

Раздел V. Теория и практика налогообложения и финансового права. Статьи

В Разделе «Теория и практика налогообложения и финансового права. Статьи» размещаются работы ученых, аспирантов, соискателей, специалистов-практиков по проблемным вопросам налогообложения (как экономики налогов, так и налогового и финансового права), а также публикации по смежным отраслям знаний.

Федорова Марина Юрьевна

Советник Конституционного суда Российской Федерации,
доктор юридических наук, профессор
г. Санкт-Петербург
E-mail: fmulawkc@mail.ru

Взносы как финансовая основа дополнительного социального обеспечения отдельных категорий граждан (по материалам практики Конституционного суда Российской Федерации)

Аннотация: Анализируется дополнительное социальное обеспечение отдельных категорий работников как элемент многоуровневой пенсионной системы Российской Федерации. На основе правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации рассматривается правовая природа взносов на доплаты к пенсиям для членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации. Обосновывается значение таких взносов для реализации социальных обязательств, финансовое обеспечение которых возложено законом на работодателей, использующих труд соответствующей категории работников.

Ключевые слова: дополнительное социальное обеспечение, взносы на дополнительное социальное обеспечение, облагаемая база, доплата к пенсии.

Annotation: Supplementary pension as an element of the Russian Federation pension system is analyzed in the article. Legal nature of the in payment to the flight crew member of civil aircraft pensions is accounted on the base of Constitutional Court of the Russian Federation legal views. The value of such in payment for the social obligations realization, financial assurance of which is layed on the employers, who use corresponding category of personal labor.

Keywords: Additional social benefits, in payment on additional social benefits, imposed base, pension supplement.

В соответствии с частью 3 статьи 39 Конституции Российской Федерации в нашей стране поощряются добровольное социальное страхование, создание дополнительных форм социального обеспечения и благотворительность. Тем самым принцип многоуровневости социального обеспечения приобретает конституционное обоснование. Его реализация в современных условиях наиболее актуальна применительно к пенсионному обеспечению, выступающему важнейшим элементом социального обеспечения, основное содержание которого – предоставление человеку средств к

существованию. Как неоднократно указывал Конституционный Суд Российской Федерации, конституционное право на социальное обеспечение включает и право на получение пенсии в определенных законом случаях и размерах, а права гражданина в области пенсионного обеспечения находятся в прямой зависимости от его трудовой или иной общественно полезной деятельности, ее объема и характера (постановления от 16 октября 1995 года № 11-П, от 15 июня 1998 года № 18-П, от 3 июня 2004 года № 11-П, от 10 июля 2007 года № 9-П и др.).

Стратегия долгосрочного развития пенсионной системы Российской Федерации, утвержденная распоряжением Правительства Российской Федерации от 25 декабря 2012 года № 2524-р,¹ называет одной из основных целей развития пенсионной системы гарантирование социально приемлемого уровня пенсионного обеспечения и ориентирует на формирование трехуровневой модели пенсионной системы, в которой первый уровень составляет трудовая пенсия (государственная пенсия) в рамках государственной (публичной) системы обязательного пенсионного страхования, формируемая за счет страховых взносов и межбюджетных трансфертов из федерального бюджета в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации; второй уровень – корпоративная пенсия, формируемая работодателем при возможном участии работника на основании трудового и (или) коллективного договоров либо отраслевого соглашения; третий уровень – частная пенсия, формируемая работником (физическим лицом).

Современная пенсионная система Российской Федерации наряду с основными формами пенсионного обеспечения (в порядке обязательного пенсионного страхования или государственного пенсионного обеспечения) включает в себя несколько дополнительных, которые могут иметь обязательный или факультативный характер. В первом случае право на дополнительные выплаты пенсионного характера устанавливается законом, во втором – договором (коллективным договором, отраслевым соглашением, договором негосударственного пенсионного обеспечения и др.). Обязательное дополнительное пенсионное обеспечение может финансироваться за счет средств федерального, регионального или местного бюджетов либо иметь под собой квазистраховую основу, предполагающую взимание целевых платежей. Например, за счет средств федерального бюджета такое обеспечение предоставляется федеральным государственным гражданским служащим в виде пенсии за выслугу лет, устанавливаемой в дополнение к трудовой пенсии по старости или по инвалидности.² Из того же финансового источника выплачивается дополнительное ежемесячное материальное обеспечение гражданам, имеющим выдающиеся достижения и особые заслуги перед Российской Федерацией.³

Обязательное дополнительное пенсионное обеспечение за счет взносов, уплачиваемых работодателями, установлено федеральным законодательством в отношении членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации⁴ и отдельных категорий работников угольной промышленности.⁵ Для указанных категорий граждан, которые в течение длительного периода времени были заняты на работах

1 СЗ РФ. 2012. № 53. Часть 2. Ст. 8029.

2 Федеральный закон от 15 декабря 2001 года № 166-ФЗ «О государственном пенсионном обеспечении в Российской Федерации» // СЗ РФ. 2001. № 51. Ст. 4831.

3 Федеральный закон от 4 марта 2002 года № 21-ФЗ «О дополнительном ежемесячном материальном обеспечении граждан Российской Федерации за выдающиеся достижения и особые заслуги перед Российской Федерацией» // СЗ РФ. 2002. № 10. Ст. 964.

