М.Л.Бєлкін, Ю.Л. Бєлкіна,

**Актуальні питання податкового обліку внесків в статутний капітал господарських товариств**

При створенні суб’єктів господарювання – юридичних осіб формується статутний (складений) капітал.

Статутний капітал господарських товариств складається з вартості вкладів його учасників. Відповідно до статутного капіталу визначається мінімальний розмір майна товариства, який гарантує інтереси його кредиторів. Розмір статутного капіталу товариства не може бути меншим розміру, встановленого законом.

Згідно ч. 2 ст. 115 Цивільного кодексу України, вкладом до статутного (складеного) капіталу господарського товариства можуть бути гроші, цінні папери, інші речі або майнові чи інші відчужувані права, що мають грошову оцінку, якщо інше не встановлено законом. Грошова оцінка вкладу учасника господарського товариства здійснюється за згодою учасників товариства, а у випадках, встановлених законом, вона підлягає незалежній експертній перевірці.

Згідно чч. 1, 2 ст. 86 Господарського кодексу України, вкладами учасників та засновників господарського товариства можуть бути будинки, споруди, обладнання та інші матеріальні цінності, цінні папери, права користування землею, водою та іншими природними ресурсами, будинками, спорудами, а також інші майнові права (включаючи майнові права на об’єкти інтелектуальної власності), кошти, в тому числі в іноземній валюті. Вклад, оцінений у гривнях, становить частку учасника та засновника у статутному фонді товариства. Порядок оцінки вкладів визначається в установчих документах господарського товариства, якщо інше не передбачено законом.

Згідно ст. 13 Закону України «Про господарські товариства», вкладом до статутного (складеного) капіталу господарського товариства можуть бути гроші, цінні папери, інші речі або майнові чи інші відчужувані права, що мають грошову оцінку, якщо інше не встановлено законом. Грошова оцінка вкладу учасника господарського товариства здійснюється за згодою учасників товариства, а у випадках, встановлених законом, вона підлягає незалежній експертній перевірці.

Таким чином, статутний капітал може формуватися не тільки грошовими коштами, але й різними видами майна.

Аналогічне положення зберігається у новоприйнятому Законі України «Про акціонерні товариства», який набирає чинності з 30.04.2009 року. Згідно чч. 1, 2 ст. 11 цього Закону, оплата вартості акцій, що розміщуються під час заснування акціонерного товариства, може здійснюватися грошовими коштами або майном, майновими і немайновими правами, що мають оцінку, цінними паперами (крім боргових емісійних цінних паперів, емітентом яких є засновник, та векселів). Ціна майна, що вноситься засновниками акціонерного товариства в рахунок оплати акцій товариства, повинна відповідати ринковій вартості цього майна, визначеній відповідно до статті 8 цього Закону.

Таким чином, питання податкового обліку наслідків руху майнових цінностей при їх внесенні в статутний капітал – як у товариства, що створюється, так і у його інвестора — є актуальним [1, 2].

З приводу податкового обліку операцій з акціями та корпоративними правами в інших формах при їх емісії та придбання у емітента ДПА України (ДПАУ) висловлювалася неодноразово. Так, в листах від 11.03.2004р. № 101/2/15-1110 та від 07.11.2003р. № 9135/6/15-1316 ДПАУ зазначила, що операції з первинного випуску акцій не є операціями з торгівлі цінними паперами (тобто емітент корпоративних прав не є продавцем цих акцій при первинному їх розміщенні), тому у засновника вказаного емітента немає підстав відображати в податковому обліку суму коштів, внесених до статутного фонду емітента, як витрати на придбання цінних паперів згідно з п. 7.6 Закону № ref::283-97::283-1997. При цьому ДПАУ посилається на пп. 4.2.5 ст. 4 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» (в редакції Закону № ref::283-97::283-1997:: від 22.05.97р.; далі – Закон № ref::283-97::283-1997), відповідно до якого суми коштів або вартість майна, що надходять платнику податку у вигляді прямих інвестицій або реінвестицій у корпоративні права, емітовані таким платником податку, не включаються до складу валового доходу такого платника, а також на ст. 4 Закону України «Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні», відповідно до якої торгівля цінними паперами — це здійснення цивільно-правових угод з цінними паперами, які передбачають оплату цінних паперів проти їх поставки новому власнику на підставі договорів доручення чи комісії за рахунок своїх клієнтів (брокерська діяльність) або від свого імені та свій рахунок з метою перепродажу третім особам (дилерська діяльність), крім випадків, передбачених законодавством.

Правда, в листі від 21.04.2005р. № 3335/6/12-0216 ДПАУ зазначає, що в момент здійснення продажу придбаного у емітента цінного паперу підприємство має право на відображення витрат, пов’язаних із придбанням такого цінного паперу та доходів від його продажу. При цьому ДПА «забуває», що п. 7.6 Закону № ref::283-97::283-1997 не знає витрат двох сортів на придбання цінних паперів: які чекають продажу і які не чекають продажу. Тож витрати або є, або їх немає.

