінами (п.7.8.2).

При цьому, якщо будь-який платіж будь-якою особою називається дивідендом, то такий платіж оподатковується при такій виплаті.

Платник податку – емітент корпоративних прав, державне некорпоративне, казенне чи комунальне підприємство зменшує суму нарахованого податку на прибуток звітного періоду на суму авансового внеску, попередньо сплаченого протягом такого звітного періоду у зв'язку із нарахуванням дивідендів згідно з підпунктом 7.8.2 цього пункту. Не

дозволяється проведення зазначеного заліку з податком, передбаченим пунктом 7.2 статті 7 чи пунктом 10.2 статті 10 цього Закону (п.7.8.3).

У разі коли за наслідками звітного періоду сума податкових зобов'язань платника податку має від'ємне значення, сума авансового внеску, попередньо сплаченого протягом такого звітного періоду у зв'язку із нарахуванням дивідендів, додається у збільшення такого від'ємного значення. У разі коли сума такого авансового внеску перевищує суму податкових зобов'язань підприємства – емітента корпоративних прав за податком на прибуток такого звітного періоду, різниця переноситься у зменшення податкових зобов'язань наступного податкового періоду, а при отриманні від'ємного значення податкового зобов'язання такого наступного періоду – на зменшення податкових зобов'язань майбутніх податкових періодів. (п.7.8.4)

Авансовий внесок, передбачений підпунктом 7.8.2 цього пункту, не справляється у разі виплати дивідендів у вигляді акцій (часток, паїв), емітованих (випущених) підприємством, яке нараховує дивіденди, за умови, що така виплата ніяким чином не змінює пропорцій (часток) участі всіх акціонерів (власників) у статутному фонді підприємства-емітента, незалежно від того чи були такі акції (частки, паї) належним чином зареєстровані (відображені у зміні до статутних документів) чи ні, а також у разі виплат дивідендів інститутами спільного інвестування та у разі виплати дивідендів платником податку, переважна частина доходів (більше 90 відсотків) якого отримана у вигляді дивідендів, сплачених юридичними особами-резидентами, які перебувають під його контролем відповідно до пункту 1.26 цього Закону. (п.7.8.5)

Юридичні особи – резиденти, які отримують дивіденди, не включають їх суму до складу валового доходу (крім постійних представництв нерезидентів). Якщо дивіденди отримуються платником податку – резидентом з джерелом їх виплати від нерезидента, то платник податку включає суму отриманих дивідендів до складу валового доходу за наслідками податкового періоду, на який припадає отримання таких дивідендів. (п.7.8.6)

Виплата дивідендів на користь фізичних осіб (у тому числі нерезидентів) за акціями (іншими корпоративними правами), які мають статус привілейованих або інший статус, що передбачає виплату фіксованого розміру дивідендів чи суми, яка є більшою за суму виплат, розраховану на будь-яку іншу акцію (корпоративне право), емітовану таким платником податку, прирівнюється з метою оподаткування до виплати заробітної плати з відповідним оподаткуванням та включенням суми виплат до складу валових витрат платника податку. При цьому авансовий внесок, визначений підпунктом 7.8.2 цього пункту, не справляється, а така виплата не підлягає оподаткуванню як дивіденд згідно з нормами закону з питань оподаткування доходів фізичних осіб. (п.7.8.7)

Авансовий внесок з податку на прибуток підприємств, сплачений у зв'язку з нарахуванням (сплатою) дивідендів, є частиною податку на прибуток підприємств та не може розцінюватися як податок, який справляється при репатріації дивідендів (їх сплаті на користь нерезидентів) відповідно до норм статті 13 цього Закону або міжнародних договорів України. (п. 7.8.8)

У разі коли під час розподілу ліквідаційною комісією коштів чи майна платника податку, що ліквідується, власник корпоративних прав отримує кошти або майно, сума (для майна – звичайна вартість) яких відрізняється від суми витрат, понесених таким платником на придбання таких корпоративних прав, то сума такого перевищення включається до складу валових доходів такого платника податку, а від'ємна сума включається до складу його валових витрат. При цьому такий розподіл не вважається виплатою дивідендів. (п.7.8.9)

Оподаткування операцій з борговими вимогами та зобов'язаннями (п. 7.9)

З урахуванням особливостей, встановлених цим Законом, не включаються до валового доходу і не підлягають оподаткуванню кошти або майно, залучені платником податку у зв'язку з:

