

ПОДАТКОВІ НАСЛІДКИ КОРПОРАТИВНИХ ПРАВОВІДНОСИН В УМОВАХ ДІЇ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ

КЛЮЧОВІ СЛОВА: корпоративні права, податок на прибуток, податок на додану вартість, податок на доходи фізичних осіб

Найбільш розповсюдженою формою господарювання в сфері малого та середнього бізнесу є господарські товариства в формі товариств з обмеженою відповідальністю (далі - ТОВ), які лише за січень-серпень 2013 склали 66% із 32 тис. зареєстрованих підприємств [1]. Тому розв'язання проблем оподаткування податком на прибуток, податком на додану вартість, податком на доходи фізичних осіб саме у цих суб'єктів господарювання набуває важливого значення. Об'єктом оподаткування виступають корпоративні права ТОВ, які відповідно ст. 167 Господарського кодексу України [2] та ст. 14 Податкового кодексу України [3], визначено як «права особи, частка якої визначається у статутному фонді (майні) господарської організації, що включають правомочності на участь цієї особи в управлінні господарською організацією, отримання певної частки прибутку (дивідендів) даної організації та активів у разі ліквідації останньої відповідно до закону, а також інші правомочності, передбачені законом та статутними документами». Отже, суб'єктами, у яких можуть виникнути корпоративні права є: засновники ТОВ, фізичні особи, що їх успадковують та/або отримують за рішенням суду й в наслідок інших правочинів. Від того яким чином набуті корпоративні права суб'єктом залежатиме порядок їх оподаткування.

Оскільки господарське товариство являє собою насамперед об'єднання капіталу, то первинні корпоративні правовідносини виникають у процесі формування статутного капіталу товариства шляхом внесення майнових та немайнових внесків до нього. Сукупність внесків засновників (учасників), призначених для забезпечення діяльності створеної юридичної особи, традиційно називають статутним капіталом компанії.

Статутний капітал – це одне із центральних понять сучасного корпоративного права. Участь у створенні статутного капіталу є первісним способом набуття корпоративних прав, і всі операції з корпоративними правами так чи інакше стосуються статутного капіталу. Внеском до статутного капіталу можуть бути як грошові кошти, так і матеріальні чи нематеріальні активи, включаючи права на інтелектуальну власність.

Оподаткування господарських операцій з формування статутного капіталу товариства за рахунок внесків засновників регулюється Податковим кодексом України. Так, п. 136.1.3 ст. 136 передбачено, що до складу доходу, який оподатковується податком на прибуток, не включаються «суми коштів

або вартість майна, що надходить у вигляді прямих інвестицій або реінвестицій у корпоративні права». Слід зазначити, що у пп. 14.1.81 ПКУ наведено визначення терміна «інвестиція», під якою слід розуміти господарські операції, що передбачають придбання основних засобів, нематеріальних активів, корпоративних прав та/або цінних паперів в обмін на кошти або майно [3].

Інвестиції поділяються на:

а) капітальні інвестиції – господарські операції, що передбачають придбання будинків, споруд, інших об'єктів нерухомої власності, інших основних засобів і нематеріальних активів, що підлягають амортизації відповідно до норм цього Кодексу;

б) фінансові інвестиції – господарські операції, що передбачають придбання корпоративних прав, цінних паперів, деривативів та/або інших фінансових інструментів. Їх поділяють на прямі інвестиції – господарські операції, що передбачають внесення коштів або майна в обмін на корпоративні права, емітовані юридичною особою при їх розміщенні такою особою та портфельні інвестиції – господарські операції, що передбачають купівлю цінних паперів, деривативів та інших фінансових активів за кошти на фондовому ринку або біржовому товарному ринку;

в) реінвестиції – господарські операції, що передбачають здійснення капітальних або фінансових інвестицій за рахунок прибутку, отриманого від інвестиційних операцій. У випадку, коли кошти або майно повертаються власнику корпоративних прав, емітованих юридичною особою, після повної і кінцевої ліквідації такої юридичної особи-емітента або в разі зменшення розміру статутного фонду такої особи, доходи також не визначаються для визначення об'єкта оподаткування тільки у розмірі, що не вище вартості придбання акцій, часток і паїв.