В листі від 16.02.2006р. № 2916/7/15-0317 ДПАУ заперечує проти права господарського товариства на врахування вартості акцій, отриманих в статутний капітал, у витратах на придбання акцій при визначенні фінансового результату від операцій з цінними паперами відповідно до п.п. 7.6.3 Закону № 283-1997, оскільки, на думку ДПАУ, операція з внесення акцій до статутного фонду платника податку є прямою інвестицією, а не придбанням таких акцій.

Найбільш «драконівське» роз’яснення надане ДПАУ в «Методичних рекомендаціях щодо здійснення перевірок суб’єктів господарювання, які використовують цінні папери у фінансово господарській діяльності, та порядку документування виявлених порушень податкового законодавства», викладених в листі ДПАУ від 23.06.2006р. № 11927/7/23-1017. В прикладі 2 п. 2.4 вказаних рекомендацій розглядається випадок відчуження товариством з обмеженою відповідальністю (ТОВ) акцій, які раніше були отримані як внесок в статутний капітал даного товариства. Балансова вартість цих акцій, яка оцінена як сума внеску в статутний капітал, склала 1,7 млн. гривень, відчуження здійснене за ту же суму 1,7 млн. гривень. За таких умов ДПАУ вважає, що ТОВ повинне було визнати дохід від відчуження акцій в сумі 1,7 млн. гривень, при цьому відмовило цьому ТОВ в праві на врахування витрат в сумі 1,7 млн. гривень. Очевидно, ДПАУ вважає, що ТОВ отримало ці акції без будь-якої компенсації, як «манну з неба». Свою позицію ДПАУ обґрунтовує досить плутано и непереконливо.

Так, ДПАУ посилається на п. 1.8 ст. 1 Закону № 283-1997, відповідно до якого корпоративні права — це правовласності на статутний фонд (капітал) юридичної особи або його частку (пай), включаючи права на управління,отримання відповідної частки прибутку такої юридичної особи, а також активів у разі її ліквідації відповідно до чинного законодавства. Акції були внесені учасниками ТОВ на підставі установчого договору про створення товариства. Таким чином, вказує ДПАУ, згідно із ст.ст. 10, 13 Закону України «Про господарські товариства» ці учасники є власниками корпоративних прав на статутний фонд ТОВ, які набуті ними на підставі установчого договору про створення товариства. При цьому ДПАУ заперечує проти ототожнення установчого договору з договором міни. ДПАУ стверджує, що оцінка обставин формування учасниками ТОВ його статутного фонду як господарської операції, в результаті якої відбулась передача права власності на акції за компенсацію у вигляді корпоративних прав, є помилковою та такою, що не відповідає приписам Законів України «Про власність» та «Про господарські товариства».

Але в листі від 20.12.99р. № 7236/6/15-0216 ДПАУ висловлює прямо протилежну точку зору. В цьому листі щодо основних фондів ДПАУ зазначає, що основні фонди як матеріальні активи, що використовуються у будь-яких операціях, за визначенням п.1.6 ст.1 Закону № ref::283-97::283-1997 відносяться до товарів. Внесок окремих об’єктів основних фондів платника податку до статутного фонду іншої юридичної особи в обмін на її корпоративні права відповідно до п.1.31 ст.1 Закону № ref::283-97::283-1997вважається продажем товарів, а корпоративні права, на які здійснюється обмін основних фондів, вважаються відповідною компенсацією. У особи, що одержує основні фонди в обмін на емітовані нею корпоративні права, відбувається операція, яка згідно з підпунктом 1.28.2 ст.1 Закону № ref::283-97::283-1997 вважається прямою інвестицією. У зв’язку з цим відповІдно до підпункту 4.2.5 статті 4 Закону № ref::283-97::283-1997 вартість основних фондів, що надходять у вигляді прямих інвестицій або реінвестицій у корпоративні права, емітовані таким платником податку, не включаються до складу його валового доходу. При цьому відповідно до підпункту 8.4.1 статті 8 Закону балансова вартість відповідної групи основних фондів, що обліковані у складі основних фондів такої особи, збільшується на суму вартості придбання основних фондів, яка дорівнює вартості корпоративних прав, придбаних інвестором. Така вартість також збільшується з урахуванням транспортних і страхових платежів, а також інших витрат, понесених у зв’язку з таким придбанням. Витрати, понесені покупцем основних фондів на їх придбання, амортизуються в порядку, визначеному ст.8 Закон у № ref::283-97::283-1997.

Але економічний зміст внесення в статутний капітал чи то основних фондів, чи то цінних паперів є один й той самий – обмін матеріальних цінностей на корпоративні права як компенсацію вартості цих матеріальних цінностей. Тому відсутні підстави по-різному тлумачити врахування витрат по основних фондах, з одного боку, та цінних паперах, з іншого.

