

8. Попова О.В. Правовий статус державного службовця в умовах становлення публічної служби в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / О.В. Попова ; ДДУВС. – Дніпропетровськ., 2013. – 181с.

9. Карпа М. Теоретичні аспекти поняття публічний службовець / М. Карпа // Ефективність державного управління: зб. наук. пр. Львівського регіонального інституту державного управління Національної академії державного управління при Президенті України / за заг. ред. чл.-кор. НАН України В.С. Загорського, доц. А.В. Ліпенцева. – Л.: ЛРІДУ НАДУ, 2010. – Вип. 25. – С. 349–357.

10. Про державну службу: Закон України від 16.12.1993 р. № 3723-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 52. – Ст. 490.

11. Про службу в органах місцевого самоврядування: Закон України від 07.06.2001 р. № 2493-III // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 33. – Ст. 175.

12. Про запобігання корупції: Закон України від 14.10.2014 р. № 1700-VII // Голос України. – 2014. – № 206 (25 жовтня).

УДК 336.226.11

## ОПОДАТКУВАННЯ ДИВІДЕНДІВ ПОДАТКОМ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ<sup>1</sup>

### TAXATION OF DIVIDENDS BY TAX ON PERSONAL INCOME

Найман Н.С.,

*студентка юридичного факультету*

*Київського національного університету імені Тараса Шевченка,*

*юрист юридичної компанії «Jurimex»*

У статті розглянуто проблемні питання правового механізму оподаткування дивідендів податком на доходи фізичних осіб. Автор аналізує норми законодавства, що регулюють оподаткування дивідендів. Також досліджує проблемні питання, пов'язані з нарахуванням та виплатою доходів у формі дивідендів, які виникають на практиці.

**Ключові слова:** дивіденди, податок на доходи фізичних осіб, ставка податку, акція, цінні папери.

В статье рассматриваются проблемные вопросы правового механизма налогообложения дивидендов налогом на доходы физических лиц. Автор анализирует нормы законодательства, регулирующие налогообложение дивидендов. Также исследует проблемные вопросы, связанные с начислением и выплатой дивидендов, которые возникают на практике.

**Ключевые слова:** дивиденды, налог на доходы физических лиц, ставка налога, акция, ценные бумаги.

The article deals with the problematic issue of the legal mechanism for taxation of dividends by tax on personal income. The author analyzes the legislation governing the taxation of dividends. Also in the article explores the problematic issue that connected with the accrual and payout of dividends, which arise in practice.

**Key words:** dividends, tax on personal income, tax rate, share, security.

**Постановка проблеми.** Питання щодо оподаткування податком на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО) дивідендів не нове, однак не втрачає своєї актуальності. Особливо коли при податковій реформі, коли положення, що стосуються оподаткування пасивних доходів, зокрема й дивідендів, зазнає постійних змін.

**Ступінь наукової розробки.** Оподаткування дивідендів податком на доходи фізичних осіб недостатньо розроблене в доктрині податкового права, проте частково згадується в роботах К.О. Кость, Л.М. Гавриловської, К.П. Замойської, А.О. Фатенюк-Ткачук та ін.

**Мета статті** – проаналізувати норми Податкового кодексу, які регулюють оподаткування дивідендів податком на доходи фізичних осіб, на предмет недоліків. Окреслити проблеми, які можуть виникнути у зв'язку з недосконалістю регулювання. Проаналізувати судову практику на предмет наявних проблем.

#### Виклад основного матеріалу.

##### 1. Правова природа дивідендів

Згідно з п. 14.1.49. ст. 14 ПК України *дивіденди* – платіж, що здійснює юридична особа, емітент 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 [1].

Отже, під дивідендами слід розуміти розподіл прибутку між власниками цінних паперів, пропорційно їх частині. Отже, щоб мати можливість перейти до безпосереднього аналізу оподаткування ПДФО дивідендів, спочатку логічно було б проаналізувати правову природу таких платежів.

