

Выплата дивидендов организациями, применяющими УСН

В материале рассматриваются актуальные вопросы начисления и выплаты дивидендов участникам организации, применяющей упрощенную систему налогообложения (УСН) и ведущей учет в Книге учета доходов и расходов организации (далее – Книга).

Суть вопроса

Порядок формирования чистой прибыли (ЧП) организациями, применяющими УСН с ведением Книги, всегда вызывал много вопросов у субъектов хозяйствования. Это обусловлено тем, что при таком способе учет затрат и расходов компании в полном объеме не ведется. Следовательно, из данных, имеющихся в Книге, величину ЧП, которая могла бы направляться на выплату дивидендов, достоверно определить нельзя.

Неполный учет производимых организацией затрат ведет к тому, что такие расходы не примут в расчет ЧП, в таком случае она будет необоснованно завышена, что может привести к увеличению сумм дивидендов, выплачиваемых учредителям. Кроме того, возникают нюансы, обусловленные применением предоставленных законодательством определенных льгот в части налогообложения дивидендов тем организациям, которые в течение ряда лет не распределяли ЧП между участниками. Очевидно, что использование таких преференций требует четкого расчета и учета.

С 2023 г. организации с численностью работников в среднем с начала года по отчетный период включительно не более 15 человек, а также размер валовой выручки которых нарастающим итогом с начала года не превышает 900 тыс. рублей, имеют возможность принять решение о применении УСН, что необходимо отразить в учетной политике. Ведение Книги при данном сценарии обязательно.

Однако есть и исключения (ч. 2 п. 2 ст. 333 Налогового кодекса (НК)). Так, наличие Книги не заменяет обязанность ведения бухучета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности для плательщиков:

- обязанных, согласно актам Президента, перечислять в бюджет часть прибыли (дохода);
- реализующих инвестпроекты в соответствии с заключенными с РБ инвестиционными договорами;
- у которых численность работников организации в среднем с начала года по отчетный период

включительно превысила 15 человек и (или) валовая выручка организации нарастающим итогом с начала года была выше 900 тыс. рублей. При этом, если до возникновения указанного превышения плательщиками не велся бухучет на основании ч. 1 данного пункта, его ведение и составление соответствующей отчетности на общих основаниях осуществляются начиная с месяца, следующего за отчетным периодом, в котором имело место такое превышение;

- в календарном году, если в предшествующем ему году численность работников в среднем за календарный год и (или) валовая выручка нарастающим итогом с начала года превысили их предельные величины, действовавшие в таком предшествующем году, до превышения которых ведение учета в Книге заменяет обязанность ведения бухучета;

- в 2023 г., если в 2022 г. численность работников организации в среднем за этот год и (или) валовая выручка нарастающим итогом с начала года превысили их предельные величины, действовавшие в 2022 г. для определения права вести учет в Книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН.

Важно подчеркнуть, что **организации, использующие Книгу, имеют право дополнительно к ней вести бухучет и составлять отчетность на общих основаниях**, в том числе для целей, которые не обеспечиваются данным документом (ч. 1 п. 2, п. 5 ст. 333 НК).

Таким образом, они будут иметь все необходимые данные для определения величины ЧП, которая может быть направлена на выплату дивидендов своим участникам.

Вместе с тем учет только в Книге не означает невозможность выплаты дивидендов, поскольку законодательством такое ограничение не установлено.

Более того, в разделе II Книги предусмотрен, в частности п. 5, в котором указываются сведения о дивидендах и доходах, приравненных к ним, на-

численных и фактически выплаченных физическим лицам в течение календарного года, а также о суммах подоходного налога (подп. 9.5 п. 9 Инструкции о порядке заполнения книги учета доходов и расходов организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения, утв. постановлением МНС, Минфина, Минтруда и соцзащиты и Белстата от 28.11.2022 № 35/54/75/133 (далее – постановление № 35/54/75/133, Инструкция № 35/54/75/133).

