

**ДИВИДЕНДЫ.
БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ
И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ**

Лектор – Сокуренок Вера Владимировна

1. Понятие дивидендов и условия для их выплаты

В гражданском законодательстве под дивидендами понимается часть прибыли акционерного общества или общества с ограниченной ответственностью, которая распределяется между акционерами или участниками.

В Законе от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» приводятся условия и порядок оформления выплаты дивидендов акционерам. В Законе от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» термин «дивиденды» отсутствует, но говорится о порядке и ограничениях распределения прибыли общества между участниками общества.

Условия выплаты дивидендов (п. 4 ст. 43 Закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах», ст. 28, п. 2 ст. 29, п. 1 ст. 30 Закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»):

1. Наличие чистой прибыли. Если компания убыточна, то выплаты происходят за счет оборотных активов и не считаются распределением прибыли.

Если по итогам года чистая прибыль организации оказалась меньше выплаченных промежуточных дивидендов, то разница считается выплатой не дивидендного характера. Но по мнению контролирующих органов, для целей налогообложения эти выплаты не переqualифицируются (письмо Минфина России от 15.10.2020 №03-03-10/90152, письмо ФНС России от 19.10.2020 № СД-4-3/17130). В действующем законодательстве РФ нет норм, изменяющих экономическую квалификацию выплаченных дивидендов (распределенной прибыли) в случаях, когда размер чистой прибыли компании, определенный по данным годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, меньше, чем величина дивидендов, выплаченных этой организацией на основании соответствующих решений, принятых по результатам квартала, полугодия, девяти месяцев отчетного года.

2. Отсутствие ограничений для выплаты дивидендов:

- уставный капитал организации полностью оплачен;
- нет задолженности по выплате участникам действительной стоимости доли (её части);
- организация не имеет признаков несостоятельности (банкротства) и они не возникнут в случае выплаты дивидендов;
- стоимость чистых активов превышает УК и резервный фонд (если он есть) и не станет меньше их размера после выплаты дивидендов;
- отсутствуют иные ограничения федерального законодательства.

3. Прибыль распределяется между участниками пропорционально их долям.

Отступление от данного правила приведет к тому, что сумма, переплаченная участнику, дивидендами считаться не будет. В устав можно внести условие о непропорциональном распределении прибыли, однако это потребует единогласного решения общего собрания при стопроцентной явке.

Если выплаты участникам производятся не пропорционально их долям в уставном капитале, то в целях налогообложения они не признаются дивидендами (исключение - особый порядок признания дивидендами сверхнормативных процентов по контролируемой задолженности). Поэтому существует риск переqualификации таких выплат с требованием доначисления страховых взносов (при выплатах физическим лицам) и применения иных налоговых ставок.

4. Наличие правильно оформленного решения о выплате дивидендов.

Решение об определении части прибыли, распределяемой между акционерами/участниками, принимается общим собранием.

Акционерные общества могут выплачивать дивиденды по результатам первого квартала, полугодия, девяти месяцев и (или) отчетного года (Ст. 42 Закона «Об АО»). Решение о выплате промежуточных дивидендов может быть принято в течение трех месяцев после окончания соответствующего периода.

Общества с ограниченной ответственностью вправе выплачивать дивиденды ежеквартально, раз в полгода или раз в год. Периодичность выплат дивидендов должна быть прописана в уставе (ст. 28 Закона «Об ООО»).

В **Налоговом кодексе** понятие дивидендов значительно шире, чем в гражданском законодательстве. Для целей налогообложения дивидендом признается:

- 1) доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения, по принадлежащим акционеру (участнику) акциям (долям) пропорционально долям в уставном (складочном) капитале этой организации (п. 1 ст. 43 НК РФ);

- 2) доход в виде имущества (имущественных прав), полученный акционером (участником) при выходе из организации или распределении имущества ликвидируемой организации в размере, превышающем его взнос в уставный капитал и внесенный денежный вклад в имущество, уменьшенный на сумму возвращенного вклада в имущество (пп. 1. п.1 ст. 208, пп. 1 ст. 250 НК РФ);
- 3) сверхнормативные проценты, которые российская организация выплачивает иностранной компании по контролируемой задолженности перед ней (п. 6 ст. 269 НК РФ);
- 4) любые доходы, получаемый из источников за пределами РФ и относящиеся к дивидендам в соответствии с законодательствами иностранных государств (п. 2 ст. 43 НК РФ). Такие доходы не признаются доходами из российских источников, поэтому российские налоговые агенты по ним не возникают.

Не признаются дивидендами (п. 2 ст. 43 НК РФ):

- 1) выплаты при ликвидации организации акционеру (участнику) этой организации, не превышающие его вноса в уставный (складочный) капитал организации;
- 2) выплаты акционерам (участникам) в виде передачи акций этой же организации в собственность;
- 3) выплаты некоммерческой организации на осуществление ее основной уставной деятельности, произведенные хозяйственными обществами, уставный капитал которых состоит полностью из вкладов этой некоммерческой организации.

Выплата дивидендов в период действия моратория на банкротство

С 01.04.2022г. по 01.10.2022г. Постановлением Правительства РФ от 28.03.2022г. № 497 был введен мораторий на возбуждение дел о банкротстве по заявлениям кредиторов. Данный мораторий действовал в отношении всех юридических лиц и граждан, в том числе индивидуальных предпринимателей (кроме застройщиков МКД, включенных в единый реестр проблемных объектов).

В период действия моратория на банкротство запрещена выплата дивидендов или доходов по долям, а также распределение прибыли между участниками (Федеральный закон от 26.10.2002 N127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)").

Задержка до 02.10.2022г. выплат по принятым ранее решениям о распределении дивидендов не могла рассматриваться как нарушение законодательства о акционерных обществах или обществах с ограниченной ответственностью (ст. 42, 43 Федерального закона от 26.12.1995 N 208-ФЗ «Об акционерных обществах», ст. 28, 29 Федерального закона от 08.02.1998 N 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»), поскольку данными законами запрещена выплата объявленных дивидендов в ряде случаев, в том числе «в иных случаях, предусмотренных федеральными законами».

Выплачивать дивиденды в период 01.04.2022 - 01.10.2022г. можно было только при отказе от моратория на банкротство. Организация могла отказаться от моратория путем внесения сведений об этом в Единый федеральный реестр сведений о банкротстве (ЕФРСБ).

Налоговые риски нарушения ограничений на действия в рамках моратория на банкротство - не признание выплат, произведенных с 01.04.2022г. по 01.10.2022г., в качестве дивидендов:

- в отношении сотрудников - доначисление страховых взносов: «выплаты, которые не могут считаться дивидендами, подлежат включению в базу для начисления взносов на обязательное пенсионное, медицинское и социальное страхование» (Постановление 11 ААС от 02.02.2022 по делу № А55-12841/2021)
- при выплате дивидендов имуществом – начисление НДС. Судебная практика не считает выплату дивидендов имуществом реализацией, что может дать налоговую экономию по НДС (определения ВС от 29.07.2021 по делу № А33-21086/2020, от 31.07.2015 по делу № А58-341/2014, постановление АС Волго-Вятского округа от 03.07.2020 по делу № А82-13935/2019).
- невозможность применить ставку налога на прибыль 0% при выплате дивидендов организации, владеющей долей участия не менее 50% в течение 365 календарных дней.