Почнемо з дивідендів, що виплачуються за акціями, емітентом яких є акціонерне товариство. Отже, відповідно до ч. 3 ст. 20 Закону України «Про акціонерні товариства» акціонерне товариство може розмішувати акції двох типів: прості та привілейовані [2]. Принципова різниця між простими та при-

<sup>1</sup> Підготовлено за результатами роботи податкових студій ЮК «Jurimex»

вілейованими акціями полягає у тому, що виплати за привілейованими акціями здійснюються відповідно до **статуту акціонерного товариства** у строк, що не перевищує шість місяців після закінчення звітного року, тоді як виплати за простими акціями здійснюються на підставі **рішення загальних зборів** акціонерного товариства у строк, що не перевищує шість місяців з дня прийняття загальними зборами рішення про виплату дивідендів.

Що ж стосується виплат на користь учасників товариств, то відповідно до ст. 10 Закону України «Про господарські товариства» учасники товариства мають право брати участь у розподілі прибутку товариства та одержувати його частку (дивіденди). Право на отримання частки прибутку (дивідендів) пропорційно частці кожного з учасників мають особи, які є учасниками товариства на початок строку виплати дивідендів [3].

Для кращого розуміння сказаного пропонуємо розглянути виплати за цінними паперами інституту спільного інвестування (далі – ІСІ). Відповідно до ст. 7 Закону України «Про інститути спільного інвестування» ІСІ можуть бути відкритого, інтервального та закритого типів. У свою чергу, ст. 51 цього Закону передбачає, що дивіденди за цінними паперами інституту спільного інвестування відкритого та інтервального типу не нараховуються і не сплачуються [4]. Отже, виплати дивідендів можливі тільки за цінними паперами ІСІ закритого типу. Порядок виплати дивідендів за акціями ІСІ встановлюється в статуті.

### **1.1. Щодо періодичності виплати дивідендів**

На практиці виникає спір щодо періодичності виплати дивідендів, оскільки чинне законодавство України не врегулює це питання належним чином. В юридичній літературі існує дві позиції:

**Позиція 1:** виплата дивідендів за інший період ніж рік заборонена відповідно до вимог ст. 30 Закону України «Про акціонерні товариства», де мова йде про те, що **«виплата дивідендів здійснюється з чистого прибутку звітного року»** (як за простими, так і за привілейованими акціями) [2]. На підтримку цієї позиції варто зауважити, що акціонери можуть опинитися в абсурдній ситуації: за результатами півріччя їм було виплачено дивіденди, однак за результатами року діяльність акціонерного товариства виявилася збитковою. Також прихильники вказаної позиції стверджують, що за порушення посадовою особою емітентом порядку чи строку виплати дивідендів передбачена адміністративна відповідальність.

**Позиція 2:** виплата дивідендів за квартал або півріччя можлива. Формулювання вимоги закону не дає вказівок на те, що виплати здійснюються за результатами звітного року, а виключно свідчить, що такі виплати здійснюються з чистого прибутку звітного року. На підтримку цієї позиції слід зазначити, що чистий прибуток, наприклад за квартал, належить до прибутку звітного року. Що ж стосується прямих заборон на виплати дивідендів, наприклад за квартал, то жодний нормативно-правовий акт їх не містить, однак раніше у законодавстві були прямі обмеження такого роду. Що ж стосується адміністративної

відповідальності, то особу може бути притягнуто до відповідальності, передбаченої ст. 1635 КУпАП, тільки у випадку наявності відповідного рішення загальних зборів.

Щодо спірної позиції (можливості виплати дивідендів за результатом кварталу), то Вищий господарський суд України у своїй **постанові від 02.03.2010 р. № 5020-5/369** зазначив, що: «касаційна інстанція вважає правомірним висновок апеляційного господарського суду щодо того, що чинне законодавство не встановлює будь-яких обмежень щодо змісту установчих документів відповідача в частині періодичності виплати дивідендів учасникам товариства, загальні збори учасників господарського товариства вправі вирішувати питання виплати дивідендів, а відтак, рішення товариства про виплату дивідендів за підсумками кварталу законодавству не суперечить» [5]. Щоправда, у зазначеній справі мова йшла про виплату дивідендів за підсумками кварталу діяльності ТОВ.