Таким чином, внесок у статутний капітал незалежно від його форми не оподатковуються податком на прибуток. Натомість форма внеску (грошова та матеріальна) буде враховуватись при визначенні об'єкту оподаткування податком на додану вартість. Так, законодавець передбачив, що якщо учасником є юридична особа, яка здійснює внесок до статутного фонду інших юридичних осіб у формі основних засобів чи іншого майна (запасів), то така операція є об'єктом оподаткування ПДВ та підлягає оподаткуванню на загальних підставах за основною ставкою. Оскільки відповідно до підпункту «а» пункту 185.1 ПКУ об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників податку з постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, а постачання товарів (п. 14.1.191 ПКУ) - це будь-яка передача права на розпоряджання товарами як власник, у тому числі, зокрема, обмін [3]. Тобто, внесок у статутний капітал в обмін на корпоративне право в натуральній формі є об'єктом оподаткування податком на додану вартість, а в грошовій формі – ні. Платником податку в даному випадку є суб'єкт господарювання, а саме ТОВ.

Зауважимо, що об'єкт оподаткування виникає і у фізичних осіб засновників господарських товариств, який оподатковується податком на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО).

Розглянемо як оподатковується внесок фізичних осіб у статутний фонд у вигляді рухомого майна. Відповідно до п. 173.1 ПКУ, дохід фізичних осіб від продажу (обміну) об'єкта рухомого майна протягом звітного податкового року оподатковується за ставкою 5 відсотків. Дохід від продажу об'єкта рухомого майна визначається виходячи з ціни, зазначеної в договорі купівлі-продажу, але не нижче оціночної вартості такого об'єкта [3].

Згідно з пп. 14.1.202 ПКУ продаж (реалізація) товарів – будь-які операції, що здійснюються згідно з договорами купівлі-продажу, міни, поставки та іншими господарськими, цивільно-правовими договорами, які передбачають передачу прав власності на такі товари за плату або компенсацію незалежно від строків її надання, а також операції з безоплатного надання товарів [3]. Не вважаються продажем товарів операції з їх надання у межах договорів комісії (консигнації), поруки, схову (відповідального зберігання), доручення, довірчого управління, оперативного лізингу (оренди), інших цивільно-правових договорів, які не передбачають передачі прав власності на такі товари.

Таким чином, на перший погляд, передача майна в обмін на корпоративні права має всі ознаки його продажу – відбувається передача права власності на майно від фізичної особи до товариства, а фізична особа отримує компенсацію у вигляді корпоративних прав товариства.

Разом з тим, пп. 165.1.44 ПКУ передбачено, що до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку – фізичної особи не включається сума майнового та немайнового внеску платника податку до статутного фонду юридичної особи – емітента корпоративних прав, в обмін на такі корпоративні права [3].

Варто зазначити, що придбавши корпоративні права учасник господарського товариства має такі правомочності майнового характеру як: права на отримання певної частки прибутку (дивіденди) даного товариства; право при виході з товариства на отримання коштів, що дорівнюють вартості частки майна товариства, пропорційно частці учасника в його статутному (сформованому) капіталі; право на отримання коштів, що підлягають розподілу між учасниками господарського товариства після проведення всіх необхідних розрахунків при його ліквідації; право на переважне придбання частки в статутному (сформованому) капіталі .

Вважаємо за необхідне розглянути окремі господарські операції, в разі здійснення яких виникають податкові наслідки, зокрема, виплата дивідендів.

Тлумачення поняття «дивіденди», наведене у п. 14.1.49 ПКУ: «дивіденди – платіж, що здійснюється юридичною особою - емітентом корпоративних прав чи інвестиційних сертифікатів на користь власника таких корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів та інших цінних паперів, що засвідчують право власності інвестора на частку (пай) у майні

(активах) емітента, у зв'язку з розподілом частини його прибутку, розрахованого за правилами бухгалтерського обліку» [3].

У п.4 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» [4] дивіденди визначені як «частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства».

У разі прийняття рішення щодо виплати дивідендів емітент корпоративних прав, на які нараховуються дивіденди, проводить зазначені виплати власнику таких корпоративних прав незалежно від того, чи є оподатковуваний прибуток, розрахований за правилами, визначеними статтею 152 Податкового Кодексу, чи ні (п.153.3.1 ПКУ) [3].