2. Общий порядок налогообложения дивидендов

Российская организация, выплачивающая доход в виде дивидендов (как российским, так и иностранным организациям или физическим лицам), признается налоговым агентом (п. 3 ст. 275 НК РФ), то есть должна исчислить, удержать налог с дивидендов и перечислить его в бюджет. Исключение – выплата дохода в виде имущества (имущественных прав) при распределении имущества ликвидируемой организации, в этом случае налог рассчитывает сам получатель дохода, то есть налогоплательщик.

Порядок расчета налога и применяемые ставки различаются при выплате дивидендов налоговому резиденту РФ и не резиденту, а также при выплате дивидендов организациям или физическим лицам.

Если российская организация или физлицо -налоговый резидент России получают дивиденды от иностранной организации, то они должны самостоятельно рассчитать и заплатить налог в качестве российских налогоплательщиков (п. 2 ст. 275, пп.1 п. 1 ст. 208 НК РФ).

Распоряжение акционером дивидендами по принадлежащим ему акциям в виде отказа от них (в пользу акционерного общества) следует рассматривать для целей налогообложения как выплату дивидендов. Поэтому налоговый агент должен удержать из начисленных дивидендов сумму налога по соответствующей налоговой ставке и перечислить ее в федеральный бюджет (Письмо Минфина России от 26.05.2021 N 03-03-06/1/40615).

Налоговые последствия выплаты дивидендов в неденежной форме

Дивиденды могут выплачиваться денежными средствами, а в случаях, предусмотренных уставом, — иным имуществом.

Размер совокупного дивиденда, а также размер его денежной и неденежной части определяется на основании решения общего собрания акционеров. Если размер дивидендов, выплачиваемых частично акциями другой компании, указан в решении общего собрания акционеров, то размер доходов акционеров равен сумме, приведенной в таком решении

Дивиденды, полученные в натуральной форме, учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль исходя из цены. Если стороны не являются взаимозависимыми, то цена сделки признаётся рыночной (п. 1 ст. 105.3, п. 1 ст. 250, п. 5 ст. 274 НК РФ).

В случае выплаты дивидендов частично деньгами, а частично в натуральной форме за налоговым агентом сохраняется обязанность по исчислению налога со всей суммы дохода. Согласно п. 10 постановления совместного Пленума ВАС РФ № 41 и ВС РФ № 9 от 11.06.1999 обязанность налогового агента по удержанию исчисленного налога отсутствует, только если доход получен полностью в натуральной форме (денежных выплат в этом налоговом периоде в адрес налогоплательщика не производится). Если же организация выплачивает дивиденды в том числе и денежными средствами, она должна удержать из этой суммы налог, приходящийся также на доход в натуральной форме (письмо ФНС от 07.09.2021 № СД-4-3/12722@).

Если дивиденды выплачиваются только имуществом и других финансовых взаимоотношений с получателем нет, то обязанности удержать налог у налогового агента нет (п. 10 постановления Пленума ВС РФ № 41 и ВАС РФ № 9 от 11.06.1999). В этом случае плательщик дивидендов должен сообщить налоговикам о невозможности удержать налог в течение месяца после передачи имущества (пп. 2 п. 3 ст. 24 НК РФ). Утвержденной формы такого уведомления по налогу на прибыль нет, поэтому его можно составить в произвольной форме.

Последствия выплаты дивидендов в натуральной форме для НДС

Позиция Минфина (Письма Минфина России от 07.02.2023 № 03-03-06/1/9480, от 07.02.2018 № 03-05-05-01/7294, от 25.08.2017 №03-03-06/1/54596): Пунктом 1 ст. 146 Кодекса установлено, что объектом налогообложения НДС признаются операции по реализации товаров на территории РФ. В соответствии с п. 1 ст. 39 реализацией товаров признается передача на возмездной основе права собственности на товары, а в случаях, предусмотренных Кодексом, передача права собственности на товары на безвозмездной основе. Поскольку при выплате дивидендов имуществом право собственности на него переходит к участнику общества, передача обществом имущества в счет выплаты учредителям дивидендов является объектом налогообложения НДС.

Судебная практика (Постановления ФАС Уральского округа от 23.05.2011 № Ф09-1246/11-С2, Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 25.02.2015 по делу № А58-341/2014, Определение ВС РФ от 31.07.2015 №302-КГ 15-6042 «Об отказе в передаче кассационной жалобы в Судебную коллегия ВС РФ»): Поскольку законодательство допускает выплату дивидендов акционеру имуществом, передача имущества в счет дивидендов не образует иной объект налогообложения, кроме дохода, следовательно, не является реализацией недвижимого имущества, облагаемой НДС.

Последствия выплаты дивидендов в натуральной форме для налога на прибыль

По мнению Минфина России (письма от 25.08.2017 № 03-03-06/1/54596, от 07.02.2023 №03-03-06/1/9480), при выплате дивидендов в натуральной форме (путем передачи участнику имущества, ранее использовавшегося в предпринимательской деятельности организации), происходит реализация

данного имущества. Следовательно, необходимо начислить НДС и признать выручку в целях налога на прибыль.

Однако в судебной практике есть иное мнение (Постановление АС ВСО от 29.03.2021 по делу № А33-21086/2020) (отказное определение ВС РФ от 29.07.2021 № 302-ЭС21-11699). Выплата дивидендов имуществом не образует иного объекта налогообложения, кроме дохода, облагаемого налогом с дивидендов. Следовательно, такая операция не является реализацией имущества, не облагается НДС и не подлежит включению в налоговую базу по налогу на прибыль. При этом выбытие использовавшегося в предпринимательской деятельности имущества в результате выплаты дивидендов не лишает организацию права на признание убытка (при наличии) от его выбытия.

3. Выплата дивидендов юридическим лицам

В отношении доходов в виде дивидендов налоговый агент должен определять сумму налога отдельно по каждому получателю применительно к каждой выплате доходов.