Отже, керуючись принципом «дозволено все, що прямо не заборонено законом», ми підтримуємо другу позицію та вважаємо, що виплата дивідендів, наприклад за квартал, можлива за умови, якщо це буде зазначено в статутних документах господарського товариства, оскільки чинне законодавство України не встановлює прямої заборони виплати дивідендів за результатами діяльності за квартал чи півроку.

Підсумовуючи вищесказане, можна зробити висновки, що виплата дивідендів може здійснюватися за простими та привілейованими акціями акціонерів АТ, за частками учасників товариства, а також за цінними паперами ІСІ закритого типу. Розібравшись із правовою природою дивідендів, можемо переходити до аналізу положень ПК України щодо оподаткування дивідендів.

### **2. Оподаткування ПДФО дивідендів**

ПК України передбачає, що загальному місячному оподаткуванню доходу ПДФО підлягають пасивні доходи (крім зазначених у пп. 165.1.41 п. 165.1 ст. 165 цього Кодексу), доходи у вигляді вигравшів, призів. До пасивних доходів, відповідно до п. 167.5.3, належать також дивіденди, правила оподаткування яких передбачено п. 170.5 ст. 170 ПК України [1].

#### **2.1. Ставка податку, яка застосовується для оподаткування доходів у вигляді дивідендів**

Пропонуємо почати аналіз нюансів оподаткування ПДФО дивідендів зі ставки, яка застосовується для оподаткування доходів нарахованих на користь фізичної особи у вигляді дивідендів. Відповідно до положень ПК України, а саме п. 167.5 ст. 167 ПК України, з урахуванням особливостей, передбачених п. 170.5.3, п. 170.11.1 ст. 170 ПК України дивіденди оподатковуються за ставками:

**20%** – для пасивних доходів, зокрема нарахованих у вигляді дивідендів за акціями (у випадку нарахування резидентом, що сплачує податок на прибуток підприємств у спосіб, відмінний від загального) та/або інвестиційних сертифікатах, що виплачують інститути спільного інвестування; привілейованих дивідендів або дивідендів, джерело виплат яких є

іноземним, якщо база оподаткування перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, до суми такого перевищення;

**15%** – для доходів у вигляді привілейованих дивідендів або дивідендів, джерело виплат яких є іноземним;

**5%** – для доходів у вигляді дивідендів за акціями та корпоративними правами, нарахованих резидентами – платниками податку на прибуток підприємств [1].

Державна фіскальна служба України (далі – ДФС) у своєму листі «Про внесення змін в адміністрування податку на доходи фізичних осіб та військового збору» № 1665/7/99-99-17-02-01-17 від 21.01.2015 р. (далі – Лист) зазначила, що застосування ставок податку на доходи фізичних осіб у розмірі 5 або 20% на суми доходів, нарахованих у вигляді дивідендів, залежить від того, чи є податковий агент платником податку на прибуток підприємств [6].

Отже, з положень ПК України (з урахуванням позиції ДФС), які врегульовують оподаткування ПДФО дивідендів, випливає, що законодавець проводить диференціацію осіб, які нараховують дивіденди на осіб, які сплачують податок на прибуток підприємств та осіб, які сплачують податок на прибуток підприємств у спосіб, відмінний від загального (осіб, які є суб'єктами спрощеної системи оподаткування), та в результаті чого для оподаткування доходів, нарахованих на користь фізичних осіб, застосовуються різні ставки податку (5 та 20% відповідно).

