

УДК 657.411.8:336.226.1

*Помулєва В.М.,
ст. викл. кафедри обліку і оподаткування,
Ременюк Д.Д.,
Запорізький національний технічний університет*

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ДИВІДЕНДІВ

Постановка проблеми. Отримання прибутку є метою створення і діяльності кожного підприємства. Сума прибутку у вигляді дивідендів розподіляється між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства. Питання виплати дивідендів є важливим як для власників, так і для юридичної особи. Тому тема обліку і оподаткування дивідендів не перестає бути актуальною.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Обліку дивідендів багато уваги приділяли такі видатні науковці та економісти, як Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, В. Г. Федоренко та ін. Результати опрацювання наукових джерел щодо оподаткування дивідендів відображено в працях таких науковців, як: В. Гой, Л. Чернобай, В. Васюк та ін. Поряд із значним науковим здобутком, та з огляду на реформування податкового законодавства, низка проблемних питань залишається гостро дискусійною, недостатньо розробленою та потребує подальших наукових досліджень.

Постановка завдання. Метою дослідження є висвітлення особливостей обліку і оподаткування дивідендів, а також здійснення пошуку шляхів їх удосконалення з метою створення умов, що покликані збільшити довіру до підприємства, привабливість для інвесторів та усунути негативні явища, які стримують виплату дивідендів суб'єктами господарської діяльності.

Виклад основного матеріалу дослідження. У різних нормативних документах надано різне визначення терміна «дивіденди», яке підкреслює ту чи іншу його характерну ознаку. Не дивлячись на те, що питання виплати дивідендів розглядаються цілим рядом нормативних актів, до тепер єдиного твердження даного поняття не сформовано (табл. 1).

Таблиця 1

Визначення дивідендів у нормативних актах

Поняття	Норма акту
Дивіденд - частина чистого прибутку акціонерного товариства, що виплачується акціонеру з розрахунку на одну належну йому акцію певного типу та/або класу.	ч. 1 ст. 30 Закону № 514-VI [13]
Дивіденди - платіж, що здійснюється юридичною особою, у т.ч. емітентом корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів чи інших цінних паперів 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. Для цілей оподаткування до дивідендів прирівнюється також платіж у грошовій формі, що здійснюється юридичною особою на користь її засновника та/або учасника (учасників) у зв'язку з розподілом чистого прибутку (його частини).	Підпункт 14.1.49 ПКУ [10]
Дивіденди - частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їхньої участі у власному капіталі підприємства.	Пункт 4 П(С)БО 15 [4]
Дивіденди - розподіл прибутку власникам інвестицій у капітал пропорційно до їхніх внесків капіталу певного класу.	МСБО 18 [3]

Джерело: розроблено авторами

Таким чином, дивідендами прийнято називати частину прибутку підприємства, що розподіляється між його засновниками. Між тим, дивіденди можна виплачувати навіть у тому випадку, якщо у звітному періоді не було прибутку, але є інші власні джерела.

Порядок нарахування дивідендів (прибутку на корпоративні права) значною мірою залежить від форми організації бізнесу та форми власності.

Стандартною формою виплати дивідендів є грошова. Найпоширенішою негрошовою формою є виплата дивідендів у формі додаткових корпоративних прав, зокрема акцій. Акціонерне товариство має виплачувати дивіденди виключно коштами, для них також визначено граничний строк виплати дивідендів, для інших юридичних осіб таких строків не передбачено.

Дослідимо порядок оподаткування дивідендів при їх виплаті фізичним та юридичним особам, переваги та недоліки для окремих суб'єктів [1]:

1. ПДФО. Оподаткування дивідендів фізичних осіб регулюється пп. 170.5 (щодо резидентів), пп. 170.10 ст. 170 Податкового кодексу (щодо нерезидентів), які остаточно оподатковуються під час їх виплати за їх рахунок (пп. 170.5.4). У цьому випадку резидент виступає в ролі податкового агента.

2. Військовий збір. З 2015 року дивіденди віднесено до переліку доходів фізичних осіб, з яких утримується військовий збір (пп. 1.2 п. 161 підрозд. 10 розд. XX ПКУ). Ставка військового збору 1,5%.

3. ЄСВ. Дивіденди не входять до фонду оплати праці, тому сума дивідендів не є об'єктом утримань та нарахувань ЄСВ (п. 3.35 Інструкції зі статистики заробітної плати, затвердженої наказом Держкомстату від 13.01.04 р. № 5 [5], п. 14 розділу II Постанови КМУ від 22.12.2010 р. № 1170 [8]).

4. ПДВ. Виплата дивідендів у негрошовій формі визнається постачанням (пп. 14.1.185, 14.1.191 ПКУ) і у емітента виникають зобов'язання з ПДВ (п. 185.1 ПКУ), виплата у грошовій формі або у вигляді цінних паперів не є об'єктом оподаткування (пп. 196.1.6 ПКУ).

5. Податок на прибуток. Операція виплати дивідендів не впливає на витрати (доходи) емітента.

Механізм оподаткування дивідендів, що виплачуються фізичним особам, та ставки податку зображено на рис. 1.