Слід зазначити, що ДПАУ «згадує» про корпоративну операцію як про обмін завжди, коли їй необхідно обґрунтувати дохід у інвестора (засновника). Так, в листі ДПАУ від 13.02.2008р. № 2251/Б/17-0714 зазначається, що згідно із пунктом 1.2 статті 1 Закону України від 22.05.2003р. № 889 «Про податок з доходів фізичних осіб», дохід визначено як сума будь-яких коштів, вартість матеріального і нематеріального майна, інших активів, що мають вартість, у тому числі цінних паперів або деривативів, одержаних платником податку у власність або нарахованих на його користь протягом відповідного звітного податкового періоду, як на території України, так і за її межами. З іншого боку, згідно із Законом № ref::283-97::283-1997, інвестиція — це господарська операція, яка передбачає придбання основних фондів, нематеріальних активів, корпоративних прав та цінних паперів в обмін на кошти або майно. Господарські операції з включення основних фондів та нематеріальних активів до статутного фонду юридичної особи прирівнюються до придбання нею основних фондів (пп. 8.4.11 п. 8.4 ст. 8 Закону № ref::283-97::283-1997).

Згідно із ст. 12 Закону України «Про господарські товариства», товариство є власником майна, зокрема, переданого йому засновниками і учасниками у власність. Згідно із ст. 715, 716 Цивільного кодексу України кожна зі сторін договору міни є продавцем того товару, який вона передає в обмін, і покупцем товару, який вона одержує взамін. До договору міни застосовуються загальні положення про купівлю-продаж. Iнвестування фізичною особою до статутного фонду господарського товариства належного їй на праві власності нерухомого майна є з її боку відчуженням такого майна. Оподаткування доходів, одержаних від продажу (обміну) нерухомого майна, регламентується ст. 11 Закону № 889. Таким чином підтверджується, що ДПАУ погоджується застосовувати до інвестицій в статуний капітал господарських товариств цивільні відносини міни.

Розглянемо законодавче регулювання даних питань.

Проблема тлумачення внесення основних фондів в статутний фонд (капітал) господарських товариств як операцію міни вирішена на законодавчому рівні шляхом внесення відповідних змін в пункт 8.4 Закону № 283-1997.Законом № 349-IV від 24.12.2002р. «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»»пункт 8.4 Закону № 283-1997 доповнений підпунктом 8.4.11, відповідно до якого для цілей цього пункту: до продажу основних фондів та нематеріальних активів прирівнюються операції з внесення таких основних фондів та нематеріальних активів до статутного фонду іншої особи; до придбання основних фондів та нематеріальних активів прирівнюються операції з включення таких основних фондів та нематеріальних активів до складу статутного фонду такої іншої особи, із подальшим включенням основних фондів до відповідних груп. Тобто, оскільки при внесенні основних фондів в статутний фонд (капітал) визнані одночасна купівля і продаж, то це означає, що визнана схема міни. Звертаємо увагу, що таке правильне роз’яснення щодо схеми міни ДПАУ надавала вищезгаданим листом від 20.12.99р. № 7236/6/15-0216 ще до внесення змін в Закон № 283-1997.

Разом з тим, щодо обліку податкових наслідків операцій з цінними паперами та корпоративними правами Закон № ref::283-97::283-1997:: визначає певні особливості в пункті 7.6 статті 7. Згідно з пп. 7.6.1 п. 7.6 ст. 7 цього Закону, платник податку веде окремий податковий облік фінансовихрезультатів операцій з цінними паперами і деривативами урозрізі окремих видів цінних паперів, а також фондових та товарних деривативів. При цьому облік операцій з акціями ведеться разом з іншими, ніж цінні папери, корпоративнимиправами. Якщо протягом звітного періоду витрати на придбання кожного з окремих видів цінних паперів, а такождеривативів, понесені (нараховані) платником податку,перевищують доходи, отримані (нараховані) від продажу(відчуження) цінних паперів або деривативів такого ж видупротягом такого звітного періоду, від’ємний фінансовийрезультат переноситься на зменшення фінансовихрезультатів від операцій з цінними паперами або деривативами такого ж виду майбутніх звітних періодів у порядку, визначеному статтею 6 цього Закону. Якщо протягом звітного періоду доходи від продажу кожного з окремих видів цінних паперів, а також деривативів, отримані (нараховані) платником податку, перевищують витрати,понесені (нараховані) платником податку внаслідок придбання цінних паперів або деривативів такого ж виду протягом такого звітного періоду (з урахуванням від’ємногофінансового результату від операцій з цінними паперами чи деривативами такого ж виду минулих періодів), прибутоквключається до складу валових доходів такого платника податку за результатами такого звітного періоду. В зв’язку з цим в правозастосовній практиці виникають непоодинокі проблеми врахування у витратах на придбання акцій та інших корпоративних прав витрат на придбання їх безпосередньо у емітента таких корпоративних прав, а також врахування у витратах на придбання акцій та інших корпоративних прав вартості акцій та інших корпоративних прав, отриманих в статутний фонд (капітал). При цьому, орієнтуючись на цитовані вище сумнівні роз’яснення ДПАУ, податківці відмовляють у врахуванні таких витрат. Виникає питання: чи є підстави для такої позиції податківців? Об’єктивний розгляд цього питання дає підстави вважати про відсутність таких підстав.

