

«Дивиденд платежом красен»

Как известно, основной целью деятельности любого бизнеса является извлечение прибыли. А участники хозяйственных товариществ и обществ имеют право прибыль эту распределить между собой. Андрей Ростошинский, ведущий аудитор АКГ «ДЕЛОВОЙ ПРОФИЛЬ», рассказал об учете выплаты дивидендов в ООО и АО.

Когда нужно платить

Определение понятия «дивиденды» в законах «Об обществах с ограниченной ответственностью» и «Об акционерных обществах», а также в ГК РФ не содержится: оно дано в Налоговом Кодексе.

Дивидендом, согласно НК, признается любой доход, полученный акционером от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения, по принадлежащим акционеру акциям пропорционально долям в уставном капитале этой организации (п. 1 ст. 43 НК РФ).

Если акционером или участником общества является иностранное лицо, то при наличии соглашения об избежании двойного налогообложения между РФ и иностранным государством применять также нужно термин «дивиденды», который содержится в международном документе.

Правило о приоритетном применении норм международных договоров перед нормами НК прописано непосредственно в Кодексе. Так в статье 7 указано, что если международным договором, содержащим положения, касающиеся налогообложения, установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные НК, то применяются правила и нормы международных договоров. И если вдруг фискалы при проверке «забудут» про это правило, то суды им напомнят о нем. Перечень действующих международных договоров РФ об избежании двойного налогообложения можно посмотреть в специальном Информационном Письме Минфина, размещенном на официальном сайте ведомства.

Сразу отмечу, процент доли акционеров в уставном капитале обществ, их резидентство и наличие заключенных международных соглашений об избежании двойного налогообложения существенно влияет на налогообложение дивидендов. Напомню, что для таких доходов ставки налогов в НК указаны отдельно. Также отдельно оговорены проценты для дивидендов и в международных договорах, и нередко они ниже, чем те, которые установлены в Налоговом Кодексе, а в некоторых случаях для российских организаций – получателей дивидендов применяется, как мы знаем, налоговая ставка 0 процентов.

И ООО и АО вправе распределять прибыль и выплачивать доход по результатам первого квартала, полугодия, девяти месяцев и года. Участники общества с ограниченной ответственностью вправе в любое время принять такое решение, а вот акционеры могут это сделать только на годовом собрании, правда тут нужно отметить, что распределить прибыль за первый квартал, полугодие и девять месяцев они также вправе и на внеочередных собраниях. Подробнее о правилах принятия участниками и акционерами решения о выплате дивидендов можно узнать в Законе об ООО и в Законе об АО. Еще раз отмечу, что они имеют отличия.

Как распределить?

Порядок распределения дивидендов должен быть прописан в уставе общества. На эти положения следует обратить особое внимание. Так, для ООО законом допускается право установить особый порядок распределения прибыли – не пропорционально долям в уставном капитале (п. 2 ст. 28 Закона об ООО). А в АО могут быть владельцы привилегированных акций, размер дивидендов по которым может быть установлен отдельно (п. 2 ст. 32 Закона об АО). По некоторым привилегированным акциям дивиденды могут выплачиваться за счет специально сформированных для этих целей фондов (п. 2 ст. 42 Закона об АО).

Напомню, что привилегированные акции – это акции, которые дают их владельцам право на первоочередное получение дивидендов по фиксированной ставке. Их владельцы, по которым уставом АО не определен размер дивиденда, имеют право на их получение наравне с собственниками обыкновенных акций.

Дивиденды можно выплачивать как за счет чистой прибыли отчетного года, так и за счет распределения чистой прибыли прошлых периодов. Ни налоговое, ни гражданское законодательство не содержит каких-либо запретов по выплате дивидендов за счет дохода прошлых лет (см., например, Письма Минфина России от 20.03.2012 г. № 03-03-06/1/133, от 6.04.2010 г. № 03-03-06/1/235). Аналогичный вывод содержит Постановление Президиума ВАС от 25 июня 2013 года № 18087/12, в котором рассматривался как раз налоговый спор по дивидендам.

