

Начисление дивидендов и нюансы их выплаты имуществом

При начислении и выплатах коммерческими организациями дивидендов своим участникам (учредителям) – физическим и юридическим лицам – возникают трудности, касающиеся как порядка налогообложения, так и бухгалтерского учета операций, обусловленных расчетами с участниками. Отдельные вопросы вызывает также выплата дивидендов в натуральной форме – имуществом.

Физические лица

Налогообложение дивидендов, получаемых от организаций их участниками (учредителями) – белорусскими организациями и физическими лицами, осуществляется источниками выплаты этих дивидендов, которые с учетом норм Налогового кодекса (НК) признаются налоговыми агентами (п. 1 ст. 23 НК).

Дивиденды, полученные физлицом от отечественной организации, облагаются подоходным налогом. На день принятия налоговым агентом решения о распределении прибыли путем объявления и выплаты дивидендов у организации возникает обязательство по исчислению, удержанию и перечислению подоходного налога (подп. 1.1 п. 1 ст. 196, подп. 1.1 п. 1 ст. 197, подп. 1.9 п. 1 ст. 213 НК).

Для доходов в виде дивидендов, выплачиваемых белорусской организацией, налоговая база подоходного налога определяется в порядке, установленном п. 6 ст. 182 и п. 3 ст. 199 НК (п. 10 ст. 199 НК).

Для доходов, в отношении которых ставки подоходного налога установлены п. 1 ст. 214 НК и (или) актами Президента, налоговая база определяется за каждый календарный месяц налогового периода как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, применяемых последовательно в соответствии со ст.ст. 209–212 НК, с учетом особенностей, предусмотренных гл. 18 НК (п. 3 ст. 199 НК).

Исчисление подоходного налога с доходов в виде дивидендов (далее – подоходный налог с дивидендов) производится на дату фактического получения таких доходов по ставке, установленной в п. 1 ст. 214 НК, в размере 13%.

Налоговые агенты обязаны удержать исчисленную сумму подоходного налога непосредственно из доходов плательщика при их фактической выплате. При этом удержание с физических лиц производится за счет любых денежных средств, фактически выплачиваемых плательщику, либо по его поручению третьим лицам (п. 4 ст. 216 НК).

Для доходов, полученных плательщиком в натуральной форме, налоговые агенты обязаны перечислять в бюджет суммы исчисленного подоходного налога с физических лиц не позднее дня, следующего за днем фактического удержания исчисленных сумм подоходного налога (п. 6 ст. 216 НК).

Если физическое лицо – участник (учредитель) организации является ее работником, начисление ему дивидендов отражается в учете по Д-ту сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и К-ту сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (ч. 5 п. 55 Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утв. постановлением Минфина от 29.06.2011 № 50, далее – Инструкция № 50).

В случае, когда физлицо – участник (учредитель) организации не ее работник, начисление дивидендов ведется по Д-ту сч. 84 и К-ту сч. 75 «Расчеты с учредителями» (субсч. 75-2 «Расчеты по выплате дивидендов и других доходов») (ч. 11 п. 58 Инструкции № 50).

В бухучете удержание подоходного налога с дивидендов организацией, начислившей дивиденды физлицу, производится:

• в отношении участника – работника организации – по Д-ту сч. 70;

• в отношении лица, не являющегося работником организации, – по Д-ту сч. 75 (субсч. 75-2);

- в корреспонденции с К-том сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» (ч. 6 п. 55, ч. 11 п. 58 Инструкции № 50).

В соответствии с налоговым законодательством выплата дивидендов в натуральной форме для организаций, рассчитывающихся с участниками (учредителями) имуществом, рассматривается как реализация. Соответственно, по ней начисляющая дивиденды организация должна уплачивать НДС (подп. 1.1.1 ст. 115 НК).

Логика, обуславливающая необходимость исчисления НДС, понятна: если бы организация не имела денежных средств для расчета с участником, а участник отказался от получения дивидендов в натуральной форме, организация была бы вынуждена продать принадлежащее ей имущество, заплатить налоги с выручки, в том числе НДС, и только потом рассчитаться со своим участником.

Отражение в учете операций, связанных с передачей имущества в порядке расчета с участниками (учредителями) по причитающимся им дивидендам – такое же, как при традиционной реализации с последующим зачетом взаимных задолженностей сторон. При этом организация, начислившая дивиденды, осуществляет зачет кредиторской задолженности по начисленным участнику (учредителю) дивидендам дебиторской задолженностью по переданному участнику (учредителю) имуществу (в пределах задолженности по начисленным дивидендам).

