

УДК 657.222

А. В. Дмитренко, канд. екон. наук, доцент, докторант

ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», м. Київ, Україна

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ТА ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК НАРАХУВАННЯ, РОЗПОДІЛУ ТА ВИПЛАТИ ДИВІДЕНДІВ МІЖ УЧАСНИКАМИ СПІЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА

Розглянуто положення нормативних документів та дослідження науковців з питання розподілу та оподаткування дивідендів учасників спільного підприємства. Запропоновано методику нарахування, розподілу, оподаткування та виплати дивідендів вітчизняним та зарубіжним учасникам спільного підприємства.

Рассмотрено положение нормативных документов и исследование научных работников по вопросу распределения и налогообложения дивидендов участников совместного предприятия. Предложена методика начисления, распределения, налогообложения и выплаты дивидендов отечественным и зарубежным участникам совместного предприятия.

Position of normative documents and research of research workers is considered on a question distributing and taxation of dividends of participants of joint venture. The own method of extra charge, distributing, taxation and payment of dividends is offered to the domestic and foreign participants of joint venture.

Постановка проблеми. До проблемних питань на сьогодні слід віднести питання нарахування, розподілу та виплати дивідендів учасникам спільного підприємства (далі – СП) та їх оподаткування в умовах дії нового Податкового кодексу України. Дивіденди – це частина чистого прибутку, розподілена на користь інвестора, яка підлягає оподаткуванню при виплаті. Прибуток є основним джерелом фінансування розвитку підприємства, удосконалення його матеріально-технічної бази, забезпечення всіх форм інвестування. Уся діяльність підприємства спрямовується на те, щоб забезпечити зростання прибутку або принаймні стабілізацію його на певному рівні. Отримання дивідендів означає те, що об'єкт інвестування приносить дохід акціонеру чи учаснику господарського товариства. Тому важливо з'ясувати, як правильно нараховувати, розподіляти та виплачувати дивіденди у світлі ведення бухгалтерського обліку та дії Податкового кодексу України.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питаннями обліку та оподаткування дивідендів учасників займалася численна кількість науковців, бухгалтерів-практиків, аудиторів, молодих учених, юристів, до яких слід віднести Бендарчук Г. [1, с. 18-24], Білову Н. [2, с. 20-28], Занько Б. [3, с. 52-59], Калюжну В. [4, с. 23-26], Ільницького Ю. [5, с. 6-9], Прокопенка В. [6, с. 9-12; 12, с. 22-23], Вишневецьку В. [7, с. 12-13], Циганенко В. [8, с. 14-15], Лісню І. [9, 15-19], Башинського О. [10, с. 20-22; 11, с. 41-44], Ковальова Д. [13, с. 24-25] та багатьох інших спеціалістів.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. На сьогодні актуальною залишається проблема бухгалтерського та податкового обліку нарахування, розподілу та виплати дивідендів вітчизняним та зарубіжним учасникам СП. Особлива увага звертається на оподаткування отриманих дивідендів як вітчизняними, так і зарубіжними учасниками СП.

Мета статті. Метою написання статті є: продовження досліджень вищезазначених науковців із бухгалтерського обліку нарахування і розподілу дивідендів та їх оподаткування; аналіз нормативних джерел з бухгалтерського й податкового обліку щодо нарахування, розподілу та виплати дивідендів засновникам СП; удосконалення норм оподаткування нарахування і розподілу дивідендів учасникам СП за правилами нового Податкового кодексу України.

Виклад основного матеріалу. Учасниками (власниками, засновниками) СП можуть бути як резиденти, так і нерезиденти, юридичні особи і фізичні особи. Такі учасники (власники, засновники) СП можуть прийняти рішення про розподіл прибутку відповідно до напрямів використання прибутку, обумовлених статутними документами. Прибуток може бути повністю використаний для поповнення власних обігових коштів. Вся сума або частина нерозподіленого прибутку може бути виплачена учасникам підприємства у вигляді дивідендів. Таке рішення приймається засновниками (учасниками) або акціонерами підприємства на зборах та засвідчується протоколом зборів. На підставі протоколу про прийняття рішення керівник підприємства видає наказ про нарахування та виплату дивідендів, а бухгалтерія відображає операцію у бухгалтерському обліку відповідними проводками.

Відповідно до пункту 14.1.49 Податкового кодексу України (далі ПКУ): дивіденди – платіж, що здійснюється юридичною особою-емітентом корпоративних прав чи інвестиційних сертифікатів на користь власника таких корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів та інших цінних паперів, що засвідчують право власності інвестора на частку (пай) у майні (активах) емітента, у зв'язку з розподілом частини його прибутку, розрахованого за правилами бухгалтерського обліку [14].