Определить прибыль

Выплаты необходимо распределять, исходя из бухгалтерской прибыли, учитываемой в регистрах по правилам учета и отраженной затем в отчетности.

Это, в свою очередь, означает, что доходы и расходы общества нужно определять согласно Положению по ведению учета и бухгалтерской отчетности в РФ, ПБУ, Плану счетов и Инструкцией по его применению.

До принятия нового Закона о бухгалтерском учете можно было услышать мнение, что План счетов и Инструкция по его применению носят рекомендательный характер, и поэтому их строгое применение необязательно. Однако в настоящее время такое мнение однозначно ошибочно. В соответствии с нормами нового Закона документами, регулирующими бухучет, являются, в частности, федеральные стандарты, к числу которых отнесен План счетов бухгалтерского учета и порядок его применения (п. 1, пп. 5 п. 3 ст. 21 Федерального закона от 6.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»). Согласно переходным положениям Закона до утверждения федеральных стандартов применяются действующие нормативные акты, регулирующие учет (п. 1 ст. 30 Закона № 402-ФЗ). Следовательно, использование Плана счетов и Инструкции по его применению является в настоящее время обязательным. Об этом свидетельствует и судебная практика.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 25 июня 2013 года № 18087/12, которое мы уже упоминали ранее, судьи сделали вывод, что, в соответствии с Планом счетов и Инструкцией по его применению, конечный финансовый результат деятельности организации в отчетном году формируется и обобщается по счету 99 «Прибыли и убытки». По окончании года при составлении годовой отчетности этот счет закрывается, сумма чистой прибыли списывается с него в кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль». Направление части прибыли на выплату доходов учредителям организации по итогам утверждения годовой отчетности отражается по счету 84 в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями».

Таким образом, чтобы правильно сформировать прибыль, а затем и дивиденды, необходимо отразить в учете все доходы и расходы фирмы, а также резервы, которые организация обязана начислить (например, по сомнительным долгам), в соответствии с требованиями нормативных актов, регулирующих учет в России.

Учет активов

По общему правилу активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения, формируют доходы организации (п. 7 ПБУ 9/99 «Доходы организации»). Однако такие

безвозмездные сделки стоит проводить не напрямую, а с использованием счета 98 «Доходы будущих периодов».

Согласно Плану счетов и Инструкции по его применению, стоимость активов, полученных организацией безвозмездно, учитывается на счете 98 «Доходы будущих периодов» (субсчет 98-2 «Безвозмездные поступления»). По кредиту этого счета отражается рыночная стоимость активов, полученных безвозмездно. Суммы, учтенные на нем, нужно списывать в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» по мере списания активов. То есть, полученное на безвозмездной основе имущество в момент его поступления не учитывается организацией в составе доходов.

А если же оно получено безвозмездно от учредителя? В этой ситуации, по мнению Минфина, активы (кроме вклада в уставный капитал), необходимо отражать по дебету счетов учета имущества в корреспонденции с кредитом счета учета добавочного капитала (например, Письма Минфина от 28.10.2013 г. № 03-03-06/1/45463, от 13.04.2005 г. № 07-05-06/107, от 29.01.2008 г. № 07-05-06/18). То есть, бескорыстная помощь учредителя не формирует доходы организации.

Отмечу, что если собственник безвозмездно передает компании имущество, то он не просто делает подарок, а рассчитывает на улучшение ее экономического положения (повышение стоимости ее чистых активов). Но так как подобные поступления являются результатом деятельности не самой организации, а ее учредителя, то поэтому логично, что они и не отражаются в составе ее доходов.

Если собственником, безвозмездно передающим ценности своему бизнесу, является организация, то может возникнуть резонный вопрос: а не является ли такая передача дарением? Напомню, что согласно статье 575 ГК РФ, в отношениях между коммерческими организациями дарение запрещено.