4 Федеральный закон от 27 ноября 2001 года № 155-ФЗ «О дополнительном социальном обеспечении членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации» // СЗ РФ. 2001. № 49. Ст. 4561.

5 Федеральный закон от 10 мая 2010 года № 84-ФЗ «О дополнительном социальном обеспечении отдельных категорий работников организаций угольной промышленности» // СЗ РФ. 2010. № 19. Ст. 2292.

с вредными, опасными, напряженными и тяжелыми условиями труда, имеющего особый характер, ранее действовавшим пенсионным законодательством предусматривались специальные правила определения размера пенсии, позволявшие повышать уровень пенсионного обеспечения по сравнению с общеустановленным. После перехода с 1 января 2002 года на страховые принципы пенсионного обеспечения пенсионные права стали формироваться на основе страховых взносов, фактически уплаченных за застрахованных лиц, на равных условиях. Это потребовало введения механизмов, которые позволили бы предоставлять дополнительные выплаты гражданам, прекратившим осуществление соответствующих видов деятельности и получающим пенсии согласно пенсионному законодательству.

Дополнительное обеспечение предоставляется им в виде доплаты к пенсии, а ее размер определяется исходя из нескольких показателей, в том числе – отношения среднемесячной суммы взносов, пеней и штрафов, фактически поступивших в Пенсионный фонд Российской Федерации в предшествующем квартале от плательщиков взносов, к сумме средств, необходимых для финансирования доплаты к пенсии, на начало выплатного периода. Таким образом, право указанных категорий граждан на доплату к пенсии непосредственно обеспечивается уплатой соответствующими работодателями взносов на эти цели. Соответственно, взносы выступают финансовой основой дополнительного социального обеспечения указанных категорий граждан. Тариф таких взносов составляет для организаций, использующих труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, 14 процентов выплат и иных вознаграждений, начисленных ими в пользу членов летных экипажей, а для организаций угольной промышленности – 6,7 процента выплат и иных вознаграждений, начисленных в пользу работников, непосредственно занятых полный рабочий день на подземных и открытых горных работах (включая личный состав горноспасательных частей) по добыче угля и сланца и на строительстве шахт, и работников ведущих профессий – горнорабочих очистного забоя, проходчиков, забойщиков на отбойных молотках, машинистов горных выемочных машин.

При этом первоначально объект обложения и база для начисления взносов определялись так же, как объект обложения страховыми взносами по обязательному пенсионному страхованию, которые до 1 января 2010 года уплачивались в составе единого социального налога, а после указанной даты – непосредственно в качестве страховых взносов по правилам Федерального закона от 24 июля 2009 года № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования»¹ (далее – Федеральный закон от 24 июля 2009 года № 212-ФЗ). Им был установлен единый тариф страховых взносов и предельная величина облагаемого ими годового дохода, составлявшая по состоянию на 1 января 2010 года 415 000 руб. и подлежащая индексации, с учетом которой в 2014 году она увеличилась до 624 000 руб. На суммы выплат и иных вознаграждений в пользу физического лица, превышающие данную величину, страховые взносы не начисляются, но и пенсионные права формируются без их учета.

Установление такого правила для системы обязательного пенсионного страхования представляется вполне обоснованным, однако его распространение на дополнительное пенсионное обеспечение вышеуказанных категорий граждан безотносительно к его особой правовой природе и целевому предназначению ставит под угрозу возможность реализации прав пенсионеров. Наиболее жестко данная проблема проявилась в отношении членов летных экипажей: при средней зарплате летного состава более 70 тысяч рублей (по состоянию на 2010 год) облагаемая база нарастающим итогом за 6 месяцев достигала суммы, превышающей 415 000 рублей. Это

1 СЗ РФ. 2009. № 30. Ст. 3738.

служило основанием для прекращения начисления взносов и, соответственно, для прекращения доплат к пенсиям в связи с отсутствием поступлений в Пенсионный фонд на эти цели.¹

Решить данную проблему можно было посредством отмены указанного ограничения для системы дополнительного социального обеспечения, что и было сделано Федеральным законом от 23 декабря 2010 года № 360-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О дополнительном социальном обеспечении членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации»² (далее – Федеральный закон от 23 декабря 2010 года № 360-ФЗ). Названный закон вступил в силу со дня официального опубликования (а именно 27 декабря 2010 года), однако частью 2 его статьи 2 действие положений, исключающих возможность применения при определении базы для начисления указанных взносов предельной величины выплат и иных вознаграждений членам летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, было распространено на правоотношения, возникшие с 1 января 2010 года. Тем самым данной норме была придана обратная сила. Это обусловило обращения ряда авиакомпаний в арбитражные суды, два из которых, посчитав, что подлежащая применению норма противоречит Конституции Российской Федерации, в свою очередь, обратились с запросами в Конституционный Суд.

Постановлением Конституционного Суда Российской Федерации от 17 июня 2013 года № 13-П часть 2 статьи 2 Федерального закона от 23 декабря 2010 года № 360-ФЗ была признана соответствующей Конституции Российской Федерации в той мере, в какой содержащееся в ней предписание направлено на создание условий для выплаты ежемесячной доплаты к пенсии, установленной в соответствии с законодательством Российской Федерации, членам летных экипажей воздушных судов гражданской авиации и тем самым – на достижение целей дополнительного социального обеспечения указанной категории работников. Одновременно с этим оспариваемая норма была признана не соответствующей Конституции Российской Федерации в той мере, в какой содержащееся в ней предписание придает обратную силу ухудшающим положение плательщиков взносов на доплату к пенсии членам летных экипажей воздушных судов гражданской авиации – организаций, использующих труд указанной категории работников, правилам определения базы для начисления этих взносов.