При расчетах с участниками (учредителями) – физлицами по причитающимся им дивидендам необходимо учитывать ряд особенностей, в частности:

- поскольку участник организации, начисляющей дивиденды, является физлицом, бухучет им не ведется и бухгалтерская отчетность не составляется (п. 1 ст. 2 Закона РБ «О бухгалтерском учете и отчетности» от 12.07.2014 № 57-3 (далее – № 57-3), п. 1 Инструкции № 50);

- физические лица не являются плательщиками НДС (п. 2 ст. 14, ст. 112 НК);

- при исчислении подоходного налога в установленном законодательством порядке по ставке 13% могут применяться соответствующие налоговые вычеты, предусмотренные ст.ст. 209–211 НК (п. 3 ст. 199 НК).

Рассмотрим изложенное на конкретном примере применительно к следующей ситуации:

передача имущества для последующего зачета задолженностей сторон осуществляется после начисления дивидендов участнику;

- передаваемое участнику имущество относится к инвестиционным активам и, соответственно, его выбытие должно отражаться в учете с использованием сч. 91 «Прочие доходы и расходы» (п. 14 Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утв. постановлением Минфина от 30.09.2011 № 102, далее – Инструкция № 102).

Для лучшего восприятия сути рассматриваемых операций некоторые аспекты, связанные с учетом, упрощены (отсутствие расходов, связанных с выбытием имущества (кроме остаточной стоимости передаваемого объекта), соответствие суммы начисленных участнику дивидендов стоимости передаваемого участнику в порядке расчета имущества, неприменение при расчете подоходного налога с дивидендов соответствующих налоговых вычетов и т.п.).

ПРИМЕР.

Исходные данные (условные):

1. Организация (ООО) применяет общую систему налогообложения.

2. Участнику ООО (физлицо, работник ООО) начислены по итогам отчетного периода дивиденды в сумме 2000 руб.

3. По согласованию сторон для погашения задолженности по начисленным дивидендам участнику ООО передается объект основных средств (оборудование). Остаточная стоимость объекта соответствует стоимости, по которой он передается участнику, – 2000 руб., то есть получение прибыли от передачи объекта не предполагается.

4. После проведения зачета задолженностей оставшаяся задолженность работника – участника ООО погашена путем удержаний из его зарплаты.

5. Ставки налогов:

- подоходный налог с дивидендов – 13%;
- НДС – 20%.

Отражение операций в бухгалтерском учете ООО:

№№ п/п	Содержание операции	Д-т сч.	К-т сч.	Сумма, руб.	Примечание
1	Начисление участнику ООО дивидендов	84	70	2000	
2	Начисление ООО подоходного налога с дивидендов	70	68-4	260	(2000 x 0,13)
3	Реализация оборудования участнику ООО	73	91-1	2000	
4	Списание остаточной балансовой стоимости оборудования	91-4	01	2000	
5	Начисление НДС по реализации	91-2	68-2	333	(2000 x 20 / 120)
6	Уплата НДС по реализации	68-2	51	333	
7	Закрытие взаимных задолженностей на величину начисленных дивидендов за минусом подоходного налога с дивидендов	70	73	1740	(2000 – 260)
8	Уплата подоходного налога с дивидендов	68-4	51	260	
9	Удержание денежных средств из заработка работника – участника ООО в погашение оставшейся задолженности работника по оборудованию	70	73	260	

Обратим внимание, что при реализации ООО оборудования ее участнику – работнику организации налоговая база НДС определена исходя из цены реализации основного средства, соответствующей остаточной стоимости объекта (п.п. 1 и 13 ст. 120 НК).

Юридические лица¹

Если дивиденды начисляются участнику белорусской организации, то организация, делающая это, как источник выплаты доходов, должна исчислить, удержать и уплатить в бюджет налог на прибыль с дивидендов (п. 1 ст. 167, п. 6 ст. 182 НК), а также подать налоговую декларацию (расчет) по налогу на прибыль с заполнением ч. III «Расчет суммы налога на прибыль с дивидендов» налоговой декларации (расчета) по налогу на прибыль, установленной постановлением Министерства по налогам и сборам от 03.01.2019 № 2.

В общем случае ставка налога на прибыль по дивидендам, начисленным белорусскими организациями, составляет 12% (п. 6 ст. 184 НК).