- отриманням платником податку фінансових кредитів від інших осіб-кредиторів, а також поверненням основної суми фінансових кредитів, наданих платником податку іншим особам-дебіторам, отриманням частини консолідованої іпотечної заборгованості власниками іпотечних сертифікатів участі, заміною однієї частки консолідованої іпотечної заборгованості на іншу;

- залученням платником податку коштів або майна в довірче управління, коштів у депозит (вклад), у тому числі шляхом випуску ощадних (депозитних) сертифікатів (іпотечних сертифікатів з фіксованою дохідністю), або на інші строкові чи довірчі рахунки, в тому числі шляхом емісії (випуску) облігацій, а також поверненням платнику податку коштів або майна з довірчого управління, а також основної суми депозиту (вкладу), в тому числі шляхом погашення (викупу) ощадних (депозитних) сертифікатів (іпотечних сертифікатів з фіксованою дохідністю), або з інших строкових чи довірчих рахунків, відкритих іншими особами на користь такого платника податку, в тому числі шляхом погашення облігацій (п.7.9.1);

- залученням платником податку майна на підставі договору концесії, комісії, консигнації, довірчого управління, схову (відповідального зберігання), а також згідно з іншими цивільно-правовими договорами, що не передбачають передачі права власності на таке майно, з урахуванням положень підпункту 7.9.6 цього Закону.

З урахуванням особливостей, встановлених цим Законом, не включаються до валових витрат кошти або майно, надані платником податку у зв'язку з:

- поверненням платником податку основної суми кредиту, в тому числі частини консолідованого іпотечного боргу при погашенні іпотечного сертифіката участі, але не більше суми, сплаченої за придбання такого сертифіката, іншим особам-кредиторам, а також з наданням кредиту іншим особам-дебіторам, викупу (заміни) однієї частки консолідованого іпотечного боргу на іншу відповідно до закону;

- поверненням платником податку коштів або майна з довірчого управління, основної суми депозитів (вкладів), у тому числі залучених шляхом випуску ощадних (депозитних) сертифікатів, іпотечних сертифікатів з фіксованою дохідністю, або коштів з інших строкових чи довірчих рахунків, у тому числі шляхом погашення (викупу) облігацій, а також розміщенням платником податку коштів або майна в довірче управління, коштів у депозит (вклад), у тому числі шляхом придбання ощадних (депозитних) сертифікатів, іпотечних сертифікатів з фіксованою дохідністю, або на інші строкові та довірчі рахунки, відкриті на користь такого платника податку, в тому числі шляхом придбання облігацій (п.7.9.2);

- наданням платником податку майна на підставі договорів концесії, комісії, консигнації, довірчого управління, схову (відповідального зберігання) або згідно з іншими цивільно-правовими договорами, що не передбачають передачі права власності на таке майно іншій особі, з урахуванням положень підпункту 7.9.6 цього Закону.

Під терміном «основна сума» слід розуміти суму наданого кредиту або депозиту (строкових, довірчих рахунків) без урахування процентів (фіксованих виплат, премій, вигрешів), суму консолідованого іпотечного боргу в частині, яка відповідає ціні зобов'язання.

За **процентними цінними паперами**, емітованими платником податку, суми процентів включаються до складу його валових витрат у податковий період, протягом якого була здійснена або мала бути здійснена виплата таких процентів. За **дисконтними цінними паперами**, емітованими платником податку, балансові збитки від їх розміщення відносяться до складу його валових витрат у податковий період, протягом якого відбулося погашення (викуп) таких цінних паперів. Платник податку, який здійснює довірчі операції з коштами або майном довірителя, відносить до складу своїх валових доходів кінцевий фінансовий результат такої довірчої операції, який визначається за наслідками податкового періоду, протягом якого здійснюється повернення довірителю частини доходу, фактично отриманого довіреною особою від операцій з розміщення коштів або майна такого довірителя, та дорівнює винагороді за здійснення таких довірчих операцій, яка утримується на користь довіреної особи за рахунок виплати такого доходу (п.7.9.3).

Оподаткування операцій з **безстроковими цінними паперами** здійснюється у порядку, передбаченому для оподаткування дивідендів.

Дія цього підпункту не поширюється на цінні папери, що засвідчують корпоративні права.

