**Налогообложение дивидендов**

Т. Н. Савельева

По итогам финансового года хозяйственные общества и товарищества могут рассматривать вопросы о распределении чистой прибыли и принимать решение о выплате дивидендов. Особенности налогообложения дивидендов зависят от того, кому выплачиваются доходы: российским организациям или иностранным юридическим лицам, физическим лицам – резидентам Российской Федерации или не являющимся таковыми, и от каких источников (в России или за ее пределами) получены доходы. На сумму налогов влияет также и тот факт, получает ли организация, выплачивающая дивиденды, подобные доходы. В какой последовательности лучше приступить к определению налоговой базы и как рассчитать налоги при выплате дивидендов, мы расскажем в настоящей статье.

**Понятие «дивиденд» в налоговом законодательстве**

Содержание понятия «дивиденд», применяемое в целях налогообложения, более широко, чем в гражданском праве, в соответствии с которым дивиденды рассматриваются только в отношении акционерных обществ (ст. 102 ГК РФ). В силу ст. 43 НК РФ дивидендом 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 Российской Федерации, относящиеся к дивидендам в соответствии с законодательствами иностранных государств.

Таким образом, для целей налогообложения понятие «дивиденд» включает в себя не только выплаты акционерам АО, но и выплаты из чистой прибыли в пользу участников ООО, товариществ и производственных кооперативов, то есть других форм коммерческих организаций.

Обращаем внимание читателей: дивиденды выплачиваются в период деятельности организации. При ликвидации организации выплачиваемые суммы акционеру (участнику) этой организации в денежной или натуральной форме, не превышающие взноса этого акционера (участника) в уставный (складочный) капитал организации, дивидендами не признаются (п. 2 ст. 43 НК РФ) и на основании пп. 4 п. 1 ст. 251 НК РФ не облагаются налогом на прибыль.

Также не признаются дивидендами выплаты акционерам (участникам) организации в виде передачи акций этой же организации в собственность и выплаты некоммерческой организации на осуществление ее основной уставной деятельности (не связанной с предпринимательской деятельностью), произведенные хозяйственными обществами, уставный капитал которых состоит полностью из вкладов этой некоммерческой организации (пп. 2 и 3 п. 2 ст. 43 НК РФ).

**Источник выплаты дивидендов**

Как сказано в ст. 43 НК РФ, источником выплаты дивидендов является прибыль после налогообложения (чистая прибыль общества). О какой прибыли при этом идет речь: только отчетного года или также нераспределенной прибыли прошлых лет? Департамент налоговой политики МФ России в Письме от 23.08.02 № 04-02-06/3/60 разъяснил, что дивиденды могут быть начислены и выплачены за счет чистой прибыли организации отчетного года. Нераспределенная прибыль прошлых лет является составной частью капитала организации и представляет собой остаток прибыли, оставшейся в распоряжении организации по результатам работы за прошлый отчетный год и принятых решений по ее использованию.

Следует заметить, что акционерные общества вправе использовать на выплату дивидендов специальные резервные фонды, однако это касается распределения части прибыли по привилегированным акциям определенных типов. Таким образом, источником выплат дивидендов для АО является чистая прибыль и резервный фонд, созданный для этих целей, а для ООО – только чистая прибыль. При этом чистая прибыль общества определяется по данным бухгалтерской отчетности. Такое уточнение внесено в ст. 42 Закона «Об акционерных обществах» [1] Федеральным законом от 06.04.04 № 17-ФЗ [2] (новая редакция п. 2 ст. 42 Закона № 208-ФЗ вступит в силу с 1 июля 2004 года). Источник выплаты дивидендов, следовательно, определяется на основании соответствующего показателя формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках», исчисляемого с учетом требований ПБУ 18/02 [3] (разумеется, для предприятий, которые обязаны использовать указанное ПБУ)[4].

**Налоговые ставки**

Организация может как выплачивать дивиденды, так и получать их. И в том, и в другом случае у нее могут возникнуть обязанности по уплате налога с доходов в виде дивидендов в бюджет. При этом организация может выступать в качестве либо плательщика налога, либо налогового агента как по налогу на прибыль (п. 2 ст. 275 НК РФ) , так и по налогу на доходы физических лиц (п. 2 ст. 214 НК РФ) .