Хочемо звернути також увагу на проблему, яка виникла у зв'язку з прийняттям Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28.12.2014 р., яким було змінено ставку ПДФО для доходу у вигляді дивідендів, нарахованого резидентом, який сплачує податок на прибуток підприємств у спосіб, відмінний від загального. Отже, ставка податку сягнула 20%, а тому виникло питання: яка ставка податку має застосовуватися до доходу (у вигляді дивідендів), нарахованого у 2014 р., але несплаченого, 5% чи 20%?

Відповідно до п. 170.5.4 ст. 170 ПК України дивіденди остаточно оподатковує податковий агент під час їх нарахування [1]. Водночас згідно з п. 168.1.5 ст. 168 ПК України, якщо оподатковуваний дохід нараховує податковий агент, але не виплачує (не надає) платнику податку, то податок, який підлягає утриманню з такого нарахованого доходу, підлягає перерахуванню до бюджету податковим агентом у строки, встановлені ПК України для місячного податкового періоду [1].

Отже, враховуючи вищевикладене, можна стверджувати, що дивіденди, нараховані 31.12.2014 р., резидент, який сплачує податок на прибуток підприємств у спосіб, відмінний від загального, підлягають оподаткуванню за ставкою 5% у строки, передбачені для місячного податкового періоду.

Відповідно до п. 170.5.1 ст. 170 ПК України податковим агентом платника податку під час нарахування на його користь дивідендів є емітент корпоративних прав або за його дорученням інша особа, яка здійснює таке нарахування [1].

Якщо жодних питань щодо емітента корпоративних прав як податкового агента не виникає, то щодо того, хто може бути іншою особою, яка за дорученням емітента корпоративних прав здійснює таке нарахування одразу з норми не зрозуміло. Найімовірніше, законодавець мав на увазі компанію з управління активами, юридичну особу, яка здійснює професійну діяльність з управління активами ІСІ на підставі ліцензії, яку видає Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку, і не може поєднувати цю діяльність з іншими видами професійної діяльності на ринку цінних паперів. Така особа діє в інтересах та за рахунок пайового фонду ІСІ, нараховує дивіденди учасникам фонду і утримує з них ПДФО.

## **2.2. Оподаткування ПДФО дивідендів з «іноземним елементом»**

У контексті цього питання пропонуємо розглянути два випадки, які можуть виникати на практиці:

1) нарахування дивідендів резидентом на користь фізичної особи-нерезидента України;

2) нарахування дивідендів нерезидентом на користь фізичної особи-резидента України.

Отже, почнемо з оподаткування ПДФО дивідендів, які нараховуються на користь фізичних осіб-нерезидентів України. Нарахування дивідендів емітентом корпоративних прав або за його дорученням іншою особою, яка здійснює таке нарахування – резидентом на користь нерезидента України, то оподаткування ПДФО таких дивідендів здійснюється в порядку, передбаченому п. 170.10.1 ст. 170 ПК України доходи з джерелом їх походження в Україні, що нараховуються (виплачуються, надаються) на користь нерезидентів, оподатковуються за правилами та ставками, визначеними для резидентів. Податковим агентом в такому випадку відповідно до п. 170.10.3 ст. 170 ПК України є емітент корпоративних прав або за його дорученням інша особа, яка здійснює таке нарахування – резидент, а якщо ж така особа є нерезидентом України, то відповідно до п. 170.10.2 ст. 170 ПК України [1].

Що ж стосується протилежної до описаної вище ситуації, то слід зазначити, якщо джерело виплат будь-яких доходів, зокрема і дивідендів, є іноземним і такі виплати здійснюються на користь фізичної особи-резидента України, то відповідно до п. 170.11.1 ст. 170 ПК України *сума такого доходу включається до загального річного оподаткованого доходу платника податку – отримувача, який зобов'язаний подати річну податкову декларацію, та оподатковується за ставками, визначеними в п. 167.1 ст. 167 ПК України* [1].