Безстрокові цінні папери – це цінні папери, які не мають встановленого строку погашення чи мають строк погашення більш як 10 років з моменту їх емісії (випуску) або згідно з умовами емісії передбачають право емітента приймати одноособове рішення про продовження строку погашення (ліквідації) таких цінних паперів, незалежно від загального строку дії таких цінних паперів.

Витрати, понесені платником податку у зв'язку з придбанням безстрокових цінних паперів, до валових витрат не включаються і підлягають амортизації як нематеріальні активи згідно із статтею 8 цього Закону. Дія цього підпункту не поширюється на цінні папери, що засвідчують корпоративні права (п.7.9.4).

Ставка податку (ст.10)

Прибуток платників податку, включаючи підприємства, засновані на власності окремої фізичної особи, оподатковується за ставкою 25 відсотків до об'єкта оподаткування.

2.2. Практичне застосування положень Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» відносно операцій з цінними паперами та доходів за ними

2.2.1. Оподаткування емісійних операцій

Приклад 2.1

У 2003 р. створено відкрите акціонерне товариство «Світ» зі статутним капіталом 400 000 грн. (кількість акцій – 400 000 шт., номінал – 1 грн.). 300 000 акцій було розміщено за номінальною вартістю 1 грн., 100 000 акцій було розміщено за ринковою вартістю – 2 грн.

Емісійний дохід ВАТ «Світ» за 2003 склав: $(2-1) \cdot 100\,000 = 100\,000$ грн.

Витрати щодо формування статутного капіталу та розміщення акцій за 2003 р. склали 25 000 грн.

У 2004 р. прийнято рішення про збільшення статутного капіталу на 200 000 грн. (кількість акцій номіналом 1 грн. збільшена на 200 000 шт.). Всі акції розміщені за ціною 2,5 грн. за одну акцію.

Емісійний дохід ВАТ «Світ» за 2004 склав: $(2,5 - 1) \cdot 200\,000 = 300\,000$ грн.

Витрати щодо збільшення статутного капіталу та розміщення акцій за 2004 р. склали 20 000 грн.

У 2005 р. ВАТ «Світ» здійснило наступні операції з власними акціями:

10.01.05 – викуп частки власних акцій – 100 000 шт. номіналом 1 грн. за ціною 1,5 грн. за одну акцію.

01.08.05 – викуплені 100 000 шт. акцій реалізовано за ціною 2,5 грн. за одну акцію.

Як ці операції з формування та збільшення акціонерного капіталу слід відобразити у декларації з податку на прибуток за 2003, 2004 р. та 9 місяців 2005 р.?

Рішення.

Відповідно до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», п.4.1.1, валовий дохід включає доходи від продажу цінних паперів, за винятком операцій з їх первинного випуску (розміщення), операцій з їх кінцевого погашення (ліквідації) та операцій з консолідованим іпотечним боргом відповідно до закону. Таким чином, суми, отримані підприємством за рахунок оплати за акції як на суму у розмірі номінальної вартості акцій (статутного капіталу), так і у розмірі емісійного доходу від первинного розміщення акцій у 2003 та 2004 роках не є валовим доходом.

Відповідно до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», п.7.6.1,7.6.3, операція по первинному випуску цінних паперів не є операцією з продажу цінних паперів, і підприємства – учасники такої емісії не мають підстав для відображення у податковому обліку витрат з випуску цінних паперів у 2003 та 2004 роках.

Операції з продажу викуплених акцій відповідно до Закону «Про оподаткування прибутку підприємств» розглядаються як операції особливого виду та оподатковуються згідно п.7.6. Закону.

Таким чином, у 2005 році ВАТ «Світ» веде окремий податковий облік фінансових результатів операцій з цінними паперами у розрізі окремих видів цінних паперів. Якщо інших операцій з акціями та корпоративними правами не було, фінансовий результат операцій з акціями за 2005 р. буде:

Доходи: $100\,000 \cdot 2,5 = 250\,000$ грн.

Витрати: $100\,000 \cdot 1,5 = 150\,000$

Фінансовий результат: $250\,000 - 150\,000 = 100\,000$ грн.

Операції з формування та збільшення акціонерного капіталу ВАТ «Світ» не відображаються у деклараціях з податку на прибуток за 2003 та 2004 р.

У 2005 р. слід відобразити фінансовий результат операцій з викупленими акціями (прибуток) у додатку КЗ та стр.01.4 декларації з податку на прибуток – 100 тис. грн.