Незалежно від статусу підприємства, що прийняло рішення про виплату дивідендів (чи перебуває воно на загальній системі оподаткування, чи застосовує іншу ставку податку, чи є платником єдиного податку), крім випадків, передбачених пп. 153.3.5 ПКУ, відповідно до пп. 153.3.2 ПКУ воно зобов'язане до або одночасно з виплатою дивідендів сплатити до бюджету авансовий внесок з податку на прибуток у розмірі 19% (якщо дивіденди виплачуються у 2013 році). У разі виплати дивідендів у формі, відмінній від грошової (крім випадків, передбачених пп. 153.3.5 ПКУ), базою для нарахування авансового внеску є вартість такої виплати, розрахована за звичайними цінами. Методи визначення та порядок застосування звичайної ціни встановлено ст. 39 ПКУ [3].

Перелік випадків, коли авансовий внесок з податку на прибуток не справляється, передбачено пп. 153.3.5 ПКУ [3]. Тобто, авансовий внесок з податку на прибуток не сплачується під час виплати дивідендів:

а) фізичним особам;

б) у вигляді акцій (часток, паїв), емітованих платником податку, за умови що така виплата жодним чином не змінює пропорцій (часток) участі всіх акціонерів (власників) у статутному фонді емітента, незалежно від того, чи були такі акції (частки, паї) належним чином зареєстровані (відображені у зміні до статутних документів), чи ні;

в) інститутами спільного інвестування;

г) на користь власників корпоративних прав материнської компанії, що сплачуються у межах сум доходів такої материнської 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, то дивіденди, сплачені у межах такого перевищення, підлягають оподаткуванню за правилами, встановленими пп. 153.3.2 ПКУ. З метою оподаткування материнська компанія веде наростаючим підсумком облік дивідендів, отриманих нею від інших осіб, та дивідендів, сплачених на користь власників корпоративних прав такої материнської компанії, та відображає у податковій звітності такі дивіденди у порядку, визначеному центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики;

г) управителем фонду операцій з нерухомістю при виплаті платежів власникам сертифікатів фонду операцій з нерухомістю внаслідок розподілу доходу такого фонду;

д) платником податку, прибуток якого звільнений від оподаткування відповідно до положень Податкового кодексу, у розмірі прибутку, звільненого від оподаткування у періоді, за який виплачуються дивіденди.

Пунктом 154.6 ПКУ передбачено, що підприємства, які застосовують ставку 0%, при виплаті дивідендів повинні сплатити авансовий внесок на загальних підставах – за ставкою, чинною на момент виплати [3].

Податковим кодексом передбачено зменшення сум нарахованого податку звітного періоду на суму авансового внеску, попередньо сплаченого протягом такого звітного періоду у зв'язку з нарахуванням дивідендів (пп. 153.3.3 ПКУ). У разі коли «... сума авансового внеску, попередньо сплаченого протягом звітного періоду, перевищує суму податкових зобов'язань підприємства – емітента корпоративних прав за податком на прибуток такого звітного періоду, сума такого перевищення переноситься у зменшення податкових зобов'язань наступного податкового періоду, а при отриманні від'ємного значення об'єкта оподаткування такого наступного періоду – на зменшення податкових зобов'язань майбутніх податкових періодів» (пп. 153.3.4 ПКУ) [3].

Вітчизняне законодавство передбачає певні особливості при оподаткуванні дивідендів, що виплачуються юридичній особі – нерезиденту, з якої необхідно утримувати податок на репатріацію. Адже відповідно до пп. 153.3.8 ПКУ «авансовий внесок із податку, сплачений у зв'язку з нарахуванням/сплатою дивідендів, є невід'ємною частиною податку на прибуток та не може розцінюватися як податок, який справляється при репатріації дивідендів (їх сплаті на користь нерезидентів) відповідно до норм статті 160 цього Кодексу або чинних міжнародних договорів України» [3].

Авансовий внесок платник податку повинен сплатити незалежно від обраної системи оподаткування. Така сплата стосується і юридичних осіб на спрощеній системі оподаткування, якщо вони виплачуватимуть дивіденди своїм засновникам. Причому платник єдиного податку не має права зменшити свої зобов'язання щодо сплати єдиного податку звітного періоду на суму такого попередньо сплаченого авансового внеску.