Расчет налога при выплате дивидендов иностранным компаниям

При выплате дивидендов иностранной организации налоговая база определяется как общая сумма начисленных дивидендов. При этом применяются следующие ставки налога (п. 3 ст. 284 НК РФ):

- 1) 15 % - основная ставка (пп. 3 п. 3 ст. 284 НК РФ);
- 2) 5 % - по доходам иностранных лиц в виде дивидендов по акциям (долям) международных холдинговых компаний, которые являются публичными компаниями на дату выплаты дохода (применяется к доходам, полученным до 01.01.2029г.) (пп. 1.2 п. 3 ст. 284 НК РФ);
- 3) 10% - дивиденды иностранной компании по акциям МХК в иных случаях при условии, что государство получателя не включено в перечень офшоров (пп.1.3 п. 3 ст. 284 НК РФ, применяется к доходам, полученным до 01.01.2036г.). С 01.07.2023 в список офшоров включено 91 государство, в т.ч. добавлены США, страны ЕС и Великобритания, а также Канада, Южная Корея, Сингапур и Тайвань (Приказ Минфина России от 05.06.2023 № 86н). До 30.06.2023г. к офшорам относились 40 государств.

Пример. Компания «Ромашка» начислила дивиденды в сумме 500 000 руб. иностранному участнику с долей в капитале 30%.

Сумма налога, подлежащего удержанию при выплате дивидендов :

1 000 000 руб. x 15% = 150 000 руб.

Сумма дивидендов к выплате:

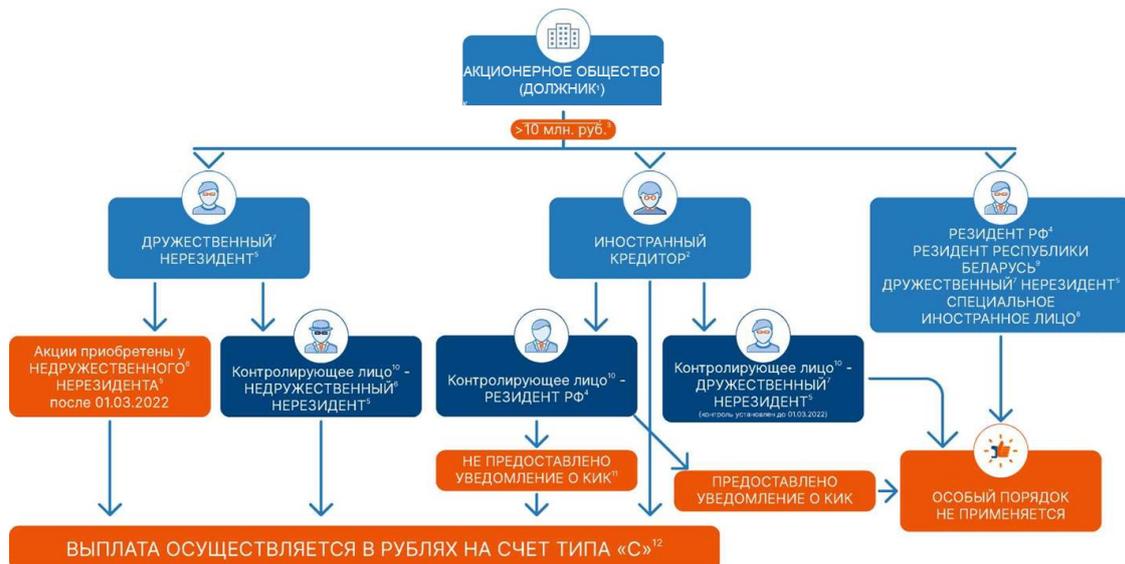
1 000 000 руб. - 150 000 руб. = 850 000 руб.

В отношении дивидендов, выплачиваемых международной холдинговой компании (МХК), установлены следующие ставки:

- если МХК на день принятия решения о выплате дивидендов не менее 365 календарных дней непрерывно владеет на праве собственности не менее чем 15% вкладом (долей) в УК выплачивающей дивиденды организации, в размере не менее 15 % общей суммы выплачиваемых дивидендов – ставка 0% (Пп. 1.1 п. 3 ст. 284 НК РФ);
- в иных случаях – 5% (Пп. 2.1 п. 3 ст. 284 НК РФ).

В случае принятия решения о выплате дивидендов в иностранной валюте по курсу Банка России на день принятия такого решения, расходы в виде отрицательных курсовых разниц могут быть учтены для целей налогообложения прибыли в составе внереализационных расходов (Письмо Минфина России от 24.09.2015 N 03-03-06/54636, Письмо ФНС России от 17.07.2014 №ГД-4-3/13838@).

Законодательство РФ не содержит прямых запретов на объявление компанией дивидендов в иностранной валюте. Однако Указом Президента РФ от 05.07.2022 № 430 установлен запрет на зачисление резидентами дивидендов по акциям российских организаций в иностранной валюте на свои счета, открытые в банках за пределами РФ.



В отношении дивидендов, выплачиваемых международной холдинговой компанией (МХК), установлены следующие ставки:

- если МХК на день принятия решения о выплате дивидендов не менее 365 календарных дней непрерывно владеет на праве собственности не менее чем 15% вкладом (долей) в УК выплачивающей дивиденды организации, в размере не менее 15 % общей суммы выплачиваемых дивидендов – ставка 0% (Пп. 1.1 п. 3 ст. 284 НК РФ);
- в иных случаях – 5% (Пп. 2.1 п. 3 ст. 284 НК РФ).

Расчет налога при выплате дивидендов российской организациям

При выплате дивидендов российской организации сумма налога, подлежащая удержанию, рассчитывается по формуле, приведенной в пункте 5 статьи 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 получателя дивидендов, к общей сумме распределяемых дивидендов;

C_n — налоговая ставка (13%), установленная пп. 1 или 2 п. 3 ст. 284 НК РФ (то есть 0% или 13%);

D₁ — общая сумма дивидендов, подлежащая распределению в пользу всех получателей;

D₂ — общая сумма дивидендов, полученных от других организаций, акционером (участником) которых получатель является и которые ранее не были учтены при расчете налога с выплаченных дивидендов.

В расчет показателя D₂ не включаются (п. 5 ст. 275 НК РФ):

- дивиденды, облагаемые по ставке 0%;
- дивиденды, полученные от иностранных организаций, фактическим источником выплаты которых являются российские организации, на которые ООО имеет фактическое право и к которым применялись нулевые налоговые ставки;
- дивиденды, полученные от иностранной организации, на которые ООО имеет фактическое право.

Если сумма полученных дивидендов, облагаемых по ставке 13%, превышает сумму выплачиваемых дивидендов (D₁ < D₂), то величина налога к удержанию (H) получается отрицательной. В этом случае налог не исчисляется и не возмещается из бюджета.

Если фактическим получателем дохода в виде дивидендов является российская организация, то применяются следующие ставки налога (п. 2, пп.1 п. 3 ст. 284 НК РФ):

- 1) 13 % - основная ставка;
- 2) 0 % - по доходам, полученным российскими организациями в виде дивидендов при условии, что на день принятия решения о выплате дивидендов получающая дивиденды организация в течение не менее 365 календарных дней непрерывно владеет на праве собственности не менее чем 50% вкладом в уставный капитал выплачивающей дивиденды организации или депозитарными расписками, дающими право на получение дивидендов, в размере не менее 50% общей суммы выплачиваемых организацией дивидендов.