При определенных условиях можно применять пониженные: 6% – если в течение 3 предшествующих календарных лет последовательно прибыль не распределялась между участниками (акционерами) – резидентами Беларуси (п. 7 ст. 184 НК); 0% – если в течение 5 (п. 8 ст. 184 НК).

Применять эти ставки можно, если отечественная организация, соответственно, в течение 3 либо 5 лет подряд:

- не принимала решения о распределении (полностью либо частично) прибыли на выплату дивидендов;

- подобные решения принимались, но не на выплату дивидендов, при этом целевое использование прибыли законодательно не определено;

имела кредитовое сальдо сч. 84 (письмо МНС и МФ РБ от 28.01.2019 № 2-2-10/00253/5-1-30/24 «О налогообложении дивидендов»).

Исчисление налоговой базы по дивидендам, начисленным белорусскими организациями, производится в порядке, установленном п. 6 ст. 182 НК.

Налоговая декларация (расчет) по суммам налога на прибыль с дивидендов представляется в налоговые органы не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором были начислены дивиденды (ч. 2 п. 6 ст. 186 НК). Дата уплаты налога на прибыль по дивидендам, начисленным белорусскими организациями, налоговыми агентами – не позднее 22-го числа (подп. 9.2 п. 9 ст. 186 НК).

На порядок расчета налога (определение налоговой базы, применение ставки) форма выплаты дивидендов (денежная или натуральная) не влияет.

В бухгалтерии начисление дивидендов участнику (учредителю) – юридическому лицу должно отражаться по Д-ту сч. 84 и К-ту сч. 75 (субсч. 75-2) (ч.ч. 5 и 11 п. 58, ч. 3 п. 67 Инструкции № 50).

Удержание налога на прибыль по дивидендам у источника выплаты доходов отражается по Д-ту сч. 75 (субсч. 75-2) в корреспонденции с К-том сч. 68 (ч. 11 п. 58 Инструкции № 50).

Датой начисления дивидендов является день принятия решения о распределении прибыли путем объявления и выплаты дивидендов, а по приравненным к ним доходам, начисленным унитарными предприятиями, – отражения в бухгалтерии обязательств по выплате (передаче) таких доходов (п. 4 ст. 3 Закона № 57-З, п. 12 ст. 168 НК).

Законодательство по бухгалтерскому учету не регламентирует порядок отражения в учете операций, связанных с расчетом организации со своими участниками (учредителями) по причитающимся им дивидендам в натуральной форме. В силу того что в рассматриваемом случае он осуществляется в натуральной форме (имуществом), что предполагает переход прав собственности в отношении такого имущества, предлагается оформлять договор купли-продажи актива (имущества), направляемого организацией, начислившей дивиденды, своему участнику (учредителю) с последующим зачетом задолженностей:

участником (учредителем) – задолженности организации, участником (учредителем) которой он является, за начисленные ему дивиденды задолженностью участника (учредителя) за полученный от организации актив (имущество) в порядке расчета по причитающимся участнику (учредителю) дивидендам;

организацией, начислившей дивиденды своему участнику (учредителю) – задолженности участника (учредителя) по переданным ему активам (имуществу) задолженностью этой организации перед участником (учредителем) по начисленным участнику (учредителю) дивидендам.

Таким образом, операции, связанные с начислением и выплатой дивидендов, рассматриваются как две самостоятельные:

начисление дивидендов участникам (учредителям) (формирование задолженности перед участниками (учредителями) по причитающимся им дивидендам);

расчет с участниками (учредителями) по причитающимся им дивидендам по соглашению между сторонами в натуральной форме с зачетом взаимных задолженностей сторон по переданному участникам (учредителям) имуществу и подлежащим получению этими участниками (учредителями) дивидендам.

Очевидно, что передача имущества участнику (учредителю) в порядке расчета за причитающиеся ему дивиденды является для передающей стороны реализацией, что обуславливает необходимость уплаты по такой реализации НДС. Договор купли-продажи оформляется, как правило, под уже состоявшийся факт начисления дивидендов.

Вместе с тем не исключается ситуация, при которой факт отпуска имущества участнику по договору купли-продажи состоялся при отсутствии обязательств по расчетам с ним – такие обязательства

возникают, например, впоследствии. Очевидно, что в подобном случае организация-продавец (поставщик) действует в рамках общей схемы, не подстраиваясь под будущие дивиденды.

Соответственно, при данном подходе организация формирует отпускную стоимость имущества, поставляемого своему участнику (учредителю), в частности, юридическому лицу, в установленном законодательством порядке – с включением в отпускную стоимость НДС, прибыли и т.д. И только впоследствии при наличии дебиторской задолженности по этому имуществу и формировании задолженности перед участником (учредителем) по причитающимся ему дивидендам может быть произведен зачет задолженностей в пределах задолженности по дивидендам.