Принимая такое решение, Конституционный Суд исходил, прежде всего, из правовой природы взносов на дополнительное социальное обеспечение и опирался на ранее выработанные правовые позиции, выраженные в Определении от 5 марта 2009 года № 379-О-О. Данные взносы, в отличие от страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, не являются индивидуально возмездными платежами, призванными обеспечить право конкретного гражданина на получение пенсии по обязательному пенсионному страхованию в размере, эквивалентном сумме страховых взносов, учтенной на его индивидуальном лицевом счете. Они уплачиваются работодателями по дополнительному тарифу, предусмотренному законом, в целях дополнительного социального обеспечения названной категории работников и как таковые имеют публично-правовой характер и строго целевое назначение.

Следовательно, по своему юридическому содержанию и социально-правовой природе они представляют собой обязательные целевые платежи публично-правового характера, взыскиваются на началах обязательности, безвозвратности и индивидуальной безвозмездности, поэтому правовое регулирование, ухудшающее положение

1 Пояснительная записка к проекту Федерального закона «О внесении изменений в Федеральный закон «О дополнительном социальном обеспечении членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации» (проект № 392368-5) // СПС «КонсультантПлюс».

2 СЗ РФ. 2010. № 52. Часть 1. Ст. 6975.

плательщиков таких взносов, не может быть распространено на ранее возникшие отношения.¹

Однако в данном случае соблюдение запрета на придание обратной силы закону, ухудшающему положение плательщиков обязательных публично-правовых платежей, одновременно предполагает необходимость защиты социальных прав граждан. Преследуя цели обеспечения баланса указанных конституционно значимых интересов, Конституционный Суд Российской Федерации счел возможным установить особый порядок исполнения Постановления от 17 июня 2013 года № 13-П, который вызвал критические комментарии специалистов в области налогового права.² В частности, было предусмотрено, что денежные средства, за счет которых членам летных экипажей воздушных судов гражданской авиации выплачивается ежемесячная доплата к пенсии, внесенные, в том числе на основании судебных решений, за 2010 год организациями, использующими труд названной категории работников, до вступления названного Постановления в силу, возврату или зачету в счет будущих платежей не подлежат. Не выплаченные до вступления Постановления в силу суммы, исчисленные с базы для начисления взносов за 2010 год, превышающей 415 000 рублей, не могут быть взысканы, а решения о взыскании соответствующих сумм, вынесенные, но не исполненные до указанного момента, исполнению не подлежат.

Обстоятельства, обусловившие установление Конституционным Судом такого порядка исполнения Постановления от 17 июля 2013 года № 13-П, на наш взгляд, могут быть сведены в две группы, в зависимости от того, имеют они материально-правовой или процессуальный характер. Материально-правовой характер имеют обстоятельства, приведенные в мотивировочной части данного Постановления и отражающие сущность и порядок исполнения обязательства по предоставлению пенсионерам из числа работников летного состава доплаты к пенсии. Конституционный Суд подчеркнул, что размер этой доплаты определяется с учетом суммы фактически поступивших в Пенсионный фонд Российской Федерации средств на ее выплату, которая, в свою очередь, зависит от таких постоянно изменяющихся условий, как число организаций, использующих труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, количество работающих в должности члена летного экипажа, размер фонда оплаты труда и т.д., и ежеквартально корректируется также в зависимости от суммы фактически поступивших средств. В частности, корректировка с учетом суммы взносов, поступивших за период с 1 января по 31 марта, производится с 1 мая. Взносы, поступившие в период с 1 апреля по 30 июня, обуславливают перерасчет доплат с 1 августа, и т.д.

Следовательно, внесенные за 2010 год суммы взносов с момента их фактического поступления в бюджет Пенсионного фонда были положены в основу произведенной в соответствующий период времени корректировки размеров доплат к пенсиям. Тем самым, по существу, были исполнены обусловленные их уплатой социальные обязательства, финансовое обеспечение которых возложено законом на работодателей, использующих труд соответствующей категории работников.

1 Аналогичное регулирование было установлено Федеральным законом от 18 июля 2011 года № 217-ФЗ «О внесении изменения в статью 6 Федерального закона «О дополнительном социальном обеспечении отдельных категорий работников организаций угольной промышленности», положения которого также стали предметом запроса Арбитражного суда Республики Коми в Конституционный Суд. Принимая во внимание то, что плательщиками этих взносов, как правило, не была достигнута прежняя предельная величина базы для их начисления взносов, придание оспариваемой норме обратной силы не повлекло за собой увеличения финансовых расходов на уплату взносов за уже прошедшие периоды и образования задолженности за эти периоды. Конституционный Суд Определением от 2 июля 2013 года № 1051-О отказал в принятии данного запроса к рассмотрению // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. 2014. № 2.

2 См., например: *Артюх А.А.* Взносы на дополнительное социальное обеспечение – скрытый налог? // *Налоговед.* 2013. № 8. С. 25.