Пример. По итогам года организация «А» начислила участникам (российским организациям) дивиденды в общей сумме 1 000 000 руб., в том числе:

- организации «В» (доля участия 60%, срок владения -1,5 года) — 600 000 руб.;
- организации «С» (доля участия 40%, срок владения - 3 года) — 400 000 руб.

В расчете чистой прибыли организации «А» учтены дивиденды, полученные в отчетном периоде от российской организации «N» в сумме 200 000 руб. (налоговый агент удержал налог по ставке 13%).

Расчет налога при выплате дивидендов организацией «А»:

1) с дивидендов организации «В»: $C_n = 0\%$, Налог = 0 руб.

2) с дивидендов организации «С»:

$$C_n = 13\%$$

$$НБ = К \times (Д1 - Д2) = (400\,000 / 1\,000\,000) \times (1\,000\,000 - 200\,000) = 0,4 \times 800 = 320\,000 \text{ руб.}$$

$$\text{Налог} = 320\,000 \times 0,13 = 41\,600 \text{ руб.}$$

Особенности расчета периода владения акциями для применения ставки 0% при реорганизации:

- Если к выплачивающей дивиденды организации присоединилось другое юрлицо, заново отсчитывать период, в течение которого получающий дивиденды участник непрерывно владеет вкладом или долей в уставном капитале не нужно. Письма Минфина России от 25.05.2017 N 03-03-06/1/32258, от 19.02.2018 N 03-03-07/10099
- Реорганизация юридического лица в форме преобразования считается завершённой с момента государственной регистрации вновь возникшего юридического лица, а преобразованное юридическое лицо - прекратившим свою деятельность. Учитывая, что при преобразовании возникает новое юридическое лицо, для целей НК РФ такая организация будет являться новым налогоплательщиком. Следовательно, срок владения на праве собственности долей в уставном капитале преобразованной (присоединенной) организации, исчисляется для вновь созданной организации с момента ее государственной регистрации. Письма Минфина России от 28.09.2018 N 03-03-06/1/69798, от 19.02.2018 № 03-03-07/10099.

На 2021-2023гг. установлены особые правила для применения налоговым резидентом ставки 0% при косвенном участии в плательщике дивидендов - российской организации (п. 2 ст. 8 Федерального закона от 23.11.2020 N 374-ФЗ). Согласно этим положениям, налоговые резиденты России могут применять ставку 0%, если имеют фактическое право на получение доходов в виде дивидендов и косвенно участвуют в российской организации, выплатившей дивидендов, при следующих условиях:

- 1) доля косвенного участия организации, признаваемой налоговым резидентом РФ, имеющей фактическое право на дивиденды, в уставном капитале российской организации, выплачивающей дивиденды, составляет не менее 50 %;
- 2) сумма дивидендов, фактическое право на которые имеет организация, признаваемая налоговым резидентом РФ, составляет не менее 50 % от общей суммы распределяемых дивидендов;
- 3) в течение 180 календарных дней с даты выплаты дивидендов российской организацией на счета организации, признаваемой налоговым резидентом РФ и имеющей фактическое право на дивиденды, зачислен доход от пассивной деятельности в сумме \geq выплаченных дивидендов, фактическое право на которые имеет организация, признаваемая налоговым резидентом РФ, за вычетом удержанного у источника в РФ налога на прибыль.

Расчет налога с выплат участнику при его выходе из организации

В соответствии с пп.1 ст. 250 НК РФ для целей налогообложения к дивидендам приравнивается доход в виде имущества (имущественных прав), полученный акционером (участником) при выходе из организации в размере, превышающем его взнос в уставный капитал и внесенный денежный вклад в имущество, уменьшенный на сумму возвращенного вклада в имущество (пп. 1. п.1 ст. 208, пп. 1 ст. 250 НК РФ).

Налоговая база по таким доходам определяется в общем порядке, установленном положениями статьи 275 НК РФ. Согласно п. 3 ст. 275 НК РФ российская организация, являющаяся источником дохода в виде дивидендов, признается налоговым агентом. Поэтому российская организация, выплачивающая доход акционеру (участнику) при его выходе из организации, должна исполнить обязанность налогового агента.

Для корректного определения налоговой базы получателя дивидендов информацию о фактически понесенных расходах участника при приобретении им доли в данной организации налоговый агент может получить у самого участника. При отсутствии данной информации исчисление налога с полученных дивидендов при выходе (выбытии) участника определяется налоговым агентом без учета

таких расходов (письма Минфина России от 11.10.2019 N 03-03-06/1/78214, от 24.07.2019 N 03-03-06/2/55668).

Полученное при выходе из организации или ее ликвидации имущество участник должен принять к налоговому учету по рыночной стоимости за вычетом фактически оплаченной ранее стоимости акций (долей), т.е. в размере учтенной в доходах суммы дивидендов (п. 2 ст. 277 НК РФ). При последующей продаже имущества на эту сумму можно уменьшить выручку.

Расчет налога с дохода при распределении имущества ликвидируемой организации

В соответствии с пп.1 ст. 250 НК РФ для целей налогообложения к дивидендам приравнивается доход в виде имущества (имущественных прав), полученный акционером (участником) при распределении имущества ликвидируемой организации в размере, превышающем его взнос в уставный капитал и внесенный денежный вклад в имущество, уменьшенный на сумму возвращенного вклада в имущество (пп. 1. п.1 ст. 208, пп. 1 ст. 250 НК РФ).

В отношении таких доходов получатель самостоятельно определяет сумму налога, обязанности налогового агента в этом случае не возникают (п. 2 ст. 275 НК РФ, письма Минфина России от 11.10.2019 N 03-03-06/1/78214, от 24.07.2019 N 03-03-06/2/55668).

Отчетность при выплате дивидендов юрлицам

Сведения о выплаченных дивидендах налоговый агент представляет в разделах А и В Листа 03

Декларации по налогу на прибыль.

В разделе В листа 03 приводится расшифровка выплаченных сумм дивидендов по каждой организации - получателю доходов с указанием даты перечисления дивидендов, суммы дивидендов (без уменьшения на суммы удержанного налога), суммы налога.

При выплате дивидендов иностранной организации налоговый агент должен, кроме декларации по налогу на прибыль, представить по итогам отчетного (налогового) периода в налоговый орган Налоговый расчет о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов (п. 4 ст. 310 НК РФ). До 31.12.2023 применяется форма Расчета, утвержденная Приказом ФНС России от 02.03.2016 N ММВ-7-3/115@, с 01.01.2024 - форма расчета, утвержденная Приказом ФНС России от 26.09.2023 г. N ЕД-7-3/675@).

Налоговые декларации (Налоговые расчеты) представляются не позднее 25 календарных дней со дня окончания соответствующего отчетного периода и не позднее 25 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

С 2023 года суммы налога, удержанные налоговым агентом при выплате дивидендов организациям, перечисляется в бюджет в составе ЕНП не позднее 28 числа месяца, следующего за месяцем перечисления денежных средств.

