

АНАЛИЗ ОСНОВ ПОРЯДКА ВЫПЛАТЫ ДИВИДЕНДОВ В СИСТЕМЕ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ СОВРЕМЕННОГО БИЗНЕСА

Л.В. Учаева¹

¹Тверской государственный университет, г.Тверь, Россия

Рассмотрен порядок выплаты дивидендов на основе результатов проведённого исследования конкретного экономического субъекта. Проанализированы налоговые последствия выплат дивидендов до момента выявления финансового результата отчётного года. Дана оценка, а также выявлены причины подобных прецедентов в бизнес - среде.

Ключевые слова: дивиденды; источник выплаты дивидендов; чистая прибыль общества; нераспределённая прибыль; промежуточные дивиденды; переквалификация дохода; безвозмездные выплаты; налог на доходы физических лиц.

Изначально, следует отметить, что раскрытие понятия «дивиденды» получило только в нормах Налогового кодекса РФ. Что же касается, таких глобальных нормативных актов, как Гражданский кодекс РФ, Закон № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» и 208-ФЗ «Об акционерных обществах», то вынуждены констатировать факт, что рассматриваемое понятие в них не раскрывается.

Понятие «дивиденды» было определено лишь НК РФ, а, именно, в соответствии с нормами п.1 ст. 43 НК РФ, ч.1, дивидендом признаётся 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 [1].

Современный бизнес экономического субъекта, как правило, возглавляет, непосредственно, учредитель, либо, по его распоряжению, доверенное лицо, занимающее, соответственно, должность генерального (исполнительного) директора. Кроме того, даже небольшие фирмы (по численности персонала), но имеющие значительные экономические показатели, имеют в соответствии со штатным расписанием, должность финансового директора. Последний направляет финансовые потоки, исходя из приоритетов, основанных на стремлении получения всё возрастающих доходов учредителями общества. В данной статье, в частности, речь пойдёт о неудержимом стремлении финансового

директора акционерного общества обеспечить выплату дивидендов учредителю до окончания финансового (отчётного) года. Данные выплаты квалифицируются нормами современного законодательства, как промежуточные. Исследуемым экономическим субъектом, имеющим организационно-правовую форму открытое акционерное общество (далее: ОАО), в 2014 году, исходя из данных учётных регистров, выплачивались промежуточные дивиденды единственному учредителю общества. Данные выплаты производились в июне и ноябре 2014 года. Исходя из реалий, сложившегося делового оборота, экономических субъектов, вышеназванные выплаты именуются промежуточными дивидендами.

По мнению автора Лахман Р.М. [6] при выплате промежуточных дивидендов есть риск, что по итогам года такие суммы потеряют свой статус. В частности, если по окончании налогового периода по данным бухгалтерской отчетности у организации образуется убыток или если прибыль окажется меньше, чем общая сумма начисленных и выплаченных дивидендов в течение года. На наш взгляд, данное мнение совершенно справедливо, поскольку основывается в целом, на нормах действующего законодательства. В частности п.1 ст. 43 НК РФ, ч.1, чётко указано, что дивидендом признается доход акционера или участника общества именно при распределении прибыли, остающейся после налогообложения. Таким образом, если такой прибыли нет или ее недостаточно, то и выплаты нельзя признать дивидендами. В качестве основания для такого утверждения могут, в частности, служить Письма ФНС России от 19.03.2009 № ШС-22-3\210@ и УФНС России по г. Москве от 15.07.2009 № 16-12\072669@). Точка зрения Минфина России полностью совпадает с вышеназванной позицией налоговых органов, которые также указывает, что в этом случае промежуточные выплаты приобретают безвозмездный характер и должны облагаться по общей ставке (Письмо Минфина России от 24.12.2008 N 03-03-06/1/721).

Вместе с тем, у экономического субъекта, на наш взгляд, есть ряд аргументов, позволяющих отвергать вышеназванные мнения налоговых и финансовых ведомств. Среди таких аргументов, можно повторно обратиться к нормам п.1 ст. 43 НК РФ, в которых не указано, что доход акционера или участника признается дивидендом только лишь по итогам года. Таким образом, названная норма действует и в отношении промежуточных дивидендов, выплачиваемых по итогам отчетных периодов, в которых получена прибыль. В качестве ещё одного аргумента можно и указать тот факт, что промежуточные дивиденды нелогично рассматривать в качестве безвозмездного дохода акционера или участника. Поскольку, основываясь на нормах п. 2 ст. 248 НК РФ, у общества и учредителя есть взаимные права и обязанности, а безвозмездность означает отсутствие у получателя обязательств в отношении передающей стороны: имущество (работы, услуги) или имущественные права

считаются полученными безвозмездно, если получение этого имущества (работ, услуг) или имущественных прав не связано с возникновением у получателя обязанности передать имущество (имущественные права) передающему лицу (выполнить для передающего лица работы, оказать передающему лицу услуги) [2].