К обстоятельствам процессуального характера могут быть отнесены вытекающие из Конституции Российской Федерации и конкретизированные в Федеральном конституционном законе от 21 июля 1994 года № 1-ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации»¹ и процессуальном законодательстве возможности защиты прав граждан и их объединений. Так, согласно части второй статьи 100 названного Федерального конституционного закона в случае принятия постановления о признании закона или его положения не соответствующими Конституции дело заявителя подлежит пересмотру в обычном порядке. Если же с соответствующим запросом обращался суд, то дело должно быть разрешено с учетом правовой позиции Конституционного Суда. В частности, согласно абзацу четвертому пункт 4 мотивировочной части Постановления Конституционного Суда от 17 июля 2013 года № 13-П дела, послужившие поводом для обращения в Конституционный Суд Российской Федерации Арбитражного суда Сахалинской области и Арбитражного суда Приморского края, подлежат разрешению исходя из того, что оспариваемая норма не может рассматриваться в качестве основания определения базы для начисления соответственно ОАО «Авиакомпания «Сахалинские Авиатрассы» и ОАО «Владивосток Авиа» взносов на дополнительное социальное обеспечение членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации за 2010 год.²

Однако другие авиакомпании, усматривавшие в оспариваемом правовом регулировании отступление от конституционных принципов и полагавшие свои права нарушенными, также имели право обратиться сначала в арбитражные суды, а затем в Конституционный Суд. В этом случае принятие Конституционным Судом решения о признании оспариваемой нормы, примененной в их делах, не соответствующей Конституции Российской Федерации, предполагало бы пересмотр таких дел в соответствии с пунктом 3 части 3 статьи 311 АПК РФ. Как указал Конституционный Суд, такое регулирование направлено на поощрение правовой активности граждан, способствующей устранению из действующего законодательства неконституционных норм, и, следовательно, на защиту от нарушений прав и свобод других лиц (Определение от 14 января 1999 года № 4-О).

Таким образом, в рамках многоуровневой пенсионной системы дополнительное социальное обеспечение отдельных категорий работников, занятых на работах с вредными, опасными, напряженными и тяжелыми условиями труда, имеющего особый характер, направлено на повышение уровня их пенсионного обеспечения. Это предполагает возложение на работодателей, использующих труд соответствующих категорий работников, обязанности по уплате обязательных целевых платежей публично-правового характера, обеспечивающих реализацию соответствующих социальных обязательств.

Библиографический список:

1. Артюх А.А. Взносы на дополнительное социальное обеспечение – скрытый налог? // *Налоговед.* 2013. № 8. С. 25.
2. Определение Конституционного Суда РФ от 2 июля 2013 года № 1051-О «По запросу Арбитражного суда Республики Коми о проверке конституционности части 2 статьи 2 Федерального закона «О внесении изменения в статью 6 Федерального закона «О дополнительном социальном обеспечении отдельных категорий работников организаций угольной промышленности» // *Вестник Конституционного Суда Российской Федерации.* 2014. № 2.

1 СЗ РФ. 1994. № 13. Ст. 1447.

2 См. подробнее: постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 24 декабря 2013 года № Ф03-6526/2012 // СПС «КонсультантПлюс».

3. Постановление Конституционного Суда РФ от 17 июня 2013 года № 13-П «По делу о проверке конституционности части 2 статьи 2 Федерального закона от 23 декабря 2010 года № 360-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О дополнительном социальном обеспечении членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации» в связи с запросами Арбитражного суда Сахалинской области и Арбитражного суда Приморского края» // СЗ РФ. 2013. № 25. ст. 3206.

4. Постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 24 декабря 2013 года № Ф03-6526/2012 // СПС «КонсультантПлюс».

5. Стратегия долгосрочного развития пенсионной системы Российской Федерации, утверждена распоряжением Правительства Российской Федерации от 25 декабря 2012 года № 2524-р // СЗ РФ. 2012. № 53. Часть 2. ст. 8029.

6. Федеральный конституционный закон от 21 июля 1994 года № 1-ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации» // СЗ РФ. 1994. № 13. ст. 1447.

7. Федеральный закон от 27 ноября 2001 года № 155-ФЗ «О дополнительном социальном обеспечении членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации» // СЗ РФ. 2001. № 49. ст. 4561.

8. Федеральный закон от 15 декабря 2001 года № 166-ФЗ «О государственном пенсионном обеспечении в Российской Федерации» // СЗ РФ. 2001. № 51. ст. 4831.

9. Федеральный закон от 4 марта 2002 года № 21-ФЗ «О дополнительном ежемесячном материальном обеспечении граждан Российской Федерации за выдающиеся достижения и особые заслуги перед Российской Федерацией» // СЗ РФ. 2002. № 10. ст. 964.

10. Федеральный закон от 24 июля 2009 года № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования» // СЗ РФ. 2009. № 30. ст. 3738.

11. Федеральный закон от 10 мая 2010 года № 84-ФЗ «О дополнительном социальном обеспечении отдельных категорий работников организаций угольной промышленности» // СЗ РФ. 2010. № 19. ст. 2292.

12. Федеральный закон от 23 декабря 2010 года № 360-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О дополнительном социальном обеспечении членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации» // СЗ РФ. 2010. № 52. Часть 1. ст. 6975.