Если налог с дивидендов, выплаченных организациям, удержан в первом или втором месяце квартала, а также в четвертом квартале, налоговый агент должен подать уведомление, поскольку перечислить налог необходимо до подачи декларации. При удержании налога в марте, июне или сентябре подавать уведомление не требуется, поскольку сумма налога, подлежащего уплате в бюджет, приводится в декларации.

Порядок и срок перечисления в бюджет налога с дивидендов

Суммы налога, удержанные налоговым агентом при выплате дивидендов, перечисляются в бюджет в составе ЕНП не позднее 28 числа месяца, следующего за месяцем перечисления участнику (акционеру) дивидендов в денежной форме или выплаты доходов в натуральной форме.

В соответствии с п. 14 ст. 45 НК РФ обязанность по уплате налога исполняется в валюте РФ, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом. До 31.08.2023г., когда вступили в силу изменения законодательства, внесенные Федеральным законом от 31.07.2023 №389-ФЗ, пересчет суммы налога, исчисленной в иностранной валюте, в валюту РФ было необходимо осуществлять по официальному курсу ЦБ РФ на дату уплаты налога, то есть не позднее 28 числа месяца, следующего за месяцем перечисления денежных средств иностранной организации (п. 14 ст. 45 НК РФ, письмо Минфина России от 10.04.2023 N 03-03-06/1/31719). В связи с этим возникала проблема с представлением Уведомления и представлением Расчета о выплаченном доходе, которые необходимо направить в налоговый орган не позднее 25 числа месяца, следующего за месяцем перечисления денежных средств иностранной организации: на момент наступления срока представления Расчета (Уведомления) определить размер налогового обязательства в рублях было невозможно. Поэтому ФНС в Письме от 24.03.2023 г. № СД-4-3/3570@ сообщил, что при выплате иностранной организации доходов, выраженных в иностранной валюте, представление налоговым агентом по итогам отчетного периода

налогового расчета (Уведомления) в период после 25-го, но до 28-го числа включительно соответствующего месяца не должно рассматриваться в качестве нарушения срока их представления и в качестве основания для привлечения к ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 126 Кодекса, за непредставление в установленный срок налоговым агентом в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных Кодексом.

В соответствии с Федеральным законом от 31.07.2023 № 389-ФЗ пересчет суммы налога, исчисленной в иностранной валюте, в валюту РФ осуществляется по официальному курсу ЦБ РФ на дату выплаты дохода иностранной организации (п.14 ст.45, п.1 ст. 310 НК РФ). Данные положения вступили в силу с 31.08.2023г. и распространяются на правоотношения, возникшие с 1 января 2023 г. При этом ФНС России в Письме от 04.09.2023 № КВ-4-3/11220@ сообщает, что пересчет налоговыми агентами в рубли суммы налога, удержанной с доходов иностранных организаций и перечисленного в бюджет до 31 августа 2023 года, в соответствии с действовавшей в данный период редакцией Налогового кодекса, то есть, по официальному курсу ЦБ РФ на дату уплаты налога, не может считаться ошибочным. Поэтому представление такими налоговыми агентами уточненных Налоговых расчетов за соответствующие отчетные периоды 2023 года не требуется. В то же время, поскольку действие новой нормы законодательства распространено на правоотношения, возникшие с 1 января 2023 года, налоговые агенты вправе представить в налоговые органы Налоговые расчеты за отчетные периоды 2023 года, уточненные с учетом курса ЦБ РФ на дату выплаты дохода.

4. Выплата дивидендов физическим лицам

Расчет налога

При выплате доходов в виде дивидендов физическому лицу необходимо удержать НДФЛ по правилам, установленным главой 23 Налогового кодекса.

Если получатель дивидендов – нерезидент РФ, то при отсутствии соглашения об избежании двойного налогообложения с той страной, резидентом которой он является, НДФЛ удерживается при каждой выплате с начисленной суммы дивидендов по ставке 15%.

Если физлицо-получатель дивидендов является налоговым резидентом иностранного государства, с которым заключено СОИДН, применяются положения данного соглашения (п.6 ст.232 НК РФ). Для подтверждения статуса налогового резидента иностранного государства, с которым есть соглашение, предусматривающее освобождение дохода от налогообложения в РФ, физическое лицо вправе представить налоговому агенту паспорт иностранного гражданина либо иной документ, установленный федеральным законом или признаваемый в соответствии с международным договором РФ в качестве документа, удостоверяющего личность иностранного гражданина.

При выплате дивидендов налоговым резидентам РФ налоговый агент должен рассчитать НДФЛ на дату фактической выплаты дохода нарастающим итогом с начала налогового периода с зачетом удержанной в предыдущие месяцы текущего налогового периода суммы налога (п. 3 ст. 226 НК РФ). Поэтому при приобретении физлицом в течение года статуса налогового резидента НДФЛ с дивидендов, выплаченных ему с начала года, необходимо пересчитать по ставкам, применяемым для резидентов и с зачетом ранее удержанного НДФЛ.

При определении суммы НДФЛ, подлежащей удержанию при выплате дивидендов физлицу-налоговому резиденту России, принимается частично к зачету сумма налога на прибыль, удержанная в отношении дивидендов, полученных самой организацией, выплачивающей дивиденды. Сумма налога на прибыль, подлежащая зачету, определяется как наименьшая из двух величин: сумма начисленных физлицу дивидендов и сумма дивидендов, полученных от других российских компаний, приходящихся на долю данного физлица.

На 2023г. для налоговых агентов продлен порядок определения отдельной налоговой базы по доходам в виде дивидендов для применения прогрессивной ставки НДФЛ (Федеральный закон от 19.12.2023 № 523-ФЗ):

- при начислении налоговому резиденту РФ дивидендов в сумме, не превышающей в течение налогового периода 5 млн.руб., применяется ставка 13%;
- при начислении дивидендов в сумме свыше 5млн.руб., с превышения НДФЛ удерживается по ставке 15%.

Пример. Общая сумма дивидендов к распределению российской организацией в адрес физических и юридических лиц — 50 000 тыс. руб. (Д1).

Сумма дивидендов, полученных этой организацией от других российских компаний, с которых удержан налог по ставке 13%, и не учтенных ранее в расчете дивидендов — 10 000 тыс. руб. (Д2).

Сумма дивидендов, причитающаяся физлицу - налоговому резиденту РФ = 6 000 тыс. руб.

Расчет НДФЛ:

1) Сумма доходов физлица, в отношении которых рассчитывается НДФЛ: 6 000 000 руб.

2) Доля дивидендов, причитающихся получателю, в общей сумме, подлежащей распределению:

$$K = 6\,000\,000 : 50\,000\,000 = 0,12$$

3) Сумма дивидендов, полученных от других российских компаний, приходящихся на долю данного физлица: $D2 \times K = 10\,000\,000 \times 0,12 = 1\,200\,000$ руб.

