

Возврат необоснованно начисленных дивидендов

Встречаются случаи, когда хозяйственные общества начисляют и выплачивают своим участникам (физическим и юридическим лицам, не являющимся их работниками) дивиденды, а впоследствии по ряду причин данное решение признается неправомерным. Конкретный порядок действий в таком случае законодательством не определен, и соответственно, у организаций возникают сложности, касающиеся порядка учета операций, обусловленных необходимостью возврата необоснованно выплаченных денежных средств.

Как справиться с этой задачей, рассмотрим в материале.

Правовые аспекты

Получение участниками дивидендов, выплата которых впоследствии была признана незаконной, следует рассматривать как неосновательное обогащение.

С учетом норм п. 1 ст. 971 Гражданского кодекса (ГК) неосновательное обогащение – это приобретение одним лицом (приобретатель) за счет другого (потерпевший) имущества без установленных законодательством или сделкой оснований.

Выплата дивидендов при отсутствии нераспределенной (чистой) прибыли, необходимость которой как источника однозначно обусловлена законодательством (ч. 1 ст. 96 Закона от 09.12.1992 № 2020-XII «О хозяйственных обществах»), как раз и является случаем неосновательного обогащения. В этой связи приобретатель обязан возвратить обществу с ограниченной ответственностью полученные средства, что однозначно следует из п. 1 ст. 971 ГК.

Необходимость возврата денежных средств, в частности, физическими лицами, подтверждается ст. 978 ГК. В указанной статье перечислены выплаты, не подлежащие возврату их получателями в качестве неосновательного обогащения.

Согласно п. 3 к ним относятся:

заработная плата и приравненные к ней платежи;

пенсии;

• пособия;

стипендии;

суммы по возмещению вреда, причиненного жизни или здоровью;

алименты и иные денежные суммы, предоставленные гражданину в качестве средства к существованию, при отсутствии недобросовестности с его стороны и счетной ошибки.

Как видим, необоснованно выплаченные физическим лицам дивиденды в данный перечень не входят и, соответственно, должны быть определены как выплаты, подлежащие возврату как «неосновательное обогащение».

Что касается участников – юридических лиц, то полученные ими дивиденды, впоследствии признанные необоснованными, при наличии решения общего собрания ООО о необходимости возврата нужно будет вернуть.

Признание начисления и выплаты дивидендов неправомерным действием в силу того, что у общества на этот момент не имелось для этого источника (нераспределенной прибыли), обуславливает необходимость возврата.

С учетом норм п. 8 НСБУ «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки», утв. постановлением Минфина от 10.12.2013 № 80 (далее – НСБУ № 80), начисление и выплата дивидендов при отсутствии для этого источника следует позиционировать как ошибку, обусловленную неправильной учетной оценкой, в частности, собственного капитала организации, а именно – нераспределенной прибыли, которой у ООО на момент начисления дивидендов не было.

Согласно п. 9 НСБУ № 80 выявленные ошибки подлежат исправлению, которое оформляется бухгалтерской справкой-расчетом, содержащей сведения, установленные законодательством Республики Беларусь для первичных учетных документов.

Ошибка, допущенная в отчетном году и выявленная до его окончания, которая имеет место в рассматриваемой ситуации, должна исправляться в том месяце отчетного года, в котором она обнаружена, дополнительной или сторнировочной записью (записями) по соответствующим счетам бухгалтерского учета. При этом доход или расход, возникающие в результате исправления, отражаются в составе доходов или расходов отчетного года (п. 11 НСБУ № 80).

Бухгалтерский учет

Рассмотрим бухгалтерский учет операций, связанных с возвратом участниками ООО необоснованно начисленных им дивидендов.

В хозобществе

В бухгалтерском учете ООО проведение реституции, обусловленной необоснованным начислением и выплатой дивидендов, применительно к нашей ситуации возможно отразить следующими записями:

Д-т сч. 51 «Расчетные счета»

К-т сч. 75 «Расчеты с учредителями»

субсч. 75-2 «Расчеты по выплате дивидендов и других доходов» –

на сумму необоснованно полученного участниками, которая поступила от них в порядке возврата.

Д-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

К-т сч. 75 «Расчеты с учредителями»

субсч. 75-2 «Расчеты по выплате дивидендов и других доходов» –

«красное сторно» на сумму необоснованно начисленных участникам ООО дивидендов, которые должны быть возвращены.