**Купбаева Гульжан Сейфуллиновна**

Старший преподаватель кафедры «Финансы и экономика»
Омского института (филиала) ФГБОУ ВПО «РЭУ им. Г.В. Плеханова»
г. Омск
E-mail: Gulzan@mail.ru

**Гончаренко Лариса Николаевна**

кандидат экономических наук,
доцент кафедры «Финансы и экономика»
Омского института (филиала) ФГБОУ ВПО «РЭУ им. Г.В. Плеханова»
г. Омск
E-mail: Goncharenko70@mail.ru

Актуальные аспекты налогообложения дивидендов

Аннотация: В статье рассмотрены изменения порядка налогообложения дивидендов, выплачиваемых физическим лицам и организациям; расширен круг налоговых агентов, в обязанности которых входит удержание и перечисление в бюджет налогов с доходов в виде дивидендов от долевого участия в деятельности организаций.

Ключевые слова: налог на доходы физических лиц, налог на прибыль, дивиденды, прибыль к распределению, акционерное общество, общество с ограниченной ответственностью, интеграция.

Annotation: This article deals with the changes of the order of taxation of dividends paid to individuals and organizations; expanded range of tax agents, who are responsible for withholding and transfer of taxes on income in the form of dividends from equity participation in the activities of organizations.

Keywords: tax on personal income, corporate income, dividends, earnings attributable to, corporation, limited liability company, integration.

В текущем году в законодательство Российской Федерации внесены значительные изменения, в том числе и в части выплаты дивидендов, которые следует учесть собственникам при принятии решений о выплате дивидендов. Кроме того, с 1 января 2015 г. вступают в силу отдельные положения Федерального закона от 24 ноября 2014 г. № 366-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» (далее закон 366-ФЗ), касающиеся порядка налогообложения дивидендов.

Понятие «дивиденды» раскрыто в налоговом законодательстве в статье 43 НК РФ «Дивиденды и проценты». Согласно данной статье дивидендами 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[2].

Порядок распределения прибыли общества с ограниченной ответственностью между участниками общества (далее – дивиденды) установлен статьей 28 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью», а порядок выплаты дивидендов акционерным обществом определен статьей 42 Федерального закона от 26.12.95 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах». Рассмотрим основные положения предусмотренные законодательством в части порядка выплаты дивидендов:

Таблица 1

Нормы законодательства, регулирующие выплату дивидендов

Основные положения	Акционерное общество	Общество с ограниченной ответственностью
Периодичность принятия решений о выплате дивидендов	общество вправе по результатам первого квартала, полугодия, девяти месяцев и по результатам финансового года принимать решения о выплате дивидендов	общество вправе ежеквартально, раз в полгода или раз в год принимать решение о распределении чистой прибыли
Источник выплаты дивидендов	прибыль после налогообложения (чистая прибыль общества)	часть прибыли общества, предназначенная для распределения между его участниками
Размер дивидендов	не может быть больше размера дивидендов, рекомендованного советом директоров общества	определяется пропорционально долям участников в уставном капитале общества, если иное не уставом
Решение о выплате дивидендов	решение общего собрания акционеров	решение общего собрания участников общества
Срок выплаты дивидендов	номинальному держателю и доверительному управляющему не должен превышать 10 рабочих дней, другим акционерам – 25 рабочих дней с даты, на которую определяются лица, имеющие право на получение дивидендов	60 дней со дня принятия решения о распределении прибыли между участниками общества
Срок исковой давности по невыплаченным дивидендам	три года с даты принятия решения о выплате дивидендов, если больший срок не установлен уставом общества	три года, уставом общества может быть предусмотрен более продолжительный срок

Законодательством установлены и ограничения на выплату дивидендов.

В соответствии со ст. 43 закона № 208-ФЗ [3] акционерные общества не вправе принимать решение (объявлять) о выплате дивидендов по акциям:

- до полной оплаты всего уставного капитала общества;
- до выкупа всех акций, которые должны быть выкуплены в соответствии со ст. 76 закона № 208-ФЗ[3];
- если на день принятия такого решения общество отвечает признакам несостоятельности (банкротства) или если указанные признаки появятся у общества в результате выплаты дивидендов;
- если на день принятия такого решения стоимость чистых активов общества меньше его уставного капитала, и резервного фонда, и превышения над номиналь-

ной стоимостью определенной уставом ликвидационной стоимости размещенных привилегированных акций, либо станет меньше их размера в результате принятия такого решения и иное.

Аналогичные ограничения по распределению и выплате прибыли общества между участниками общества с ограниченной ответственностью установлены статьей 29 закона № 14-ФЗ [4].

Обращаем внимание, что с 4 ноября 2014 года при решении вопроса о выплате дивидендов необходимо учитывать Порядок определения стоимости чистых активов, утвержденного приказом Минфина России от 28.08.14 № 84н.[7] Данный порядок подлежит применению, в отличие от ранее действовавшего порядка [8], как акционерными обществами, так и обществами с ограниченной ответственностью, государственными унитарными предприятиями, муниципальными унитарными предприятиями, производственными кооперативами, жилищными накопительными кооперативами, хозяйственными партнерствами

Стоимость чистых активов определяется как разность между величиной принимаемых к расчету активов организации, за исключением дебиторской задолженности учредителей по взносам (вкладам) в уставный капитал, по оплате акций, и величиной принимаемых к расчету обязательств организации, за исключением доходов будущих периодов, признанных организацией в связи с получением государственной помощи, а также в связи с безвозмездным получением имущества[7].