Б₃ - база для определения суммы налога на прибыль, подлежащей зачету при расчете НДФЛ с дивидендов физлица, определяется как минимальная из двух величин:

- Сумма начисленных физлицу дивидендов 6 000 000 руб.
- Сумма полученных от других российских компаний дивидендов, которые приходятся на долю данного физлица, 1 200 000 руб.

Таким образом, Б₃ = 1 200 000 руб.

Сумма налога на прибыль, подлежащая зачету при расчете НДФЛ:

$$З_{НП} = Б_3 \times 0,13 = 1\,200\,000 \times 0,13 = 156\,000 \text{ руб.}$$

Сумма НДФЛ, подлежащая удержанию при выплате дивидендов:

$$\text{НДФЛ} = 5\,000\,000 \times 0,13 + 1\,000\,000 \times 0,15 - 156\,000 = 800\,000 - 156\,000 = 644\,000 \text{ руб.}$$

Отчетность и срок перечисления налога при выплате дивидендов физическим лицам

Период отчетности	Период удержания НДФЛ, включаемый в расчет 6-НДФЛ	Срок представления расчета 6-НДФЛ (п. 2 ст. 230 НК РФ)
1 квартал	налог, исчисленный и удержанный с 1 января по 22 марта	Не позднее 25 апреля
1 полугодие	налог, исчисленный и удержанный с 1 января по 22 июня включительно	Не позднее 25 июля
9 месяцев	налог, исчисленный и удержанный с 1 января по 22 сентября включительно	Не позднее 25 сентября
Год	налог, исчисленный и удержанный с 1 января по 31 декабря включительно. Предельный срок сообщения о невозможности удержать НДФЛ по итогам года	Не позднее 25 февраля следующего года

Дата получения дохода (Пп.1 п. 1 ст. 223 НК)	Период удержания НДФЛ	Срок подачи уведомления (п. 9 ст. 58 НК)	Срок перечисления НДФЛ (п. 6 ст. 226 НК РФ)
День выплаты дохода (любого: аванса, зарплаты, премии, дивидендов ...)	с 23 числа предшествующего месяца по 22 число текущего	Не позднее 25 числа	Не позднее 28 числа текущего месяца
	С 23 по 31 декабря	Не позднее последнего рабочего дня календарного года	
	С 1 по 22 января	Не позднее 25 января	Не позднее 28 января

В случае выплаты дивидендов только физлицам организация не является налоговым агентом по налогу на прибыль, поэтому лист 03 Декларации по налогу на прибыль можно не заполнять.

Если организация выплачивает дивиденды как физлицам, так и юрлицам, дивиденды физлицам приводятся в разделе А листа 03 Декларации по налогу на прибыль по строкам 030 и 050.

5. Бухгалтерский учет начисления и выплаты дивидендов

Учет расчетов по выплате дивидендов ведется

- с участниками или акционерами - на субсчете 75-2 «Расчеты по выплате доходов».

- с участниками или акционерами, которые являются работниками организации на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

1. Начисление дивидендов на основании решения о распределении доходов:

Д 84 К 75–2 – начислены дивиденды учредителям, не являющимся работниками организации;

Д 84 К 70 – начислены дивиденды учредителям - работникам организации.

2. Удержание налога с дивидендов

Д 75-2 К 68 субсчет «Расчеты по НДФЛ» – удержан НДФЛ с сумм, выплаченных учредителям, не являющимся работниками организации;

Д 70 К 68 субсчет «Расчеты по НДФЛ» – удержан НДФЛ с сумм, выплаченных учредителям – работникам организации.

Д 75-2 К 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» - удержан налог с дивидендов юрлицам.

3. Выплата дивидендов в денежной форме:

Д 75-2 (70) К 50 (51, 52) – выплачены дивиденды (доходы) учредителям (за минусом суммы удержанного налога).

4. Выплата дивидендов имуществом:

Д 75.2 (70) К 90.1 (91.1) — учтена реализация

Д 90.3 (91.2) К 68.2 — начислен НДС

Д 90.2 (91.2) К 01 (10, 41, 43...) — списана себестоимость переданных ценностей.

6. Налогообложение и бухгалтерский учет при получении дивидендов

Доходы от долевого участия в других организациях, за исключением дохода, направляемого на оплату дополнительных акций (долей), размещаемых среди акционеров (участников) организации (п. 1 ст. 250 НК РФ) признаются внереализационными доходами налогоплательщика. Поэтому суммы полученных дивидендов должны отражаться в регистрах налогового учета в составе внереализационных доходов (статьи 313, 314 НК РФ).

При получении дивидендов от российских организаций налогооблагаемая база по налогу на прибыль в общем случае не увеличивается, поскольку налог с дивидендов удерживается налоговым агентом - российской организацией, являющейся источником данного дохода (п. 3 ст. 275 НК РФ).

Обязанность по исчислению и перечислению в бюджет налога на прибыль с полученных сумм дивидендов появляется у российской организации, только если (п. 2 ст. 275 НК РФ):

- дивиденды выплачены иностранной организацией;
- в качестве дивидендов признан доход в виде имущества (имущественных прав), полученный акционером (участником) при распределении имущества ликвидируемой организации в размере, превышающем его взнос в уставный капитал и внесенный денежный вклад в имущество, уменьшенный на сумму возвращенного вклада в имущество.

Применяются следующие ставки налога (п. 2, пп.1 п. 3 ст. 284 НК РФ):

1) 13 % - основная ставка;

2) 0 % - по доходам, полученным российскими организациями в виде дивидендов при условии, что на день принятия решения о выплате дивидендов данная организация в течение не менее 365 календарных дней непрерывно владеет на праве собственности не менее чем 50% вкладом в уставный капитал выплачивающей дивиденды компании или депозитарными расписками, дающими право на получение дивидендов, в размере не менее 50% общей суммы выплачиваемых дивидендов. По дивидендам от иностранной организации дополнительное условие: государство постоянного местонахождения выплачивающей компании не включено в перечень офшорных зон, утвержденных Минфином России.

Перечень офшорных территорий:

- до 30.06.2023г. - 40 государств (*Приказ Минфина России от 13.11.2007 N 108н*)
- с 01.07.2023г. - 91 государство, добавлены США, страны ЕС и Великобритания, Канада, Южная Корея, Сингапур, Тайвань (*Приказ Минфина России от 05.06.2023 № 86н*)

Расчет налога при получении имущества ликвидируемой организации

Оценка дохода, приравненного к дивидендам, при распределении имущества ликвидируемой организации (пп. 1. п.1 ст. 208, пп. 1 ст. 250 НК РФ):



В отношении таких доходов получатель самостоятельно определяет сумму налога (п. 2 ст. 275 НК РФ, письма Минфина России от 11.10.2019 N 03-03-06/1/78214, от 24.07.2019 N 03-03-06/2/55668).