Економічна та юридична природа правовідносин, які виникають в процесі придбання корпоративних прав, з точки зору законодавства, частково розглянута вище. Вона нічим не відрізняється від придбання корпоративних прав при внесенні в статутний фонд (капітал) основних фондів чи цінних паперів. Додатково зазначимо, що згідно ст. 1 Закону України «Про цінні папери та фондовий ринок», емісія – це встановлена законодавством послідовність дій емітента щодо випуску та розміщення емісійних цінних паперів; розміщення цінних паперів – це відчуження цінних паперів емітентом або андеррайтером шляхом укладення цивільно-правового договору з першим власником; перший власник  – це особа, яка отримала цінні папери у власність безпосередньо в емітента (або в особи, що видала цінний папір) чи андеррайтера під час розміщення цінних паперів.

Якщо в когось є сумніви в тому, що відчуженням є, зокрема, продаж та/або обмін, то безпосередньо «в тему» слід зацитувати пп. 7.6.4 п. 7.6 ст. 7 Закону № ref::283-97::283-1997, відповідно до якого під терміном «доходи» слід розуміти суму коштів або вартість майна, отриману(нараховану) платником податку від продажу, обміну абоінших способів відчуження цінних паперів та деривативів, тобто продаж та/або обмін визначені як відчуження. Таким чином, визначаючи розміщення цінних паперів як відчуження, Закон України «Про цінні папери та фондовий ринок» тим самим визнав, що при розміщенні цінних паперів відбувається продаж (якщо за цінні папери сплачуються грошові кошти) або обмін (якщо за цінні папери передаються інші активи). А відтак, тлумачення первісного розміщення цінних паперів як такого, що не є продажем, не відповідає законодавству.

До цього слід додати, що відповідно до Інструкції про порядок вчинення нотаріальних дій нотаріусами України, затвердженій Наказом Міністерства юстиції України від03.03.2004р. № 20/5, під відчуженням (щодо нерухомості) розуміється: купівля-продаж, міна, дарування, пожертва, рента, довічне утримання (догляд), спадковий договір) нерухомого майна (статті 657, 715, 719, 729, 732, 745, 1304 Цивільного кодексу України). З цього переліку, очевидно, до нашої теми мають відношення купівля-продаж та міна.

Згідно ч. 1 ст. 655 Цивільного кодексу України, за договором купівлі-продажу одна сторона (продавець) передає або зобов’язується передати майно (товар) у власність другій стороні (покупцеві), а покупець приймає або зобов’язується прийняти майно (товар) і сплатити за нього певну грошову суму. Тобто, при купівлі-продажу завжди є покупець, який сплачує продавцю певну грошову суму. А відтак ця ситуація повністю відповідає вимогам пп. 7.6.3 п. 7.6 ст. 7 Закону № ref::283-97::283-1997, відповідно до якої під терміном«витрати» слід розуміти суму коштів або вартість майна,сплачену (нараховану) платником податку продавцю цінних паперів та деривативів як компенсація їх вартості. Тобто, є і продавець, і сплачені грошові кошти, і компенсація, оскільки акції із статутного капіталу аж ніяк не даруються.

Що стосується корпоративних прав, виражених в інших, ніж акції, формах, то на них повинні поширюватися ті ж самі правила, оскільки в Законі № ref::283-97::283-1997 обидві форми корпоративних прав згадуються абсолютно паралельно, без будь-яких виключень. Це є особливо слушним в світлі того, що згідно з «Положенням про порядок реєстрації випуску акцій під час реорганізації товариств», затвердженим Рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 30.12.98р. № 221, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 4.03.1999 р. за № 137/3430, акціонерні товариства можуть перетворюватися в товариства з обмеженою відповідальністю і навпаки (тобто акції можуть обмінюватися на частки і навпаки), а Закон № ref::283-97::283-1997 жодних корегувань витрат чи доходів при такому обміні не передбачає.

Що стосується внесення в статутний капітал товариств інших цінних паперів, то обґрунтування даної операції як обміну, при якому згідно із ст. 715, 716 Цивільного кодексу України кожна зі сторін договору міни є продавцем того товару, який вона передає в обмін, і покупцем товару, який вона одержує взамін, правильно зробила ДПАУ в зазначеному вище листі від 13.02.2008р. № 2251/Б/17-0714. До цих обгрунтувань нема чого додати, але необхідно зробити правильні висновки. Так, у учасників операціївідбувається таке:

-емітент є продавцем корпоративних прав, а інвестор покупцем цих корпоративних прав, надаючи в якості компенсації майно (цінні папери), тобто, є і продавець (емітент), і компенсація, а відтак в повній мірі є і витрати у інвестора в розумінні пп. 7.6.3 п. 7.6 ст. 7 Закону № ref::283-97::283-1997;

-інвестор є продавцем цінних паперів, які вносяться до статуного капіталу, а емітент — покупцем цих цінних паперів, надаючи в якості компенсації корпоративні права, тобто, є і продавець (інвестор), і компенсація, а відтак в повній мірі є і витрати у емітента по отриманим цінним паперам в розумінні пп. 7.6.3 п. 7.6 ст. 7 Закону № ref::283-97::283-1997.

Інше тлумачення зазначених правовідносин слід розглядати як недобросовісна спроба позбавити даних осіб законних прав на витрати в податковому обліку.