Вместе с тем, практика аудита показывает, что несмотря на то, что вышеприведённые аргументы и бесспорны, поскольку основаны на нормах действующего законодательства, своё мнение о том, что убыток (либо превышение выплаченных промежуточных дивидендов над чистой прибылью отчётного года) по итогам года не влияет на статус промежуточных дивидендов, экономическому субъекту, объективно, придется отстаивать в арбитражном суде. Такие последствия связаны с некоторыми противоречиями действующих норм, часть из которых мы рассмотрели ранее.

При проведении исследования были приняты во внимание соответствующие решения учредителя о выплате дивидендов, содержание которых приведены в табл. 1.

Таблица 1.

Решения учредителя о выплате дивидендов и их фактическое начисление в 2014 г.

Решение учредителя (акционера)				Фактически по учётным данным			
№	дата	Нераспределённая прибыль, руб.	в т. ч. на выплату дивидендов, руб.	дата	сумма дивидендов, руб.	корреспонденция счетов	
						Дебет	Кредит
50	22.05.14	7 112 727,30	2 500 000	30.06.2014	2 500 000	84.03	70
55	06.11.14	7 395 769,54	7 000 000	28.11.2014	4 612 727,30	84.03	70
				28.11.2014	2 387 272,70	99.01.1	70
Итого по Решению № 55					7 000 000		

В результате проведённого исследования выявлено несоблюдение норм, установленных НК РФ, в части порядка удержания НДФЛ. Так, на основе норм п.3 ст. 214 НК РФ, исчисление суммы и уплата налога в отношении доходов, полученных в виде дивидендов, осуществляются применительно к каждой выплате указанных доходов по налоговым ставкам, предусмотренным ст. 224 настоящего Кодекса [2]. Также были нарушены нормы ст. 210 НК РФ, предусматривающие определение

налоговой базы отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки. Более того, в ОАО не соблюдены нормы п.2 данной статьи, которыми предусмотрено определение налоговой базы по доходам от долевого участия отдельно от иных доходов, в отношении которых применяется налоговая ставка, предусмотренная п.1 ст. 224 НК РФ.

Исходя из вышеназванных норм, необходимо было исчислить суммы НДФЛ отдельно с сумм начисленной оплаты труда: Д 44.01.1 К 70 и сумм начисленных дивидендов: Д 84.03 К 70; Д 99.01.1 К 70 (табл. 2).

Следующим аспектом, на который было обращено внимание при выполнении данного исследования, это факт выплаты дивидендов не только за счёт нераспределённой прибыли прошлых лет (счёт 84), но и по дебету счёта 99, т.е. до реформации баланса, как это представлено данными табл. 1.

Следовательно, здесь необходимо обратить внимание на аспекты, рассмотренные ранее, включая переквалификацию доходов. Это связано с выплатой дивидендов в сумме, превышающей чистую прибыль отчётного года ОАО, в т. ч. и сумма дивидендов, выплаченная до реформации баланса, т.е. до определения прибыли до налогообложения, также превышает чистую прибыль отчётного 2014 года.

Таблица 2.

Результаты соблюдения норм НК РФ по порядку удержания НДФЛ с сумм начисленных дивидендов в 2014 году

Дата	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Удержан НДФЛ по данным:			Перечислен НДФЛ, руб.
	Дебет	Кредит		учётных регистров ОАО	исследования	откл., руб.	
30.06.2014	84.03	70	2 500 000	233 621	225 000	х	225 000
30.06.2014	44.01.1	70	66 315,79		8621	х	
Итого:			х	233 621	233 621	0	
30.11.2014	84.03	70	4612727,30	640 400	415146	х	630 000
30.11.2014	99.01.1	70	2387272,70		214854	х	
30.11.2014	44.01.1	70	80 000,00		10 400	х	
31.12.2014	44.01.1	70	81 533,92	10 600	10 600	0	
Итого:			х	651 000	651 000	0	

Причиной такого форсирования событий, на наш взгляд, послужило изменение норм налогового законодательства с 2015 года. А, именно, с 2015 года доходы от долевого участия в деятельности организаций, полученные физлицами - налоговыми резидентами РФ в виде дивидендов, облагаются НДФЛ по ставке 13 процентов. Соответствующие изменения внесены в главе 23 НК РФ и вступили в силу с 1 января 2015 г. При этом в

абз. 2 п. 2 ст. 210 НК РФ, по-прежнему, предусмотрено, что база по таким доходам формируется отдельно от иных доходов, к которым применяется ставка 13 процентов [4]. Таким образом, стремление финансового директора «угодить» учредителю, о чём отмечалось в начале настоящей работы, стало доминировать над необходимостью анализа налоговых рисков, к которым и привели столь поспешные решения.