Також слід пам'ятати, що ПК України передбачає можливість оптимізації податкового навантаження за допомогою застосуванням механізму уникнення подвійного оподаткування. Тому в кожному конкретному випадку нарахування дивідендів «з іноземним елементом» слід звертати увагу на наявність угоди про уникнення подвійного оподаткування, укладеної між урядом України та країни, в якій «іноземний елемент» вважається резидентом.

### 2.3. Дивіденди, що не є об'єктом оподаткування ПДФО

ПК України передбачає випадки, коли дивіденди не є об'єктом оподаткування ПДФО. Відповідно до положення п. 165.1.18 ст. 165 ПК України до загального місячного (річного) доходу платника податку не включаються дивіденди, які нараховуються на користь платника податку у вигляді акцій (часток, паїв), емітованих юридичною особою-резидентом, що нараховує такі дивіденди, за умови, що таке нарахування жодним чином не змінює пропорцій (часток) участі всіх акціонерів (власників) у статутному фонді емітента, та в результаті якого збільшується статутний фонд емітента на сукупну номінальну вартість нарахованих дивідендів [1].

Дохід, нарахований у вигляді таких дивідендів, відображається в податковому розрахунку за формою № 1ДФ з ознакою доходу «142».

В контексті цього питання хотілося б звернути увагу на те, що вказана норма, на нашу думку, суперечить нормам корпоративного права. Отже, положення п. 165.1.18 ст. 165 ПК України, де мова йде про те, що **дивіденди, які нараховуються на користь платника податку у вигляді акцій, емітованих юридичною особою-резидентом, що нараховує такі дивіденди, за умови, що таке нарахування жодним чином не змінює пропорцій участі всіх акціонерів у статутному фонді емітента, та в результаті якого збільшується статутний фонд емітента на сукупну номінальну вартість нарахованих дивідендів** [1] суперечить положенням Закону України «Про акціонерні товариства», яким встановлюється вимога до форми виплати дивідендів – товариство виплачує дивіденди виключно грошовими коштами [2]. Звичайно, поняття «нарахування» та «виплата» дещо різняться між собою, одна у цьому випадку виникає логічне питання: якщо дивіденди за акціями АТ нараховуються у вигляді акцій, то чи можуть вони априорі виплачуватися в грошовій формі? Напевно, що ні, оскільки не зрозуміло яким чином конвертувати нараховані у вигляді акцій дивіденди в грошові кошти.

Отже, положення п. 165.1.18 ст. 165 ПК України в частині дивідендів, які нараховуються на користь платника податку у вигляді акцій, суперечить нормам чинного законодавства, а саме Закону України «Про акціонерні товариства», який встановлює вимогу до форми виплати дивідендів – виключно в грошовій формі.

### 2.4. Нарахування дивідендів в натуральній (майновій) формі: питання щодо оподаткування таких операцій

В теорії корпоративного права виділяють такі чотири форми дивідендів:

- грошова;
- негрошова;
- змішана;
- приховані дивіденди.

Для цілей оподаткування ПДФО нам особливо цікавими будуть дві форми виплати дивідендів – грошова та негрошова.

Оскільки відповідно до вимог чинного законодавства дивіденди за акціями АТ можуть виплачуватися виключно грошовими коштами [2], мова про будь-яку іншу форму виплати дивідендів йти не може. Однак, що ж стосується виплати дивідендів учасникам ТОВ, то Закон України «Про господарські товариства» прямо не встановлює форму виплати дивідендів, тому виплата дивідендів за частками може здійснюватися й в негрошовій формі.

Отже, на практиці може бути прийняте рішення про нарахування та виплату дивідендів в негрошовій формі, а саме: корпоративними правами, товарами, майном товариства. Оподаткування доходів, отриманих у вигляді дивідендів, нарахованих у формі корпоративних прав, було розглянуто вище, тому пропонуємо перейти до оподаткування дивідендів, нарахованих та виплачених товарами або майном товариства.

