

## Выплата дивидендов физическим лицам

**Т. Б. Кувалдина,**  
доктор экономических наук,  
Омский государственный  
университет путей сообщения

### В чем заключаются особенности учета операций по начислению и выплате промежуточных и годовых дивидендов физическим лицам?

Цель создания коммерческой организации — получение прибыли, которая по решению собственников может быть распределена и выплачена им в виде дивидендов. Определения дивидендов в гражданском и налоговом праве несколько отличаются между собой.

Понятие дивидендов не закреплено в Федеральном законе от 26.12.95 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах», но при этом широко используется в нем. В частности, в главе V закона закреплен порядок выплаты обществом дивидендов, а также ограничения по их выплате. Отсутствует оно и в Федеральном законе от 08.02.98 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью», поскольку между участниками общества распределяется часть чистой прибыли.

Таким образом, из содержания законов следует, что суммы, адресованные собственникам, называются дивидендами только в отношении АО. Когда же речь идет об ООО, то подобные выплаты являются доходами от участия в уставном капитале общества, хотя на практике их также называют дивидендами. Между тем в обоих случаях речь идет о распределении прибыли общества после налогообложения (чистой прибыли), которая определяется по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности (письма ФНС РФ от 19.10.20 № СД-4-3/17130@, Минфина России от 15.10.20 № 03-03-10/90152).

Поскольку дивиденды не являются гарантированным источником доходов акционеров, АО вправе принять решение о невыплате дивидендов даже при наличии

чистой прибыли (постановление АС Дальневосточного округа от 26.02.19 № Ф03-286/2019).

Более полно определение дивидендов представлено в Налоговом кодексе РФ. Согласно п. 1 ст. 43 НК РФ дивидендом признается любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения, по принадлежащим акционеру (участнику) акциям (долям) пропорционально их долям в уставном (складочном) капитале этой организации. К дивидендам также относятся любые доходы, получаемые из источников за пределами Российской Федерации, относящиеся к дивидендам в соответствии с законодательствами иностранных государств.

Не признаются дивидендами в налоговом учете выплаты: при ликвидации организации акционеру (участнику) этой организации в денежной или натуральной форме, не превышающие взноса этого акционера (участника) в уставный (складочный) капитал организации; акционерам (участникам) организации в виде передачи акций этой же организации в собственность.

Законодательство предусматривает возможность выплаты дивидендов как годовых, так и промежуточных по результатам первого квартала, полугодия, девяти месяцев отчетного года (п. 1 ст. 28 Закона об ООО, п. 1 ст. 42 Закона об АО).

Решение о выплате (объявлении) промежуточных дивидендов может быть принято в

Законодательство предусматривает возможность выплаты дивидендов как годовых, так и промежуточных по результатам первого квартала, полугодия, девяти месяцев отчетного года

Выплату объявленных участниками общества дивидендов можно осуществлять в течение нескольких месяцев

течение трех месяцев после окончания соответствующего периода. При отсутствии решения об объявлении дивидендов общество не вправе выплачивать, а участники (акционеры) — требовать их выплаты, поскольку это право общества, а не его обязанность (постановления АС Северо-Кавказского округа от 27.07.20 № Ф08-4681/2020 по делу № А15-1062/2019, Московского округа от 26.04.18 № Ф05-4634/2018 по делу № А40-147002/2017 и др.).

Промежуточные дивиденды признаются для налогообложения, даже если по итогам года получен убыток или сумма таких дивидендов превысила размер чистой прибыли по итогам года. Для налогообложения прибыли доходы в виде дивидендов, выплаченные акционерам (участникам) хозяйственных обществ по результатам их работы за квартал, полугодие и девять месяцев отчетного года, в дальнейшем переквалификации не подлежат (письма Минфина России от 15.10.20 № 03-03-10/90152, ФНС РФ от 19.10.20 № СД-4-3/17130@).

Исходя из арбитражной практики, выплату дивидендов нецелесообразно производить ежемесячно, поскольку контролирующие органы, как правило, принимают ее за заработную плату, если учредители (участники) являются работниками организации (постановления АС Поволжского округа от 30.05.16 № Ф06-8308/2016, 13.04.16 № Ф06-7195/2016, ФАС Восточно-Сибирского округа от 11.12.12 по делу № А78-261/2012 и др.).

