

До нас звернулося сільгоспприємство, один із засновників якого помер й не отримав дивідендів за минулі періоди. Спадкоємець може отримати такі дивіденди або як спадок, або ставши членом ТОВ – вже як власні дивіденди. Але можливість застосування кожного з варіантів залежить від того, чи були нараховані дивіденди померлому засновникові (за його життя). Своєю чергою, від способу отримання коштів спадкоємцем залежатимуть і податкові наслідки. Детально про це читайте далі.

## ВИПЛАТА ДИВІДЕНДІВ СПАДКОЄМЦЮ – НЕРЕЗИДЕНТУ

**Олександр Голубовський,**

консультант із бухгалтерського обліку та оподаткування

### Ситуація 1 (дивіденди у спадок)

Сільгоспприємство – платник єдиного податку (далі – ЄП) IV групи нарахувало дивіденди своїм власникам (фізособам), сплатило з них ПДФО за ставкою 9% та військовий збір (ВЗ) за ставкою 1,5%. Але один із засновників раптово помер й дивідендів не отримав. Через пів року за дивідендами звернувся його спадкоємець першого ступеня споріднення (син), який є нерезидентом (громадянином іншої держави). За якою ставкою має утримуватись ПДФО з такого спадку? Чи є підприємство податковим агентом щодо доходу спадкоємця? Як відобразити таку виплату у звітності?

### ОПОДАТКУВАННЯ СПАДЩИНИ

Об'єкти спадщини, що успадковуються членами сім'ї спадкодавця першого та другого ступенів споріднення, оподатковуються ПДФО за нульовою ставкою (п. «а» пп. 174.2.1 Податкового кодексу України, далі – ПКУ).

Однак відповідно до пп. 174.2.3 ПКУ для будь-якого об'єкта спадщини, що успадковується спадкоємцем-нерезидентом від спадкодавця-резидента, застосовується ставка **ПДФО 18%**. Причому якщо дохід оподатковується ПДФО, він оподатковується також і військовим збором (далі – ВЗ) за ставкою 1,5% (п. 16<sup>1</sup> підрозд. 10 розд. XX ПКУ).

Таким чином, з дивідендів, які має отримати спадкоємець – нерезидент, ПДФО утримується за ставкою 18%, а ВЗ – 1,5%.

Наприклад, померлій фізособі були нараховані дивіденди в розмірі 100 000 грн. З них утримано та перераховано до бюджету ПДФО за ставкою 9% в сумі 9 000 грн і ВЗ в сумі 1 500 грн. Отже, за мінусом податків на руки належить виплатити дивіденди в сумі 89 500 грн.

Оскільки фізособа, якій мали виплатити зазначену суму, померла, то тепер такі кошти входять до спадкової маси і мають бути виплачені спадкоємцям. Якщо спадкоємець – нерезидент, то з цієї суми потрібно ще утримати ПДФО за ставкою 18% – 16 110 грн (89 500 x 18%) і ВЗ за ставкою 1,5% – 1 342,50 грн (89 500 x 1,5%).

### ХТО МАЄ ПЕРЕРАХОВУВАТИ ПОДАТКИ ДО БЮДЖЕТУ

Свідоцтво про право на спадщину – це документ, у якому вказано майно, що переходить за правом спадкоємства до спадкоємців (ст. 66 Закону України від 02.09.1993 р. № 3425-XII «Про нотаріат»).

Цей документ оформлюється нотаріусом за місцем відкриття спадщини, а в сільських населених пунктах – уповноваженою на це посадовою особою відповідного органу місцевого самоврядування. Згідно з п. 174.3 ПКУ спадкоємці – нерезиденти сплачують податки до оформлення об'єктів спадщини й зазначене Свідоцтво видається тільки після сплати податків.

Причому саме нотаріуси подають інформацію про дохід у вигляді спадщини, отриманий спадкоємця-

ми – нерезидентами, у додатку № 4ДФ до об'єднаного звіту, з ознакою доходу «115» (це підтверджують і податківці, наприклад, в ІПК ДПСУ від 05.03.2021 р. № 845/ІПК/99-00-04-03-03-06).