У випадку виплати дивідендів в натуральній формі (товарами, майном) для визначення бази оподаткування слід звернутися до загального положення, передбаченого п. 164.5 ст. 164 ПК України, яке передбачає, що під час нарахування (надання) доходів у будь-якій негрошовій формі базою оподаткування є вартість такого доходу, розрахована за звичайними цінами, помножена на коефіцієнт, який обчислюється за формулою, передбаченою вказаним пунктом ПК України [1].

### 2.5. Оподаткування військовим збором доходів (у вигляді дивідендів)

З прийняттям Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28.12.2014 р. було внесено зміни до положень ПК України в частині оподаткування військовим збором.

Отже, відповідно до п. 161 підрозділу 10 Розділу XX перехідних положень ПК України *тимчасово, до набрання чинності рішенням Верховної Ради України про завершення реформи Збройних Сил України, встановлюється військовий збір* [1].

Об'єктом оподаткування військовим збором є доходи, визначені ст. 163 ПК України, а саме для резидентів України – загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід, доходи з джерела їх походження з України, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання), а також іноземні доходи. Для нерезидентів України – загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід з джерела його походження з України, доходи з джерела їх походження з України, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання) [1].

Відповідно до пп. 1.3. п. 161 підрозділу 10 Розділу XX перехідних положень ПК України ставка збору становить 1,5% від об'єкта оподаткування [1].

Враховуючи вищевикладене, можна стверджувати, що дивіденди, нараховані як на користь резидентів, так і нерезидентів є об'єктом оподаткування військовим збором. Податковий агент, який нараховує оподатковуваний дохід – дивіденди, на користь платника, зобов'язаний утримувати збір із суми такого доходу за його ж рахунок. Якщо платник військово-

го збору отримує іноземні доходи, він зобов'язаний включити суму таких доходів до загального річного оподатковуваного доходу та подати податкову декларацію за наслідками звітного податкового року, а також сплатити військовий збір з таких доходів.

ДФС у своєму листі зазначає, що податковий агент відображає загальну суму доходу, з якого утримано військовий збір за звітний період, передбачений у податковому розрахунку форми № 1ДФ, без відображення персоніфікованих даних фізичних осіб – платників військового збору [6].

### 3. Дивіденди та щомісячні авансові платежі

Із прийняттям Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28.12.2014 р. змін зазнало не тільки оподаткування ПДФО дивідендів, а також було встановлено новий порядок сплати авансових внесків при виплаті дивідендів, який почав діяти з 1 січня 2015 р.

Згідно з п. 57.1<sup>1</sup>.2 ст. 57 ПК України емітент корпоративних прав, який приймає рішення про виплату дивідендів своїм акціонерам (власникам), нараховує та вносить до бюджету авансовий внесок із податку на прибуток, крім випадків, коли виплата дивідендів здійснюється:

1) на користь власників корпоративних прав материнської компанії, що сплачуються в межах сум доходів такої компанії, отриманих у вигляді дивідендів від інших осіб. Якщо сума виплат дивідендів на користь власників корпоративних прав материнської компанії перевищує суму отриманих такою компанією дивідендів, дивіденди, сплачені в межах такого перевищення, підлягають оподаткуванню за правилами, встановленими п. 57.1<sup>1</sup>.2 ст. 57 ПК України. З метою оподаткування материнська компанія веде наростаючим підсумком облік дивідендів, отриманих нею від інших осіб, та дивідендів, сплачених на користь власників корпоративних прав такої компанії, і відображає у податковій звітності дивіденди в порядку, визначеному ДФС;

2) платником податку на прибуток, прибуток якого звільнений від оподаткування відповідно до положень ПК України, у розмірі прибутку, звільненого від оподаткування у період, за який виплачуються дивіденди;

3) фізичним особам.

