

© 2014 г.

Г. А. Плавинская

ДОХОДЫ ОТ ДОЛЕВОГО УЧАСТИЯ В ДРУГИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ: КТО И КАК УДЕРЖИВАЕТ НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ

*Плавинская Галина Алексеевна – доцент кафедры «Налогообложения и бухгалтерского учета»
ФГБОУ ВПО ГУМРФ им. адм. С.О.Макарова, советник налоговой службы РФ 2 ранга, канд. экон. наук.*

(E-mail: gplav@yandex.ru)

С 1 января 2014 года изменился порядок выплаты дивидендов, а также исчисления и уплаты налога на прибыль с доходов от долевого участия в других организациях (дивидендов).

Федеральным законом от 29.12.2012 № 282-ФЗ внесены изменения в Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» (далее – Закон № 208-ФЗ) и Федеральный закон от 22.04.1996 № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг» (далее – Закон № 39-ФЗ) в части определения порядка выплаты дивидендов. Положения, изменяющие порядок выплаты дивидендов, вступили в силу с 1 января 2014 года. Кроме того, в соответствии с Федеральным законом от 02.11.2013 № 306-ФЗ, статья 275 НК РФ, регламентирующая порядок определения налоговой базы по доходам, полученным от долевого участия в других организациях, изложена в новой редакции.

В современной экономической литературе отсутствует единое понятие «дивиденд».

В Финансово-кредитном энциклопедическом словаре под общей редакцией А.Г. Грязновой под дивидендом понимают «(англ. dividend от лат. dividendus – подлежащий разделу) – часть общей суммы чистой прибыли акционерного общества, распределяемая между акционерами в соответствии с количеством, стоимостью и видом принадлежащих им акций (обыкновенных, привилегированных, учредительских и др.)¹.

В Современном экономическом словаре Б.А. Райзберга, Е.Б. Стародубцевой, Л.Ш. Лозовского содержится следующее определение: «ДИВИДЕНД (от лат. dividendus – подлежащий разделу) – часть прибыли акционерного общества, которую оно распределяет между акционерами (обладателями акций) и выплачивает им ежегодно в соответствии с имеющимися у них, акциями с учетом достоинства акций. Размер дивидендов, выплачиваемых на привилегированные акции, фиксирован заранее. Дивиденды по обыкновенным акциям могут меняться в зависимости от прибыльности акционерного общества и направлений использования полученной прибыли»².

Коноплицкий В.А. и Филина А.И. в Толковом словаре экономических терминов определяют дивиденд как «часть прибыли акционерного общества, ежегодно распределяемая между акционерами после уплаты налогов, отчислений на расширение производства, пополнения резервов, выплаты процентов по облигациям и вознаграждений директорам. Имеет форму дохода владельцев акций, зависящего от числа имеющихся акций и их вида. В конце года в виде премии могут выплачиваться экстра-дивиденды дополнительно к регулярным дивидендам»³.

¹ Финансово-кредитный энциклопедический словарь под общей редакцией А.Г. Грязновой. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 1168 с.

² Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 512 с.

³ Коноплицкий В.А., Филина А.И. Это бизнес. Толковый словарь экономических терминов. – М.: Альт-пресс, 1996. – 448 с.

Понятие дивидендов в налоговом законодательстве содержится в ст. 43 НК РФ. Дивидендами признается любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения (в том числе в виде процентов по привилегированным акциям) по принадлежащим акционеру (участнику) акциям (долям) пропорционально долям акционеров (участников) в уставном (складочном) капитале этой организации. К дивидендам также относятся любые доходы, получаемые из источников за пределами РФ, относящиеся к дивидендам в соответствии с законодательством иностранных государств⁴.