Судебная практика по этому вопросу была неоднозначной, но в конце 2012 года ВАС РФ окончательно разъяснил ситуацию. По мнению Высшего Арбитражного Суда, учитывая подконтрольность основного и дочернего обществ и общие цели их экономической деятельности, для реализации которых может возникать необходимость в перераспределении между ними имущества, квалификация любых совершаемых между такими лицами сделок по передаче собственности без прямого встречного предоставления в качестве дарения является ошибочной (Постановление Президиума ВАС РФ от 4.12.2012 г. № 8989/12).

Налогообложение физлиц

Российская организация, выплачивающая дивиденды своим участникам – физическим лицам, признается налоговым агентом по НДФЛ и определяет сумму налога отдельно по каждой выплате. По общему правилу ставка налога от долевого участия в деятельности российских организаций составляет для физических лиц – резидентов 9 процентов, для не резидентов 15 процентов (пп. 3, 4 ст. 224 НК РФ).

Напомню, согласно пункту 2 статьи 207 НК, налоговыми резидентами РФ признаются физические лица, которые фактически находятся в России не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Если же учредителем российского общества является гражданин иностранного государства, с которым Россия заключила соглашение об избежании двойного налогообложения, то необходимо применять налоговую ставку, указанную в таком документе.

Например, российская фирма, выплачивающая дивиденды физическому лицу – налоговому резиденту Литовской Республики, вправе применить к таким дивидендам ставку в размере 10 процентов, установленную подпунктом «b» пункта 2 статьи 10 Соглашения между Правительством РФ и Правительством Литовской Республики от 29 июня 1999 года (Письмо Минфина от 29.12.2012 г. № 03-08-05).

Общества с ограниченной ответственностью вправе устанавливать особый порядок распределения прибыли – непропорционально долям в уставном капитале (п. 2 ст. 28 Закона № 14-ФЗ). Однако в этом случае, по мнению Минфина, часть чистой прибыли, распределяемой среди участников непропорционально их долям, в целях налогообложения не признается дивидендом (Письмо Минфина от 30.07.2012 г. № 03-03-10/84). Соответственно, указанные выплаты в части превышения над дивидендами облагаются по общей ставке (Письма Минфина от 30.07.2012 г. № 03-03-10/84). Это правило относится и к случаям выплаты средств юрлицам.

Налогообложение юрлиц

По общему правилу российская организация, выплачивающая дивиденды юрлицам, признается агентом по налогу на прибыль. Следовательно, при выплате дохода организация должна исчислить, удержать и перечислить в бюджет соответствующую сумму налога. Такая обязанность возникает у независимо от того, какой фискальный режим (общий, УСН, ЕНВД

или ЕСХН) фирма применяет. Это правило связано с тем, что статус агента по налогу на прибыль возникает у организации – источника выплаты дивидендов в случае, если получатель доходов признается плательщиком налога на прибыль. А компания, применяющие УСН, ЕНВД и ЕСХН, являются его в отношении получаемых дивидендов (п. 2 ст. 346.11, п. 4 ст. 346.26, п. 3 ст. 346.1 НК РФ).

Согласно пункту 3 статьи 284 НК к доходам, полученным в виде дивидендов, применяются следующие налоговые ставки:

- 0 процентов – по выплатам, полученным российскими организациями в виде дивидендов. Обратите внимание, такая ставка применяется только в том случае, если выполнен ряд условий, а именно: на день принятия решения о выплате дивидендов организация в течение не менее 365 календарных дней непрерывно владеет на праве собственности не менее чем 50 процентами вклада в уставном капитале компании. Или же фирма является собственником депозитарных расписок, дающих право на получение дохода, в сумме, соответствующей не менее 50 процентам общей суммы выплачиваемых дивидендов;

- 9 процентов – по доходам, полученным в виде дивидендов от российских и иностранных организаций российскими компаниями, у которых нет права на ставку 0 процентов;

- 15 процентов – по доходам, полученным в виде дивидендов от российских фирм иностранными организациями.