При оподаткуванні дивідендів фізичних осіб - нерезидентів можуть бути використані і знижені ставки податку, якщо це визначено міжнародними договорами з країною нерезидента.

ПДФО до бюджету сплачується під час виплати оподаткованого доходу єдиним платіжним документом. Якщо дивіденди нараховані, але не виплачені, сума податку підлягає сплаті до 30 числа наступного місяця [10].

Особливістю оподаткування виплати дивідендів юридичним особам є те, що емітент до або одночасно із виплатою дивідендів за власний рахунок зобов'язаний сплатити авансовий внесок з податку на прибуток за ставкою 18% відповідно до пп. 57.1'2 ПКУ. Винятком є виплати: на користь власників материнської компанії за певних умов; фізичним особам; платниками податку на прибуток, прибуток яких звільнений від оподаткування та інститутами спільного інвестування. Отже, при виплаті дивідендів засновникам – фізичним особам авансові внески з податку на прибуток не сплачуються.

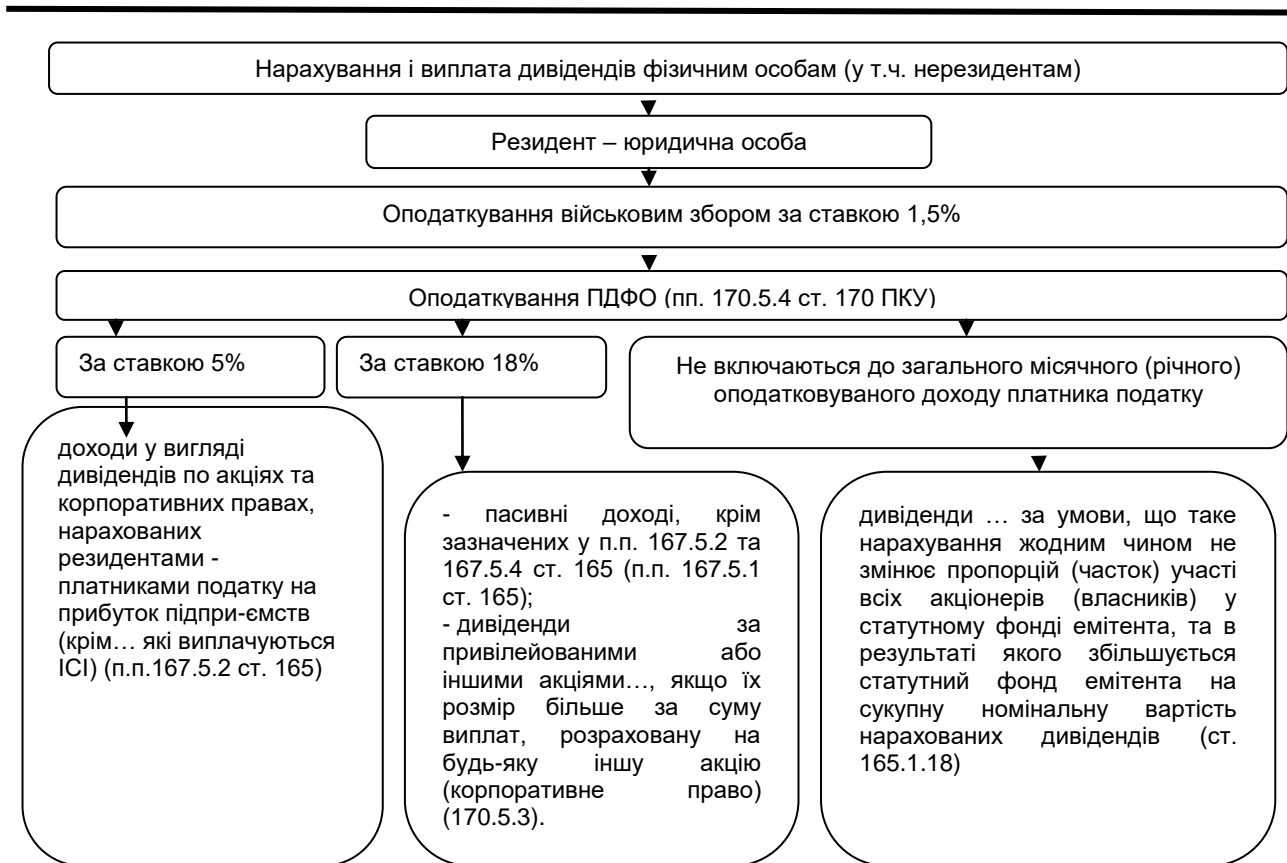


Рис. 1. Механізм оподаткування дивідендів, що виплачуються фізичним особам
Джерело: розроблено авторами

Якщо емітент корпоративних прав є платником єдиного податку, то він безпосередньо зобов'язаний сплачувати авансові внески з податку на прибуток, причому з усієї суми дивідендів [6].

Починаючи з 2015 року авансовий внесок при виплаті дивідендів визначають із суми перевищення дивідендних виплат над величиною об'єкта оподаткування податком на прибуток за відповідний звітний рік, за який виплачують такі дивіденди, грошове зобов'язання щодо якого було погашено (пп. 57.11.2 ПКУ) [10]. Під сплаченим податковим зобов'язанням контролери мають на увазі тільки зобов'язання з податку на прибуток. Тобто для ДФСУ виплата дивідендів єдинником автоматично означає розрахунок авансового внеску з усієї суми дивідендів [2].