Полученное имущество организация принимает к налоговому учету по рыночной стоимости за вычетом фактически оплаченной ранее стоимости акций (долей), т.е. в размере учтенной в доходах суммы дивидендов (п. 2 ст. 277 НК РФ). При последующей продаже имущества на эту сумму можно уменьшить выручку.

Расчет налога при получении дивидендов от иностранной организации

Дивиденды, выплачиваемые иностранной организацией в пользу российского акционера (участника), признается внереализационным доходом российского получателя в полном объеме, то есть до удержания с этой суммы налога за рубежом (п. 1 ст. 250, п. 1 ст. 311 НК РФ).

Исключение - не учитываются для налога на прибыль доходы международной холдинговой компании от участия в реализации проектов по геологическому изучению, разведке, добыче полезных ископаемых и т.п., если такие проекты осуществляются в соответствии с соглашениями о разделе продукции, концессионными соглашениями, лицензионными соглашениями или иными соглашениями (п. 4 ст. 251 НК РФ).

Дивиденды, которые выражены в иностранной валюте, нужно пересчитать в рубли по курсу Банка России на дату признания дохода (п. 3 ст. 248, п. 8 ст. 271, л. 2 ст. 273 НК РФ)

Налоговый кодекс предусматривает устранение двойного налогообложения в случае, если за рубежом при выплате дивидендов был удержан налог в соответствии с законодательством иностранного государства (п. 3 ст. 311 НК РФ). При этом размер засчитываемых сумм налогов, удержанных за рубежом при выплате дивидендов, не может превышать сумму налога, подлежащего уплате с такого дохода в РФ.

Зачет производится при условии представления организацией документа, подтверждающего уплату (удержание) налога за пределами Российской Федерации:

- для налогов, уплаченных самой организацией, - заверенного налоговым органом соответствующего иностранного государства,
- для налогов, удержанных в соответствии с законодательством иностранных государств или международным договором налоговыми агентами, - подтверждения налогового агента.

Подтверждение действует в течение налогового периода, в котором оно представлено данной организацией.

Отражение полученных дивидендов в декларации по налогу на прибыль

Датой получения дохода в виде дивидендов признается (пп. 2, пп. 2.1 п. 4 ст. 271 НК РФ):

- дата поступления денежных средств на расчетный счет организаций;
- при выплате дивидендов имуществом - дата поступления имущества по передаточному акту (или иному документу о передаче) или дата перехода права собственности на иное имущество.

Доход в виде полученной организацией суммы дивидендов нужно отразить в регистрах налогового учета и в налоговой декларации по налогу на прибыль за тот отчетный (налоговый) период, в котором признан доход.

В налоговой декларации по налогу на прибыль доходы в виде дивидендов указывают в составе внереализационных доходов в сумме за вычетом удержанного налоговым агентом налога по строке 100 приложения 1 к листу 02 (Внереализационные доходы - всего) и по строке 020 листа 02 (Внереализационные доходы) декларации (абз.4 п. 6.3 и абз. 2 п. 5.2 Порядка заполнения Декларации).

Сумма дивидендов, налог с которых удержан налоговым агентом (источником выплаты дохода), отражается в качестве дохода, исключаемого из прибыли, по строке 070 Листа 02 декларации (Доходы, исключаемые из прибыли) (абз. 10 п. 5.3 Порядка заполнения Декларации).

Отражение полученных дивидендов в бухгалтерском учете

В бухгалтерском учете поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, признаются в качестве прочих доходов (п. 7 ПБУ 9/99 "Доходы организации"). В соответствии с п. 16 ПБУ 9/99 доходы от участия в уставных капиталах других организаций признаются при выполнении

условий, установленных п. 12 ПБУ 9/99, т.е. на дату объявления решения о распределении прибыли в сумме, распределенной в пользу организации.

В соответствии с ПБУ 9/00 доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов или погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества). Учитывая это, поступления в виде дивидендов признаются доходами в сумме за минусом суммы налога, удерживаемого налоговым агентом согласно законодательству РФ о налогах и сборах (письмо Минфина России от 19.12.2006 N 07-05-06/302 «Рекомендации по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2006 год»).

Если у получателя есть информация о сумме причитающихся дивидендов, но нет сведений о сумме налога, подлежащего удержанию налоговым агентом, то сумма этого налога, согласно принципам осмотрительности (п. 6 ПБУ 1/2008), может быть рассчитана получателем дивидендов самостоятельно как максимальная величина налога, которая может быть удержана с причитающихся компании дивидендов.

Содержание операции	Дебет	Кредит	Первичный документ
Признание дохода в виде дивидендов (если налоговый агент удержал налог, то сумма дивидендов за вычетом удержанного налога)	76-3 «Расчеты по причитающимся дивидендам»	91-1 «Прочие доходы»	Решение общего собрания участников, уведомление ООО (АО) о сумме причитающихся дивидендов и подлежащего удержанию налога, бухгалтерская справка
Фактическое получение дивидендов	51	76-3 «Расчеты по причитающимся дивидендам»	Выписка по расчетному счету, Акт приемки-передачи имущества

7. Применение международных соглашений в сфере налогообложения при выплате дивидендов

Приоритет международных соглашений в сфере налогообложения

При расчете налога с доходов, выплачиваемых иностранным организациям, необходимо учитывать нормы международных соглашений об избежании двойного налогообложения (СОИДН). Если международным договором Российской Федерации установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные Налоговым кодексом, то применяются правила и нормы международных договоров (ст. 7 НК РФ).

В СОИДН с рядом государств установлены пониженные ставки налога, подлежащего удержанию при выплате дивидендов.

Сквозной подход при выплате дивидендов

Российское налоговое законодательство предусматривает возможность при выплате доходов от источников в России игнорировать для налоговых целей промежуточные компании, не являющиеся фактическими получателями дохода (п. 1.1 ст. 312 НК РФ). Применение этих правил называют «сквозным подходом»:

- если в отношении доходов от источников в РФ иностранная организация признает отсутствие фактического права на получение доходов, то положения международных договоров РФ и НК могут быть применены к иному лицу, если такое лицо имеет фактическое право на такие доходы,
- в случае выплаты доходов в виде дивидендов положения международных договоров РФ применяются, если лицо, имеющие фактическое право на доходы, прямо или косвенно участвует в российской организации, выплатившей доход, с предоставлением налоговому агенту подтверждающих документов;
- последующее лицо, которое прямо участвует в лице, признавшем отсутствие фактического права на доход в виде дивидендов, вправе признать фактическое право на указанный доход;
- в случае признания последующим лицом отсутствия фактического права на доход в виде дивидендов, положения международных договоров РФ или Налогового кодекса применяются к следующему лицу в соответствующей последовательности участия.