Доходы в виде дивидендов от долевого участия в деятельности организаций подлежат налогообложению согласно норм НК РФ[2]. При этом дивиденды могут выплачиваться как физическим лицам, так и организациям. С 01 января 2015 г. повышены ставки налога по доходам от долевого участия в деятельности организаций, полученных в виде дивидендов.

Таблица 2

Ставки налога по доходам от долевого участия в деятельности организаций, полученных в виде дивидендов

Налогоплательщик	Нормативный акт	Ставка налога	
		до 01.01.2015 г.	с 01.01.2015 г.
Налог на доходы физических лиц			
физическое лицо являющееся налоговым резидентом РФ	п. 4 ст. 224 НК РФ	9%	13%
физическое лицо не являющееся налоговым резидентом РФ	п. 3 ст. 224 НК РФ	15%	15%
Налог на прибыль			
российские организации	п.п. 2 п. 3 ст. 284 НК РФ	9%	13%
иностранные организации	п.п. 3 п. 3 ст. 284 НК РФ	15%	15%

Таким образом, повышены ставки НДФЛ и налога на прибыль с 9% до 13% в первом случае, если получателем дивидендов является физическое лицо – налоговый резидент РФ и во втором случае – российская организация.

Обязанности налогового агента при выплате дивидендов физическим лицам выполняют согласно норм ст. 214 НК РФ организации, производящие указанные выплаты [2].

В соответствии с п. 3 ст. 275 НК РФ российская организация, являющаяся источником дохода юридического лица в виде дивидендов, также признается налоговым агентом, если иное не предусмотрено нормами НК РФ. Ставка налога на прибыль для российских организаций по доходам, полученным в виде дивидендов от российских

и иностранных организаций, также увеличена с 01.01.2015 г. с 9% до 13%. Порядок налогообложения доходов, полученных от долевого участия в других организациях, зависит от источника выплаты дохода.

Российские организации должны самостоятельно исчислить сумму налога на прибыль, исходя из суммы полученных дивидендов и соответствующей налоговой ставки (9% – в 2014 году, с 01.01.2015 г. – 13%), если источником дохода является иностранная организация, при этом они не вправе уменьшить сумму налога, исчисленную самостоятельно, на сумму налога, исчисленную и уплаченную по месту нахождения источника дохода, если иное не предусмотрено международным договором Российской Федерации [2].

Если источником дохода организации в виде дивидендов является российская организация, то именно организация, производящая выплаты, признается налоговым агентом (п. 3 ст. 275 НК РФ) [2]. Законодательство устанавливает обязанность налоговых агентов в отношении доходов в виде дивидендов определять сумму налога отдельно по каждому налогоплательщику (п. 4 ст. 275 НК РФ).

В случае, если организация, признаваемая налоговым агентом, выплачивает доходы в виде дивидендов иностранной организации и физическому лицу, не являющемуся налоговым резидентом Российской Федерации, налоговая база налогоплательщика – получателя дивидендов по каждой такой выплате определяется как сумма выплачиваемых дивидендов и к ней применяются налоговая ставка в размере 15%.

Нормы п. 7 ст. 275 НК РФ определяют круг налоговых агентов при осуществлении выплат доходов в виде дивидендов по акциям, выпущенным российской организацией. Обращаем внимание на изменения норм данной статьи, вступившие в действие с 01.01.2014 г. в соответствии с Федеральным законом от 23.06.2014 № 167-ФЗ [5]. Ранее положения данной статьи распространялись на случаи выплаты дивидендов организациям, а также устанавливали порядок обложения налогом на прибыль доходов в виде дивидендов выплачиваемых иностранным организациям. Теперь налоговыми агентами при осуществлении выплат доходов в виде дивидендов по акциям, выпущенным российской организацией, признаются все лица, независимо от того, кому выплачиваются дивиденды. В связи с внесенными поправками в ст. 275 НК РФ, российские организации получившие в 2014 году дивиденды по акциям российских акционерных обществ, с которых налоговый агент не удержал налог на прибыль, должны самостоятельно исчислить налог и уплатить его в бюджет не позднее 28 марта 2015 года (ч. 2 ст. 3 Закона № 167-ФЗ), при этом законодатели освободили организации, не исполнившие обязанность налогового агента по удержанию налога на прибыль организаций в отношении дивидендов, выплачиваемых налогоплательщикам – российским организациям, от ответственности, предусмотренной статьей 123 НК РФ [5].

Вместе с тем, существует некоторая неопределенность в случае неисполнения обязанности налогового агента при выплате доходов в виде дивидендов обществом с ограниченной ответственностью. Законом № 167-ФЗ [5] урегулирована лишь ситуация по выплате дивидендов акционерными обществами, вопрос об освобождении от ответственности обществ с ограниченной ответственностью, которые при выплате дивидендов российским организациям в 2014 г. не удержали налог на прибыль, является дискуссионным.

Законодательством РФ были определены основные положения переходного периода, связанные с интеграцией Республики Крым и Севастополя в РФ. Одними из самых сложных и требовавших незамедлительных решений были вопросы налогового регулирования в Крыму [9].