Згідно з пунктом 4 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», дивідендами є частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства [15].

У Законі України «Про акціонерні товариства» зазначається, що дивіденд – частина чистого прибутку акціонерного товариства, що виплачується акціонеру з розрахунку на одну належну йому акцію певного типу та/або класу [16].

До дивідендів, відповідно до ПКУ, прирівнюється також платіж, що його проводить державне, комерційне, казенне чи комунальне підприємство на користь відповідно держави або органу місцевого самоврядування у зв'язку з розподілом частини прибутку такого підприємства; платіж, який виплачується власнику сертифіката фонду операцій з нерухомістю в результаті розподілу доходу такого фонду.

Оскільки для виплати дивідендів розподіляють прибуток, то нараховувати та виплачувати дивіденди можуть суб'єкти, господарська діяльність яких спрямована на отримання прибутку, тобто господарські товариства (акціонерні товариства, товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю, повні та командитні товариства); приватні та колективні підприємства; виробничі кооперативи; інші юридичні особи, діяльність яких спрямована на одержання прибутку. Комунальні підприємства також повинні сплачувати до місцевого бюджету частину прибутку (доходу), але відповідно до вимог порядків і нормативів, що встановлюють місцеві ради.

Так як СП в останні роки створюються у вигляді акціонерних товариств або товариств з обмеженою відповідальністю, то доречно буде зупинитися на основних моментах виплати дивідендів на таких підприємствах.

Акціонерні товариства можуть виплачувати дивіденди тільки у грошовій формі і не частіше одного разу на рік. Інші підприємства мають право виплачувати дивіденди частіше одного разу на рік як у грошовій формі, так і продукцією (товарами, послугами тощо). Акціонерні товариства повинні виплатити дивіденди не пізніше 6 місяців після закінчення звітного року. Для інших підприємств такий строк не передбачено.

Розподілу підлягає прибуток, розрахований за правилами бухгалтерського обліку (рахунок 44 «Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)»), адже саме він найточніше відображає суму отриманого підприємством прибутку в частині, визначеній рішенням учасників до виплати дивідендів.

Облік одержаних дивідендів залежить від того, як обліковують на підприємстві фінансові інвестиції: за собівартістю або справедливою вартістю; за методом участі в капіталі. У першому випадку дивіденди визнаються фінансовим доходом підприємства у тому періоді, коли емітент корпоративних прав ухвалив рішення про їх виплату та застосовується кореспонденція рахунків за дебетом субрахунку 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» та кредитом субрахунку 731 «Дивіденди одержані».

У другому випадку СП, фінансові інвестиції яких обліковуються за методом участі в капіталі, використовують кореспонденцію рахунків за дебетом субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» та кредитом субрахунку 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами».

Методика нарахування, розподілу та виплати дивідендів учасникам СП фізичним та юридичним особам як резидентам, так і нерезидентам наведено в попередніх дослідженнях автора статті [17, с. 237-243].

Сума прибутку, що спрямовується на виплату дивідендів, визначається власниками на загальних зборах учасників товариства з обмеженою відповідальністю або акціонерів акціонерного товариства.

Рішення про виплату дивідендів оформляється протоколом загальних зборів учасників (акціонерів). За це рішення повинна проголосувати проста більшість присутніх на зборах. А щоб збори вважалися правомочними, на них повинні бути присутніми учасники (акціонери), які володіють сукупно більше ніж 60 % усіх голосів.

У протоколі загальних зборів необхідно вказати суму дивідендів, строк їх виплати, форму і місце виплати.

Для приватних підприємств, у яких тільки один власник, рішення про виплату дивідендів можна оформити розпорядженням власника про нарахування та виплату дивідендів самому собі.

На підставі протоколу зборів видається наказ (письмове розпорядження) керівника, що зобов'язує бухгалтерію нараховувати і виплачувати дивіденди учасникам.

Отже, виплату дивідендів учасникам СП можна здійснити у три кроки:

1. Прийняття вищим органом управління рішення про розподіл прибутку на виплату дивідендів.

2. На виконання рішення вищого органу виконавчий орган (директор, правління) видає наказ бухгалтерії нараховувати та виплатити дивіденди.

3. Виплата дивідендів.

Розмір дивідендів кожного учасника залежить від частки його участі в господарському товаристві, тобто від частки, що належить йому у статутному капіталі підприємства, і від суми отриманого прибутку (порядок розподілу прибутку, що спрямовується на виплату дивідендів).