По мнению Минфина России (письмо от 20.01.2020 N 03-08-05/10477) при определении фактического получателя дохода в виде дивидендов для целей применения пониженных ставок, установленных международными соглашениями, иностранным акционером могут быть представлены:

- 1) документы, подтверждающие (опровергающие) наличие у получателя дохода права усмотрения в отношении распоряжения и пользования полученными дивидендами, в т.ч.:
 - документы, подтверждающие (опровергающие) наличие договорных или иных юридических обязательств перед третьими лицами (местом резидентства или регистрации которых является государство, с которым РФ не заключен международный договор об избежании двойного налогообложения), ограничивающих права получателя дохода при использовании полученных дивидендов в целях извлечения выгоды от альтернативного использования;
 - документы, подтверждающие (опровергающие) предопределенность последующей передачи получателем дохода денежных средств третьим лицам, местом резидентства или регистрации которых является государство, с которым РФ не заключен международный договор об избежании двойного налогообложения);
- 2) документы, подтверждающие возникновение у получателя дохода налоговых обязательств, подлежащих уплате, что свидетельствует об отсутствии экономии на налоге у источника в РФ при последующей передаче полученных денежных средств третьим лицам (местом резидентства или регистрации которых является государство, с которым РФ не заключен международный договор об избежании двойного налогообложения);
- 3) документы, подтверждающие осуществление получателем дохода фактической предпринимательской деятельности в государстве, с которым РФ заключен международный договор об избежании двойного налогообложения.

Изменения в СОИДН в 2023г. Приостановка действия ряда СОИДН

В 2022 году между РФ и зарубежными государствами действовало 82 соглашения об избежании двойного налогообложения.

С 01.01.2023г прекратило действие Соглашение с Украиной. (нота Украинской стороны от 08.06.2022 года, положения статьи 28 Соглашения, письмо Минфина от 23.08.2022 № 03-08-05/82048):

- в отношении налогов, взимаемых у источника, — с доходов, выплачиваемых или начисленных с 1 января или после 1 января 2023 года,
- в отношении других налогов — за налоговые периоды, начинающиеся 1 января или после 1 января 2023 года.

Латвия нотой от 16.05.2022 г. официально уведомила РФ о приостановлении действия Соглашения об избежании двойного налогообложения. Соглашение с Латвией об избежании двойного налогообложения прекращает свое действие с 1 января 2024 года:

- в отношении налогов, удерживаемых у источника, на доходы, возникающие 1 января или после 1 января 2024 года,
- в отношении других налогов на доходы и капитал – для налогов, относящихся к любому налоговому году, начинающемуся 1 января или после 1 января 2024 года.

14 февраля 2023 года Евросоюз добавил Россию (а также Британские Виргинские острова, Коста-Рику, Маршалловы Острова) в черный список налоговых юрисдикций, не соответствующих международным стандартам налогового управления.

В связи с внесением России в «черный список» налоговых юрисдикций 08.08.2023г. Указом Президента РФ №585 приостановлено действие следующих положений 38 международных соглашений об избежании двойного налогообложения с недружественными странами:

- о любых видах доходов (предоставляющие либо возможность облагать налогом определенный доход только одной из договаривающихся стран, либо снижать налоговую ставку в стране-источнике дохода);
- о постоянных представительствах (устанавливающие в некоторых случаях более мягкие по сравнению с НК РФ условия для признания постоянного представительства);
- о налогообложении имущества;
- о недискриминации;
- об ограничении льгот (не все СОИДН предусматривают данное положение);

Предусмотренная Указом частичная приостановка налоговых соглашений с недружественными странами будет действовать до тех пор, пока права российской стороны не будут восстановлены либо соглашения не будут денонсированы.

Свое действие сохранили положения СОИДН:

- о лицах и налогах, к которым применяется СОИДН;
- о правилах определения налогового резидентства для целей СОИДН;
- об устранении двойного налогообложения;
- о взаимосогласительной процедуре;
- об обмене информацией.

Последствия приостановления СОИДН для российских налоговых агентов

Приостановленные нормы СОИДН с «недружественными государствами», которые регулировали льготный порядок налогообложения доходов, облагаемых в РФ у источника выплаты, не применяются с 08.08.2023 г. Поэтому с 08.08.2023г. при выплате дивидендов участникам (акционерам) «недружественных государств» российские налоговые агенты должны удерживать налог по ставке 15%.

При выплате дивидендов физическому лицу положения СОИДН применяются, если это физическое лицо является налоговым резидентом иностранного государства, с которым заключено такое соглашение (п.6 ст.232 НК РФ). Положения приостановленных СОИДН об определении налогового резидентства не приостановлены, поэтому при определении налогового статуса физлица, по-прежнему следует руководствоваться соответствующими положениями СОИДН.

Последствия приостановления СОИДН для российских налогоплательщиков

Российские организации вправе зачесть в счет уплаты налога на прибыль налог, уплаченный ими в соответствии с законодательством иностранного государства, в т.ч. удержанный иностранным контрагентом (п.3 ст. 311 НК РФ). Исключение - налог, уплаченный с доходов, не учитываемых при определении налоговой базы в соответствии с п.4 ст.251 НК РФ (доходы международной холдинговой компании от участия в реализации проектов по геологическому изучению, разведке, добыче полезных ископаемых и иных работ, если такие проекты осуществляются в соответствии с соглашениями о разделе продукции, концессионными соглашениями, лицензионными соглашениями или иными соглашениями на условиях риска).

По общему правилу для зачета «иностранного налога» не требуется наличие СОИДН (Письмо Минфина России от 08.09.2022 №03-03-06/2/87403). СОИДН важно лишь для зачета налога, уплаченного с дивидендов от иностранных компаний: такой налог может быть зачтен в РФ, только если это предусмотрено международным договором (п. 2 ст. 275 НК РФ).

Все приостановленные СОИДН продолжают действовать в части устранения двойного налогообложения, т.е. сумма налога, уплаченного в иностранном государстве, может вычитаться из налога, взимаемого в России, но в размере, не более суммы налога, рассчитанного по НК РФ.

Поэтому приостановление отдельных положений СОИДН со стороны РФ не должно отразиться на налоговой нагрузке российских компаний при получении доходов в виде дивидендов. Налог с дивидендов от иностранных компаний увеличится, только если иностранное государство также приостановит действие СОИДН в отношении доходов российских налогоплательщиков и будет взимать налоги по ставкам, предусмотренным иностранным законодательством.

Суммы налога, фактически уплаченные физическим лицом — налоговым резидентом РФ в соответствии с законодательством других государств с доходов, полученных в иностранном государстве, не засчитываются при уплате налога в Российской Федерации, если иное не предусмотрено соответствующим международным договором Российской Федерации по вопросам налогообложения (п.1 ст.232 НК РФ). Поскольку положения приостановленных СОИДН о возможности зачета иностранного налога в счет уплаты НДФЛ продолжают действовать, физические лица-резиденты РФ могут, как и прежде зачесть налог, уплаченный на территории иностранного государства, в счет уплаты НДФЛ в порядке, предусмотренном ст.232 НК РФ.