Вопрос о размере дивидендов относится к компетенции совета директоров (наблюдательного совета) общества. Поэтому акционеры не вправе требовать включения в повестку дня общего собрания акционеров вопроса о размере выплачиваемых дивидендов (постановление ФАС Московского округа от 29.10.08 № КГ-А40/8386-08-П-Б).

Из содержания ст. 29 Закона об ООО, ст. 43 Закона об АО следует, что решение о выплате дивидендов участниками может быть вынесено, если:

- уставный капитал (фонд) общества полностью оплачен;

- подлежащие продаже акции полностью реализованы в АО, выплаты действительной стоимости доли или части доли участника в ООО полностью осуществлены;

- у общества не наблюдается признаков несостоятельности (банкротства). Например, наличие у общества значительной задолженности в течение длительного периода времени и отсутствие прибыли могут являться ограничениями в выплате дивидендов (постановления АС Волго-Вятского округа от 02.11.18 № Ф01-4877/2018, 26.02.18 № Ф01-62/2018, АС Дальневосточного округа от 11.12.18 № Ф03-5086/2018, АС Западно-Сибирского округа от 27.03.18 № Ф04-5986/2016). Подтверждением несостоятельности организации может быть финансово-экономическая экспертиза, назначенная судом и проводимая аудиторской или консалтинговой фирмой (ФАС Северо-Западного округа от 16.07.13 по делу № А44-4169/201, ФАС Северо-Кавказского округа от 09.08.07 № Ф08-4194/2007);
- согласно данным бухгалтерского баланса уставный капитал общества не превышает величину его чистых активов. При расчете чистых активов необходимо руководствоваться приказом Минфина России от 28.08.14 № 84н (постановления АС Московского округа от 09.10.18 № Ф05-15859/2018, ФАС Восточно-Сибирского округа от 14.01.13 по делу № А33-2537/2011).

Выплату объявленных участниками общества дивидендов можно осуществлять в течение нескольких месяцев. Срок выплаты определяется решением собственников или уставом общества, причем он не должен

Решение о выплате дивидендов должно быть принято собранием собственников при наличии кворума

превышать: в ООО – 60 дней со дня принятия решения о распределении прибыли между участниками общества; в АО – 25 рабочих дней с даты, на которую определяются лица, имеющие право на получение дивидендов.

Если указанные сроки будут нарушены обществом, то получатели дивидендов вправе с него требовать проценты. Это следует из п. 1 ст. 395 ГК РФ (постановления АС Московского округа от 05.03.19 № Ф05-2149/2019, 11.09.18 № Ф05-13898/2018, 22.02.17 № Ф05-717/2017 и др.). Вместе с тем, если акционер не обновил свои данные в реестре акционеров, то общество будет освобождено от ответственности за просрочку выплаты объявленных дивидендов (п. 16 ст. 8.1 Закона о рынке ценных бумаг).

Собственники общества также определяют порядок выплаты дивидендов. Они выплачиваются деньгами, а в случаях, предусмотренных уставом общества, иным имуществом. Если участникам передается имущество, то такая передача признается для общества реализацией, как следствие, необходимо начислить НДС и налог на прибыль (письмо Минфина России от 25.08.17 № 03-03-06/1/54596).

Общество и его должностные лица могут быть привлечены к административной ответственности за нарушения, допущенные при определении размера, формы и порядка выплаты дивидендов, а также при исполнении обязанности по их выплате. Например, за нарушение срока выплаты объявленных дивидендов к виновным лицам может применяться административная ответственность по ст. 15.20 КоАП РФ в виде штрафа: для граждан в размере от 2 000 до 4 000 руб.; для должностных лиц – от 20 000 до 30 000 руб.; для юридических лиц – от 500 000 до 700 000 руб. (постановления ФАС Поволжского округа от 31.08.12

по делу № А65-34877/2011, ФАС Северо-Западного округа от 22.03.11 по делу № А13-7816/2010).