На основании п. 3 ст. 284 НК РФ к доходам в виде дивидендов применяются следующие ставки:

1) 6 процентов – по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций российскими организациями и физическими лицами – налоговыми резидентами Российской Федерации;

2) 15 процентов – по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями, а также по доходам, полученным в виде дивидендов российскими организациями от иностранных организаций.

|  |
| --- |
| Физическими лицами – налоговыми резидентами РФ признаются граждане РФ, иностранные граждане и лица, фактически находящиеся на территории РФ не менее 183 дней в календарном году (ст. 11 НК РФ) . |

Любые доходы физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ, в том числе доходы в виде дивидендов, облагаются налогом на доходы физических лиц по ставке 30% (п. 3 ст. 224 НК РФ) .

**Выплата дивидендов иностранным юридическим лицам**

Если среди акционеров (участников) российских организаций есть иностранные юридические лица, не состоящие на налоговом учете в РФ, то выплаченные им дивиденды признаются доходами, полученными от источников в РФ, и должны облагаться налогом на прибыль у источника выплаты (п. 1 ст. 309 НК РФ) . Организация, удерживающая налог на прибыль, признается налоговым агентом при каждой такой выплате. Налоговая база при этом определяется как сумма выплачиваемых дивидендов и к ней применяется ставка 15% (п. 3 ст. 275 и пп. 2 п. 3 ст. 284 НК РФ) .

Следует также учитывать соглашения об избежании двойного налогообложения между РФ и иностранными государствами (если таковые имеют место быть). Так, во многих из них содержатся положения, устанавливающие конкретные или предельные значения ставок при налогообложении дивидендов, а также нормы о недискриминации, согласно которым налогообложение нерезидентов в России не должно быть более обременительным, чем налогообложение резидентов РФ. Несмотря на то, что в данном случае международный договор вступает в противоречие с НК РФ, определяющим размер ставки налога на прибыль, на основании ст. 7 НК РФ следует применять правила и нормы международных соглашений РФ. Иностранное лицо, таким образом, может быть освобождено от удержания налогов у источника выплаты или иметь право на применение пониженных ставок налога к выплачиваемым им доходам в виде дивидендов. Для этого необходимо предоставить налоговому агенту, выплачивающему доход, подтверждение того, что эта иностранная организация имеет постоянное местонахождение в том государстве, с которым Российская Федерация имеет международный договор (соглашение), регулирующий вопросы налогообложения, которое должно быть заверено компетентным органом соответствующего иностранного государства (п. 1 ст. 312 НК РФ) .

Требования к форме документов, подтверждающих постоянное местопребывание организаций в иностранном государстве, приведены в Методических рекомендациях налоговым органам по применению отдельных положений главы 25 НК РФ [5].

Сумма налога, удержанного с доходов иностранных организаций, перечисляется налоговым агентом в федеральный бюджет одновременно с выплатой дохода либо в валюте выплаты этого дохода, либо в валюте РФ по официальному курсу ЦБ РФ на дату перечисления налога (п. 1 ст. 310 НК РФ) . В налоговой Декларации по налогу на прибыль организаций [6] суммы доходов, выплачиваемые иностранным организациям, отражаются по строке 030 раздела А листа 03.

По итогам отчетного (налогового) периода в сроки, установленные ст. 289 НК РФ, налоговый агент представляет в налоговый орган по месту своего нахождения информацию о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов за прошедший отчетный (налоговый) период по форме, установленной МНС России[7] (п. 4 ст. 310 НК РФ). Инструкция по заполнению этого расчета приводится в Приказе МНС РФ № САЭ-3-23/287@ [8]

|  |
| --- |
| Пример 1.  Организация начислила иракской компании, не имеющей представительства в РФ, дивиденды в размере 30 000 рублей. |

Поскольку иностранная организация не имеет представительства в России, при выплате дивидендов налоговому агенту следует удержать и уплатить в бюджет сумму налога на прибыль. В связи с тем, что между РФ и Республикой Ирак нет соглашения об избежании двойного налогообложения, дивиденды, получаемые иракской компанией, будут облагаться по ставке 15%. Сумма налога на прибыль будет равна 4 500 руб. (30 000 руб. х 15%) и должна быть перечислена в бюджет в течение 10 дней со дня выплаты дохода (п. 4 ст. 287 НК РФ) .