Отже, якщо до сільгоспідприємства звернувся спадкоємець, він повинен надати Свідоцтво про право на спадщину, в якому зазначена сума дивідендів до виплати. Поряд з цим спадкоємець має написати заяву на ім'я керівника сільгоспідприємства з проханням видати йому спадщину у вигляді дивідендів його батька. До заяви слід додати копію свідоцтва про спадщину. На підставі цих документів сільгоспідприємство видає дивіденди спадкоємцю (за даними наведеного вище прикладу – 89 500 грн). При цьому підприємству утримувати податки з цієї суми не потрібно, оскільки наявність Свідоцтва про право на спадщину означає, що податки вже сплачені.

Якщо в Свідоцтві про право на спадщину не будуть зазначені суми дивідендів, то до нього потрібно внести зміни. Таке право надається відповідно до ст. 1300 Цивільного кодексу України (далі – ЦКУ).

В цьому разі спадкоємець може звернутися до сільгоспідприємства з проханням надати на ім'я нотаріуса (чи посадової особи відповідного органу місцевого самоврядування) довідку про наявність невиплачених дивідендів на користь померлого спадкодавця. Потім спадкоємець звертається до зазначених осіб з проханням внести зміни до Свідоцтва про право на спадщину.

### ЯК ВІДОБРАЗИТИ У ЗВІТНОСТІ?

Інформацію про те, що дивіденди виплачені, сільгоспідприємство має зазначити у додатку № 4ДФ до об'єднаної звітності.

За роз'ясненнями податківців (ІПК ДПСУ від 05.03.2021 р. № 845/ІПК/99-00-04-03-03-06), які вони надавали щодо заповнення форми № 1ДФ, дохід у вигляді дивідендів, нарахований юридичною особою на користь померлої фізичної особи, відображається податковим агентом у цій формі в останньому звітному періоді, на який припадає день смерті фізичної особи, із зазначенням її РНОКПП або серії та номера паспорта шляхом заповнення граф 3а, 4а, 4 та 7 (дата смерті) за ознакою доходу «109».

В періоді виплати зазначених коштів на підставі Свідоцтва про право на спадщину юридична особа відображає їх у графі 3 «Сума виплаченого доходу» податкового розрахунку під ознакою доходу «109» (графи 3а, 4, та 4а при цьому не заповнюються).

Ця консультація стосується заповнення колишньої форми № 1ДФ, але принципи заповнення додатка № 4ДФ до об'єднаної звітності, який подається замість форми № 1ДФ, ті самі.

Таким чином, у кварталі, на який припадає нарахування дивідендів, сплата податків та смерть фізособи, в додатку № 4ДФ із зазначенням РНОКПП або серії та номера паспорта померлої фізособи заповнюються дані про нараховані дивіденди (графа 3а), нараховані та перераховані суми ПДФО (графи 4а і 4), нараховані і перераховані суми ВЗ (графи 5а і 5), ознака доходу «109» (дивіденди).

Причому графа 8 «Дата звільнення з роботи», на наш погляд, не заповнюється, адже стосується лише працівників, які працюють у роботодавця за трудовим договором.

У кварталі, на який припадає виплата доходу спадкоємцеві, в рядку 31 Податкового розрахунку зазначається РНОКПП або серія та номер паспорта померлої фізособи, заповнюються дві графи – графа 3 (виплата доходу) і графа 6, ознака доходу – «109».

Але отримавши такий звіт, податківці можуть заявити про помилку, оскільки вказано уже недійсний РНОКПП. Тому поки орган ДПС не повідомив про помилку, доцільно додати до об'єднаної звітності доповнення (лист), в якому пояснити, що відображено виплату померлій фізособі, яку нарахували за період до її смерті. Про наявність такого доповнення робиться відмітка у спеціально передбаченому для цього полі в кінці об'єднаної звітності.

#### Ситуація 2 (дивіденди після набуття корпоративних прав) .....

Помер один із засновників підприємства. Йому не були нараховані дивіденди за минулі роки. В порядку спадкування корпоративних прав засновником із серпня 2021 року став його син, який до того ж є нерезидентом. Чи може син отримати дивіденди за минулі роки (тобто до набуття ним корпоративних прав у підприємстві), які мали бути нараховані його батькові? Який порядок оподаткування такої операції?

## ЮРИДИЧНІ ОСОБЛИВОСТІ НАРАХУВАННЯ І ВИПЛАТИ ДИВІДЕНДІВ

Нагадаємо, що виплата дивідендів здійснюється за рахунок чистого прибутку товариства особам, які були учасниками товариства на день прийняття рішення про виплату дивідендів, пропорційно до розміру їхніх часток (ч. 1 ст. 26 Закону України від 06.02.2018 р. № 2275-VIII «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю», далі – Закон № 2275). Зауважимо, що в контексті цієї норми під виплатою мається на увазі нарахування і виплата.