Порядок налогообложения дивидендов, выплачиваемых организациями, созданными на территории Республики Крым и города федерального значения Севастополя, регламентирован Законом города Севастополя от 18 апреля 2014 года № 2-ЗС «Об

особенностях применения законодательства о налогах и сборах на территории города федерального значения Севастополя в переходный период».

Дивиденды, выплаченные в периоде с 1 января 2014 года по день, предшествующий дню внесения сведений о юридическом лице в ЕГРЮЛ на основании Федерального закона № 124-ФЗ, подлежат обложению налогом на прибыль в порядке, предусмотренном разделом III «Налог на прибыль предприятий» Налогового кодекса Украины. При этом с доходов, полученных лицами, признаваемыми резидентами иностранных государств, налог на прибыль подлежит удержанию в размере 15% от суммы выплаты и перечислению в бюджет в момент такой выплаты[6].

Положения Налогового кодекса Украины не применяются в части удержания налога на прибыль с доходов юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, образованных в соответствии с законодательством РФ, сведения о которых внесены в Единый государственный реестр юридических лиц, а также филиалов, представительств и иных обособленных подразделений российских организаций, созданных на территории Республики Крым и города федерального значения Севастополя, сведения о которых внесены в Единый государственный реестр юридических лиц. Для данных лиц, нормы соглашения между Правительством РФ и Правительством Украины во избежание двойного налогообложения доходов и имущества и предотвращения уклонений от уплаты налогов от 8 февраля 1995 года не применяется.

Доходы юридических лиц и физических лиц – предпринимателей, созданных в соответствии с законодательством Украины, местом нахождения которых является территория города Севастополя, с 18 марта 2014г. не признаются соответственно доходами иностранных организаций и доходами физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, в случае представления налоговому агенту сведений о его постановке на учет в налоговых органах на территории города Севастополя[6].

Таким образом, учитывая, что налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате, то при выплате промежуточных дивидендов в 2014 году (при условии, что это предусмотрено уставом организации) применяется ставка 9%, а при выплате дивидендов в 2015 году по итогам 2014 года налоговые агенты должны исчислить и уплатить в бюджет суммы НДФЛ и налога на прибыль по ставке 13%.

Список литературы:

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ.
3. Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах».
4. Федеральный закон от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью».
5. Федеральный закон от 23.06.2014 № 167-ФЗ «О внесении изменений в главы 23 и 25 части второй Налогового кодекса Российской Федерации».
6. Закон города Севастополя от 18 апреля 2014 года № 2-ЗС «Об особенностях применения законодательства о налогах и сборах на территории города федерального значения Севастополя в переходный период».
7. Приказ Минфина России от 28.08.2014 № 84н «Об утверждении Порядка определения стоимости чистых активов».
8. Приказ Минфина РФ № 10н, ФКЦБ РФ № 03-6/пз от 29.01.2003 «Об утверждении Порядка оценки стоимости чистых активов акционерных обществ».
9. Метелев С. Правовые аспекты интеграции Крыма в финансовую систему Российской Федерации [Текст] / С. Метелев, О. Кривоносенко, Г. Купбаева // Налоги и финансовое право. – 2014. – № 6. – С.167-171

Условия публикации в журнале «Налоги и финансовое право»

Раздел 1. Сведения о журнале «Налоги и финансовое право»

1. Журнал «Налоги и финансовое право» зарегистрирован в Государственном комитете по печати. Регистрационный номер № 014933.

2. Главный редактор журнала «Налоги и финансовое право» – Аркадий Викторович Брызгалин.

3. Периодичность выхода: 1 номер ежемесячно.

4. Каждый номер журнала «Налоги и финансовое право» содержит 1-2 основные темы.

5. В каждом номере присутствуют постоянные рубрики: «Теория и практика налогообложения и финансовое право», «По материалам семинаров, проведенных Группой компаний «Налоги и финансовое право», «Актуальные вопросы судебной практики по налоговым спорам», «Новая литература: рецензии и критика», «Интересные факты о налогах и налогообложении» и ряд других рубрик. Редакция журнала оставляет за собой право корректировать и дополнять список постоянных рубрик.

6. Материалы, как правило, готовятся сотрудниками Группы компаний «Налоги и финансовое право».

7. Высшая аттестационная комиссия (ВАК) Министерства образования и науки Российской Федерации включила журнал «Налоги и финансовое право» в документ: «Перечень периодических научных и научно-технических изданий, выпускаемых в Российской Федерации, в которых рекомендуется публикация основных результатов диссертаций на соискание ученой степени доктора или кандидата наук». Рекомендуются публикации по правовой тематике соискателей ученой степени к.ю.н., к.э.н. и д.ю.н., д.э.н.

8. В каждом номере журнала «Налоги и финансовое право», независимо от тематики, размещен раздел, в котором публикуются авторские материалы (статьи) сотрудников Группы компаний «Налоги и финансовое право», а также сторонних авторов, направляющих свои работы для публикации: «Теория и практика налогообложения и финансовое право».

Раздел 2. Условия публикации в журнале «Налоги и финансовое право»

1. Статьи сторонних авторов принимаются в каждый номер журнала «Налоги и финансовое право» (см. п. 8 «Сведения о журнале «Налоги и финансовое право») в рубрику «Теория и практика налогообложения и финансового права» или иные рубрики по усмотрению редакции.