Так, наприклад, акціонерні товариства не мають права виплачувати дивіденди до повної сплати всього статутного капіталу, коли звіт про розміщення акцій не зареєстровано в установленому законодавством порядку; коли власний капітал товариства менший ніж сума його статутного капіталу, резервного капіталу та розміру перевищення ліквідаційної вартості привілейованих акцій над їхньою номінальною вартістю; якщо товариство має зобов'язання про викуп акцій; поточні дивіденди за привілейованими акціями не виплачено повністю; за привілейованими акціями певного класу до виплати поточних дивідендів за таким самим типом акцій, власники яких мають перевагу щодо черговості отримання дивідендів.

Виплата дивідендів юридичній особі-резиденту не тягне за собою будь-яких додаткових утримань, тобто підприємство-емітент повинно сплатити лише авансовий внесок на дивіденди. Такий авансовий внесок платник податку повинен сплатити незалежно

від обраної системи оподаткування. Емітент корпоративних прав може виплачувати дивіденди незалежно від того, чи є оподатковуваний прибуток, нараховує та вносить до бюджету авансовий внесок із податку на прибуток у розмірі ставки, визначеної за пунктом 151.1 статті 151 ПКУ (2-4 квартали 2011 р. – 23 %, з 01.01.2014 р. – 16 %), нарахованої на суму дивідендів, що фактично виплачується, без зменшення суми такої виплати на суму такого податку. У разі виплати дивідендів у формі, іншій ніж грошова, базою для нарахування авансового внеску є вартість такої виплати, розрахована за звичайними цінами.

Таким чином, юридичні особи-резиденти, які отримують дивіденди, не включають їх суму до складу доходу (крім постійних представництв нерезидентів).

Відповідно до пункту 153.3.5 ПКУ авансовий внесок не справляється (незалежно від форми виплати дивідендів: грошова чи інша) у разі виплати дивідендів:

а) фізичним особам;

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

в) інститутами спільного інвестування;

г) на користь власників корпоративних прав материнської компанії, що сплачуються в межах сум доходів такої материнської компанії, отриманих у вигляді дивідендів від інших осіб. Якщо сума виплат дивідендів на користь власників корпоративних прав материнської компанії перевищує суму отриманих такою компанією дивідендів, то дивіденди, сплачені в межах такого перевищення, підлягають оподаткуванню за правилами, встановленими підпунктом 153.3.2 цього пункту;

г) управителем фонду операцій з нерухомістю – власникам сертифікатів фонду операцій з нерухомістю в результаті розподілу доходу фонду операцій з нерухомістю.

Дивіденди, отримані юридичною особою-нерезидентом від резидента, вважаються доходами, одержаними нерезидентом із джерелом їх походження з України. Резидент, у разі виплати таких дивідендів, зобов'язаний утримати податок з таких доходів за ставкою у розмірі 15 % їх суми та за їх рахунок, який сплачується до бюджету під час виплати, якщо інше не передбачено положеннями міжнародних договорів України з країнами резиденції осіб, на користь яких здійснюються виплати, що набрали чинності. Останні дані про те, що станом на 01.01.2011 р. діють міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування, укладені Україною з 63 країнами, розміщено на веб-сайті головного податкового органу.

Якщо засновник – резидент однієї країни, з якою укладено міжнародний договір, потрібно ґрунтовно проаналізувати міжнародну угоду про уникнення подвійного оподаткування з нею, щоб визначити чи є право на нижчу ставку оподаткування та в якому саме випадку.

Так, наприклад, якщо міжнародна угода укладена між Україною та Федеративною Республікою Німеччина про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доход і майно, то нерезидент має право на дивіденди, з яких утримуваний податок не повинен перевищувати 5 % суми дивідендів, якщо власник корпоративних прав володіє 20 % капіталу компанії, яка сплачує дивіденди або 10 % суми дивідендів в усіх інших випадках. З дивідендів, виплачених кіпріотам, взагалі не сплачується податок на репатріацію. Податок на репатріацію з дивідендів росіян не повинен перевищувати 5 % суми дивідендів, якщо нерезидент зробив внесок в акціонерний капітал (статутний фонд) українського підприємства не менше 50000 доларів США (або еквівалент у національних валютах Договірних Держав) або 15 % – у всіх інших випадках.