Необхідно зазначити, що якщо внесення в статутний фонд (капітал) основних фондів визнане як міна в законодавчому порядку, то аналогічна позиція щодо цінних паперів стає підставою для судових спорів.

Проблема можливості відображення в податковому обліку в порядку, встановленому п. 7.6 ст. 7 Закону № 283-1997, вартості цінних паперів, отриманих в статутний капітал, як витрат розглядалася Вищим адміністративним судом України в ухвалі від 22.11.2006р. (джерело – [3]). Суть суперечки ТОВ «Ч.» з податковим органом полягала в тому, що ТОВ «Ч.» отримало як внесок до свого статутного фонду (капіталу) акції в кількості 1163797 штук на суму 800000,00 грн. Згодом ТОВ «Ч.» продало частину з цих акцій в кількості 1149320 штук на суму 790732,16 грн. В результаті перевірки податковий орган донарахував податок на прибуток, виходячи з суми продажу і відмовляючись врахувати витрати по акціях в сумі 800000,00 грн. ТОВ «Ч.» з таким виводом не погодилося, вважаючи, що його витрати з придбання коштовних паперів (800000,00 грн.) перевищили доходи від їх реалізації (790732,16 грн.) і таким чином не виникло валових доходів від продажу акцій, а тому звернулося до суду визнати відповідне податкове повідомлення – рішення недійсним. Вищий адміністративний суд України підтримав вимоги платника податків виходячи з наступного.

У відповідності до абзацу 5 пп. 7.6.1 п. 7.6 ст. 7 Закону № 283-1997 норми цього пункту про окремий податковий облік платниками податків фінансових результатів операцій з цінними паперами не поширюються на операції з емісії корпоративних прав або інших цінних паперів, що здійснюються платником податку, а також з їх зворотного викупу або погашення таким платником податку.

Відповідно до п. 1.6 ст. 1 Закону № 283-1997, товарами є матеріальні та нематеріальні активи, а також цінні папери та деривативи, що використовуються у будь-яких операціях, крім операцій з їх випуску (емісії) та погашення. Згідно до абзацу 2 пп. 1.28.2 п. 1.28 ст. 1 зазначеного вище Закону прямою інвестицією є господарська операція, яка передбачає внесення коштів або майна до статутного фонду юридичної особи в обмін на корпоративні права, емітовані такою юридичною особою. Виходячи з цього, абзац 5 п.п. 7.6.1 п. 7.6 ст. 7 Закону № 283-1997 застосовується щодо операцій з емісії корпоративних прав або інших цінних паперів, які виражаються у передачі емітентом випущених корпоративних прав або інших цінних паперів інвесторам, і не застосовується до операцій з оплати інвесторами корпоративних прав або інших цінних паперів, які виражаються у передачі емітенту грошових коштів, майна, у тому числі цінних паперів, тощо. Таким чином, відсутні підстави для застосування абзацу 5 п.п. 7.6.1 п. 7.6 ст. 7 Закону № 283-1997 до операції з отримання ТОВ «Ч.» у якості внеску до статутного фонду цінних паперів на суму 800000,00 грн.

Відповідно до пп. 7.6.3 п. 7.6 ст. 7 зазначеного вище Закону під терміном «витрати» слід розуміти суму коштів або вартість майна, сплачену (нараховану) платником податку продавцю цінних паперів та деривативів як компенсація їх вартості. При цьому відповідно до пунктів 4, 5 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 26.04.2000 р. № 91 та зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 17.05.2000 р. за № 284/4505 фінансові інвестиції первісно оцінюються та відображаються у бухгалтерському обліку за собівартістю. Собівартість фінансової інвестиції складається з ціни її придбання, комісійних винагород, мита, податків, зборів, обов’язкових платежів та інших витрат, безпосередньо пов’язаних з придбанням фінансової інвестиції. Якщо придбання фінансової інвестиції здійснюється шляхом обміну на цінні папери власної емісії, то собівартість фінансової інвестиції визначається за справедливою вартістю переданих цінних паперів.

Виходячи з наведеного та враховуючи абзац 2 пп. 1.28.2 п. 1.28 ст. 1 Закону № 283-1997, в розумінні пп. 7.6.3 п. 7.6 ст. 7 цього ж Закону, вартість емітованих корпоративних прав, в обмін на які інвестор передає емітенту цінні папери, складають витрати емітента на придбання відповідних цінних паперів.

Відповідно до абзаців 2 і 3 пп. 7.6.1 п. 7.6 ст. 7 зазначеного вище Закону, якщо протягом звітного періоду витрати на придбання кожного з окремих видів цінних паперів, а також деривативів, понесені (нараховані) платником податку, перевищують доходи, отримані (нараховані) від продажу (відчуження) цінних паперів або деривативів такого ж виду протягом такого звітного періоду, від’ємний фінансовий результат переноситься на зменшення фінансових результатів від операцій з цінними паперами або деривативами такого ж виду майбутніх звітних періодів у порядку, визначеному статтею 6 цього Закону.