Таким образом, если часть чистой прибыли общества распределяется между его участниками непропорционально их долям в уставном капитале общества, она не признается для целей налогообложения дивидендами. Такие выплаты в части превышения суммы дивидендов, определенной в соответствии с п. 1 ст. 43 НК РФ, учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль, к которой применяется ставка, предусмотренная п. 1 ст. 284 НК РФ, т.е. 20 %. Минфин России изложил свою позицию по данному вопросу в письме от 30.07.2012 № 03-03-10/84, доведенном до налоговых органов и налогоплательщиков письмом ФНС России от 16.08.2012 № ЕД-4-3/13610. Данное письмо размещено на официальном сайте ФНС России <http://www.nalog.ru> в разделе «Разъяснения ФНС, обязательные для применения налоговыми органами». Аналогичная позиция изложена в определении ВАС России от 10.04.2008 № 4537/08.

Порядок формирования налоговой базы по доходам, полученным от долевого участия в других организациях, зависит от налогового резидентства акционера. При выплате дивидендов российской организацией:

иностранной организации или физическому лицу, не являющемуся налоговым резидентом РФ, применяется п. 6 ст. 275 НК РФ;

российской организации – п. 5 ст. 275 НК РФ.

Если дивиденды выплачивает иностранная организация российской организации, порядок исчисления налога установлен п. 2 ст. 275 НК РФ.

Начисление налога на прибыль организаций в федеральный бюджет за период 2011-2013 гг. приведено в таблице.

Начисление налога на прибыль организаций в тыс. руб.

Показатели	2011 год	2012 год	2013 год
1	2	3	4
Налог на прибыль организаций:			
– зачисляемый в федеральный бюджет	222 818 046	249 399 581	200 837 927
из него			
– с доходов, полученных в виде дивидендов, всего	100 794 490	114 321 050	117 689 515
в том числе:			
от российских организаций российскими организациями	24 877 182	22 288 863	19 242 891
от российских организаций иностранными организациями	74 558 570	91 203 053	97 822 264
от иностранных организаций российскими организациями	1 358 738	829 134	624 360

Источник: Официальный сайт ФНС России <http://www.nalog.ru> «Отчет о начислении и поступлении налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему РФ» по форме № 1-НМ за 2011-2013 годы.

На рис. 1 представлено начисление налога на прибыль в федеральный бюджет за период 2011-2013 гг. При общем уменьшении в 2013 году начисленного налога на прибыль в федеральный бюджет на 48 561 654 тыс. руб., или на 19,5 %, доля начисленного налога с доходов

⁴ Налоговый кодекс РФ. Части первая и вторая. – М.: Проспект, КноРус, 2014. – 976 с.

в виде дивидендов выросла на 3 368 465 тыс. руб. (прирост составил 3 %). В общей сумме начисленного налога на прибыль в федеральный бюджет доля налога с доходов, полученных в виде дивидендов, за 2013 год составила 59%. Большая часть начисленного налога приходится на дивиденды, полученные иностранными организациями – 49 % (рис. 2).

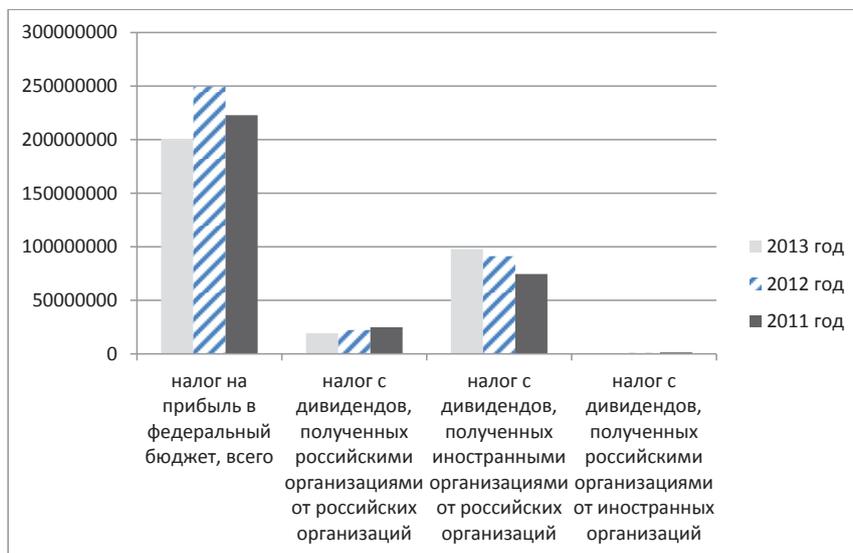


Рис. 1. Начисление налога на прибыль организаций за 2011-2013 гг.