Щодо витрат на формування статутного капіталу та розміщення акцій, у законі немає прямого визначення, чи є можливість віднести їх до валових витрат. Існує дві точки зору щодо таких витрат. Обережні платники податку вважають такі витрати пов'язаними з формуванням емісійного доходу, який не є валовим доходом, тому витрати не відносять до валових. Інші вважають такі витрати валовими відповідно з п. п.5.1 Закону, як сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбаваються (виготовляються) таким платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності.

2.2.2. Оподаткування операцій з купівлі-продажу цінних паперів

Приклад 2.2

У 1 кварталі 2005 р. підприємство здійснило такі операції з цінними паперами: придбано 10 000 акцій ВАТ «ХХХ» за ціною 0,3 грн. за одну акцію, 200 облигацій ТОВ «УУУ» за ціною 400 грн. за одну облигацію, 100 облигацій ЗАТ «ССС» за ціною 300 грн. за одну облигацію; реалізовано 1 000 акцій ВАТ «ХХХ» за ціною 0,6 грн. за одну акцію, 150 облигацій ТОВ «УУУ» за ціною 500 грн. за одну облигацію, 90 облигацій ЗАТ «ССС» за ціною 450 грн. за одну облигацію.

У 2 кварталі 2005 р. підприємство здійснило такі операції з цінними паперами: придбано 5 000 акцій ЗАТ «ТТТ» за ціною 0,25 грн. за одну акцію; реалізовано за грошові кошти 9 000 акцій ВАТ «ХХХ» за ціною 0,5 грн. за одну акцію, 4 000 акцій ЗАТ «ТТТ» за ціною 0,40 грн. за одну акцію, 50 облигацій ТОВ «УУУ» за ціною 520 грн. за одну облигацію, 10 облигацій ЗАТ «ССС» за ціною 500 грн. за одну облигацію.

Відобразить податкові наслідки цих операцій у 1 та 2 кварталах 2005 р.

Рішення.

Зміст операцій	Кореспондентський рахунок		Акції та інші корпоративні права	Облігації
	ДТ	КТ		
1 квартал 2005 р.				
Придбано за грошові кошти цінні папери	352	311	10 000x0,3=3000	200x400+100x300= =110 000
Продаж цінних паперів	377	741	1000x0,6=600	150x500+90x450= =115 500
Списання балансової вартості цінних паперів	971	352	1000x0,3=300	150x400+90x300= =87 000
Отримана оплата за цінні папери	311	377	600	115 500
Відображення фінансового результату від продажу цінних паперів	741	792	600	115 500
	792	971	(300)	(87 000)
	792	44	300	28 500
Відображення фінансового результату від операцій з цінними паперами у складі валових доходів			600 - 3000 = (2 400) від'ємний фінансовий результат переноситься на майбутні звітні періоди	115 500 - 110 000 = 5 500 ВД=5 500
2 квартал 2005 р.				
Придбано за грошові кошти цінні папери	352	311	5000x0,25=1 250	----
Продаж цінних паперів	377	741	9000x0,5+4000x0,4= = 6 100	50x520 +10x500= = 31 000
Списання балансової вартості цінних паперів	971	352	9000x0,3 + 4000x0,25= =3 700	50x400 + 10x300= = 23 000
Відображення фінансового результату від продажу цінних паперів	741	792	6100	31 000
	792	971	(3 700)	(23 000)
	792	44	2 400	8 000
Відображення фінансового результату від операцій з цінними паперами у складі валових доходів			(2 400) + 6100 - 1250 = =2450 ВД= 2 450	31 000 ВД = 31 000

Відповідно до п. 7.6 Закону «Про оподаткування прибутку підприємств» Платник податку веде окремий податковий облік фінансових результатів операцій з цінними паперами у розрізі окремих видів цінних паперів. Від’ємний фінансовий результат переноситься на зменшення фінансових результатів від операцій з цінними паперами такого ж виду майбутніх звітних періодів, прибуток включається до складу валових доходів такого платника податку за результатами такого звітного періоду.

Приклад 2.3. продовження прикладу 2.2

У 3 кварталі 2005 р. підприємство здійснило обмін 1 000 акцій ЗАТ «ТТТ» за ціною 0,75 грн. за одну акцію на 3 інвестиційні сертифікати за ціною 250 грн. за один сертифікат. Чи будуть ці операції відображені у податковому обліку?

Рішення.

Грн.