Якщо протягом звітного періоду доходи від продажу кожного з окремих видів цінних паперів, а також деривативів, отримані (нараховані) платником податку, перевищують витрати, понесені (нараховані) платником податку внаслідок придбання цінних паперів або деривативів такого ж виду протягом такого звітного періоду (з урахуванням від’ємного фінансового результату від операцій з цінними паперами чи деривативами такого ж, виду минулих періодів), прибуток включається до складу валових доходів такого платника податку за результатами такого звітного періоду.

За таких обставин витрати ТОВ «Ч.» на придбання простих іменних акцій у кількості 1163797 штук на суму 800000,00 грн. перевищили доходи ТОВ «Ч.» від продажу простих іменних акцій у кількості 1149320 штук на суму 790732,16 грн., а тому у ТОВ «Ч.», відповідно до абзацу 2 пп. 7.6.1 п. 7.6 ст. 7 Закону № 283-1997 не виникло валових доходів від продажу простих іменних акцій в кількості 1149320 штук на суму 790732,16 грн.

Вказаний висновок Вищого адміністративного суду України повністю спростовує виводи, приведені прикладі 2 пункту 2.4 Рекомендацій, викладених в листі ДПАУ від 23.06.2006р. № 11927/7/23-1017. А це означає, що вартість цінних паперів, внесених до статутного фонду (капіталу) господарського товариства, повинна зменшувати в податковому обліку доходи, отримані від реалізації цінних паперів цим господарським товариством.

В двох інших, важливих для теми нашого аналізу, судових рішеннях, які набрали законної сили, навпаки, розглядається податкова ситуація, яка виникає у інвестора. Так, в Постанові Львівського апеляційного господарського суду від 15.03.07р. у справі  № 5/2682-13/332А (джерело – [3]) розглянута ситуація, коли податковий орган відмовив платнику податку у врахуванні у складі витрат внесків в статутний капітал товариств з обмеженою відповідальністю. Апеляційний суд спростовує це твердження таким чином, що у відповідності до пп.7.6.5 п.7.6 ст.7 Закону № ref::283-97::283-1997, норми пункту 7.6 поширюються також на визначення балансових збитків або прибутків, отриманих платником податку від операцій з корпоративними правами, що виражені в інших, ніж цінні папери, формах. Відповідно до абз.2 пп.7.6.1 п.7.6 ст.7 Закону № ref::283-97::283-1997, якщо протягом звітного періоду витрати на придбання кожного з окремих видів цінних паперів, а також деривативів, понесені (нараховані) платником податку, перевищують доходи, отримані (нараховані) від продажу (відчуження) цінних паперів або деривативів такого ж виду протягом такого звітного періоду, від’ємний фінансовий результат переноситься на зменшення фінансових результатів від операцій з цінними паперами або деривативами такого ж виду майбутніх звітних періодів у порядку, визначеному статтею 6 цього Закону.

Обґрунтованим Львівський апеляційний господарський суд визнав твердження скаржника про те, що посилання податкового органу на норми Закону України «Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні», є безпідставними, оскільки цей Закон визначає правові засади здійснення державного регулювання ринку цінних паперів та державного контролю за випуском і обігом цінних паперів та їх похідних в Україні і його норми не поширюються на операції з корпоративними правами, вираженими в інших, ніж цінні папери, формах. Також не підтверджує правильності висновків акту перевірки посилання на Закон України «Про інвестиційну діяльність», оскільки цей Закон не регулює питань оподаткування.

Що стосується норм Закону № ref::283-97::283-1997, то ні ст.5 цього Закону (загальна норма), ні п.7.6 (спеціальна норма) не передбачають жодних обмежень у врахуванні витрат на придбання корпоративних прав при визначенні результатів операцій з придбання та продажу цінних паперів та деривативів незалежно від того підпадають ці операції під визначення інвестицій, чи ні. Враховуючи наведене, Львівський апеляційний господарський суд вважає, що зібраними у справі доказами не підтверджено правомірності висновків акту перевірки, на підставі якого прийнято оскаржуване податкове повідомлення-рішення.

В ухвалі Харківського апеляційного адміністративного суду від 31.10.07р. у справі  № 22-а-1054/07 (джерело – [3]) розглянута ситуація, коли податковий орган відмовив платнику податку у врахуванні у складі витрат сум грошових коштів, сплачених емітенту при придбання акцій безпосередньо у цього емітента. В обґрунтування своєї позиції податковий орган посилався на те, що відповідно пп. 1.28.2 ст. 1 Закону № ref::283-97::283-1997, господарська операція, яка передбачає внесення коштів або майна до статутного фонду юридичної особи в обмін на корпоративні права, емітовані такою юридичною особою, є прямою інвестицією, а згідно з п. 4.2.5 ст. 4 цього Закону суми коштів або вартість майна, що надходять платнику податку у вигляді прямих інвестицій або реінвестицій у корпоративні права, емітовані таким платником податку, не включаються до складу валового доходу, в зв’язку з чим, прямі інвестиції здійснюються платником податку на поворотній основі та не можуть бути враховані у складі фінансових витрат на придбання акцій при визначенні фінансового результату від операцій з цінними паперами відповідно до п. 7.6 ст. 7 Закону № ref::283-97::283-1997. Крім того, податковий орган, з посиланням на п. 3 ст. 2 Закону України «Про цінні папери та фондовий ринок», зазначає, що емісія і первинне розміщення цінних паперів здійснюється на первинному фондовому ринку, а купівля-продаж (обіг) цінних паперів, випущених раніше, відбувається на вторинному фондовому ринку, у зв’язку з чим саме на вторинному ринку цінні папери виступають товаром в розумінні п. 1.6 Закону № ref::283-97::283-1997 (товари — матеріальні та нематеріальні активи, а також цінні папери та деривативи, що використовуються у будь-яких операціях, крім операцій з їх випуску (емісії) та погашення).