Обращаем внимание читателей: список зарубежных стран, с которыми у РФ отсутствуют соглашения об избежании двойного налогообложения, приведен в Письме № ФС-6-26/360 [9].

Выплата дивидендов иностранным физическим лицам, не являющимся налоговыми резидентами РФ С сумм дивидендов, выплачиваемых физическим лицам, не являющимся налоговыми резидентами России, НДФЛ удерживается по ставке 30% (п. 3 ст. 224 НК РФ) . При этом приоритет норм международных договоров, как и в случае с иностранными организациями, сохраняется (ст. 7 НК РФ) .

Пункт 3 ст. 275 НК РФ признает в этом случае российскую организацию налоговым агентом и обязывает перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода (п. 6 ст. 226 НК РФ). Сумма начисленного налога указывается в разделе 4 «Расчет налоговой базы и налога на доходы физического лица от долевого участия в деятельности организации (дивиденды)» формы 1-НДФЛ [10]. В налоговой Декларации суммы дивидендов, выплачиваемых физическим лицам – нерезидентам РФ, отражаются по строке 040 раздела А листа 03. Налогообложение дивидендов, полученных российской организацией от иностранного юридического лица

Если доход в виде дивидендов получен из-за границы, то есть источником дохода является иностранная организация, или выплаты осуществляются через постоянное представительство иностранной организации в РФ, то сумму налога с полученных дивидендов налогоплательщик – резидент определяет самостоятельно в отношении каждой выплаты по ставке 15%. При этом в налоговую базу включается вся сумма дивидендов, причитающихся к получению, вне зависимости от того, был ли исчислен и удержан налог по законодательству страны нахождения источника выплаты дохода, если иное не предусмотрено международным договором (п. 1 ст. 275 НК РФ).

Наличие межправительственного договора об избежании двойного налогообложения позволяет получателю дохода зачесть налог, уплаченный в иностранном государстве. При этом следует иметь в виду, что возврат из бюджета отрицательной разницы, возникающей при зачете суммы налога, уплаченной по месту нахождения источника выплаты дохода, не производится. В соответствии с пп. 2 п. 4 ст. 271 НК РФ при получении дивидендов метод признания доходов по их начислению не применяется, поэтому датой их получения признается момент поступления денежных средств на расчетный счет (в кассу) налогоплательщика. При этом доходы, полученные в иностранной валюте, подлежат пересчету в рублях по официальному курсу Банка России, установленному на дату их признания.

Выплата дивидендов акционерам, применяющим упрощенную систему налогообложения

Организация, выплачивающая дивиденды российской организации, должна обладать сведениями о том, не перешла ли последняя на упрощенную систему налогообложения. Дело в том, что уплата этими налогоплательщиками единого налога заменяет, в частности, уплату налога на прибыль (для организации) и НДФЛ (для индивидуальных предпринимателей) (ст. 346.11 НК РФ). Полученные дивиденды учитываются ими в составе внереализационных доходов, участвующих при определении объекта налогообложения по единому налогу (п. 1 ст. 346.15, п. 1 ст. 250 НК РФ), и облагаются по ставке 6 или 15% в зависимости от выбранного объекта налогообложения.

В связи с тем, что данные лица не являются налогоплательщиками налога на прибыль и НДФЛ, удерживать эти налоги при выплате им доходов в виде дивидендов не нужно. Но для избежания возможных претензий со стороны налоговых органов выплачивающая дивиденды организация должна иметь необходимые подтверждения тому, что организация – получатель дохода применяет «упрощенку».

|  |
| --- |
| К сведению читателей: Письмом МФ РФ от 11.03.04 № 04-02-05/3/19 [11] установлено, что если организации, применяющие УСНО, выплачивают дивиденды, то им необходимо вести бухгалтерский учет. |

Выплата дивидендов российским организациям и физическим лицам – резидентам РФ

Независимо от того, кому выплачиваются дивиденды – российским организациям или физическим лицам – резидентам, налог по ним считается одинаково. Различие будет лишь в том, что в первом случае налоговый агент удерживает налог на прибыль, а во втором – налог на доходы физических лиц.