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Акції та інші корпоративні права	Інвестиційні сертифікати
	ДТ	КТ		
<i>3 квартал 2005 р.</i>				
Придбання цінних паперів (інвестиційні сертифікати)	352	377		3x 250 = 750
Продаж цінних паперів*)	377	741	1000x0,5=750	
Списання балансової вартості цінних паперів	971	352	1000x0,25=250	
Відображення фінансового результату від продажу цінних паперів	741	793	750	
	793	971	(250)	
	793	44	500	
Відображення фінансового результату від операцій з цінними паперами у складі валових доходів			750 ВД=750	(750) від’ємний фінансовий результат переноситься на майбутній звітний період

Примітка:

*) операції з обміну цінних паперів не є об’єктом оподаткування ПДВ відповідно до п.3.2 Закону «Про податок на додану вартість».

Приклад 2.4

Підприємство придбало 10 облігацій ТОВ «МММ» за ціною 8 000 грн. за одну облігацію зі строком погашення 20 років. Доход на облігацію встановлено у розмірі 20 % у рік. Дохід виплачується кожен рік. Чи будуть ці операції відображені у податковому обліку?

Рішення.

Грн.

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Безстрокові цінні папери (облігації ТОВ «МММ»)
	ДТ	КТ	
Придбання цінних паперів	143	311	10x8000= 80 000
Нарахування доходів за облігаціями	373	732	80 000 x 20% =16 000
Отримання доходів за облігаціями	311	373	16 000
Відображення фінансового результату від інвестицій у цінні папери	732	792	16 000
Відображення у податковому обліку: амортизація витрат, понесених у зв’язку з придбанням безстрокових цінних паперів			80 000:10 = 8 000 грн.

Відповідно до п.7.9.4 Закону «Про оподаткування прибутку підприємств» оподаткування операцій з безстроковими цінними паперами здійснюється у порядку, передбаченому для оподаткування дивідендів, тобто (п.7.8.6): юридичні особи – резиденти, які отримують дивіденди, не включають їх суму до складу валового доходу. Витрати, понесені платником податку у зв’язку з придбанням безстрокових цінних паперів, до валових витрат не включаються і підлягають амортизації як нематеріальні активи згідно із статтею 8 Закону.

Приклад 2.5

У січні 2004 р. підприємство здійснило випуск процентних цінних паперів – 100 облігацій за ціною 10000 грн. зі строком погашення 3 роки, щорічний дохід за облігаціями – 15% та у січні 2005 р. – дисконтних цінних паперів – 500 облігацій номінальною вартістю 500 грн. за ціною 400 грн. зі строком погашення 1 рік.

Як будуть ці операції відображені у податковому обліку за 2005 рік?

Відповідь.

Відповідно до п.7.9.3 Закону «Про оподаткування прибутку підприємств» За процентними цінними паперами, емітованими платником податку, суми процентів включаються до складу його валових витрат у податковий період, протягом якого була здійснена або мала бути здійснена виплата таких процентів.

Таким чином, до валових витрат у 2005 році включається сума процентів, нарахована за процентними облігаціями: $100 \cdot 10\,000 \cdot 15\% = 150\,000$ грн.

За дисконтними цінними паперами, емітованими платником податку, балансові збитки від їх розміщення відносяться до складу його валових витрат у податковий період, протягом якого відбулося погашення (викуп) таких цінних паперів.

Таким чином, за дисконтними цінними паперами у 2005 р. валові витрати не нараховуються. У 2006 році до валових витрат будуть включені балансові збитки за дисконтними облігаціями у сумі: $500 \cdot (500 - 400) = 50\,000$ грн.

2.2.3. Оподаткування операцій викупу (погашення) цінних паперів

Приклад 2.6

25.02.2005 р. ВАТ «Осінь» прийняло рішення про зменшення статутного капіталу на 20 000 грн. за рахунок кінцевого погашення (ліквідації) 10 000 простих акцій номіналом 2 грн. У березні 2005 ВАТ «Осінь» викупив 10 000 власних простих акцій за ціною 1,5 грн. за акцію. 01.05.2005 викуплені акції ліквідовано.

Чи буде ця операція включено до валових доходів або валових витрат ВАТ «Осінь»?

Відповідь.

Відповідно до п.4.1.1 Закону, до валових доходів включаються доходи від продажу цінних паперів (за винятком операцій з їх первинного випуску (розміщення), операцій з їх кінцевого погашення (ліквідації) та операцій з консолідованим іпотечним боргом відповідно до закону). Таким чином, ця операція не відображається в декларації з податку на прибуток.