Данная норма установлена в отношении всех плательщиков, применяющих УСН. То есть необходимость указания в Книге данных о начисленных и выплаченных доходах в виде дивидендов распространяется также и на организации, которые обеспечивают ведение бухучета и составление отчетности.

В связи с этим компания, применяющая УСН и только Книгу, должна организовать в ее рамках учет, позволяющий на основе внесенных в нее показателей формировать величину ЧП организации с тем, чтобы эта прибыль распределялась между участниками, а данные о начисленных и фактически выплаченных физическим лицам дивидендах, указывались в п. 5 раздела II Книги.

Возможный порядок расчета

Законодательством не предусмотрено установление в учетной политике организации, применяющей УСН с Книгой, системы расчета прибыли и, соответственно, ЧП по ограниченному перечню затрат.

Рассмотрим возможный порядок данного действия, опираясь на экономическое содержание понятия «дивиденды», а также на форму Книги и особенности ее ведения.

Так, согласно ч. 1 подп. 2.4 п. 2 ст. 13 НК дивиденды – это доход, начисленный организацией (кроме простого товарищества) участнику (акционеру) по принадлежащим данному участнику (акционеру) долям (паям, акциям) в порядке распределения прибыли, остающейся после налогообложения, а также доход от доверительного управления составляющим паевой инвестиционный фонд имуществом, выплачиваемый владельцу инвестиционных паев (за исключением части средств, получаемых в связи с прекращением существования этого фонда).

К дивидендам приравниваются любые доходы, начисленные унитарным предприятием собственнику его имущества – юридическому или физическому лицу в порядке распределения прибыли, остающейся после налогообложения, а также

приходящаяся на долю вышедшего (исключенного) участника хозяйственного общества (ХО) часть прибыли, остающейся после налогообложения, полученная им с момента выхода (исключения) этого участника до момента расчета (ч. 2 подп. 2.4 п. 2 ст. 13 НК).

Таким образом, источником начисления дивидендов организацией (кроме простого товарищества) своим участникам является ее прибыль, остающаяся после налогообложения, именуемая также ЧП.

Учет

При ведении бухучета с применением типового плана счетов сумма ЧП отчетного года отражается заключительной записью последнего месяца отчетного года по Д-ту сч. 99 «Прибыли и убытки» и К-ту сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (ч. 2 п. 67 Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утв. постановлением Минфина от 29.06.2011 № 50 (ред. от 28.12.2022)).

Исчисление ЧП (убытка) компании производится в форме бухгалтерской отчетности «Отчет о прибылях и убытках», согласно приложению 2 к Национальному стандарту бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность», утв. постановлением Минфина от 12.12.2016 № 104 (ред. от 28.12.2022). Полученная сумма показывается в строке 210 данной формы.

Таким образом, ЧП, являющаяся источником начисления дивидендов участникам (учредителям) коммерческой организации, – это конкретный расчетный показатель, учитывающий не только доходы, но и расходы, связанные с их получением, а также осуществлением хозяйственной деятельности.

В качестве доходов может быть определена валовая выручка организации, признаваемая в соответствии со ст. 325 НК объектом налогообложения при УСН. Ею считается сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и внереализационных доходов (п. 1 ст. 328 НК). Данные о ней приводятся в итогах графы 10 части I раздела I Книги, за исключением сумм в графе 10 (не учитываемых при определении итоговой суммы) по операциям, указанным в абзацах 2–4 подп. 6.7 п. 6 Инструкции № 35/54/75/133.

Что касается затрат и расходов организации, применяющей УСН с Книгой, то их учет в данном документе в полном объеме не ведется.

Таким образом, **из сведений Книги в ее традиционной форме величина ЧП, которая могла бы опре-**

делиться как разница между валовой выручкой и расходами организации, в т.ч. внереализационными и на уплату налога при УСН, не может быть определена (приложение 1 к постановлению № 35/54/75/133, п. 1 ст. 328, п.п. 1, 3 ст. 333 НК).

Отдельно стоит подчеркнуть, что, исходя из подп. 3.4 п. 3 ст. 333 НК, организация, применяющая УСН с Книгой, должна организовать учет, необходимый для исполнения обязанностей налогового агента. В этих целях предусмотрен специальный раздел II «Учет, необходимый для выполнения обязанностей налоговых агентов».

В силу того, что в отношении выплачиваемых своим участникам дивидендов организация выступает налоговым агентом, в разделе II Книги, в частности п. 5, предусмотрена необходимость учета в рамках предложенной формы начисленных и фактически выплаченных дивидендов и доходов, приравненных к ним, а также сумм подоходного налога с физических лиц.

Важно, что в целом в разделе II учитываются только доходы физлиц и суммы уплачиваемого с них подоходного налога.

В связи с этим можно говорить о том, что показатели п. 5 раздела II содержат неполные данные о ЧП организации, использованной для начисления дивидендов ее участникам (ими могут выступать и юрлица), что не дает возможности:

- оценить правомерность произведенных выплат (ЧП для выплат могло и не быть);
- иметь достоверную информацию об остатках ЧП, которая может использоваться на выплату дивидендов в перспективе.

Указанное свидетельствует о том, что организация, применяющая УСН с Книгой, для ведения последней в ее разделе II, должна организовать учет формирования ЧП и ее использования на выплату дивидендов.

Поэтому необходимо организовать должный учет затрат и расходов, в том числе внереализационных, влияющих на расчетную величину ЧП этой компании.

Чтобы обеспечить такой учет, в установленную форму Книги (за исключением ее ведения в личном кабинете плательщика) организации при необходимости детализации учета могут вводить дополнительные графы, строки, что однозначно предусмотрено нормами налогового законодательства (ч. 5 п. 3 Инструкции № 35/54/75/133).

В качестве альтернативного варианта учета расходов, влияющих на величину прибыли и, соответ-

ственно, ЧП, компания, применяющая УСН с Книгой, может использовать специальный учетный регистр, в котором будут указываться расходы, в том числе внереализационные, не предусмотренные стандартной формой.

Порядок, обеспечивающий формирование достоверной величины ЧП путем добавления дополнительных граф, строк в Книгу либо организацию учета расходов в отдельном специальном регистре, следует оговорить в учетной политике.

Несмотря на то что в п. 5 раздела II указываются только дивиденды, начисленные физическим лицам, необходимо организовать и вести учет дивидендов, начисляемых также и юрлицам. Это позволит обеспечить взаимосвязку расчетной величины ЧП, сумм этой прибыли, использованной на выплату дивидендов всем участникам организации, и остатков, которые могут быть направлены на выплату дивидендов в дальнейшем.

Произведенные расходы организация, применяющая УСН с Книгой, должна подтверждать соответствующими первичными учетными документами (ПУД) – актами выполненных работ (оказанных услуг), платежками и др. (ч. 1 п. 6 ст. 333 НК).

Составление ПУД в таких случаях, если иное не определено Президентом, должно осуществляться по правилам, установленным законодательством для организаций, ведущих бухучет и бухгалтерскую (финансовую) отчетность (ч. 2 п. 6 ст. 333 НК).

В случае если в Книге или специальном учетном регистре учет показателей, влияющих на формирование ЧП, не будет должным образом налажен, организация, имеющая намерение выплачивать дивиденды, должна вести бухучет и составлять отчетность на общих основаниях (п. 5 ст. 333 НК).

Также стоит отметить, что должный учет доходов и расходов организации, применяющей УСН с Книгой, позволяющий определять величину ее ЧП, которая может быть направлена на выплату дивидендов, дает ей возможность применения предусмотренных НК налоговых льгот (пониженных налоговых ставок) в отношении дивидендов, выплачиваемых участникам ХО (п.п. 7, 8 ст. 184; п.п. 5, 6 ст. 214 НК).

Порядок применения ставок налога на прибыль и подоходного налога с физических лиц при выплате дивидендов учредителям организации регламентируется Письмом МНС и Минфина от 28.01.2019 № 2-2-10/00253/5-1-30/24 «О налогообложении дивидендов».

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