Якщо платник податку на прибуток за ставкою 0% відповідно до п. 154.6 ПКУ здійснює нарахування та виплату дивідендів своїм акціонерам (учасникам / власникам), то він повинен нарахувати і сплатити авансовий внесок з податку на прибуток у порядку, встановленому пп. 153.3.2 ПКУ. А також у звітному податковому періоді, в якому здійснювалися нарахування та виплата дивідендів, такий платник фактично «вилітає» із 0% ставки податку на прибуток і повинен додатково сплатити податок на прибуток за ставкою, встановленою починаючи з 2013 р. у розмірі 19% [3].

Для юридичної особи, яка одержує дивіденди, такі доходи не включаються до загального складу доходів (крім постійних представництв нерезидентів) (пп. 136.1.12 та пп. 153.3.6 ПКУ) [3].

Виплачуючи дивіденди юридичним особам – нерезидентам, необхідно враховувати вимогу пп. 153.3.8 ПКУ та сплачувати авансовий внесок при виплаті дивідендів нерезидентам – юридичним особам незалежно від того, чи утримуватиметься додатково податок із сум дивідендів відповідно до п. 160.2 ПКУ як з доходу з джерелом його походження з України.

При виплаті дивідендів фізичній особі слід керуватися нормами розділу IV «Податок на доходи фізичних осіб» ПКУ. При виплаті дивідендів фізичним особам (резидентам чи нерезидентам) сплачувати авансовий внесок з податку на прибуток підприємству не треба (пп. 153.3.5 ПКУ) [3].

На підставі пп. 164.2.8 ПКУ дохід у вигляді дивідендів включається до складу загального місячного (річного) оподатковуваного доходу фізичної особи. Починаючи з 01.01.2011 р. дивіденди обкладаються податком на доходи фізичних осіб за ставкою 5% (п. 167.2 ПКУ) [3].

При реінвестиції дивідендів (сума дивідендів не виплачується, а йде на збільшення статутного капіталу) ПДФО з такої суми нарахованих дивідендів не утримується.

У разі виплати дивідендів фізичним особам – нерезидентам слід керуватися нормою пп. 170.10.1 ПКУ, в якому зазначено, що доходи «...з джерелом їх походження в Україні, що нараховуються (виплачуються, надаються) на користь нерезидентів, оподатковуються за правилами та ставками, визначеними для резидентів (з урахуванням особливостей, визначених деякими нормами цього розділу для нерезидентів)» [3].

Тобто, виплата дивідендів фізичним особам – нерезидентам оподатковується за ставкою 5% [3]. Відповідно до п. 3.2 ПКУ, у разі якщо міжнародний договір, згода на обов'язковість якого надана ВРУ, встановлює правила, які відрізняються від передбачених ПКУ, то застосовуються правила міжнародного договору. Таким чином, при нарахуванні та виплаті дивідендів на користь фізичних осіб – нерезидентів ПДФО може утримуватися за ставкою, передбаченою міжнародним договором.

При нарахуванні (виплаті) дивідендів на користь фізичної особи (у т. ч. нерезидентів) за акціями або іншими корпоративними правами, які мають статус привілейованих або інший статус, що передбачає виплату фіксованого розміру дивідендів чи суми, що є більшою за суму виплат, розраховану на будь-яку іншу акцію (корпоративне право), емітовану таким платником податку. (п. 153.3.7 ПКУ) [3]. Тобто фактично така виплата, з метою оподаткування, не вважається виплатою дивідендів, а прирівнюється до виплати зарплати «...з відповідним оподаткуванням та включенням суми виплат до складу витрат платника податку» [3].

На емітента корпоративних прав, який виплачує дивіденди, покладається обов'язок податкового агента. Доходи у вигляді дивідендів оподатковуються під час їх виплати та за їх рахунок. Податок слід перерахувати до бюджету в момент виплати дивідендів. Якщо місяці нарахування та виплати дивідендів не збігаються, то рекомендовано, хоча прямої норми в ПКУ й немає, сплатити ПДФО у строки, встановлені для

місячного податкового періоду, тобто протягом 30 календарних днів, наступних після закінчення місяця, у якому були нараховані доходи [3].

Про нараховані (виплачені) дивіденди слід повідомляти податкові органи, звітувати у строки, встановлені ПКУ для податкового кварталу, тобто протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного кварталу. Крім того, відповідно до пп. «б» п. 176.2 ПКУ суб'єкт господарювання зобов'язаний подавати «... податковий розрахунок суми доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, а також суми утриманого з них податку до органу державної податкової служби за місцем свого розташування. Такий розрахунок подається незалежно від того, виплачує чи ні доходи платникам податку зазначена особа протягом звітного періоду» [3].

При виході особи із складу учасників товариства з обмеженою відповідальністю також виникають податкові наслідки.

Реалізація положень ст. 148 Цивільного кодексу України [5], ст. 88 Господарського кодексу України [2] та ст. 54 Закону України «Про господарські товариства» [6], якими регламентується порядок виходу учасника із товариства, на практиці пов'язана із значними складнощами. Наявність колізій у зазначеній сфері призводять до неоднозначного тлумачення та застосування законодавства учасниками корпоративних відносин, органами Міністерства доходів і зборів. Зокрема, проблемними є питання щодо визначення об'єкту оподаткування у разі повернення учаснику товариства його частки у майні товариства, дата виникнення податкових зобов'язань, застосування звичайних цін для цілей оподаткування та інші.

Вихід учасника із товариства – це корпоративний правочин, спрямований на одностороннє припинення корпоративних правовідносин на вимогу учасника на умовах, визначених законом та установчими документами товариства. Тобто вихід учасника – це припинення участі у товаристві без правонаступництва відносно прав та обов'язків учасника, а це є дією, в результаті якої, на нашу думку, повинен бути зменшений статутний капітал товариства.

На практиці підприємства часто припускаються помилки, зазначаючи у протоколі, що статутний капітал не зменшується, а частка учасника переходить до товариства. Такий «перехід» може розглядатись як безоплатне набуття майна товариством і тому, у відповідності до вимог Податкового кодексу України, його вартість включається до складу інших доходів, що враховуються при обчисленні об'єкту оподаткування податком на прибуток підприємств (п.135.5.4 ПКУ) або до складу доходу при обчисленні єдиного податку (п. 292.3 ПКУ).

Пункт 2 ст. 148 Цивільного кодексу України (далі – ЦКУ) [5] містить норму, відповідно якої учаснику при виході з товариства виплачується частина вартості майна, що пропорційна частці учасника у статутному фонді. За домовленістю між учасником та товариством виплата вартості частини майна товариства може бути замінена переданням майна в натурі, наприклад, основними засобами.

При виході учасника з ТОВ виплата його частки провадиться після затвердження звіту за рік, в якому він вийшов з товариства, і в строк до 12 місяців з дня виходу. При цьому, відповідно до п. 7 Інформаційного листа Вищого господарського суду України від 27.02.2012р. № 01-06/224/2012 «Про доповнення до інформаційного листа Вищого господарського суду України від 15.03.2011р. № 01-06/249 «Про постанови Верховного суду України, прийняті за результатами перегляду судових рішень господарських судів» [7], обов'язок товариства сплатити вартість частки учаснику, який виходить з товариства, виникає з моменту повідомлення учасником про вихід; невиконання такого обов'язку тягне за собою передбачені ст. 625 ЦКУ наслідки прострочення виконання грошового зобов'язання [5].

Статтею 12 Закону України «Про господарські товариства» визначено, що майном товариства є майно, власником якого є це товариство, а саме: майно, передане йому засновниками і учасниками у власність; продукція, вироблена товариством в результаті господарської діяльності; одержаних доходів; іншого майна, набутого на підставах, не заборонених законом [6].

Тут постає питання у визначенні вартості частки майна, що передається при виході учаснику, тому що чинне законодавство не дає чіткої відповіді на запитання щодо того, яка вартість майна – балансова чи ринкова має використовуватись як базова при здійсненні розрахунків з учасником. Однак, виходячи із норм Податкового кодексу України, оскільки учасник є пов'язаною особою з товариством (п.14.1.159 ПКУ) [3], правомірно, з метою мінімізації майбутніх податкових ризиків, здійснити експертну оцінку частки майна, яка передається учаснику при його виході із товариства відповідно до норм Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» [8]. Проте, відповідно до п.2 ст. 7 цього Закону експертна оцінка частки майна, що передається учаснику при його виході із товариства не є обов'язковою.