Скористатися нормами міжнародного договору український платник податків може за таких умов:

- якщо його резидентський статус підтверджено довідкою-підтвердженням статусу податкового резидента України. Цю довідку на своєму бланку видає податковий орган за місцезнаходженням платника податків протягом 10 робочих днів з моменту подання письмового звернення такої особи. Цей документ резидент пред'являє нерезиденту в країні виплати дивідендів з метою їх оподаткування за міжнародними договорами;

- якщо безпосередньо на бланках відповідних заяв, що подаються платником податків, про звільнення (зменшення) «іноземних» доходів від оподаткування або відшкодування вже сплачених податків за формами, затвердженими компетентним органом зарубіжної держави, податковим органом за місцезнаходженням такого платника податків проставлена відмітка (за підписом начальника ДПІ та печаткою), що підтверджує статус резидента.

Таким чином, щоб мати право на нижчу ставку оподаткування чи звільнення від оподаткування в силу дії міжнародних норм, українські підприємства мусять отримати від іноземців довідку (або її нотаріально засвідчену копію), яка підтверджує, що такий іноземець-резидент країни, з якою підписано міжнародний договір. Довідка про резидентський статус дійсна в межах календарного року, у якому її видано. Підприємство, яке виплачує доходи нерезидентів у звітному році, може застосовувати зменшені ставки оподаткування, якщо власник корпоративних прав надав довідку з інформацією за попередній рік. Але після закінчення звітного (податкового) року потрібно обов'язково отримати нову довідку.

Довідка про резидентський статус засновника може потребувати легалізації в Україні або ж наявності апостилю. Якщо країна нерезидента приєдналася до Гаазької Конвенції, що скасовує вимогу легалізації іноземних офіційних документів, то для того, щоб довідка мала юридичну силу на території України, достатньо буде штамп «Apostille», який ставить компетентний орган цієї держави. В іншому випадку доведеться проходити повну процедуру консульської легалізації документа в Україні. Винятком є Німеччина та США, довідки яких узагалі не потребують ні легалізації, ні апостилю, та Бельгія, яка висловилася проти приєднання України до Гаазької Конвенції і в результаті цього документи якої слід легалізувати, незважаючи на те, що вона виступає країною-членом конвенції.

При отриманні дивідендів від нерезидентів (за винятком юридичних осіб, які перебувають під контролем юридичної особи-резидента – одержувача дивідендів та не мають офшорного статусу) сума таких дивідендів включається до доходу платника-резидента за підсумками податкового періоду, на який припадає таке отримання.

Отже, можна узагальнити, що до складу доходу суму отриманих дивідендів не включають юридичні особи-резиденти України, нерезиденти-юридичні особи, що перебувають під контролем одержувача дивідендів та не має офшорного статусу. Включають до складу доходів суми отриманих дивідендів нерезиденти – юридичні особи, непідконтрольні одержувачу дивідендів та нерезиденти – юридичні особи, що мають офшорний статус, а також постійні представництва нерезидента (резиденти та нерезиденти України).

У загальному випадку дивіденди, нараховані емітентом корпоративних прав – резидентом, який є юридичною особою, та призначені для виплати фізичній особі, оподатковуються податком на доходи фізичних осіб за ставкою 5 % (пункт 167.2 статті 162 ПКУ).

Доходи із джерелом їх походження в Україні, що нараховуються та виплачуються на користь нерезидентів, оподатковуються за правилами та ставками, визначеними для резидентів, тобто також 5 %. Для фізичних осіб-нерезидентів, аналогічно як і для юридичних

осіб-нерезидентів, діють норми положень міжнародних договорів України з країнами резиденції осіб, на користь яких здійснюються виплати (пункт 170.10.1 статті 170 ПКУ).

Виплата дивідендів на користь фізичних осіб (у тому числі нерезидентів) за акціями або іншими корпоративними правами, які мають статус привілейованих або інший статус, що передбачає виплату фіксованого розміру дивідендів чи суми, яка є більшою за суму виплат, розраховану на будь-яку іншу акцію (корпоративне право), емітовану таким платником податку, прирівнюється з метою оподаткування до виплати заробітної плати з відповідним оподаткуванням та включенням суми виплат до складу витрат платника податку. Для таких виплат застосовуються зарплатні ставки – 15 % або 17 %.

Не підлягають оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб дивіденди, які одночасно відповідають усім наведеним нижче умовам: дивіденди нараховуються на користь платника податку у вигляді акцій (часток, паїв), емітованих юридичною особою-резидентом, що нараховує такі дивіденди; таке нарахування жодним чином не змінює пропорцій (часток) участі всіх акціонерів (власників) у статутному фонді емітента; у результаті нарахування дивідендів збільшується статутний фонд емітента на сукупну номінальну вартість нарахованих дивідендів.