Налоговая база по налогу на прибыль при выплате дивидендов исчисляется в соответствии с порядком, установленным ст. 275 НК РФ. Пункт 2 ст. 214 НК РФ, определяющий особенности уплаты НДФЛ в отношении доходов от долевого участия в организации, также отсылает к ст. 275 НК РФ. Таким образом, ст. 275 НК РФ устанавливает порядок определения налоговой базы российской организации сразу по двум налогам: налогу на прибыль и НДФЛ.

В соответствии с п. 2 ст. 275 НК РФ сумма налога, подлежащая удержанию из доходов налогоплательщика – получателя дивидендов, исчисляется налоговым агентом исходя из общей суммы налога, исчисленной в порядке, установленном настоящим пунктом, и доли каждого налогоплательщика в общей сумме дивидендов.

Общая сумма налога определяется как произведение ставки налога, установленной пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ, и разницы между суммой дивидендов, подлежащих распределению между акционерами (участниками) в текущем налоговом периоде, уменьшенной на суммы дивидендов, подлежащих выплате налоговым агентом в соответствии с п. 3 настоящей статьи в текущем налоговом периоде, и суммой дивидендов, полученных самим налоговым агентом в текущем отчетном (налоговом) периоде и предыдущем отчетном (налоговом) периоде, если данные суммы дивидендов ранее не участвовали в расчете при определении облагаемого налогом дохода в виде дивидендов. В связи с тем, что днем получения дохода в виде дивидендов признается дата поступления денежных средств, то к вычету принимаются только суммы, фактически поступившие к моменту принятия решения о выплате дивидендов (пп. 2 п. 4 ст. 271, п. 2 ст. 273 НК РФ). Дата принятия решения о выплате дивидендов в данном случае не имеет значения (Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 22.01.04 по делу № А19-12587/0343-Ф02-4970-С1). Кроме того, при расчете налоговой базы за налоговый период в уменьшение ее величины могут быть учтены только те суммы полученных от российских организаций дивидендов, которые поступили в организацию до даты проведения собрания по распределению дивидендов,

Следует заметить, что порядок налогообложения выплаты дивидендов, изложенный в ст. 275 НК РФ, является неполным, так как не учитывает возможные дивидендные выплаты особой группе акционеров (речь идет об организациях, применяющих УСНО). По мнению автора, из общей суммы дивидендов необходимо исключить суммы, распределенные в пользу акционеров-«упрощенцев». Так как ст. 275 НК РФ не предусматривает уменьшение налоговой базы для физических лиц, производить такой вычет необходимо на этапе определения налоговой базы для дивидендов российским организациям и резидентам.

Таким образом, общая сумма дивидендов к распределению должна быть уменьшена на сумму дивидендов, подлежащих выплате иностранной организации и (или) физическому лицу – нерезиденту, а также предприятиям, перешедшим на УСНО. Кроме того, эта налоговая база уменьшается на суммы дивидендов, которые получила сама российская организация, будучи акционером или участником другой организации. Дивиденды к уменьшению налоговой базы берутся за текущий или предыдущий отчетный (налоговый) период и могут учитываться только в том случае, если ранее они не участвовали в таких расчетах. Это делается для избежания двойного налогообложения одних и тех же сумм. При этом не важно, по какой ставке налог был удержан или не удержан вовсе в связи с отсутствием налоговой базы у предыдущего налогового агента. Полученная в итоге разница является налоговой базой, с которой исчисляется налог по ставке 6% (как по налогу на прибыль, так и по НДФЛ). На завершающем этапе общая сумма налога распределяется по каждому получателю дивидендов, облагаемых налогом по ставке 6%. Проиллюстрируем вышесказанное на примере.