Еще раз напомним: если учредителем российского общества является иностранная компания, с государством которой Россия заключила соглашение об избежании двойного налогообложения, то в силу статьи 7 НК применяются правила и нормы такого документа. Следовательно, если соглашением установлена пониженная налоговая ставка, и компания соблюла условия для ее применения, то при выплате дивидендов применяется ставка налога, указанная в соглашении (см., например, Письма Минфина России от 8.10.2012 г. № 03-08-05, от 2.08.2012 г. № 03-08-05, от 20.07.2012 г. № 03-08-13, от 28.09.2011 г. № 03-08-05, от 8.06.2007 г. № 03-08-05, ФНС России от 11.11.2011 г. № ЕД-4-3/18906@). Исчисление и удержание суммы налога с таких дивидендов производятся организацией-плательщиком по соответствующим пониженным ставкам при условии предъявления иностранной компанией подтверждения, предусмотренного в пункте 1 статьи 312 НК. Например, доходы выплачиваемые латвийскому участнику российской организацией, подлежат налогообложению у источника выплаты в РФ по ставкам (5 или 10 процентов), предусмотренным статьей 10 Соглашения между Правительством РФ и Правительством Латвийской Республики об избежании двойного налогообложения от 20 декабря 2010 года (Письмо Минфина от 22.04.2013 г. № 03-08-05/13742).

Проценты как дивиденды

Может сложиться такая ситуация, когда в бухгалтерском учете не происходит распределение прибыли общества между его участниками или акционерами, а дивиденды и налоги с них, по мнению инспекторов, платить нужно. Мало того, у организации могут возникнуть даже бухгалтерские убытки, и никакой речи о распределении доходов в этом случае не идет. Тем не менее, суммы, приравняемые к дивидендам, и соответствующие налоги могут иметь место. Казалось бы – абсурд? Расскажу, когда может сложиться такая ситуация.

Дело в том, что в целях налогообложения прибыли дивидендами также признаются и сверхнормативные проценты, которые российская организация выплачивает по контролируемой задолженности перед иностранной компанией (п. 4 ст. 269 НК РФ).

В пунктах 2–4 статьи 269 НК указаны особенности налогообложения расходов в виде процентов по долговым обязательствам при наличии у фирмы контролируемой задолженности. Эти нормы часто называют также правилами недостаточной капитализации. Задолженность признается контролируемой при некоторых условиях (п. 2 ст. 269 НК РФ):

- по долговому обязательству перед иностранной организацией, прямо или косвенно владеющей более 20 процентами уставного капитала российской компании;
- по долговому обязательству перед российской организацией, признаваемой в соответствии с законодательством РФ аффилированным лицом указанной выше иностранной компании;
- по долговому обязательству, в отношении которого аффилированное лицо и (или) непосредственно иностранная организация выступают поручителем, гарантом или иным образом обязуются обеспечить исполнение долгового обязательства российской компании.

Если размер контролируемой задолженности на последнее число отчетного периода более чем в три раза превышает величину собственного капитала российской организации, то фактически начисленные проценты по обязательству подлежат разделению: на предельные проценты, учитываемые в составе налоговых расходов (они затем нормируются согласно пункту 1 статьи 269 НК РФ); на сверхпредельные суммы, приравненные к дивидендам (п. 4 ст. 269 НК РФ).

В этой ситуации российская организация-заемщик обязана в качестве налогового агента

удержать налог на прибыль со сверхпределных сумм, выплачиваемых заимодавцу. Налог в этом случае исчисляется по ставке, установленной для дивидендов.

Смысл такого ограничения разъяснил ВАС. Президиум высшей арбитражной инстанции отметил, что подобное правило по учету процентов вводится при особом построении бизнеса российской компании, а именно: при высокой доли долга, отсутствии факта погашения долгового обязательства, аффилированности заемщика и кредитора. Причем последним может быть не только иностранная компания, но и российская фирма, аффилированная с зарубежной организацией (Постановление Президиума ВАС РФ от 15.11.2011 г. № 8654/11). Однако это тема уже для отдельной статьи.

Источник: Журнал "РАСЧЕТ"

<https://delprof.ru/press-center/experts-pubs/dividend-platezhom-krasen/>

Группа «ДЕЛОВОЙ ПРОФИЛЬ»

127015, г. Москва, ул. Вятская, д. 70

+7 (495) 740-16-01

info@delprof.ru