Апеляційний суд погодився з тим, що відповідно абз. 5 пп. 7.6.1 ст. 7 Закону № ref::283-97::283-1997, норми п. 7.6 ст. 7 цього Закону не поширюються на операції з емісії корпоративних прав або інших цінних паперів, що здійснюється платником податку, а також з їх зворотного викупу або погашення таким платником податку, тобто норми п. 7.6 ст. 7 не поширюються на емітента цінних паперів, але для інвестора придбання акцій безпосередньо у емітента, відповідно до ч. 3 ст. 165 Господарського кодексу України, є операцією купівлі-продажу, а витрати, понесені у зв’язку з таким придбанням, відображаються в окремому податковому обліку фінансових результатів відповідно до пп. 7.6.1 та пп. 7.6.3 п. 7.6 ст. 7 Закону № ref::283-97::283-1997.

Визначення операцій з розміщення цінних паперів та емісії наведено у ст. 1 Закону України «Про цінні папери та фондовий ринок», відповідно до якої розміщенням цінних паперів є відчуження цінних паперів емітентом або андеррайтером шляхом укладення цивільно-правового договору з першим власником, а емісією є установлена законодавством послідовність дій емітента щодо випуску та розміщення емісійних цінних паперів.

Враховуючи визначення терміну «емісія», надане в Законі України «Про цінні папери та фондовий ринок», а також те, що позивач є професійним учасником на ринку цінних паперів, апеляційний суд погоджується, що податковим органом зроблені необґрунтовані висновки стосовно неправомірності врахування позивачем витрат напридбання акцій безпосередньо у емітента.

При цьому суд зазначив, що норми пп. 7.6.2 п. 7.6 ст. 7 Закону № ref::283-97::283-1997 в однаковій мірі поширюються як на платників податку — торгівців цінними паперами та деривативами, так і на будь-яких інших платників податку, які здійснюють операції з торгівлі цінними паперами чи деривативами.

В зазначеній вище ухвалі Харківського апеляційного адміністративного суду від 31.10.07р. у справі  № 22-а-1054/07 вирішене ще одне важливе питання. В зв’язку з численними випадками скасування випусків акцій (див., наприклад, [4]) мають місце непоодинокі спроби працівників податкової служби поставити на дохід власникам таких акцій їх балансову вартість. З цього приводу в зазначеній ухвалі вказано, що відповідно до пп. 7.8.9 п. 7.8 ст. 7 Закону № ref::283-97::283-1997, у разі коли під час розподілу ліквідаційною комісією коштів чи майна платника податку, що ліквідується, власник корпоративних прав отримує кошти або майно, сума (для майна — звичайна вартість) яких відрізняється від суми витрат, понесених таким платником на придбання таких корпоративних прав, то сума такого перевищення включається до складу валових доходів такого платника податку, а від’ємна сума включається до складу його валових витрат. При цьому такий розподіл не вважається виплатою дивідендів.

У податкового органу відсутні докази того, що вартість акцій ВАТ була компенсована їх власнику, і це не заперечувалося податковими органами. Оскільки ані Закон № ref::283-97::283-1997, ані Закон України «Про цінні папери та фондовий ринок» не зобов’язують платника податків – власника цінних паперів вилучати вже відображені витрати від придбання цінних паперів або іншим чином здійснювати коригування податкових зобов’язань, то у перевіряючих при проведенні перевірки, а у податкових органів при прийнятті оскарженого податкового повідомлення-рішення не було законних підстав на свій розсуд вимагати від власника акцій проведення такого вилучення або коригування. При цьому суд звернув увагу на те, що пп. 7.6.1, 7.6.3 п. 7.6 ст. 7 Закону № ref::283-97::283-1997 взагалі не регулюють дій платника податку при ліквідації товариств і не передбачають будь-яких коригувань в зв’язку з такою ліквідацією, а такі дії регулює саме пп. 7.8.9 п. 7.8 ст. 7 Закону. З урахуванням викладеного, Харківський апеляційний адміністративний суд підтримав позицію суду першої інстанції стосовно того, що у власника акцій відсутні будь-які правові підстави для збільшення фінансового результату на суму 122.068,88 грн. внаслідок анулювання випуску акцій у зв’язку з ліквідацією товариства.