Дивиденды могут выплачиваться по результатам первого квартала, полугодия, девяти месяцев финансового года (промежуточные дивиденды) и(или) по результатам финансового года. Решение о выплате промежуточных дивидендов может быть принято в течение трех месяцев после окончания соответствующего периода.

Источником выплаты дивидендов является прибыль общества после налогообложения (чистая прибыль общества). Чистая прибыль общества определяется по данным бухгалтерской отчетности общества. Дивиденды по привилегированным акциям определенных типов также могут выплачиваться за счет ранее сформированных для этих целей специальных фондов общества.



Рис. 2. Доля налога на прибыль с доходов, полученных в виде дивидендов, в начисленном налоге на прибыль в федеральный бюджет

При выплате промежуточных дивидендов может сложиться ситуация, когда общая сумма таких дивидендов окажется больше чистой прибыли общества по итогам года. Образовавшаяся разница включается в состав доходов акционеров (участников) общества и облагается по общеустановленной ставке (письма Минфина России от 24.12.2008 № 03-03-06/1/721, ФНС России от 19.03.2009 № ШС-22-3/210).

Решение о выплате (объявлении) дивидендов принимается общим собранием акционеров. Указанным решением должны быть определены:

- размер дивидендов по акциям каждой категории (типа);
- форма их выплаты (денежная или неденежная);
- порядок выплаты дивидендов в неденежной форме;

дата, на которую определяются лица, имеющие право на получение дивидендов. Эта дата устанавливается только по предложению совета директоров (наблюдательного совета) общества.

Согласно п. 5 ст. 42 Закона № 208-ФЗ дата, на которую в соответствии с решением о выплате (объявлении) дивидендов определяются лица, имеющие право на их получение, не может быть установлена ранее 10 дней с даты принятия решения о выплате (объявлении) дивидендов и позднее 20 дней с даты принятия такого решения.

В соответствии с п. 6 ст. 42 Закона № 208-ФЗ срок выплаты дивидендов номинальному держателю и являющемуся профессиональным участником рынка ценных бумаг доверительно-му управляющему, которые зарегистрированы в реестре акционеров, не должен превышать 10 рабочих дней, а другим зарегистрированным в реестре акционеров лицам – 25 рабочих дней с даты, на которую определяются лица, имеющие право на получение дивидендов.

Дивиденды выплачиваются лицам, которые являлись владельцами акций соответствующей категории (типа) или лицами, осуществляющими в соответствии с федеральными законами права по этим акциям, на конец операционного дня даты, на которую в соответствии с решением о выплате дивидендов определяются лица, имеющие право на их получение (п. 7 ст. 42 Закона № 208-ФЗ).

В соответствии с п. 3 ст. 8 Закона № 39-ФЗ держатель реестра для осуществления прав по ценным бумагам составляет на определенную дату список лиц, осуществляющих права по ценным бумагам, или список зарегистрированных лиц.

Владельцы акций и иные лица, осуществляющие в соответствии с федеральными законами права по ценным бумагам, права которых на акции учитываются депозитарием, получают дивиденды в денежной форме по акциям через депозитарий, депонентами которого они являются (п. 1 ст. 8.7 Закона № 39-ФЗ). В данном случае депозитарий признается налоговым агентом (пп. 4 п. 7 ст. 275 НК РФ).

Права и обязанности налоговых агентов установлены ст. 24 НК РФ.

Основная обязанность налогового агента – правильно и своевременно исчислять, удерживать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять налоги в бюджетную систему РФ на соответствующие счета Федерального казначейства.