2.2.4. Оподаткування сплати та отримання дивідендів та інших пасивних прибутків з цінними паперами

Приклад 2.7

ВАТ «Сейм» є емітентом 10000 простих акцій номінальною вартістю 25 грн. та 500 привілейованих акцій номіналом 50 грн. з фіксованим розміром дивідендів у сумі 30 грн. на акцію.

01.04.2003 загальні збори ВАТ «Сейм» прийняли рішення про сплату дивідендів за 2002 р. у сумі 5 грн. на одну просту акцію та відповідних дивідендів на привілейовані акції. Але у 2003 році дивіденди та податок на дивіденди не сплачувалися.

За 2004 рік прийнято рішення дивіденди не нараховувати.

01.04.2005 загальні збори ВАТ «Сейм» прийняли рішення про сплату дивідендів за 2004 р. у сумі 3 грн. на одні просту акцію та відповідних дивідендів на привілейовані акції.

01.05.2005 р. сплачені дивіденди за 2002 р. і за 2004 р.

01.07.2005 р. ВАТ «Сейм» отримав дивіденди від ТОВ «Альма» у сумі 15 000 грн., а 25.07.2005 – дивіденди від іноземної акціонерної компанії «World» у сумі 30 000 грн.

Додаткова інформація:

300 привілейованих акції належать юридичним особам, 50 – фізичним особам – громадянам України, 150 – фізичним особам – нерезидентам. За декларацією з податку на прибуток за 1 кв. 2004 р. ВАТ «Сейм» має від’ємний результат щодо об’єкта оподаткування (стр.08) – «-» 5,0 тис. грн., за 1 п/р – позитивний результат щодо об’єкту оподаткування (стр.08) – «+» 80,0 тис. грн.

Як ці операції з сплати та отримання дивідендів слід відобразити у декларації з податку на прибуток за 2003, 2004 та 1 півріччя і 9 місяців 2005 р.?

Рішення.

1. Відповідно до п.7.8.2 Закону про оподаткування прибутку підприємств емітент корпоративних прав, який приймає рішення про виплату дивідендів своїм акціонерам (власникам), нараховує та вносить до бюджету до/або одночасно із виплатою дивідендів авансовий внесок з податку на прибуток. При цьому за п. 7.8.7 Закону, виплата дивідендів на користь фізичних осіб (у тому числі нерезидентів) за акціями, які мають статус привілейованих або інший статус, що передбачає виплату фіксованого розміру дивідендів чи суми, яка є більшою за суму виплат, розраховану на будь-яку іншу акцію, прирівнюється з метою оподаткування до виплати заробітної плати з відповідним оподаткуванням та включенням суми виплат до складу валових витрат платника податку. При цьому авансовий внесок, визначений підпунктом 7.8.2 цього пункту, не справляється, а така виплата не підлягає оподаткуванню як дивіденд згідно з нормами закону з питань оподаткування доходів фізичних осіб.

Таким чином, не пізніше 01.05.2005 ВАТ нараховує та сплачує авансовий внесок з податку на прибуток у розмірі:

За 2002 р.

$$\begin{aligned} 5 \times 10000 \times 25\% &= 12\ 500 \\ 30 \times (500 - 50 - 150) \times 25\% &= \underline{2\ 250} \\ &14\ 750 \end{aligned}$$

За 2004 р.

$$\begin{aligned} 3 \times 10\ 000 \times 25\% &= 7\ 500 \\ 30 \times (500 - 50 - 150) \times 25\% &= \underline{2\ 250} \\ &9\ 750 \end{aligned}$$

Всього $14\ 750 + 9\ 750 = 24\ 500$

Сума авансового внеску у рядку 13.7 додатка К6 «Зменшення нарахованої суми податку».

Податкове зобов'язання за 1 п/р: $80,0$ тис. грн. * 25% – $24,5 = - 4,5$ тис. грн.

2. Відповідно до п.7.8.6 Закону, якщо дивіденди отримуються платником податку – резидентом з джерелом їх виплати від нерезидента, то платник податку включає суму отриманих дивідендів до складу валового доходу за наслідками податкового періоду, на який припадає отримання таких дивідендів. До валових доходів за 9 місяців 2005 р. ВАТ «Сейм» слід включити суму дивідендів від іноземної акціонерної компанії «World» $30\ 000$ грн.