Основанием для признания выплат дивидендов собственникам как в бухгалтерском, так и в налоговом учете являются правильно оформленные документы. Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, определенной руководителем экономического субъекта. Из содержания Закона о бухгалтерском учете следует, что руководитель организации должен определить лицо, ответственное за документальное оформление операций, связанных с выплатой дивидендов, которое, в свою очередь, должно обеспечить своевременную передачу первичных документов в бухгалтерию.

Решение о выплате дивидендов принимает собрание собственников, оформляя его протоколом (решением участника), где должны быть раскрыты следующие данные: размер дивидендов для выплаты; форма и сроки выдачи средств; величина выплат по каждому виду акций в АО, доли в ООО; порядок выплаты дивидендов в неденежной форме; дата, на которую составлен список акционеров в АО, учредителей в ООО; подписи присутствующих и их расшифровка для идентификации.

Решение о выплате дивидендов должно быть принято собранием собственников при наличии кворума. Иначе согласно положениям ст. 181.3, 181.5 ГК РФ такое решение может быть признано ничтожным (постановления АС Восточно-Сибирского округа от 22.06.18 № Ф02-2261/2018, № Ф02-2462/2018, № Ф02-2463/2018).

На основании протокола собрания (решения участника) руководитель общества издает приказ о выплате, который является письменным распоряжением главному бухгалтеру о необходимости начислить и выплатить дивиденды.

Порядок налогообложения доходов в виде дивидендов зависит от того, является ли физическое лицо налоговым резидентом Российской Федерации, а также какую организационно-правовую форму имеет налоговый агент

На основании указанных документов бухгалтер производит расчет дивидендов по каждому участнику, оформляя бухгалтерскую справку. Ее формат разрабатывается организацией самостоятельно и утверждается в учетной политике. Справка должна содержать обязательные реквизиты, указанные в ст. 9 Закона о бухгалтерском учете. При необходимости экономический субъект вправе включать в форму справки дополнительные реквизиты, если это необходимо (п. 12 ФСБУ 27/2021).

Выдача денежных средств собственникам из кассы оформляется расходным кассовым орденом, а при их перечислении с расчетного счета — платежными поручениями.

Источником выплаты дивидендов является прибыль общества после налогообложения (чистая прибыль), учет которой в течение отчетного года ведется на счете 99 «Прибыли и убытки». В конце года прибыль списывается на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», тем самым присоединяется к прибыли прошлых лет.

При вынесении решения о распределении чистой прибыли необходимо проанализировать ее составляющие. Например, прибыль общества может состоять из сумм государственной помощи в виде субсидий, полученных на развитие каких-либо видов деятельности. Исходя из принципов адресности и целевого характера использования бюджетных средств (ст. 38 БК РФ), понятие субсидий не позволяет квалифицировать такие средства как чистую прибыль для определения суммы дивидендов, следовательно, направление субсидий как средств целевого финансирования из бюджетов на выплату дивидендов неправомерно (постановления АС Западно-Сибирского округа от 12.02.19 № Ф04-6438/2018, ФАС Северо-Кавказского округа от 07.09.10 по делу № А32-52553/2009).

Отметим, что необходимость целевого использования чистой прибыли, обуслов-

ленная требованиями законодательства, освобождает общество от выплаты объявленных дивидендов.

Для обобщения информации о расчетах с собственниками организации по выплате доходов (дивидендов) по акциям и другим ценным бумагам могут применяться счета: 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в случае, если работники организации входят в число его учредителей (участников), а также 75 «Расчеты с учредителями».

Начисление доходов от участия в организации отражается записью по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счета 75 (70).

Суммы налога на доходы от участия в организации, подлежащие удержанию у источника выплаты, учитываются по дебету счета 75 (70) и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Выплата начисленных сумм доходов отражается по дебету счета 75 в корреспонденции со счетами учета денежных средств (50 «Касса», 51 «Расчетные счета»). При выплате доходов от участия в организации продукцией (работами, услугами) самой организации, ценными бумагами и т. п. в бухгалтерском учете производятся записи по дебету счета 75 (70) в корреспонденции со счетами учета продажи соответствующих ценностей (90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы»).