|  |
| --- |
| Пример 2.  Уставный капитал акционерного общества «Альфа» распределен между участниками следующим образом:  15% уставного капитала принадлежат иностранной компании «W». Соглашение об избежании двойного налогообложения между РФ и иностранным государством, в котором имеет постоянное местонахождение компания «W», отсутствует;  5% – физическому лицу – нерезиденту РФ;  45% – российской организации «А»;  10% – российской организации «Б», находящейся на УСНО;  25% – физическому лицу – резиденту России.  20 мая 2004 г. на общем собрании акционеров ОАО «Альфа» было принято решение выплатить дивиденды своим акционерам в размере 1 000 000 руб.  Являясь организацией-акционером, ОАО «Альфа» в апреле 2003 г. получило по итогам 2002 г. дивиденды от российской организации «Бетта» в размере 50 000 руб. за минусом налога, которые не участвовали в расчете налоговой базы по выплачиваемым по итогам работы за 2002 г. доходам.  5 мая 2004 г. были получены дивиденды в сумме 90 000 руб. от иностранной организации. В июне 2004 г. в сумме 170 000 руб. были получены дивиденды от российской организации «Гамма». |

Рассмотрим поэтапно, как рассчитать налоговую базу по дивидендам, выплачиваемым организацией ОАО «Альфа», и каков порядок удержания налогов с дивидендов. Следует заметить, что общая сумма распределяемых дивидендов (1 000 000 руб.) отражается по строке 010 Раздела А Листа 03 Декларации по налогу на прибыль.

1) Общая сумма дивидендов, распределенная в пользу иностранной компании «W», физического лица – нерезидента, составит 200 000 руб.(1 000 000 руб. х 15%+ 1 000 000 руб. х 5% = 150 000 руб. + 50 000 руб.).

Сумма 150 000 руб. отражается по строке 030 Листа 03 Декларации.

Сумма 50 000 руб. – по строке 040 Листа 03 Декларации.

С части прибыли, выплачиваемой иностранной организации, удерживается налог в сумме 22 500 руб. (1 000 000 руб. х 15% х 15%). С дохода, выплачиваемого физическому лицу – нерезиденту, удерживается налог в сумме 15 000 руб. (1 000 000 руб. х 5% х 30%).

Обратите внимание! Суммы налога с этих доходов в Декларации по налогу на прибыль не отражаются. Они должны быть учтены при заполнении формы налогового расчета о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов, а также в налоговой карточке формы 1-НДФЛ (об этом было рассказано выше).

2) Сумма дивидендов, отраженная по строке 010 Листа 03, может быть уменьшена на сумму дивидендов, причитающуюся российской организации, находящейся на УСНО, и составляющую 100 000 руб. (1 000 000 руб. х 10%) (раздел А Листа 03, строка 071), а также на суммы дивидендов, полученных самим налоговым агентом в текущем и предыдущем отчетном (налоговом) периоде, если данные суммы дивидендов ранее не участвовали в расчете при определении облагаемого налогом дохода в виде дивидендов.

Обратите внимание! В уменьшение суммы распределяемых дивидендов могут быть отнесены не все полученные организацией дивиденды. Так, п. 1 ст. 275 НК РФ не дает права исключать суммы дивидендов, полученных из-за рубежа (об этом было рассказано выше). Таким образом, сумма 90 000 руб., полученная от иностранной организации, в уменьшение сумм распределяемых дивидендов приниматься не будет.

Изначально такой доход необходимо отразить по строке 100 Приложения 6 к Листу 02 Декларации по налогу на прибыль. Соответственно, эта сумма попадает в показатель строки 030 Листа 02 Декларации того отчетного периода, когда она была получена, в составе всех внереализационных доходов акционерного общества. Для того чтобы исключить этот доход из расчета налогооблагаемой базы по ставке 24%, полученные от иностранной организации дивиденды в сумме 90 000 руб. одновременно отражаются по строке 060 Листа 02 Декларации по налогу на прибыль.

Сумму налога с дохода, полученного в виде дивидендов от иностранной организации, ОАО «Альфа» определяет самостоятельно по ставке 15%, для чего заполняет раздел Б «Расчет налога на прибыль с доходов в виде дивидендов (дохода от долевого участия в иностранных организациях)» Листа 04 Декларации: в строке 010 указываются полученные дивиденды в сумме 90 000 руб., а в строке 030 – рассчитанная сумма налога – 13 500 руб. (90 000 руб. х 15%).