2. Рубрика «Теория и практика налогообложения и финансового права» размещена в открытом доступе на нашем сайте в архиве журнала «Налоги и финансовое право».

3. Статьи, полученные и одобренные редакционным советом и редакционной коллегией, публикуются в ближайших номерах (в срок 2-4 месяца).

4. Редакция не уведомляет авторов об этапах прохождения статьи от получения до публикации, однако редакция может дать устный ответ на вопрос: «На каком этапе рассмотрения находится статья автора». Телефон редакции (343) 350-11-62.

5. Редакция оставляет за собой право отбирать к публикации только те статьи, которые соответствуют общей теме издания: налоговое и финансовое право.

6. Редакция оставляет за собой право не принимать к рассмотрению статьи, содержащие ошибки и опечатки, поскольку не корректирует и не редактирует авторские статьи.

7. Редакция оставляет за собой право не публиковать статьи, содержание которых затрагивает честь и достоинство третьих лиц, а также имеет информацию и рекомендации сомнительного характера.

8. Автор обязан в письменном виде уведомить редакцию, что представленная статья нигде ранее не была опубликована (оформляется соглашение о передаче права на публикацию статьи).

9. Статья не может быть опубликована без ссылки на автора.

10. Автор, прислав в журнал «Налоги и финансовое право» свою статью, соглашается с тем, что она может быть опубликована в журнале «Налоги и финансовое право», а также в электронной версии журнала «Налоги и финансовое право», включена в электронные базы данных («Гарант», «КонсультантПлюс»), размещена на сайте Группы компаний «Налоги и финансовое право» и включена в рассылки, которые готовит Группа компаний «Налоги и финансовое право».

11. Автор вправе еще где-либо опубликовать свою статью, уже вышедшую в журнале «Налоги и финансовое право», но с предварительного согласия Редакции, при этом ссылка на первую публикацию в журнале «Налоги и финансовое право» обязательна.

12. Статьи публикуются на безвозмездной основе (дополнительные «скрытые» сборы с авторов не взимаются, в частности, обязательное оформление подписки на наше издание). Гонорар за опубликованные статьи не выплачивается, за исключением материалов, подготовленных по заказу Редакции.

13. По факту публикации статьи в журнале «Налоги и финансовое право» автору статьи высылается 1 экземпляр журнала, в котором опубликована статья.

14. На каждую статью, допущенную к публикации, пишется рецензия. Рецензия оформляется на бланке Редакции журнала «Налоги и финансовое право» и за подписью Председателя Редакционного совета – Главного редактора А.В. Брызгалина направляется авторам вместе с авторским экземпляром журнала.

15. Соблюдение организационных и технических требований, предоставление анкеты и соглашения о передаче права на публикацию статьи обязательны (образцы анкеты и соглашения можно запросить по электронной почте cnfr@cnfr.ru).

Раздел 3. Организационные и технические требования к статье

1. Средний объем статьи: 3–10 страниц формата А4; интервал между строк 1,5; размер букв 14 пунктов.

2. Статья оформляется в формате MS Word.

3. Статья должна содержать следующие информационно-сопроводительные данные: **Фамилия Имя Отчество** (полностью), **фотография** (высылается отдельным файлом, обязательное требование редакции с 2015 года), **должность** (обязательное требование ВАК), **место работы** (обязательное требование ВАК), **соискатель ученой степени** (обязательное требование ВАК, если есть такие сведения), **ВУЗ** (обязательное требование ВАК, если есть такие сведения), **город проживания** (обязательное требование ВАК), **аннотация к статье** до 150 слов на русском и английском языках (обязательное требование ВАК), **ключевые слова к статье** на русском и английском языках (обязательное требование ВАК), **пристатейный библиографический список** (обязательное требование ВАК).

4. Выслать текст статьи можно по электронной почте: cnfr@cnfr.ru. Текст в указанном формате отдельным файлом + фотография + заполненная и подписанная анкета (скан-копия) + заполненное и подписанное соглашение о передаче права на публикацию статьи (скан-копия).

5. Анкету и соглашение заполняют и подписывают все авторы (соавторы).

6. Если текст содержит схемы, рисунки и графики, просим согласовать формат с техническим редактором журнала «Налоги и финансовое право» Колмаковым Олегом Александровичем cnfr@cnfr.ru или по тел.(343) 350-12-12, 350-15-90.

7. Представленный авторский текст статьи не корректируется и не редактируется. Все материалы, высланные в адрес редакции, не возвращаются.

8. Редакция не принимает к рассмотрению статьи, если не выполнены организационные и технические требования к статье (раздел 3, пункты 1-7).

НАЛОГОВЫЙ ПРЕДСТАВИТЕЛЬ предприятий, организаций и граждан



Группа компаний
«НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ
ПРАВО»

- *защита* налогоплательщика в налоговых и судебных органах
- *анализ* обоснованности актов налоговых органов
- налоговый *консалтинг* (консультации, экспертизы, заключения)
- *защита* от санкций по валютному и таможенному контролю
- хозяйственные *споры* любой сложности
- Налоговый клуб
- общий *аудит*

Наш адрес:

620075, г. Екатеринбург, ул. Луначарского, д. 77, 4 этаж.

Тел./факс: (343) 350-11-62, 350-12-12.

www.cnfr.ru E-mail: cnfr@cnfr.ru