Таким образом, НДФЛ с суммы начисленных дивидендов в 2014 году был исчислен в ОАО по ставке 9%. Однако, учитывая вышеназванные аспекты, основанные на нормах НК РФ, следует переквалифицировать доходы и, соответственно, применить ставку в размере 13 % к начисленным дивидендам в сумме 2 387 272,70 руб. Таким образом, учредитель должен будет доплатить НДФЛ в бюджет в сумме 95 490,91 руб. Основанием для этого являются нормы пп. 4 п. 1 ст. 228 НК РФ, в соответствии с которыми учредитель обязан самостоятельно уплатить в бюджет разницу между суммой налога, причитающейся к уплате, и суммой, уплаченной налоговым агентом.

Автор Давыдова О.В. [5], основываясь на мнениях специалистов МФ РФ, а также ФНС России, имеет аналогичную точку зрения и, кроме того, считает, что ситуацию может спасти наличие нераспределенной прибыли за прошлые годы (как это позитивно сложилось по объекту нашего исследования, относительно первых двух выплат дивидендов), либо аннулирование ранее принятого решения о выплате промежуточных дивидендов (если таковые еще фактически не выплачены). В противном случае промежуточные дивиденды в целях налогообложения будут квалифицированы как безвозмездно полученное акционером (участником) общества имущество с соответствующими налоговыми последствиями.

Методология бухгалтерского учёта, инструментарием которой является план счетов, утверждённый Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 N 94н,

также нарушается. Нарушение состоит, в частности, при отражении в бухгалтерском учёте части прибыли отчетного года на выплату доходов учредителям (участникам) организации по итогам утверждения годовой бухгалтерской отчетности отражается. Данный факт хозяйственной жизни должен учитываться по дебету счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" и кредиту счетов 75 "Расчеты с учредителями" и 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда". Аналогичная запись делается при выплате промежуточных доходов [3].

Опыт исследовательской и аудиторской деятельности позволяет автору сделать вывод о природе выявленных нарушений. И природа эта уходит своими корнями в природу современного бизнеса. Когда, иногда под видом оптимизации учёта, а очень часто, как, например, в данном случае, для скорейшего, а также, наиболее «экономичного» (учитывая изменения гл. 23 НК РФ), в прямом смысле слова, извлечения части

прибыли и отнесения её в совокупность дохода учредителя (акционера), допускаются действия, противоречащие не только нормам действующего законодательства, но и моральным принципам.

Список литературы:

1. "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 29.12.2014, с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2015)
2. "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ
3. (ред. от 08.03.2015)
4. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 N 94н (ред. от 08.11.2010) "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению"
5. "КонсультантПлюс: Практический комментарий основных изменений налогового законодательства с 2015 года"
6. Давыдова О.В. Выплата промежуточных дивидендов: "подводные камни" // Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. 2014. N 12. С. 52 - 68.
7. Лахман Р.М. Налоговые тонкости выплаты дивидендов в середине года // Российский налоговый курьер. 2012. N 18. С. 26 - 31.

THE ANALYSIS OF PRINCIPLES OF PROCEDURE FOR PAYMENT OF DIVIDENDS THE SYSTEM OF FUNCTIONING OF MODERN BUSINESS

L.V. UCHAEVA¹

¹Tver state University, Tver, Russia

The order of payment of dividends based on the results of the study of a particular economic entity. Analyzed the tax consequences of dividend payments until the time of detection of the financial result of the reporting year. Assessed and identified the causes of such precedents in the business environment.

Keywords: *dividends; source of payment of dividends; the company's net profit; retained arrived; interim dividends; reclassification of income; grant payments; the tax to incomes of physical persons.*

Об авторе:

УЧАЕВА Людмила Вильевна – к. э. н., доцент, доцент, ФГБОУ ВО «Тверской государственный университет», 170100, г. Тверь, ул. Желябова, 33, e-mail: for-uchaeva@yandex.ru

About the author:

UCHATVA Ludmila Vilevna - Ph. D., associate Professor, Federal STATE budgetary educational institution "Moscow state University", 170100, Tver, Zhelyabova str., 33, e-mail: for-uchaeva@yandex.ru