В условии рассматриваемого примера отсутствует международное соглашение об избежании двойного налогообложения, что не позволяет получателю дохода – ОАО «Альфа» – зачесть налог, удержанный по законодательству страны, выплачивающей указанный доход.

При наличии международного договора об избежании двойного налогообложения организация имеет возможность зачесть сумму налога, уплаченную за границей. В отчетный период, следующий за получением дохода, может быть подана специальная декларация для предоставления указанного зачета, из которой разрешенная исключаемая сумма налога переносится в строку 330 Листа 02 Декларации по налогу на прибыль. Кроме того, при расчете налоговой базы за налоговый период в уменьшение ее величины могут быть учтены только те суммы полученных от российских организаций дивидендов, которые поступили в организацию до даты проведения ей собрания по распределению дивидендов. Таким образом, полученные в июне в сумме 170 000 руб. дивиденды не будут уменьшать величину налоговой базы за налоговый период. Эта сумма будет участвовать при расчете налоговой базы по распределяемым дивидендам в 2004 г.

В рассматриваемом примере уменьшать налоговую базу по дивидендам, выплачиваемым российской организации и физическому лицу – резиденту, будет сумма дивидендов, полученных от российской организации «Бетта» в размере 50 000 руб. Таким образом, налоговая база, рассчитанная по п. 2 ст. 275 НК РФ (строка 060 Листа 03) составит 650 000 руб. (1 000 000 руб. – 200 000 руб. – 100 000 руб. – 50 000 руб.). Обратите внимание! Пункт 2 ст. 275 НК РФ предусматривает ситуацию, когда отраженная по строке 060 Листа 03 Декларации по налогу на прибыль сумма может быть отрицательной. Такое возможно, если сумма по строке 020 «Дивиденды к уменьшению» будет больше или равна сумме, отраженной по строке 010 «Сумма дивидендов, подлежащих распределению между акционерами». В случае если полученная разница отрицательна, даже при наличии распределяемых дивидендов у организации не возникает налоговой базы, соответственно, отсутствует обязанность по уплате налога. При этом никакого возмещения из бюджета не производится.

3) Общая сумма налогов по выплатам, облагаемым по ставке 6%, составит 39 000 руб. (650 000 руб. х 6%), в том числе удерживаемая с дивидендов, распределенных для российской организации «А», – 25 071 руб. [(650 000 руб. х 45%) / (45% + 25%)] х 6%, и для физического лица – резидента РФ – 13 929 руб. [(650 000 руб. х 25%) / (45% + 25%)] х 6% 19 680 руб. (49 200 руб. х 40%).

В рассматриваемом примере в составе учредителей только одно физическое лицо – резидент России. Если таких учредителей несколько, то сумма налога должна распределяться на всех физических лиц – резидентов, в пользу которых выплачиваются дивиденды (пропорционально доле дивидендов каждого физического лица в общей сумме дивидендов в пользу физических лиц). По окончании налогового периода (календарного года) организация должна представить в налоговые органы по месту своей регистрации справки о доходах физических лиц по форме 2-НДФЛ, в которых необходимо указать сведения о выплаченных дивидендах и удержанных суммах НДФЛ. Кроме этого, следует учесть, что начисленная сумма дивидендов физическим лицам – резидентам также указывается и в Декларации по налогу на прибыль (раздел А Листа 03, строка 072). Данная сумма не участвует в расчете налога на прибыль, а имеет чисто информационный характер ОАО «Альфа», таким образом, должно выплатить своим акционерам следующие суммы дивидендов за 2003 г.:

иностранной компании «W» – 127 500 руб. (150 000 руб. – 22 500 руб.);

физическому лицу – нерезиденту РФ – 35 000 руб.(50 000 руб. – 15 000 руб.);

российской организации «А» – 424 929 руб. (450 000 руб. – 25 071 руб.);

российской организации «Б», находящейся на УСНО, – 100 000 руб. (налог не удерживается);

физическому лицу – резиденту России – 236 071 руб. (250 000 руб. – 13 929 руб.).