С 1 января 2014 года расчет налога, удерживаемого у получателя дивидендов при выплате российской организации, производится в соответствии с формулой, приведенной в п. 5 ст. 275 НК РФ:

$$H = K \times C_n \times (D_1 - D_2),$$

где H – сумма налога, подлежащего удержанию;

K – отношение суммы дивидендов, подлежащих распределению в пользу налогоплательщика - получателя дивидендов, к общей сумме дивидендов, подлежащих распределению российской организацией;

C_n – налоговая ставка, установленная пп. 1 или 2 п. 3 ст. 284 НК РФ или п. 4 ст. 224 НК РФ;

D_1 – общая сумма дивидендов, подлежащая распределению российской организацией в пользу всех получателей;

D_2 – общая сумма дивидендов, полученных российской организацией в текущем отчетном (налоговом) периоде и предыдущих отчетных (налоговых) периодах (за исключением дивидендов, указанных в пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ (облагаемых по ставке 0 процентов)), к моменту распределения дивидендов в пользу налогоплательщиков - получателей дивидендов, при условии, что указанные суммы дивидендов ранее не учитывались при определении налоговой базы, определяемой в отношении доходов, полученных российской организацией в виде дивидендов.

Российская организация, выплачивающая доходы в виде дивидендов, обязана предоставить соответствующему налоговому агенту значения показателей D_1 и D_2 .

В случае, если значение H составляет отрицательную величину, обязанность по уплате налога не возникает и возмещение из бюджета не производится.

При применении данной формулы необходимо учитывать, что, в отличие от ранее действовавшего порядка, показатель D_1 включает общую сумму дивидендов, подлежащую распределению российской организацией в пользу всех получателей, в том числе и распределяемых в пользу иностранных организаций и физических лиц – нерезидентов РФ. Аналогичная норма применяется и к показателю K .

Российская организация, являющаяся источником дохода налогоплательщика в виде дивидендов, признается налоговым агентом, если иное не установлено НК РФ. Особые случаи определения налоговых агентов приведены в новом п. 7 ст. 275 НК РФ.

Ставки налога, применяемые к налоговой базе, определяемой по доходам, полученным в виде дивидендов, установлены п. 3 ст. 284 НК РФ.

Налоговые агенты уплачивают налог в федеральный бюджет (п. 6 ст. 284 НК РФ) не позднее дня, следующего за днем выплаты дивидендов (п. 4 ст. 287 НК РФ).

Налоговые агенты обязаны по истечении каждого отчетного (налогового) периода, в котором производились выплаты налогоплательщику, представлять в налоговые органы по месту своего нахождения налоговые расчеты в срок не позднее 28 календарных дней со дня окончания отчетного периода (28 марта следующего года – по итогам налогового периода). Данная норма установлена п. 1 и п. 3 ст. 289 НК РФ.

Если источником дохода налогоплательщика является иностранная организация, сумма налога в отношении полученных дивидендов определяется налогоплательщиком самостоятельно исходя из суммы полученных дивидендов и соответствующей налоговой ставки, предусмотренной п. 3 ст. 284 НК РФ (9 %).

При этом налогоплательщики, получающие дивиденды от иностранной организации, в том числе через постоянное представительство иностранной организации в РФ, не вправе уменьшить сумму налога, исчисленную в соответствии с настоящей главой, на сумму налога, исчисленную и уплаченную по месту нахождения источника дохода, если иное не предусмотрено международным договором РФ.

При этом налогоплательщики, получающие дивиденды от иностранной организации, в том числе через постоянное представительство иностранной организации в РФ, не вправе уменьшить сумму налога, исчисленную в соответствии с главой 25 НК РФ, на сумму налога, исчисленную и уплаченную по месту нахождения источника дохода, если иное не предусмотрено международным договором РФ.

Таким образом, российские организации, получающие дивиденды от иностранных организаций, могут зачесть налог на прибыль, уплаченный за пределами РФ, только в том случае, если существует соответствующее международное соглашение об избежании двойного налогообложения, при этом сумма зачета не может превышать сумму налога, исчисленного в соответствии с законодательством РФ.

Библиографический список:

1. Налоговый кодекс РФ, части первая и вторая.
2. Федеральный закон от 29.12.2012 № 282-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации».
3. Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах».
4. Федеральный закон от 22.04.1996 № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг».
5. Федеральный закон от 02.11.2013 № 306-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации».
6. Письмо Минфина России от 14.05.2014 № 03-08-13/22654.
7. Письмо Минфина России от 22.04.2014 № 03-08-05/18518.