Указанное в целом свидетельствует о том, что при проведении зачетных операций по расчетам между организацией и ее участниками (учредителями) по имуществу, передаваемому участникам (учредителям) в порядке расчета по причитающимся им дивидендам, должен исчисляться НДС, а при наличии прибыли, обусловленной поставкой имущества организации, которая является участником (учредителем) продавца (поставщика), – также и налог на прибыль.

Учитывая необходимость уплаты передающей стороной и НДС, и налога на прибыль (при ее наличии), полагаем, что в сопроводительных документах, оформляемых при передаче имущества участникам (учредителям) в порядке расчета за причитающиеся им дивиденды, должна показываться согласованная сторонами отпускная стоимость имущества с учетом включаемых в нее налогов.

Если соглашение о натуральной форме выплаты начисленных участнику (учредителю) дивидендов сопровождается оформлением договора купли-продажи передаваемого участнику (учредителю) имущества, то по такому имуществу сначала отражается реализация с последующим закрытием дебиторской задолженности задолженностью организации перед участником (учредителем) по начисленным ему дивидендам.

В бухучете организации, осуществляющей начисление и выплату дивидендов своему участнику (учредителю) – юридическому лицу, такие операции с учетом норм законодательства по учету следует отражать следующими записями:

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – К-т сч. 90 «Доходы и расходы по теку-

щей деятельности» (субсч. 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг») (сч. 91 «Прочие доходы и расходы» (субсч. 91-1 «Прочие доходы»)) – если передаваемое имущество является инвестиционным активом) – отражение реализации имущества участнику (учредителю) организации;

- Д-т сч. 90 (субсч. 90-2 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг») (сч. 91 «Прочие доходы и расходы» (субсч. 91-2 «Налог на добавленную стоимость»)) – К-т сч. 68 (субсч. 68-2 «Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг») – начисление НДС по реализованному имуществу;

- Д-т сч. 90 (субсч. 90-4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг») (сч. 91 (субсч. 91-4 «Прочие расходы»)) – К-т счетов учета отчуждаемого (реализуемого) имущества – списание учетной стоимости отчуждаемого (реализуемого) имущества;

- Д-т сч. 90 (субсч. 90-5 «Управленческие расходы» (субсч. 90-6 «Расходы на реализацию»)) – К-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы» (сч. 44 «Расходы на реализацию») – списание управленческих расходов (расходов на реализацию);

- Д-т сч. 75 (субсч. 75-2) – К-т сч. 62 – зачет задолженности перед участником (учредителем) по причитающимся ему дивидендам задолженностью участника (учредителя) по переданному ему имуществу.

Что касается налогообложения, то порядок исчисления и уплаты соответствующих налогов по рассматриваемой операции реализации имущества, обусловленной последующим зачетом задолженностей, является традиционным.

Если возникновение и наличие дебиторской задолженности по поставленному участнику (учредителю) имуществу предваряет начисление дивидендов учредителю (участнику), то зачет задолженностей оформляется аналогичной бухгалтерской записью:

Д-т сч. 75 (субсч. 75-2) – К-т сч. 62.

Рассмотрим обозначенный нами порядок учета расчетов с участниками (учредителями), являющихся юридическими лицами, по причитающимся им дивидендам в натуральной форме на конкретном примере.

Для упрощения в рассматриваемом примере принято, что:

- у участника и организации, участником которой он является, имеются взаимные обязательства (у участника – по оплате поставленного ему имущества, у организации – по выплате участнику начисленных ему дивидендов);

- стоимость имущества, учитываемого при осуществлении зачета взаимных задолженностей сторон, соответствует балансовой стоимости этого имущества с учетом необходимости исчисления по такому имуществу НДС. При таком подходе у передающей стороны не возникает объект налогообложения налогом на прибыль;

- ООО не имеет расходов, связанных с выбытием имущества (кроме балансовой стоимости этого имущества).

ПРИМЕР (участник – юрлицо).

Исходные данные (условные):

1. Организация (ООО) применяет общую систему налогообложения (ОСН).

2. Участнику ООО (юридическое лицо, применяет ОСН) начислены по итогам отчетного периода дивиденды в сумме 2000 руб.