Д-т сч. 75 «Расчеты с учредителями»

субсч. 75-2 «Расчеты по выплате дивидендов и других доходов»

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»

субсч. 68-4 «Расчеты по подоходному налогу» – если участником общества с ограниченной ответственностью является физическое лицо;

субсч. 68-6 «Расчеты по налогу на прибыль по дивидендам» – если юридическое лицо –

«красное сторно» по сумме налога, исчисленного с необоснованно начисленной и выплаченной участникам суммы дивидендов.

При условии возврата всей выплаченной суммы дивидендов будет числиться дебиторская задолженность в размере суммы исчисленного и уплаченного в бюджет подоходного налога либо налога на прибыль.

Должен решаться вопрос о ее возврате ООО или зачете в счет текущих платежей по налогам.

Порядок зачета, возврата излишне уплаченной суммы налога, сбора (пошлины), пеней регламентируется ст. 66 Налогового кодекса (НК). При данной операции, касающейся доходов физического лица и подоходного налога, налоговыми агентам также следует учитывать особенности, предусмотренные ст. 223 НК.

Такой зачет в счет исполнения налоговых обязательств ООО по другим налогам отражается в учете бухгалтерскими записями по соответствующим субсчетам сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Если налоговый орган осуществляет возврат налогов, исчисленных обществом с ограниченной ответственностью с сумм дивидендов, которые впоследствии были признаны как необоснованно начисленные и выплаченные, в учете ООО такая операция отражается следующим образом:

Д-т сч. 51 «Расчетные счета»

К-т сч. 75 «Расчеты с учредителями»

субсч. 75-2 «Расчеты по выплате дивидендов и других доходов» –

на сумму возвращаемого налога с суммы необоснованно начисленного.

Особое внимание стоит обратить на то, что «восстановление» сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» произведено до фактического возврата дивидендов участниками

и возврата (зачета) сумм уплаченного в бюджет налога. Это позволяет говорить о том, что на «восстановленную» сумму данный источник не обеспечен реальными активами, поскольку вряд ли к таковому можно отнести дебиторскую задолженность по сч. 75 «Расчеты с учредителями», которая может быть и не погашена последующими возвратами.

В итоге можно сделать вывод о том, что до возврата необоснованно выплаченных дивидендов ООО будет иметь завышенную величину собственных источников, что искажает структуру его баланса.

По сути, такая ситуация в определенной степени аналогична той, когда объявленная величина уставного фонда не «наполнена» вкладами в него участников. Однако при этом возможность его ненаполнения активами (вкладами) в течение определенного периода времени, отведенного для этого, однозначно оговорена законодательством, что не имеет места в отношении восстановленной методом «красное сторно» нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) по суммам необоснованно выплаченных дивидендов, не возвращенных участниками ООО и налоговым органом.

Следует отметить, что задолженность участников по сумме дивидендов, подлежащей возврату, может остаться непогашенной, что потребует впоследствии – по истечении срока исковой давности – списания непогашенной суммы в конечном счете в уменьшение величины чистой прибыли (если она имеется) либо в увеличение непокрытого убытка.

У юрлица-участника

В бухгалтерском учете организации, являющейся участником ООО и получившей дивиденды, которые впоследствии были квалифицированы как необоснованно начисленные и выплаченные, отражение операций по возврату дивидендов должно быть следующим:

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

субсч. 76-4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»

К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»

субсч. 91-1 «Прочие доходы» –

«красное сторно» по сумме необоснованно начисленных дивидендов ООО, участником которого организация является.

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»

субсч. 91-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов»

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

субсч. 76-4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» –

«красное сторно» по сумме налога на прибыль, удержанного источником выплаты – налоговым агентом (ООО) с дивидендов, которые впоследствии были признаны необоснованно полученными.

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

субсч. 76-4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»

К-т сч. 51 «Расчетные счета» –

возврат дивидендов начислившей их организации (ООО).

Основанием для возврата обществу с ограниченной ответственностью необоснованно выплаченных его участнику дивидендов является решение общего собрания о необходимости возврата дивидендов в связи с отсутствием источника (чистой прибыли) на момент их начисления.

Если по истечении срока исковой давности подлежащие возврату денежные средства в полном объеме не возвращены, данная сумма подлежит отнесению на финансовые результаты ООО, что должно отражаться в учете следующей бухгалтерской записью:

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

субсч. 76-4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»

К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»

субсч. 91-1 «Прочие доходы».

СЕРГЕЙ КОРОТАЕВ,
партнер ЗАО «АудитКонсульт»,
доктор экономических наук