До цікавого висновку щодо обліку корпоративних прав прийшов Вищий господарський суд України в Постанові від 23.12.2004 р. у справі № 32/172 (джерело – [5], справа розглядалася до набрання чинності Кодексу Адміністративного судочинства України). Суд розглянув особливості податкового обліку акцій, отриманих акціонером (Банком) за рахунок реінвестиції дивідендів. При цьому Вищий господарський суд України  взяв до уваги, що спеціальною нормою, яка визначає оподаткування операцій з цінними паперами є п. 7.6 ст. 7 Закону № ref::283-97::283-1997, який не містить обмежень щодо віднесення до складу витрат придбання цінних паперів за рахунок реінвестиції дивідендів.

За змістом пп. 7.6.3 п. 7.6 ст. 7 Закону № ref::283-97::283-1997 вбачається, що термін «витрати» можна визначити як суму коштів або вартість майна, сплачену (нараховану) платником податку продавцю цінних паперів та деривативів   як компенсація їх вартості. Закон не містить визначення термінів «продавець цінних паперів» та «покупець цінних паперів», одночасно враховується, що відповідно до ч. 2 ст. 8 Закону України «Про цінні папери та фондову біржу» особа, яка придбає акції, є їх покупцем (як зазначено вище, аналогічна норма міститься і в Закону України «Про цінні папери та фондовий ринок»). За таких обставин, судом першої інстанції зроблено вірний висновок, що коли однією з сторін в угоді є покупець акцій, то інша сторона є їх продавцем, а сама угода є угодою купівлі-продажу.

Отже, оскільки емітент є продавцем акцій, а Банк є їх покупцем, і придбання акцій було здійснено за компенсацію, то попередні судові інстанції правомірно прийшли до висновку, що Банком законно віднесено вартість придбаних акцій до складу витрат по операціям з цінними паперами.

Крім того, взято до уваги, що відповідно до п. 1.23 ст. 1 Закону № ref::283-97::283-1997 безоплатно надані товари (роботи, послуги) – це товари, що надаються платником податку згідно з договорами дарування, іншими договорами, які не передбачають грошової або іншої компенсації вартості таких матеріальних цінностей і нематеріальних активів чи їх повернення, або без укладення таких угод; роботи та послуги, які надаються платником податку без вимоги про компенсацію їх вартості; товари, передані юридичній чи фізичній особі на відповідальне зберігання і використані нею в її виробничому або господарському обороті.

За таких обставин, придбання Банком акцій за рахунок реінвестиції дивідендів не є безоплатно наданими товарами, і врахування їх вартості у витратах по п. 7.6 ст. 7 Закону № ref::283-97::283-1997 є правомірним.

Таким чином, викладене вище свідчить про таке:

-внаслідок того, що інвестиційна операція визначена як операція міни, внесення матеріальних цінностей в статутний капітал емітента є одночасно придбанням корпоративних прав цього емітента з наданням компенсації у вигляді вказаних матеріальних цінностей, а отримання таких цінностей є їх придбанням з наданням компенсації у вигляді корпоративних прав. Зазначене дозволяє враховувати в податковому обліку по п. 7.6 ст. 7 Закону № ref::283-97::283-1997 у інвестора витрати на придбання корпоративних прав безпосередньо у емітента, а у емітента – витрати на придбання таких матеріальних цінностей з компенсацією в розмірі вартості корпоративних прав;

-зазначені положення підтверджуються судовою практикою Вищого адміністративного суду України, Харківського апеляційного адміністративного суду, Львівського апеляційного господарського суду;

-одночасно підтверджено, що скасування випуску акцій при ліквідації емітента не призводить до автоматичного врахування в доходах власника цих акцій витрат на їх придбання. Таке можливо тільки в тому випадку, якщо власник акцій отримав компенсацію у вигляді частки коштів чи майна емітента, що ліквідується;

-отримання інвестором акцій за рахунок реінвестиції дивідендів не є безоплатно наданими товарами, а тому правомірним є врахування їх вартості у витратах по п. 7.6 ст. 7 Закону № ref::283-97::283-1997.

Література

1.Белкин М. Суд постановил: расходам быть, или: Взнос в уставный капитал – не подарок. — Бухгалтерия, 2008, № 46 (825), с.62-64.

2.[.Бєлкін М.Л., Бєлкін Л.М. Особливості податковогообліку внесків в статуниий фонд (капітал) господарських товариств. — Стан і проблеми оподаткування в умовах ринкової економіки [Текст]: VIII Міжнар. наук.-практ. конф. [матеріали]. У 2 т. — Донецьк : ДонНУЕТ імені М. Туган-Барановського, 2008. — Т. 2. — с. 261 – 263.](http://etalon.co.ua/publikacyi00063/publikacyi00029.html)

3.Єдиний державний реєстр судових рішень [Електронний ресурс]. — Режим доступу: www. reyestr.court. gov. ua.

4.Бєлкін М.Л. Неправосудне судове рішення по цінних паперах: аналіз та наслідки на фондовому ринку. — Актуальні питання цивільного та господарського права, 2008, № 3 (10), с.54 — 64

5.Офіційний сайт Вищого господарського суду України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: www. arbitr. gov. ua.