Общая сумма налога отражается по строке 090 Раздела А Листа 03 Декларации. Следует отметить, что предложенный в Письме МНС РФ № СА-6-04/942@ [12] порядок налогообложения дивидендов несколько отличается от приведенного в настоящей статье[13]. По мнению автора, данный алгоритм проще и полностью соответствует порядку, установленному в ст. 275 НК РФ.

**Сроки уплаты налогов**

Дивиденды должны быть выплачены акционерам (участникам) в сроки, установленные гражданским законодательством. Так, дивиденды в АО выплачиваются в срок, определенный уставом общества или решением общего собрания акционеров. В случае, если уставом общества срок выплаты дивидендов не определен, срок их выплаты не должен превышать 60 дней со дня принятия решения о выплате дивидендов (п. 4 ст. 42 Закона «Об акционерных обществах» ).

Налоговый агент должен перечислить в бюджет налог на прибыль, удержанный при выплате дохода в виде дивидендов, в течение 10 дней со дня выплаты дохода (п. 4 ст. 287 НК РФ).

Акционерное общество, выплачивающее дивиденды своим акционерам, может осуществлять выплату в несколько этапов. В этом случае, в соответствии с требованиями п. 5 ст. 286 и п. 4 ст. 287 НК РФ, сумма налога определяется применительно к каждой выплате указанных доходов и перечисляется в бюджет налоговым агентом, осуществляющим выплату, в течение 10 дней со дня выплаты дохода.

Налоговый агент должен перечислить НДФЛ не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода, а также дня перечисления дохода на счета налогоплательщика в банке. Если доход выплачивается в натуральной форме, то налог необходимо перечислить не позднее дня, следующего за днем фактического удержания исчисленной суммы налога (п. 6 ст. 226 НК РФ).

**Выплата квартальных дивидендов**

Согласно п. 1 ст. 42 Закона «Об акционерных обществах» общество вправе по результатам первого квартала, полугодия, девяти месяцев финансового года и (или) по результатам финансового года принимать решения (объявлять) о выплате дивидендов по размещенным акциям. При этом решение о выплате (объявлении) квартальных дивидендов может быть принято в течение трех месяцев после окончания соответствующего периода. Аналогичные нормы определены законодательством об обществах с ограниченной ответственностью (ст. 28 Закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» [14]).

Возникает вопрос: признаются ли промежуточные выплаты «налоговыми дивидендами», к которым можно применить пониженную ставку налога в размере 6%, предусмотренную п. 4 ст. 224 и п. 3 ст. 284 НК РФ? Налоговые органы придерживаются следующей точки зрения. Так как авансовые платежи по налогу на прибыль налогом не признаются, прибыль после налогообложения определяется только по окончании года. Поэтому по итогам квартала выплачиваются не дивиденды, а авансовые платежи, к которым необходимо применять обычную ставку налога (по НДФЛ в размере 13%, по налогу на прибыль – 24%). Кроме того, если организация выплачивала промежуточные дивиденды, а по итогам года получила нулевую прибыль или убыток, то необходимо произвести перерасчет налога с указанных выплат.

Однако автор не согласен с таким мнением и в защиту своей точки зрения может привести следующие аргументы. Из определения дивиденда, данного в ст. 43 НК РФ, можно выделить несколько существенных налоговых признаков этого вида дохода. Дивиденд – часть прибыли организации, оставшейся после налогообложения. НК РФ не ставит отнесение распределяемых сумм к дивидендам в зависимость от времени выплат – по итогам года или до его окончания. Требование к распределяемой прибыли лишь одно: это должна быть часть прибыли, оставшаяся после налогообложения. Принимая решение о выплате промежуточных дивидендов, общество распределяет часть прибыли также после уплаты налога (точнее, авансовых платежей, перечисляемых в соответствии с п. 2 ст. 286 НК РФ) по результатам отчетных периодов, которыми, согласно п. 2 ст. 285 НК РФ, являются квартал, полугодие или девять месяцев. Таким образом, часть прибыли, оставшаяся после уплаты в бюджет авансового платежа по итогам отчетного периода, соответствует требованию ст. 43 НК РФ.