Алгоритм розрахунку суми авансового внеску з податку на прибуток, що підлягає сплаті до бюджету, зображено на рис. 2.

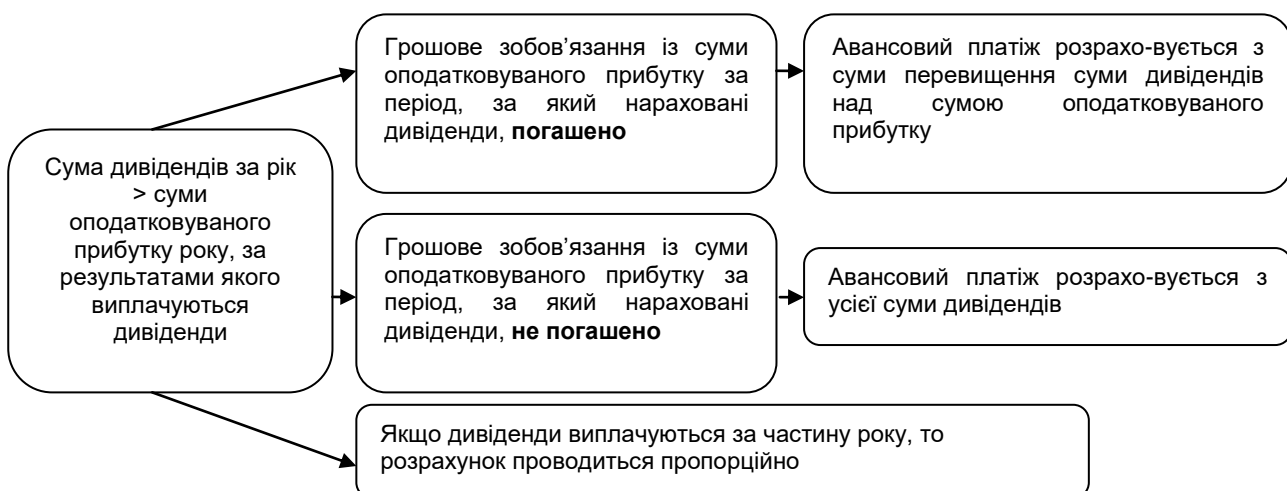


Рис. 2. Алгоритм розрахунку суми авансового внеску з податку на прибуток при виплаті дивідендів

Джерело: розроблено авторами

Такий порядок запроваджено з метою збереження обігових коштів платників – емітентів корпоративних прав [14].

Наприклад, платник податку за підсумками 2016 року отримав прибуток у розмірі 150000 грн., з яких 130000 грн. вирішено спрямувати на виплату дивідендів. Оподатковуваний прибуток за 2016 рік склав 120000 грн. Податок з такого прибутку за ставкою 18% – 21600 грн., який станом на дату виплати дивідендів сплачений повністю. У цьому випадку підприємству потрібно сплатити авансовий внесок лише з частини дивідендів в розмірі 10000 грн. (130000 – 120000). Сума авансового внеску за ставкою 18% становить 1800 грн.

Сума дивідендів, що підлягає виплаті, не зменшується на суму авансового внеску. Тобто, власникам корпоративних прав виплачуються дивіденди в розмірі 130000 грн. без зменшення на суму авансового внеску.

Таким чином, якщо дивіденди виплачуються в межах суми оподаткованого прибутку, з якого вже сплачено податок на прибуток, то авансовий внесок сплачується лише в тому разі, коли сума дивідендів перевищує суму такого прибутку. Якщо підприємство ще не сплатило податку на прибуток або сплатило його не повністю, воно має сплачувати авансовий внесок зі всієї суми дивідендів.

У разі якщо власники підприємства вирішили розподілити між собою прибуток за декілька періодів (років), то й формулу розрахунку потрібно застосовувати окремо за кожним роком. Тобто загальну суму дивідендів розподіляють за їх приналежністю до окремого року, і кожен окрему суму дивідендів порівнюють з об'єктом оподаткування за відповідний податковий (звітний) рік [2]. У даному випадку алгоритм розрахунку авансового внеску буде значно складнішим.

Сума сплачених авансових внесків з податку на прибуток при виплаті дивідендів не підлягає поверненню платнику податків або зарахуванню в рахунок погашення грошових зобов'язань з інших податків і зборів (обов'язкових платежів). Тож сплачені авансові внески не можна буде зарахувати в рахунок сплати єдиного податку [7].

З метою зменшення податкового навантаження та уникнення подвійного оподаткування прибутку сума сплачених авансових внесків з податку на прибуток при виплаті дивідендів підлягає зарахуванню у зменшення податкового зобов'язання з податку на прибуток, задекларованого у податковій декларації [14].

Кодексом не передбачено зарахування сплачених авансових внесків платником єдиного податку у зменшення податкового зобов'язання як з єдиного податку, так і з податку на прибуток у звітних періодах після переходу на загальну систему оподаткування. Саме тому є додатковим податковим навантаженням для цієї категорії платників. Платники єдиного податку, окрім розрахунку єдиного податку, подають Податкову декларацію з податку на прибуток підприємств, у якій у рядку 20 відображають внесені до бюджету авансові внески з податку на прибуток [6].

Отже, ставка оподаткування розподіленого прибутку (як і нерозподіленого) становить 18 %, безпосереднім платником авансового внеску податку на прибуток є суб'єкт підприємницької діяльності - емітент корпоративних прав; строк сплати - одночасно з виплатою дивідендів.

При виплаті дивідендів юридичним особам – нерезидентам, крім вищезгаданого авансового внеску з податку на прибуток, необхідно утримати і сплатити ще й податок з таких доходів. Адже відповідно до ПКУ, авансовий внесок з податку на прибуток, сплачений у зв'язку з нарахуванням/сплатою дивідендів, не може розцінюватися як податок, який справляється під час репатріації дивідендів (їх сплаті на користь нерезидентів) [10].

Доходи, отримані нерезидентом із джерелом їх походження з України, зокрема дивіденди, оподатковуються в порядку і за ставками, визначеними п. 141.4 ст. 141 Кодексу. Резидент або постійне представництво нерезидента має утримувати податок з таких доходів за ставкою в розмірі 15 відсотків їх суми та за їх рахунок, який сплачується до бюджету під час такої виплати [10].

Відповідно до п. 3.2 ПКУ, якщо міжнародним договором встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені ПКУ, застосовуються правила міжнародного договору (підставою є наявність довідки, яка підтверджує нерезидентський статус (рис. 3), за її ж відсутності оподаткування проводиться за українськими правилами). Перелік країн, з якими на 01.01.2016 р. укладено міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування, наведено в листі ДФСУ від 28.01.2016 р. № 2815/7/99-99-12-01-03-17 [9].

Таким чином, при нарахуванні та виплаті дивідендів на користь як фізичних, так і юридичних осіб – нерезидентів податок може утримуватися за ставкою, передбаченою міжнародним договором.

Механізм оподаткування дивідендів на користь юридичних осіб – нерезидентів узагальнено на рис. 3.

Виплата дивідендів юридичній особі резиденту не тягне за собою жодних додаткових утримань, тобто підприємство-емітент має сплатити лише авансовий внесок з податку на прибуток при виплаті дивідендів; виплата дивідендів юридичній особі – нерезиденту спричиняє додаткове податкове навантаження на доходи нерезидента у розмірі 15% (п. 141.4 ПКУ).

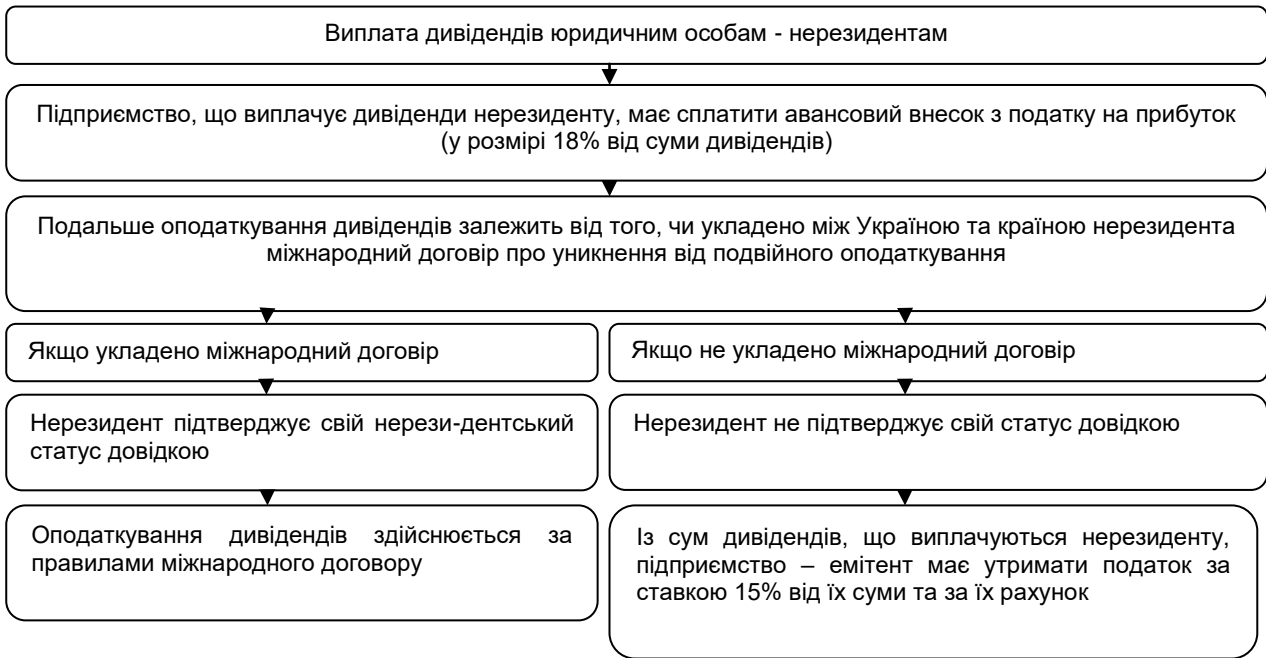


Рис. 3. Механізм оподаткування дивідендів на користь юридичних осіб – нерезидентів
 Джерело: розроблено авторами

З врахуванням вищевикладеного, механізм оподаткування дивідендів набуває наступного вигляду (рис. 4).

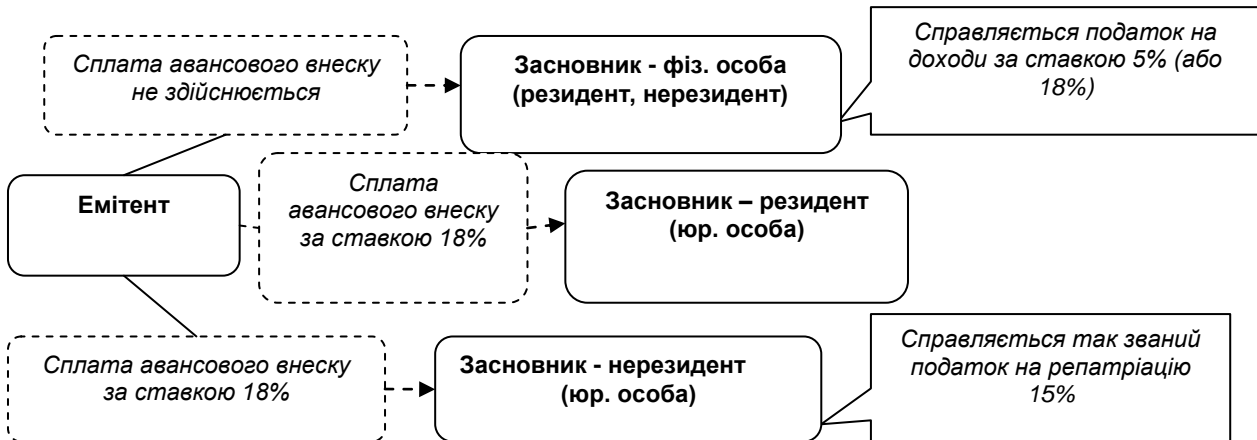


Рис. 4. Механізм оподаткування дивідендів в Україні

Джерело: розроблено авторами

Порядок відображення операцій із виплати дивідендів в обліку емітента залежить від того, за рахунок яких джерел було здійснено їх виплату та в якій формі (грошовій чи негрошовій).

З прийняттям рішення про виплату дивідендів у підприємства зменшується власний капітал (прибуток). На суму нарахованих, але не виплачених дивідендів збільшується обсяг заборгованості, яка зменшується одночасно з виплатою дивідендів.

Нарахування дивідендів за рахунок прибутку відображається проведенням: Дт 443 – Кт 671 (із закриттям 443 субрахунку на 441 Дт 441 – Кт 443, що свідчить про розподіл прибутку); за рахунок резервного (спеціального) фонду: Дт 43 – Кт 671. Виплата дивідендів у грошовій формі відображається проведенням Дт 671 – Кт 30, 31; їх реінвестування: Дт 671 – Кт 40.

Облік нарахування і виплати дивідендів наведено у табл. 2.

Таблиця 2

Облік нарахування і виплати дивідендів

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
Нарахування і виплата дивідендів фізичним особам				
1	Нараховано суму дивідендів	443	671	1000,00
2	Утримано податок на доходи фізичних осіб за ставкою 18%	671	641 ПДФО	180,00
3	Утримано військовий збір за ставкою 1,5%	671	642 ВЗ	15,00
4	Виплачено дивіденди з поточного рахунку в банку (1000 – 180 – 15)	671	311	805,00
5	Перераховано суму податку на доходи фізичних осіб	641 ПДФО	311	1800,00
6	Перераховано суму військового збору	642 ВЗ	311	15,00
Нарахування і виплата дивідендів юридичним особам - резидентам				
1	Нараховано суму дивідендів	443	671	10000,00
2	Сплачено до бюджету авансовий внесок з податку на прибуток (18%) (1800 грн. за даними вищевказаного прикладу)	641АВ	311	1800,00
3	Виплачено дивіденди юридичній особі – резиденту	671	311	10000,00
4	Відображені витрати з податку на прибуток по закінченню звітного періоду	981	641	умовно 7000,00
5	Зарахування авансового внеску у зменшення зобов'язань по сплаті податку на прибуток	641	641АВ	1800,00
6	Сплачено зобов'язання з податку на прибуток за результатами звітного періоду (7000 – 1800)	641	311	5200,00
Нарахування і виплата дивідендів юридичним особам - нерезидентам				
1	Нараховано суму дивідендів нерезиденту	443	6712	10000,00
2	Сплачено до бюджету авансовий внесок з податку на прибуток (18%) (за даними вищевказаного прикладу)	641АВ	311	1800,00
3	Нарахований податок з дивідендів нерезидента при їх репатріації (за ставкою 15%)	6712	641ПР	1500,00
4	Сплачено до бюджету податок з дивідендів нерезидента	641ПР	311	1500,00
5	Виплачено дивіденди юридичній особі – нерезиденту (за мінусом податку на репатріацію 15%)	671	311	8500,00
Далі відображаються такі ж проведення, як проведення 4, 5, 6 щодо резидентів				

Джерело: складено авторами

Якщо на дату нарахування та виплати дивідендів юридичним особам – нерезидентам зміниться курс іноземної валюти, то в обліку емітента виникатимуть неопераційні курсові різниці.

Висновки з проведення дослідження. Підсумовуючи результати проведеного дослідження, варто зазначити, що існуючий вітчизняний механізм оподаткування дивідендів є надто складним та суперечливим. Він є невідгидним для суб'єктів малого підприємництва – платників єдиного податку (додатковий податковий тиск) [11, с. 86], що спонукає до прихованого розподілу прибутку і можливих «прихованих» дивідендів. Авансовий внесок з податку на прибуток, платником якого вони не виступають, є окремим видом податку, який вони зобов'язані сплачувати попри всі звільнення згідно з пунктом 297.1 ПКУ. Заборона зараховувати авансові внески на зменшення податкових зобов'язань таким платникам негативно впливає на обігові кошти, є вкрай дискримінаційною.

Таким чином, важливість удосконалення існуючого механізму оподаткування незаперечна. На нашу думку, напрямками удосконалення такого механізму може бути:

- відміна авансового внеску з податку на прибуток при виплаті дивідендів [11, с. 86]. Це сприятиме запобіганню податкової дискримінації, а також уникненню подвійного оподаткування;

- врахування досвіду зарубіжних країн в залежності від напрямку, який краще підтримувати державі на даному етапі: чи розвивати підприємства (використовуючи нерозподілений прибуток), чи збільшувати привабливість вітчизняних підприємств перед інвесторами, покращувати життєвий рівень населення і т.і. (направляючи підприємства на розподіл прибутку у вигляді дивідендів) [11, с. 87].

Між тим, й досі податковий тиск на громадян з низьким рівнем доходів залишається високим, що негативно впливає на їх рівень життя, у той час як більш заможні громадяни сплачують податок з пасивних доходів (і не тільки) за заниженими ставками [12, с. 356], у зв'язку з чим необхідно

збалансувати оподаткування доходів у вигляді заробітної плати та доходів від нетрудової діяльності шляхом збільшення ставки податку на пасивні доходи до 20% [12, с. 356].

З метою удосконалення обліку нарахування та виплати дивідендів:

– для нарахування дивідендів по субрахунку 671 "Розрахунки за нарахованими дивідендами" доцільно вести непередбачені Планом рахунків субрахунки другого рівня: 6711 – "Розрахунки з засновниками-резидентами України в національній валюті України" і 6712 – "Розрахунки з засновниками-нерезидентами України в іноземній валюті". Введення таких субрахунків до субрахунку 671 дозволить розподілити валютний і гривневий облік з можливістю нарахування курсових різниць;

– для зручності заповнення податкової звітності та контролю за сплатою податку емітентам, на нашу думку, слід застосовувати окремий субрахунок для нарахування й сплати авансового внеску з податку на прибуток при виплаті дивідендів, наприклад 641 Податок на прибуток/Дивіденди.

Запропоновані шляхи удосконалення дозволять спростити не тільки механізм оподаткування, а й облік операцій, пов'язаних з виплатою дивідендів, а відтак і процедури адміністрування податків.

Бібліографічний список

1. Безпалько І.Р. Оподаткування дивідендів: зарубіжний досвід та українські реалії / І.Р. Безпалько // Наукові записки Української академії друкарства. – 2014. – № 4. – С. 102-105.
2. Виплата дивідендів і сплата авансового внеску: правила, які потрібно знати // Інтерактивна бухгалтерія. – 2017. – № 30 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/ib/7362>.
3. Дохід : МСБО 18 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_025.
4. Дохід : П(С)БО № 15, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 87 зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.
5. Інструкція зі статистики заробітної плати, затверджена наказом Держкомстату від 13.01.2004 р. № 5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04>.
6. Лист ДФС від 12.03.2016 № 5383/6/99-99-19-02-02-15 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovyi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/67349.html>.
7. Облік та оподаткування дивідендів 2015 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://scaudit.com.ua/index.php/ru/knowledge-base/useful-links/227>.
8. Перелік видів виплат, що здійснюються за рахунок коштів роботодавців, на які не нараховується єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затверджений постановою КМУ від 22.12.2010 р. № 1170 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1170-2010-p>.
9. Перелік країн, з якими на 01.01.2016 р. укладено міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування : Лист ДФСУ від 28.01.2016 р. № 2815/7/99-99-12-01-03-17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : vin.sfs.gov.ua/data/material/000/173/238479/list.doc.
10. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
11. Помулева В.М. Особливості механізму оподаткування дивідендів та його вплив на вибір дивідендної політики підприємства / В. Помулева // Вісник Львівської державної академії. Економічні науки : [збірник наукових статей]. – Львів : Львівська державна фінансова академія, 2005. – № 7. – С. 81-88.
12. Помулева В.М. Соціальні аспекти податку на доходи фізичних осіб: світовий та вітчизняний досвід / В. Помулева // Сталий розвиток економіки : [всеукр. наук.-виробн. журнал]. – 2013. – № 1 (18). – С. 354-357.
13. Про акціонерні товариства : Закон України від 17.09.2008 № 514 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/514-17>.
14. Щодо оподаткування операцій з виплати і отримання дивідендів : Лист МФУ від 25.07.2016 р. № 31-11130-09-10/21370 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/8347-21370.html>.

References

1. Bezpalko, I.R. (2014), "Taxation of dividends: foreign experience and Ukrainian realities", *Naukovi zapysky Ukrainskoi akademii drukarstva*, no. 4, pp. 102-105.
2. *Vyplata dyvidendiv i splata avansovoho vnesku: pravyla, yaki potribno znaty* (2017), [Payment of dividends and payment of advance payment: the rules you need to know], *Interaktyvna bukhhalteria*, no. 30, available at: <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/ib/7362> (access date February 10, 2017).

3. *Dokhid* [Income], MSBO 18 [IAS 18], available at: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_025 (access date February 10, 2017).

4. *Dokhid* [Income], P(S)BO 15, Nakaz Ministerstva Finansiv Ukrainy dated 29.11.1999 no. 87, available at: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> (access date February 10, 2017).

5. Derzhavnyi komitet statystyky Ukrainy (2004), *Instruktsiia zi statystyky zarobitnoi platy* [Instruction on statistics of wages], Nakaz Derzhkomstatu dated 13.01.2004 no. 5, available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04> (access date February 09, 2017).

6. *Lyst DFS* dated 12.03.2016 no. 5383/6/99-99-19-02-02-15, available at: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/67349.html> (access date February 09, 2017).

7. *Oblik ta opodatkuvannia dyvidendiv 2015 rik* [Accounting and taxation of dividends in 2015], available at: <http://scaudit.com.ua/index.php/ru/knowledge-base/useful-links/227> (access date February 10, 2017).

8. Kabinet Ministriv Ukrainy (2010), *Perelik vydiv vyplat, shcho zdiisniuiutsia za rakhunok koshtiv robotodavtsiv, na yaki ne narahovuietsia yedynyi vnesok na zahalnooboviazkove derzhavne sotsialne strakhuvannia* [The list of types of payments that are made at the expense of employers that are not charged a single fee for obligatory state social insurance], Postanova KMU dated 22/12/2010 no. 1170, available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1170-2010-p> (access date February 09, 2017).

9. Derzhavna fiskalna sluzhba Ukrainy (2016), *Perelik krain, z yakymy na 01.01.2016 r. ukladeno mizhnarodni dohovory pro unyknennia podviinoho opodatkuvannia* [The list of countries which was on 01.01.2016. signed international treaties on avoidance of double taxation], Lyst DFSU dated 28.01.2016 no. 2815/7/99-99-12-01-03-17, available at: vin.sfs.gov.ua/data/material/000/173/238479/list.doc (access date February 11, 2017).

10. Verkhovna Rada Ukrainy (2010), *Podatkovy kodeks Ukrainy* [Tax Code of Ukraine], Zakon Ukrainy dated 02.12.2010 no. 2755-VI, available at: <http://www.zakon.rada.gov.ua> (access date February 09, 2017).

11. Pomulieva, V.M. (2005), "Features of the mechanism of taxation of dividends and its influence on the choice of dividend policy of the enterprise", *Visnyk Lvivskoi derzhavnoi akademii. Ekonomichni nauky : [zbirnyk naukovykh statei]*, Lvivska derzhavna finansova akademiia, Lviv, Ukraine, no. 7, pp. 81-88.

12. Pomulieva, V.M. (2013), "Social aspects of the tax on personal income: international and national experience", *Stalyi rozvytok ekonomiky : [vseukr. nauk.-vyrobn. zhurnal]*, no. 1(18), pp. 354-357.

13. Verkhovna Rada Ukrainy (2008), *Pro aktsionerni tovarystva* [About joint stock companies], Zakon Ukrainy dated 17.09.2008 no. 514, available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/514-17> (access date February 09, 2017).

14. Ministerstvo finansiv Ukrainy (2016), *Shchodo opodatkuvannia operatsii z vyplaty i otrymannia dyvidendiv* [Regarding taxation of payments and receipt of dividends], Lyst MFU dated 25.07.2016 no. 31-11130-09-10/21370, available at: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/8347-21370.html> (access date February 09, 2017).

Помулєва В.М., Ременюк Д.Д. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ДИВІДЕНДІВ

Мета – дослідити особливості обліку і оподаткування дивідендів при виплаті, виявити їх недоліки, здійснити пошук шляхів удосконалення обліку і механізму оподаткування дивідендів.

Методика дослідження. При дослідженні використовувалися загальнонаукові та специфічні методи: логічного аналізу, системного підходу, синтезу, індукції і дедукції, узагальнення (при вивченні правових основ та підстав виплати дивідендів, особливостей обліку і оподаткування), абстрактно-логічний – при узагальненні теоретичних положень і формуванні висновків та пропозицій.

Результати. Проаналізовано сутність поняття «дивіденди», його трактування в різних нормативних актах. Висвітлено основні правові аспекти, підстави та порядок нарахування і виплати дивідендів емітентами. Встановлено, що податковий тиск на громадян з низьким рівнем доходів залишається високим, що негативно впливає на їх рівень життя, у той час як більш заможні громадяни сплачують податок з пасивних доходів (і не тільки) за заниженими ставками. Запропоновано збалансувати оподаткування доходів у вигляді заробітної плати та доходів від нетрудової діяльності шляхом збільшення ставки податку на пасивні доходи до 20%. Вивчено порядок обліку та механізм оподаткування дивідендів при їх виплаті фізичним та юридичним особам, у тому числі нерезидентам. Визначено недоліки механізму оподаткування, зокрема для суб'єктів господарювання – платників єдиного податку, та розроблено практичні рекомендації щодо удосконалення обліку та оподаткування дивідендів.

Наукова новизна. Узагальнено механізм оподаткування дивідендів при їх виплаті фізичним особам, юридичним особам – резидентам та юридичним особам – нерезидентам, а також облік за цими групами. Розроблено пропозиції щодо удосконалення обліку та оподаткування дивідендів.

Практична значущість. Результати дослідження спрямовані на вдосконалення обліку та оподаткування дивідендів; подані пропозиції можуть бути реалізовані шляхом законодавчих змін та використані суб'єктами господарювання (емітентами) при веденні обліку.

Ключові слова: Податковий кодекс, дивіденди, податок на прибуток, авансовий внесок з податку на прибуток, податок при репатріації доходів, податок на додану вартість, об'єкт оподаткування, податок, облік.

Pomulieva V.M., Remenyuk D.D. IMPROVEMENT OF ACCOUNTING AND TAXATION OF DIVIDENDS

Purpose is to explore the features of accounting and taxation of dividends for the payment, identify their weaknesses and search for ways to improve accounting and taxation mechanism dividends.

Methodology of research. In the study used the general scientific and specific methods: logical analysis, system approach, synthesis, induction and deduction, synthesis – in the study of the legal basis and grounds dividends, characteristics of accounting and taxation; abstract and logical – in a synthesis of theoretical positions and forming opinions and suggestions.

Findings. The essence of the concept of "dividends", his interpretation of various regulations was analyzed. It covers the main legal aspects grounds and procedure of calculation and payment of dividends by issuers. Established that the tax burden on people with low incomes remains high, which adversely affects their quality of life, while more affluent citizens pay tax on passive income (and not only) at low rates. A balance tax income from wages and unearned income from activity by increasing tax rates on passive income to 20%. The accounting and mechanism of taxation of dividends by withholding individuals and legal entities, including non-residents was examined. Deficiencies were identified mechanism of taxation, particularly for entities – the single tax payers and practical recommendations for improving accounting and taxation of dividends.

Originality. Overview mechanism of taxation of dividends in their payments to individuals, legal persons resident and legal entities – residents and account for these groups. Proposals for improving accounting and taxation of dividends were developed.

Practical value. The results of research aimed at improving the accounting and taxation of dividends; submitted proposals can be implemented by legislative changes and used entities (issuers) in the management accounting.

Key words: Tax code, dividends, profit tax, advance payment of income tax, income tax, value added tax, object of taxation, tax, accounting.

Помулева В.Н., Ременюк Д.Д. УСОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДИВИДЕНДОВ

Цель – исследовать особенности учета и налогообложения дивидендов при выплате, выявить их недостатки, осуществить поиск путей совершенствования учета и механизма налогообложения дивидендов.

Методика исследования. При исследовании использовались общенаучные и специфические методы: логического анализа, системного подхода, синтеза, индукции и дедукции, обобщения – при изучении правовых основ и оснований выплаты дивидендов, особенностей учета и налогообложения; абстрактно-логический – при обобщении теоретических положений и формировании выводов и предложений.

Результаты. Проанализировано сущность понятия «дивиденды», его трактовка в различных нормативных актах. Освещены основные правовые аспекты, основания и порядок начисления и выплаты дивидендов эмитентами. Установлено, что налоговое давление на граждан с низким уровнем доходов остается высоким, что отрицательно влияет на их уровень жизни, в то время как более состоятельные граждане платят налог с пассивных доходов (и не только) по заниженным ставкам. Предложено сбалансировать налогообложения доходов в виде заработной платы и доходов от нетрудовой деятельности путем увеличения ставки налога на пассивные доходы до 20%. Исследованы порядок учета и механизм налогообложения дивидендов при их выплате физическим и юридическим лицам, в том числе нерезидентам. Определены недостатки механизма налогообложения, в частности для субъектов хозяйствования – плательщиков единого налога, и разработаны практические рекомендации по совершенствованию учета и налогообложения дивидендов.

Научная новизна. Обобщен механизм налогообложения дивидендов при их выплате физическим лицам, юридическим лицам – резидентам и юридическим лицам – нерезидентам, а также учет по этим группам. Разработаны предложения по совершенствованию учета и налогообложения дивидендов.

Практическая значимость. Результаты исследования направлены на совершенствование учета и налогообложения дивидендов; представленные предложения могут быть реализованы путем законодательных изменений и использованы субъектами хозяйствования (эмитентами) при ведении учета.

Ключевые слова: Налоговый кодекс, дивиденды, налог на прибыль, авансовый взнос по налогу на прибыль, налог при репатриации доходов, налог на добавленную стоимость, объект налогообложения, налог, учет.