Слід зауважити, що майно товариства обліковується на його балансі, де відображається вартість активів підприємства та джерел їх формування. Тому в основу розрахунку вартості частини майна товариства, належної до сплати учаснику, що виходить з товариства, за загальним правилом, повинна братись вартість майна, що визначається на рівні активів підприємства за вирахуванням його зобов'язань, тобто відповідає поняттю власного капіталу підприємства, показник якого відображається в Балансі (рядок 380).

Однак, виникає питання на яку дату повинен бути складений цей баланс? Необхідно зазначити, що це питання пов'язано з визначенням дати виходу учасника із товариства, яке й до сьогодні залишається нерегульованим. Відсутнє однозначне тлумачення цієї норми у Цивільному та Господарському кодексі України.

Разом з тим, чітку відповідь на це питання дає постанова Пленуму Верховного Суду України від 24.10.2008р. № 13 «Про практику розгляду судами корпоративних спорів» (пункт 28), в якій визначено, що «вихід зі складу учасників товариства не пов'язується ні з рішенням зборів учасників, ні з внесенням змін до установчих документів товариства. У зв'язку з цим

моментом виходу учасника з товариства є дата подачі ним заяви про вихід відповідальній посадовій особі або вручення заяви цим особам органом зв'язку. Положення установчих документів, які обмежують чи забороняють право на вихід учасника з товариства, є незаконними» [9].

Отже, якщо датою припинення корпоративних правовідносин учасника з товариством є дата подачі його заяви про вихід із товариства, то логічно стверджувати, що розрахунок частини вартості майна, що підлягає виплаті учаснику, необхідно здійснювати за даними Балансу, складеного на дату виходу учасника (а у разі реорганізації, ліквідації юридичної особи – учасника або смерті громадянина – учасника товариства – на дату такої реорганізації, ліквідації (смерті) учасника).

Варто зазначити, що господарські операції з повернення учасникам ТОВ їх грошового внеску до Статутного капіталу у вигляді майна, мають податкові наслідки, а саме є об'єктом оподаткування податком на прибуток, податком на додану вартість та податком на доходи фізичних осіб.

У випадках припинення корпоративних правовідносин шляхом виходу учасника із товариства та повернення його частки у майні товариства, вище вартості придбання, виникають податкові зобов'язання з податку на прибуток. Так, якщо повернення частки в майні товариства учаснику буде здійснено в натуральній формі, наприклад нежитловим приміщенням, то на підставі здійснення підприємством даних господарських операцій виникають наступні податкові наслідки:

Операція з повернення засновнику внеску у вигляді основних фондів, у разі його виходу з числа засновників, є операцією продажу таких основних фондів і відображається у податковому обліку відповідно до п.146.13 ПКУ [3]. Податковим кодексом встановлено, що у разі продажу основного засобу сума перевищення доходів від продажу або іншого відчуження над балансовою вартістю окремих об'єктів основних засобів та нематеріальних активів включається до доходів платника податку, а сума перевищення балансової вартості над доходами від такого продажу або іншого відчуження включається до витрат платника податку.

Доходи, визначені ст. 146 ПКУ як «інші доходи» відносяться до доходів, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування (пп. 135.5.11 ПКУ). На підставі п. 137.16 ПКУ датою отримання інших доходів є дата їх виникнення згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, якщо інше не передбачено нормами розділу III ПКУ [3].

Таким чином, сума перевищення доходів над загальною балансовою вартістю основних засобів (нежитлового приміщення) у відповідності до п.146.13 ПКУ включається до доходів платника податку на прибуток підприємства та оподатковується податком за ставкою 19 % (у 2013 році) [3].