Списание в состав прибыли неустраиваемых дивидендов (на дату истечения трех- или пятилетнего срока, установленного для истребования) производится по дебету счета 75 (70) и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Порядок налогообложения доходов в виде дивидендов зависит от того, является ли физическое лицо налоговым резидентом Российской Федерации, а также какую организационно-правовую форму имеет налоговый агент. При этом российским зако-

Срок перечисления НДФЛ в бюджет с доходов зависит от организационно-правовой формы организации, выплачивающей дивиденды

нодательством не установлено особенностей исчисления и уплаты налогов в отношении промежуточных дивидендов, они облагаются налогами в общеустановленном порядке.

Если российская организация выплачивает дивиденды физическим лицам, то полученный ими доход облагается НДФЛ. Организация признается налоговым агентом, в обязанности которой входит рассчитывать, удерживать и перечислять в бюджет НДФЛ.

Исчисление и уплата НДФЛ в отношении доходов в виде дивидендов осуществляются налоговым агентом отдельно по каждому налогоплательщику применительно к каждой выплате указанных доходов по предусмотренным налоговым ставкам (п. 3 ст. 214 НК РФ).

Если речь идет о физическом лице — налоговом резиденте Российской Федерации, то удержание налога производится по ставке 13 %, когда налоговая база за налоговый период не превышает 5 млн руб. С суммы дохода, превышающего 5 млн руб., налог рассчитывается по ставке 15 %. К доходам физического лица — нерезидента Российской Федерации применяется ставка 15 %. Международным договором может быть предусмотрена пониженная налоговая ставка. Согласно п. 3 ст. 210 НК РФ по доходам в виде дивидендов налоговые вычеты налогоплательщикам не предоставляются.

Налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму НДФЛ непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате либо за счет любых денежных доходов — при выплате дивидендов в натуральной форме, но не более 50 % суммы выплачиваемого дохода в денежной форме (п. 4 ст. 226, п. 7 ст. 226.1 НК РФ).

При выплате дохода иностранному получателю, фактическим правом на который обладает российское физическое лицо, российский налоговый агент обязан удержать с суммы такой выплаты соответствующую

сумму НДФЛ. Причем российской организацией, выплачивающей доход, не удерживается налог с иностранного лица, не имеющего фактического права на выплачиваемые доходы (их часть), однако оно будет выступать налоговым агентом в отношении дохода, получаемого российским резидентом — фактическим получателем. При этом налог удерживается по ставке 13 % (письмо Минфина России от 28.11.18 № 03-08-05/85971).

Срок перечисления НДФЛ в бюджет с доходов зависит от организационно-правовой формы организации, выплачивающей дивиденды: ООО перечисляет НДФЛ не позднее дня, следующего за днем выплаты налогоплательщику дохода (п. 6 ст. 226 НК РФ); АО перечисляет НДФЛ в срок не позднее месяца с даты выплаты денежных средств (п. 4 ст. 214, п. 9 ст. 226.1 НК РФ, письмо Минфина России от 05.09.14 № 03-04-06/44588).

Выплата дивидендов акционерам (участникам) общества осуществляется не в рамках трудовых отношений или по гражданско-правовым договорам, предметом которых являются выполнение работ, оказание услуг, а по решению общего собрания акционеров (участников), т. е. в рамках корпоративных отношений. Поэтому суммы дивидендов, выплачиваемые работникам организации, не являются объектом обложения страховыми взносами ■

#### Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть первая: [принят Государственной Думой 31 июля 1998 г., № 146-ФЗ, с изм. и доп.] // Информационно-правовой портал «Гарант»: [Электронный ресурс] / Компания «Гарант».
2. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть вторая: [принят Государственной Думой 19 июля 2000 г., № 117-ФЗ, с изм. и доп.] // Информационно-правовой портал «Гарант»: [Электронный ресурс] / Компания «Гарант».
3. Об акционерных обществах: Федеральный закон от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ // Справочно-правовая система «Гарант» [Электронный ресурс].
4. Об обществах с ограниченной ответственностью: Федеральный закон от 08 февраля 1998 г. № 14-ФЗ // Справочно-правовая система «Гарант» [Электронный ресурс].
5. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ // Справочно-правовая система «Гарант» [Электронный ресурс].