Тобто нарахувати дивіденди можна тільки тим особам, які є учасниками ТОВ на дату нарахування. Якщо особа померла, нарахувати їй дивіденди немає можливості. Це можна зробити тільки після того, як замість померлого учасника учасником ТОВ стане його спадкоємець (у наведеній ситуації – син).

При цьому згідно з ч. 1 ст. 23 Закону № 2275 у разі смерті або припинення учасника товариства його частка переходить до його спадкоємця чи правонаступника без згоди учасників товариства.

**Зверніть увагу!** Прийняття рішення про розподіл чистого прибутку та виплату дивідендів належить до компетенції загальних зборів учасників ТОВ (п. 12 ч. 2 ст. 30 Закону № 2275). Таке рішення приймається більшістю голосів учасників ТОВ, які мають право голосу з відповідних питань (ч. 4 ст. 34 Закону № 2275).

Однак згідно з п. 1 ч. 1 ст. 27 Закону № 2275 **ТОВ не має права приймати рішення про виплату дивідендів або виплачувати дивіденди, якщо воно не здійснило розрахунків з учасниками ТОВ у зв'язку із припиненням їх участі у ТОВ або з правонаступниками учасників ТОВ** відповідно до цього Закону.

Цивільна правоздатність фізичної особи припиняється у момент її смерті (ч. 4 ст. 25 ЦКУ). Отже, зі смертю фізособи припиняється і її статус як учасника ТОВ. Оскільки розрахунків з цією фізособою ТОВ не здійснило, то, на наш погляд, воно не має права нараховувати дивіденди (у т. ч. іншим учасникам) до моменту, коли спадкоємець стане учасником ТОВ (або продасть належні йому корпоративні права іншій особі).

Таким чином, оскільки на момент прийняття рішення про виплату дивідендів (у т. ч. за минулі роки) спадкоємець вже буде учасником ТОВ, то, відповідно, такі **дивіденди мають бути йому нараховані** пропорційно до його частки, у т. ч. за рахунок нерозподіленого прибутку минулих років.

## ОПОДАТКУВАННЯ ДИВІДЕНДІВ, ОТРИМАНИХ ФІЗОСОБОЮ – НЕРЕЗИДЕНТОМ

Відповідно до пп. 170.10.1 ПКУ доходи з джерелом їх походження в Україні, що нараховуються (виплачуються, надаються) на користь нерезидентів, оподатковуються за правилами та ставками, визначеними для резидентів (з урахуванням особливостей, визначених деякими нормами розділу IV ПКУ для нерезидентів).

При цьому будь-який резидент, який нараховує дивіденди, є податковим агентом. Тобто він повинен утримати та сплатити податки з таких дивідендів (пп. 170.5.2 ПКУ).

Нагадаємо, що при оподаткуванні дивідендів ПДФО утримується за ставкою (пп. 167.5.1, пп. 167.5.2 ПКУ):

- 5% – якщо підприємство, яке виплачує дивіденди, є платником податку на прибуток;
- 9% – якщо підприємство є платником єдиного податку (у т. ч. IV групи).

Окрім того, дивіденди оподатковуються ВЗ за ставкою 1,5% (п. 16<sup>1</sup> підрозд. 10 розд. XX ПКУ).

У додатку 4ДФ до об'єднаної звітності дивіденди відображаються з ознакою доходу «109».

Якщо між Україною і країною, резидентом якої є фізособа, яка отримує дивіденди, укладено міжнародний договір про уникнення подвійного оподаткування і в такому договорі прописані інші правила, ніж ті, що передбачені ПКУ, то податковий агент (підприємство) застосовує правила міжнародного договору (ст. 103 ПКУ).

Щоб скористатися нормами міжнародного договору, нерезидент повинен (п. 103.2 ПКУ):

- бути бенефіціарним (фактичним) одержувачем (власником) доходу;
- надати довідку, яка підтверджує, що він є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір.

Бенефіціарним (фактичним) одержувачем для цілей застосування пониженої ставки податку до дивідендів, отриманих нерезидентом із джерел в Україні, вважається особа, що має право на отримання таких доходів та розпорядження ними (п. 103.3 ПКУ).