3. У участника ООО имеется задолженность перед ООО по приобретенному у ООО имуществу (материалы) отпускной стоимостью 2400 руб., в том числе:

- балансовая стоимость имущества – 2000 руб.,
- НДС – 400 руб.

4. По соглашению сторон производится взаимный зачет задолженностей, т.е. по факту закрытие задолженности ООО перед участником по начисленным ему дивидендам производится в натуральной форме.

После проведения зачета остаток задолженности участника ООО по полученным им материалам погашен денежными средствами.

5. Ставки налогов:

- налог на прибыль с дивидендов – 12%;
- НДС – 20%.

Для учета начисленного налога на прибыль с дивидендов использован субсч. 68-6 «Расчеты по налогу на прибыль с дивидендов» сч. 68.

Отражение операций в бухгалтерском учете ООО:

№№ п/п	Содержание операции	Д-т сч.	К-т сч.	Сумма, руб.	Примечание
1	Реализация материалов участнику ООО	62	90-1	2400	
2	Списание балансовой стоимости материалов	90-4	10	2000	
3	Начисление НДС по реализации	90-2	68-2	400	(2400 x 20 / 120)
4	Уплата НДС по реализации	68-2	51	400	
5	Начисление участнику ООО дивидендов	84	75-2	2000	
6	Начисление ООО налога на прибыль с дивидендов	75-2	68-6	240	(2000 x 0,12)
7	Уплата налога на прибыль с дивидендов	68-6	51	240	
8	Закрытие взаимных задолженностей на величину начисленных дивидендов за минусом налога на прибыль с дивидендов	75-2	62	1760	(2000 – 240)
9	Поступление денежных средств в погашение оставшейся задолженности по материалам	51	62	640	(2400 – 1760)

В соответствии с п. 59 Инструкции № 50 для учета расчетов по причитающимся организации дивидендам должен использоваться сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсч. 76-4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»).

В соответствии с п. 14 Инструкции № 102 доходы, связанные с участием в уставных фондах других организаций, к которым относятся и дивиденды, включаются в состав доходов по инвестиционной деятельности, учитываемых на сч. 91 «Прочие доходы и расходы».

Следует отметить, что законодательство по бухучету не содержит прямых норм, устанавливающих, в какой сумме у собственника имущества (учредителя, участника) организации отражаются дивиденды (с учетом удержанного налоговым агентом, которым является организация, начислившая дивиденды, налога или без него).

Дивиденды следует включать в состав доходов участника по инвестиционной деятельности в полной сумме, то есть без уменьшения начисленной участнику (учредителю) суммы дивидендов на сумму налога на прибыль, уплачиваемую налоговым агентом (организацией, начислившей дивиденды).

Такой подход обусловлен, в частности, тем, что именно сумма начисленных участнику дивидендов подтверждается решением общего собрания учредителей о распределении полученной организацией прибыли и о выплате дивидендов.

В свою очередь, расчет с участником (учредителем) – юридическим лицом по причитающимся ему дивидендам, производимый в неденежной (натуральной) форме, может отражаться:

- **Д-т счетов учета соответствующих активов – К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»** – на стоимость полученного участником (учредителем) по договору купли-продажи актива (имущества) (без НДС) (п. 47 Инструкции № 50);

- **Д-т сч. 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» – К-т 60** – отражен НДС по приобретенным активам (имуществу) (п. 21 Инструкции № 50).

Получение от организации, начислившей дивиденды, соответствующих активов в погашение задолженности по дивидендам позволяет в соответствии с гражданским законодательством осуществить зачет встречного однородного требования (п. 1 ст. 381 ГК), что в бухучете применительно к рассматриваемой ситуации следует отразить следующим образом:

- **Д-т сч. 60 – К-т сч. 76 (субсч. 76-4)** – зачет на стоимость активов (имущества), поступивших в порядке расчета за причитающиеся участнику (учредителю) дивиденды (в пределах задолженности по дивидендам).

В силу того что задолженность по дивидендам может не совпадать со стоимостью поставленных участнику активов, образующаяся разница регулируется поступлением (списанием) денежных средств, что отражается в учете учредителя:

- **Д-т сч. 60 (сч. 51 «Расчетные счета») – К-т сч. 51 (сч. 76 (субсч. 76-4))** – списание (поступление) денежных средств на разницу в расчетах после проведения зачета взаимных задолженностей между организацией, начислившей дивиденды своему участнику (учредителю), и участником (учредителем) этой организации.

СЕРГЕЙ КОРОТАЕВ,

аудитор, партнер ЗАО «АудитКонсульт»,
доктор экономических наук, профессор