Порядок оподаткування виплат учаснику ТОВ податком на додану вартість регламентовано ПКУ. Відповідно до статті 185 ПКУ об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників податку з постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України. П. 14.1.191 ПКУ під постачанням товарів розуміє будь-яку передачу права на розпорядження

товарами як власник, у тому числі продаж, обмін чи дарування такого товару. Отже, операція з повернення грошового внеску учасників шляхом передачі їм основних засобів підпадає під визначення об'єкта оподаткування ПДВ та оподатковується на загальних підставах за основною ставкою 20 % [3].

Зауважимо, що нормами ПКУ передбачено оподаткування ПДФО інвестиційного прибутку, який розраховується за правилами пп. 170.2.2 ст.170 ПКУ як додатна різниця між доходом, отриманим платником податку від продажу інвестиційного активу, та його вартістю, що визначається із суми витрат на придбання такого активу [3]. Тобто оподатковується додатна різниця між сумою грошових коштів, яку учасник отримує при виході, та вартістю майнового внеску учасника згідно із статутними документами підприємства.

Слід також зазначити, що пп. 170.2.8 ПКУ передбачено розмір інвестиційного прибутку, що не оподатковується податком на доходи фізичних осіб, а саме якщо він не перевищує суму, визначену в абз. 1 пп. 169.4.1 ПКУ (у 2013 році – 1610 грн.) [3].

Оподаткування інвестиційного прибутку ПДФО здійснюється за ставкою 15%, а у разі, якщо загальна сума отриманих платником податку у звітному податковому місяці доходів перевищує 10-кратний розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року, ставка податку становить 17% суми перевищення з урахуванням податку, сплаченого за ставкою 15% (п. 167.1 ПКУ) [3].

Слід зазначити, що при поверненні підприємством фізичній особі її частки в статутному капіталі, на підприємство не покладаються функції податкового агента, адже, згідно з пп. 170.2.1 ПКУ облік загального фінансового результату операцій з інвестиційними активами ведеться платником податку самостійно, окремо від інших доходів і витрат. Платник податку зобов'язаний самостійно включити суму таких доходів до загального річного оподаткованого доходу та подати річну декларацію з ПДФО до 1 травня року, що настає за звітним (пп. 49.18.4 ПКУ) [3].

Проведене дослідження нормативно-правового регулювання механізму оподаткування корпоративних правовідносин дозволило зробити висновок про недостатню урегульованість та заплутаність норм вітчизняного законодавства, що призводить до збільшення вірогідності його порушення та зростання ризиків недонадходження коштів в бюджет. Тож, варто врегулювати порядок здійснення корпоративних правовідносин в Україні шляхом закріплення відповідних норм у Законі «Про господарські товариства» та у Податковому кодексі України. Крім того, необхідно усунути дискримінуючу диференціацію оподаткування активів за рівнем ліквідності як на рівні товариств з обмеженою відповідальністю, так і на рівні осіб – учасників таких суб'єктів господарювання.

Література

1. Офіційний сайт Державного комітету статистики України [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>
2. Господарський кодекс України від 16.01.2003р. № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15/page10>.
3. Податковий кодекс від 02.12.2010р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
4. Наказ Мінфіну України «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку» від 29.11.1999р. № 290 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.
5. Цивільний кодекс України від 16.01.2003р. № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
6. Закон України «Про господарські товариства» від 19.09.1991р. № 1576-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1576-12>.
7. Інформаційний лист Вищого господарського суду України «Про доповнення до інформаційного листа Вищого господарського суду України від 15.03.2011 № 01-06/249 «Про постанови Верховного суду України, прийняті за результатами перегляду судових рішень господарських судів» від 27.02.2012 № 01-06/224/2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/v_224600-12.
8. Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2658-14>.
9. Постанова Пленуму Верховного Суду України «Про практику розгляду судами корпоративних спорів» від 24.10.2008р. № 13 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v0013700-08>.

Резюме

У статті розглянуто нормативно-правове регулювання механізму оподаткування корпоративних правовідносин в Україні. Виявлені особливості й недоліки такого оподаткування та запропоновані напрямки їх усунення.

Резюме

В статье рассматривается нормативно-правовое регулирование механизма налогообложения корпоративных правоотношений в Украине. Выявлены особенности и недостатки такого налогообложения.

Summary

The article considers the legal regulation mechanism of taxation of corporate relations in Ukraine. Identified features and drawbacks of such taxation.