Авансовий внесок розраховується з суми перевищення дивідендів, що підлягають виплаті, над значенням об'єкта оподаткування за відповідний податковий (звітний) рік, за результатами якого виплачуються дивіденди, грошове зобов'язання щодо якого погашене. У разі наявності непогашеного грошового зобов'язання авансовий внесок розраховується з усієї суми дивідендів, що підлягають виплаті. Авансовий внесок обчислюється за ставкою, встановленою п. 136.1 ст. 136 ПК України, розмір якої складає 18%. Сума дивідендів, що підлягає виплаті, не зменшується на суму авансового внеску [1].

ДФС у своєму листі «Про звітність з податку на прибуток підприємств, сплату авансових внесків з цього податку у 2015 році та інші актуальні питання»

№ 2707/7/99-99-19-02-01-17 від 29.01.2015 р. звертає увагу, що викладена вище норма діє, починаючи з виплат дивідендів у 2015 р., за підсумками попередніх років. А також ДФС зазначає, що слід враховувати, що з метою розрахунку суми перевищення дивідендів, що підлягають виплаті, над значенням об'єкта оподаткування за відповідний податковий (звітний) рік необхідне одночасне дотримання двох умов: подана декларація з податку на прибуток за такий рік та повністю погашені податкові зобов'язання, самостійно нараховані платником у такій декларації. В іншому випадку авансовий внесок з податку на прибуток нараховується на всю суму дивідендів [7].

Сума сплачених авансових внесків з податку на прибуток при виплаті дивідендів підлягає зарахуванню у зменшенні податкового зобов'язання з податку на прибуток, задекларованого у податковій декларації за звітний (податковий) рік.

Отже, новий порядок передбачає можливість зарахування, здійснених авансових платежів щодо дивідендів у зменшення податку на прибуток, однак таке зменшення може бути здійснено тільки в такому звітному році та не може бути перенесено в наступні звітні роки.

Також слід зауважити, що відповідно до положень п. 57.1<sup>1</sup>.4 ст. 57 ПК України нарахування та виплата привілейованих дивідендів за акціями АТ в цілях оподаткування прирівнюється до заробітної плати з відповідним оподаткуванням, а тому, як наслідок, така виплата не підлягає оподаткуванню як дивіденди згідно з положеннями розділу IV ПК України [1].

У свою чергу, ІСІ звільняються від обов'язку сплати авансових внесків з податку на прибуток у разі виплати дивідендів.

**Висновки.** Підсумовуючи все вищесказане, хочемо зауважити, що Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо пасивних доходів» від 04.07.2014 р. було внесено зміни до п. 170.5.4 ст. 170 ПК України, що доходи у вигляді дивідендів, остаточно оподатковуються податковим агентом під час їх нарахування, а тому неважливо, чи фактично було здійснено виплату дивідендів, що значно відрізняється від ситуації, яка існувала протягом довготривалого часу – остаточно оподаткування здійснювалося під час виплати, а тому виникала ситуація, коли дивіденди, нараховані на користь особи, не виплачувалися роками, що призводило до ненадходження коштів до відповідного бюджету. Тому, з одного боку, законодавець прийняв правильне рішення, внівши зміни до положень ПК України, однак, з іншого боку, виникатиме ситуація, коли особі, на користь якої здійснюється нарахування дивідендів, ще протягом багатьох років не буде фактично виплачено нараховані дивіденди, а податковий агент вже утримав з цих доходів податок.

Отже, хоча питання щодо оподаткування ПДФО дивідендів не нове для національного законодавства та зазнавало змін різноманітного характеру, однак все ж певні суперечливі та неоднозначності існують. Сподіваємося, що в світлі податкових реформ, які відбуваються в нашій державі всі суперечності буде усунуто.

**СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:**

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14, № 15–16, № 17. – Ст. 112.
2. Про акціонерні товариства: Закон України від 17.09.2008 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2008. – № 50–51. – Ст. 384.
3. Про господарські товариства: Закон України від 19.09.1991 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 49. – Ст. 682.
4. Про інститути спільного інвестування: Закон України від 05.07.2012 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2013. – № 29. – Ст. 337.
5. Постанова Вищого господарського суду України від 02.03.2012 р. по справі № 5020-5/369 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://vgsu.arbitr.gov.ua/docs/28\\_2708778.html](http://vgsu.arbitr.gov.ua/docs/28_2708778.html).
6. Лист Державної фіскальної служби України «Про внесення змін в адміністрування податку на доходи фізичних осіб та військового збору» від 21.01.2015 р. № 1665/7/99-99-17-02-01-17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/podatki-ta-zbori/zagalnoderjavni-podatki/podatok-na-dohodi-fizichnih-/listi-dps/print-180040.html>.
7. Лист Державної фіскальної служби України «Про звітність з податку на прибуток підприємств, сплату авансових внесків з цього податку у 2015 році та інші актуальні питання» від 29.01.2015 р. № 2707/7/99-99-19-02-01-17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovi-zmini-2015/podatok-na-pributok/63503.html>.

УДК 342.951

**ПРАВОВИЙ МЕХАНІЗМ УДОСКОНАЛЕННЯ ВРЕГУЛЮВАННЯ  
ІНФОРМАЦІЙНИХ ВІДНОСИН У МИТНІЙ СФЕРІ**

**LEGAL MECHANISM OF IMPROVEMENT OF THE REGULATION  
OF INFORMATION RELATIONS IN THE SPHERE OF CUSTOMS**

**Пересоляк В.І.,**

*здобувач кафедри господарського права  
ДВНЗ «Ужгородський національний університет»*

Статтю присвячено правовому механізму удосконалення врегулювання інформаційних відносин у митній сфері. Охарактеризовано правовий механізм удосконалення врегулювання інформаційних відносин у митній сфері. Охарактеризовано ознаки правового механізму удосконалення врегулювання інформаційних відносин у митній сфері. Визначено основні міжнародно-правові акти, що регулюють інформаційні відносини в митній сфері.

**Ключові слова:** правовий механізм, правове регулювання інформаційних відносин, інформаційні відносини, інформаційні відносини у митній сфері, митна справа.

Статья посвящена правовому механизму усовершенствования урегулирования информационных отношений в таможенной сфере. Охарактеризован правовой механизм усовершенствования урегулирования информационных отношений в таможенной сфере. Охарактеризованы признаки правового механизма усовершенствования урегулирования информационных отношений в таможенной сфере. Определены основные международно-правовые акты, регулирующие информационные отношения в таможенной сфере.

**Ключевые слова:** правовой механизм, правовое регулирование информационных отношений, информационные отношения, информационные отношения в таможенной сфере, таможенное дело.

The article is devoted to the legal mechanism of improvement of the regulation of information relations in the sphere of customs. The legal mechanism of improvement of the regulation of information relations in the sphere of customs is characterised. The signs of the legal mechanism of improvement of the regulation of information relations in the sphere of customs are characterised. The main international legal acts which regulate the information relations in the sphere of customs are determined.

**Key words:** legal mechanism, legal regulation of information relations, information relations, informational relations in the sphere of customs, customs.

**Актуальність теми.** У контексті сучасних євроінтеграційних процесів, глобалізації, розвитку інформаційного суспільства, розвитку України як правової й демократичної держави, реформи фіскальної служби, еволюції інформаційного законодавства України важливого значення набуває дослідження проблеми правового механізму удосконалення врегулювання інформаційних відносин у митній сфері.

Дослідження правового механізму удосконалення врегулювання інформаційних відносин у митній

сфері має важливе практичне значення для подальшого удосконалення інформаційного законодавства України, а також для сприяння зовнішньоекономічній діяльності суб'єктів господарювання України. Унаслідок цього, дослідження правового механізму удосконалення врегулювання інформаційних відносин у митній сфері є важливим для розвитку науки адміністративного права та науки інформаційного права. Саме тому автор статті має на меті охарактеризувати правовий механізм удосконалення врегу-