Податок на доходи фізичних осіб сплачується до бюджету під час виплати оподаткованого доходу. Якщо емітент нарахував дивіденди, але не виплатив їх, то до бюджету податок на доходи фізичних осіб, на думку Б. Занько, слід сплатити протягом 30 календарних днів, що настають за останнім днем місяця, в якому нараховані дивіденди, тобто аналогічно, як здійснювалася сплата до дії ПКУ [3, с. 52-59].

Слід також зауважити, що виплата дивідендів у грошовій формі або у вигляді цінних паперів, здійснюваних емітентом, не є об'єктом оподаткування ПДВ. Однак, у тому випадку, коли дивіденди виплачуються у товарній формі, то в цьому випадку слід таку операцію оподатковувати податком на додану вартість.

За цими усіма виплатами слід відзвітувати перед органами державної податкової служби шляхом подання податкової декларації з податку на доходи фізичних осіб за базовий податковий період, що дорівнює календарному місяцю протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця та податковий розрахунок суми доходу нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, а також суми утримуваного з них податку за формою № 1 ДФ протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного кварталу.

Висновки і пропозиції. З вищерозглянутого матеріалу бачимо, що з урахуванням змін у податковому законодавстві податковий тягар на учасників СП зменшився в частині оподаткування учасників (засновників) фізичних осіб-резидентів та нерезидентів податком на доходи фізичних осіб та звільнення таких учасників від сплати авансового внеску з податку на прибуток. Незмінним залишився податок на репатріацію доходів для засновників нерезидентів – юридичних осіб, за виключенням дії норм міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування.

Для зручності застосування норм ПКУ слід основні положення та ставки оподаткування дивідендів резидентів та нерезидентів учасників (засновників) конкретніше прописати у відповідних вищезгадуваних пунктах, особливо це стосується учасників-нерезидентів як фізичних осіб, так і юридичних осіб.

Список використаних джерел

1. Бендарчук Г. Дивіденди в обліку – нарахування, виплата / Г. Бендарчук // Дебет-Кредит. – 2011. – № 5. – С. 18-24.
2. Білова Н. Отримання дивідендів: порядок відображення в обліку / Н. Білова // Податки та бухгалтерський облік. – 2011. – № 16. – С. 20-28.

3. Занько Б. Виплата дивідендів – 2011 / Б. Занько // Справочник економіста. – 2011. – Апрель. – С. 52-59.
4. Калюжна В. Дивіденди: нарахування, виплата та оподаткування / В. Калюжна // Баланс – агро. – 2011. – № 11. – С. 23-26.
5. Ільницький Ю. Виплата дивідендів: хто, кому і як / Ю. Ільницький // Все про бухгалтерський облік. – 2010. – № 32. – С. 6-9.
6. Прокопенко В. Виплата дивідендів юрособам-резидентам: облік та оподаткування у емітента корпоративних прав / В. Прокопенко // Все про бухгалтерський облік. – 2010. – № 32. – С. 9-12.
7. Вишневецька В. Облік реінвестиції дивідендів ТОВ / В. Вишневецька // Все про бухгалтерський облік. – 2010. – № 32. – С. 12-13.
8. Циганенко В. Виплата дивідендів фізособам: оподаткування та звітність / В. Циганенко // Все про бухгалтерський облік. – 2010. – № 32. – С. 14-15.
9. Лісна І. Дивіденди нерезиденту: облікові лабіринти / І. Лісна // Все про бухгалтерський облік. – 2010. – № 32. – С. 15-19.
10. Башинський О. Дивіденди в єдино платників та ФСПшників: оподаткування та облік / О. Башинський // Все про бухгалтерський облік. – 2010. – № 32. – С. 20-22.
11. Башинський О. Облік та оподаткування одержаних дивідендів / О. Башинський // Все про бухгалтерський облік. – 2010. – № 32. – С. 41-45.
12. Прокопенко В. Чи можна зарахувати переплату з податку на прибуток у рахунок дивідендного авансового внеску / В. Прокопенко // Все про бухгалтерський облік. – 2010. – № 32. – С. 22-23.
13. Ковальов Д. Податок на дивіденди: повернути не можна залишити / Д. Ковальов // Все про бухгалтерський облік. – 2010. – № 32. – С. 24-25.
14. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rada.gov.ua.
15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rada.gov.ua.
16. Про акціонерні товариства [Електронний ресурс]: Закон України. – Режим доступу: www.rada.gov.ua.
17. Дмитренко А. В. Проблемні питання обліку нарахування та розподілу дивідендів між учасниками спільного підприємства / А. В. Дмитренко // Комунальне господарство міст. Серія: Економічні науки. – Харків, 2011. – Випуск 98. – С. 237-243.