Кроме этого, промежуточные дивиденды, как и дивиденды по итогам года, являются выплатой акционерам в связи с участием в АО, и этот признак не меняется в зависимости от времени распределения или порядка расчета такого дохода. Учитывая вышесказанное, при выплате квартальных дивидендов соблюдается условие отнесения их к налоговым с удержанием 6-процентного налога.

|  |
| --- |
| Пример 3.  ОАО «Линда» в сентябре 2003 г. выплатило своим акционерам, являющимся резидентами РФ, промежуточные дивиденды в размере 200 000 руб.  По итогам общего годового собрания акционеров, состоявшегося в июне 2004 г. (при распределении прибыли за 2003 г.), был объявлен окончательный размер дивидендов – 350 000 руб. полученной прибыли. |

Размер налоговой ставки, применяемой к доходу в виде промежуточных дивидендов, равен 6%. Поэтому при выплате дивидендов налоговым агентом – источником выплаты – был удержан налог в размере 12 000 руб. (200 000 руб. х 6%). Учитывая, что из 350 000 руб. уже было выплачено 200 000 руб. в виде промежуточных дивидендов, в 2004 г. предстоит выплатить оставшуюся сумму в размере 150 000 руб. Налог с выплачиваемой суммы будет равен 9 000 руб. (150 000 руб. х 6%).

Если по окончании года у организации, выплачивающей квартальные дивиденды, не окажется суммы прибыли, полагающейся к распределению, она, по мнению автора, не должна участвовать в перерасчетах с уже выплаченного дивидендного дохода. Во-первых, выплата промежуточных дивидендов не запрещена гражданским законодательством. Во-вторых, на момент выплаты указанный вид дохода отвечал требованиям налоговых дивидендов (рассуждения на эту тему были приведены выше).

Налоговые органы в ответах на частные вопросы относительно данной ситуации считают иначе. Решение собрания акционеров общества о начислении дивидендов при отсутствии чистой прибыли ничтожно, поэтому полученные акционерами доходы (промежуточные дивиденды) дивидендами не являются, так как не подпадают под определение, содержащееся в п. 1 ст. 43 НК РФ. В связи этим с после составления годовой бухгалтерской отчетности организация обязана произвести перерасчет налога на прибыль и НДФЛ с выплат, произведенных акционерам до формирования годового финансового результата и считавшихся в течение года дивидендами.

**Список литературы**

[1] Федеральный закон от 26.12.95 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах».

[2] Федеральный закон от 06.04.04 № 17-ФЗ «О внесении изменений в статью 42 Федерального закона «Об акционерных обществах».

[3] Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02, утв. Приказом МФ РФ от 19.11.02 № 114н.

[4] О том, как правильно заполнить форму № 2, мы подробно писали в «АВБН», № 1, 2004 г.

[5] Приказ МНС РФ от 28.03.03 № БГ-3-23/150 «Об утверждении Методических рекомендаций налоговым органам по применению отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций».

[6] Приказ МНС РФ от 11.11.03 № БГ3-02/614 «Об утверждении формы Декларации по налогу на прибыль организаций».

[7] Приказ МНС РФ от 14.04.04 № САЭ-3-23/286@ «Об утверждении формы Налогового расчета (информации) о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов».

[8] Приказ МНС РФ от 14.04.04 № САЭ-3-23/287@ «О внесении изменений и дополнений в Инструкцию по заполнению формы Налогового расчета (информации) о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов».

[9] Письмо МНС РФ от 27.03.02 № ФС-6-26/360 «Обмен информацией».

[10] Форма 1-НДФЛ «Налоговая карточка по учету доходов и налога на доходы физических лиц за 2003 год», утв. Приказом МНС РФ от 31.10.03 № БГ-3-04/583.

[11] Письмо МФ РФ от 11.03.04 № 04-02-05/3/19 «О порядке расчета чистой прибыли организациями, применяющими упрощенную систему налогообложения».

[12] Письмо МНС РФ от 04.09.03 № СА-6-04/942@ «О налогообложении дивидендов».

[13] См. также статью А. В. Власова в журнале «АВБН», № 11, 2003 г.

[14] Федеральный закон от 08.02.98 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью».