

Дивидендный поход

Законодатели в очередной раз изменили правила налогообложения дивидендов

Инна КОСТРИЦКАЯ • Специально для «Юридической практики»

Весна — традиционное время проведения годовых собраний хозяйственных обществ. В числе прочих на собрание обычно выносятся вопросы распределения прибыли между участниками (акционерами). 28 декабря 2014 года Верховный Совет Украины принял Закон Украины «О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины и некоторые законодательные акты Украины относительно налоговой реформы» № 71-VIII (Закон № 71-VIII), которым в очередной раз изменены и правила налогообложения дивидендов, выплачиваемых украинскими субъектами хозяйствования. В данной статье мы рассмотрим наиболее важные изменения, которые коснутся как эмитентов, так и получателей дивидендов.

Терминология

В корпоративном законодательстве под дивидендами понимается часть прибыли юридического лица, распределяемая между его собственниками (участниками, акционерами).

Для целей налогообложения определение дивидендов дается и в Налоговом кодексе (НК) Украины. Согласно новой редакции подпункта 14.1.49 пункта 14.1 статьи 14 НК Украины, дивиденды — это платеж, осуществляемый юридическим лицом — эмитентом корпоративных прав, инвестиционных сертификатов или других ценных бумаг в пользу собственника таких корпоративных прав, инвестиционных сертификатов и других ценных бумаг, удостоверяющих право собственности инвестора на долю (пай) в имуществе (активах) эмитента, в связи с распределением части его прибыли, рассчитанной по правилам бухгалтерского учета.

Украинское законодательство не выделяет налог на дивиденды в качестве отдельного налога. В зависимости от получателя дивиденды облагаются налогом на доходы физических лиц (НДФЛ) или налогом на прибыль. В обоих случаях НК Украины устанавливает для дивидендов особый порядок налогообложения.

Выплата дивидендов юридическим лицам

Рассмотрим, что изменилось в налогообложении дивидендов, выплачиваемых юридическим лицам, как у их получателя, так и у эмитента.

Налогообложение у получателя дивидендов

По общему правилу, сумма дивидендов, полученных юридическими лицами — резидентами Украины, не учитывается ими для определения объекта обложения налогом на прибыль. Ранее дивиденды не включались в состав доходов, теперь же, согласно новой терминологии НК Украины, сумма дохода в виде дивидендов не включается в базу налогообложения по налогу на прибыль, уменьшая финансовый результат до налогообложения (подпункт 140.4.1 пункта 140.4 статьи 140 НК Украины). Условием для такого уменьшения является факт получения дивидендов от других плательщиков налога на прибыль. Дивиденды, полученные от лица, которое не является плательщиком налога на прибыль, включаются в базу налогообложения.

Без изменений остался и порядок налогообложения при выплате дивидендов юридическому лицу — нерезиденту: помимо начисления и уплаты авансового взноса по налогу на прибыль сверх суммы

дивидендов (о чем будет сказано ниже) эмитент обязан также удержать из суммы выплачиваемых нерезиденту дивидендов налог в размере 15 % от суммы дивидендов (так называемый налог на репатриацию), если иное не предусмотрено международными договорами Украины. Также считаем необходимым напомнить о временном запрете Национального банка Украины (НБУ) на осуществление операций по перечислению иностранным инвесторам за границу дивидендов в иностранной валюте (постановление правления НБУ от 3 марта 2015 года № 160).

Налогообложение у эмитента

Закон № 71-VIII сохранил систему авансовых взносов по налогу на прибыль

начисленные налогоплательщиком в такой декларации.

Соответственно, выплачивать дивиденды теперь выгоднее после полной уплаты налога на прибыль за прошедший год.

Новые правила уплаты дивидендных авансовых взносов применяются с 1 января 2015 года при выплате дивидендов не только за 2014 год, но и за предыдущие годы, если такая выплата осуществляется в 2015 году. Ставка для исчисления авансовых взносов в 2015 году по-прежнему составляет 18 %.

Изменилась база для начисления авансового взноса при выплате дивидендов в форме, отличной от денежной: если ранее это была стоимость такой выплаты, рассчитанная по обычным ценам, то теперь стоимость выплаты определяется решением о выплате дивидендов, и только для операций, признанных контролирующими (статья 39 НК Украины), она рассчитывается по обычным ценам.

В то же время ряд положений отмененного пункта 153.3 статьи 153 НК Украины переключал в пункт 57.1¹ статьи 57 этого Кодекса почти без изменений. Так, Закон

Рис. С. Рябоконе



при выплате дивидендов. Уплата авансовых взносов была урегулирована в новом пункте 57.1¹ статьи 57 НК Украины взамен исключенного пункта 153.3 статьи 153.

Авансовый взнос теперь рассчитывается не со всей суммы дивидендов, а с суммы превышения дивидендов, подлежащих выплате, над значением объекта налогообложения за соответствующий налоговый (отчетный) год, по результатам которого выплачиваются дивиденды.

Вышеуказанное правило применяется только в случае, если денежные обязательства за соответствующий год погашены. При наличии непогашенного денежного обязательства авансовый взнос рассчитывается со всей суммы дивидендов, подлежащих выплате.

Согласно письму Государственной фискальной службы (ГФС) Украины от 29 января 2015 года № 2707/7/99-99-19-02-01-17, денежным обязательством в данном случае является сумма налоговых обязательств по налогу на прибыль, самостоятельно начисленных налогоплательщиком в налоговой декларации за отчетный год, по итогам которого выплачиваются дивиденды. Таким образом, с целью расчета суммы превышения дивидендов, подлежащих выплате, над значением объекта налогообложения за отчетный год необходимо одновременное соблюдение двух условий: поданная декларация по налогу на прибыль за такой год и полностью погашенные налоговые обязательства, самостоятельно

№ 71-VIII не освободил от уплаты авансовых взносов плательщиков единого налога, выплачивающих дивиденды: любой платеж, называемый лицом дивидендом, облагается во время выплаты согласно указанному пункту, независимо от того, является ли это лицо плательщиком налога на прибыль. При этом напомним, что плательщики единого налога уплачивают авансовый взнос сверх суммы дивидендов и сумма авансового взноса не подлежит зачету в счет будущих платежей по единому налогу.

Несмотря на то что из определения дивидендов было исключено положение о том, что платежи государственных и коммунальных предприятий в пользу государства или органа местного самоуправления приравниваются к дивидендам, абзац 7 подпункта 57.1² пункта 57.1¹ статьи 57 НК Украины распространяет на них обязанность по уплате авансовых взносов при осуществлении указанных платежей в государственный или местный бюджет.

Сохранились также нормы, освобождающие налогоплательщиков от уплаты авансового взноса по налогу на прибыль при выплате дивидендов (подпункты 57.1³–57.1⁴ пункта 57.1¹ статьи 57 НК Украины).

Выплата дивидендов физическим лицам

Закон № 71-VIII внес изменения в ставку НДФЛ при выплате физическим лицам

дохода в виде дивидендов, изложив в новой редакции статью 167 НК Украины.

Подпунктом 167.5.3 пункта 167.5 статьи 167 НК Украины дивиденды были отнесены к пассивным доходам, включаемым в общий налогооблагаемый доход физических лиц. Исключение составляют дивиденды, реинвестируемые в увеличение уставного капитала эмитента, при условии, что в результате соотношение долей участников (акционеров) останется неизменным (подпункт 165.1.18 пункта 165.1 статьи 165 НК Украины).

При начислении дивидендов физическим лицам эмитент корпоративных прав выступает налоговым агентом, удерживая сумму НДФЛ из суммы дивидендов, подлежащей выплате. Как и ранее, такая обязанность возложена на всех резидентов, начисляющих дивиденды, независимо от избранной системы налогообложения.

По новым правилам ставка НДФЛ в размере 5 % применяется только при начислении дивидендов резидентами — плательщиками налога на прибыль предприятий (кроме доходов в виде дивидендов по акциям, инвестиционным сертификатам, выплачиваемых институтами совместного инвестирования). Для дивидендов, выплачиваемых юридическими лицами, не являющимися плательщиками налога на прибыль (например, плательщиками единого налога, плательщиками фиксированного сельскохозяйственного налога), и институтами совместного инвестирования, применяется повышенная ставка — 20 %.

При выплате дивидендов в неденежной форме базой налогообложения, как и ранее, является стоимость такого дохода, рассчитанная по обычным ценам с учетом повышающего коэффициента (пункт 164.5 статьи 164 НК Украины).

Налогообложение доходов в виде дивидендов, полученных физическими лицами — нерезидентами от украинских эмитентов, осуществляется по ставкам, определенным для резидентов.

Дивиденды, выплачиваемые физическим лицам, по-прежнему окончательно облагаются налогами при их начислении (подпункт 170.5.4 пункта 170.5 статьи 170 НК Украины). Соответственно, для дивидендов, начисленных в 2014 году, должны применяться старые ставки НДФЛ, даже если дивиденды выплачиваются в 2015 году.

Выплата дивидендов по привилегированным акциям (корпоративным правам) приравнивается к выплате заработной платы с соответствующим налогообложением. В 2015 году применяются ставки НДФЛ в размере 15 % и 20 % (к сумме дохода, превышающей в календарном месяце десять минимальных заработных плат).

Обращаем ваше внимание на следующее: если в 2014 году военный сбор удерживался только при выплате дивидендов по привилегированным акциям (корпоративным правам), то, начиная с начисления дивидендов в 2015 году, военный сбор в размере 1,5 % должен быть удержан и из суммы дивидендов по простым (непривилегированным) акциям (корпоративным правам), поскольку объект налогообложения военным сбором расширен (пункт 16¹ подраздела 10 раздела XX «Переходные положения» НК Украины). Напомним: единый социальный взнос с дивидендов не уплачивается.

Напоследок отметим, что в отличие от ежемесячных авансовых платежей по налогу на прибыль, новый порядок уплаты которых отсрочен до 1 июня 2016 года, изменения в порядке уплаты авансовых взносов при выплате дивидендов юридическим лицам, а также новые правила налогообложения дивидендов, начисляемых физическим лицам, вступили в силу уже с 1 января 2015 года.

КОСТРИЦКАЯ Инна — старший юрист МЮФ Gide Loyrette Nouel, г. Киев