



**Климкин С.И., к.ю.н.,  
профессор НАО «Университет Нархоз»,  
г.н.с. Института законодательства и  
правовой информации Республики Казахстан,**

**Порохов Е.В., д.ю.н.,  
директор НИИ финансового и налогового права,  
профессор ВШП «Әділет» Каспийского университета**

## О РАСПРЕДЕЛЕНИИ ЧИСТОГО ДОХОДА ТОО МЕЖДУ ЕГО УЧАСТНИКАМИ: ГРАЖДАНСКО- ПРАВОВЫЕ И НАЛОГОВЫЕ АСПЕКТЫ

**Açar sözlər:** MMC xalis gəlir bölgüsü, korporativ qanunvericiliyin inkişafı, xalis gəlir, MMC-nin xalis gəlirinin vergiyə cəlb edilməsi, vergi hesabı.

**Ключевые слова:** Распределение чистого дохода ТОО, разработка корпоративного законодательства, чистая прибыль, налогообложение чистого дохода ТОО, налоговая отчетность.

**Keywords:** Dividends; distribution of net income of LLP, development of corporate legislation, net income, corporate income tax, tax reporting.

**Г**ражданско-правовая сторона вынесенного в заголовке вопроса с разной степенью активности постоянно обсуждается казахстанскими исследователями.

**О зависимости размера распределяемого между участниками части чистого дохода ТОО от доли в уставном капитале.** Пункт 2 ст. 40 Закона Республики Казахстан от 22 апреля 1998 г. № 220-І «О товариществах с ограниченной и дополнительной ответственностью» (далее – Закон о ТОО) устанавливает, что в случае принятия общим собранием товарищества с ограниченной ответственностью решения о распределении дохода между участниками каждый участник вправе полу-

чить часть распределяемого дохода, соответствующую его доле в уставном капитале товарищества.

В автореферате диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук И.А. Колупаев отмечает, что «Закон о ТОО предусматривает обязательный пропорциональный порядок распределения чистого дохода товарищества» и, считая неоправданным наличие императивного регулирования указанного порядка, предлагает вернуться к действовавшим ранее диспозитивным нормам<sup>1</sup>.

Иную позицию, высказанную в статье «Распределение чистого дохода между участниками хозяйственного товарищества»<sup>2</sup>, занимает А.Г. Диденко: «Гражданское законодательство, закрепляя за участниками товарищества с ограниченной ответственностью право на получение части распределяемого дохода, соответствующей его доле в уставном капитале, не препятствует им по собственному соглашению, закреплённому учредитель-

<sup>1</sup> Колупаев И.А. Правовое положение товарищества с ограниченной ответственностью в Республике Казахстан. Автореф... к.ю.н. – Алматы, 2003. С. 8-9.

<sup>2</sup> Здесь и далее приводятся цитаты из указанной статьи А.Г. Диденко, опубликованной в кн. Гражданское законодательство. Статьи. Комментарии. Практика. Вып. 19. / Отв. ред. А.Г. Диденко. – Алматы: ЮРИСТ, 2004. С. 53-56.



ными документами, распределить полученный доход в иной пропорции, не соответствующей размеру принадлежащих им долей в уставном капитале».

Если первое из приведенных высказываний основывается на буквальном толковании Закона, то второе является результатом научно-го (доктринального) толкования положений законодательства<sup>1</sup>.

Проанализируем предлагаемые А.Г. Диденко аргументы в пользу сделанного им вывода.

Не заявляя категорично о диспозитивности пункта 2 ст. 40 Закона о ТОО, автор предлагает свое видение этой нормы так, как если бы она была сформулирована императивно: «Хозяйственное товарищество распределяет чистый доход в строгом соответствии с размерами долей участников».

Очевидно, что ключевыми для автора в этом вопросе видятся слова «в строгом».

Однако означает ли это, что правовая норма должна рассматриваться как императивная лишь при наличии в ней строгих, категоричных, однозначных установлений (например, с использованием слов «строго», «исключительно», «лишь», «только» и т.п. или производных от них слов)?

В этом мы не уверены.

В качестве примера. Согласно пункту 2 ст. 34 ГК РК, юридическое лицо, являющееся коммерческой организацией, может быть создано только в форме государственного предприятия, хозяйственного товарищества, акционерного общества, производственного кооператива.

В этом случае сделанное А.Г. Диденко предположение, действительно, безупречно. На самом деле, таким жестким императивом, подкрепленным пунктом 4 Постановления Верховного Совета РК от 27 декабря 1994 г.

<sup>1</sup> Здесь и далее приводятся наши суждения, изложенные в статье «Вопросы толкования некоторых положений законодательства о хозяйственных товариществах» // ЮРИСТ, 2004, № 5; то же: Климкин С.И. Юридические лица (сборник статей). – Алматы: Норма-К, 2004. С. 119-129.

«О введении в действие Гражданского кодекса Республики Казахстан (Общая часть)», законодатель запретил создание коммерческих организаций в иных организационно-правовых формах.

Сомнения вносит часть первая п. 3 этой статьи Кодекса: юридическое лицо, являющееся некоммерческой организацией, может быть создано в форме учреждения, общественного объединения, акционерного общества, потребительского кооператива, общественного фонда, религиозного объединения и в иной форме, предусмотренной законодательными актами.

Как видим, слова «только» здесь нет. Означает ли это, что на основе своего соглашения (или решения) учредители (учредитель) могут (может) создать некоммерческую организацию в иной, не предусмотренной ГК и иными законодательными актами, форме? Нет, не означает.

Еще пример. Согласно пункту 2 ст. 144 ГК, опубликование дневников, записок, заметок и других документов допускается лишь с согласия их автора, а писем – с согласия их автора и адресата. В случае смерти кого-либо из них указанные документы могут публиковаться с согласия пережившего супруга и детей умершего.

Изменится ли императивная регламентация этого вопроса, если из содержания первого предложения исключить слово «лишь»? Добавит ли «императивности» внесение слова «лишь» во второе предложение? Ответы очевидны: нет.

Таким образом, считаем, что не наличие в норме упоминавшихся выше «категоризмов» определяет ее императивность, но отсутствие в ней разрешения (дозволения) участникам гражданского правоотношения устанавливать для себя иной порядок поведения, чем тот, что предлагается правовой нормой (ст. 382 ГК).

Со значимостью же довода А.Г. Диденко о том, что «в рассматриваемом случае таким общим принципом является центральный принцип гражданского права – принцип свободы договора, в соответствии с которым



граждане и юридические лица свободны в установлении своих прав и обязанностей на основе договора и определении любых не противоречащих законодательству условий договора», можно согласиться лишь с учетом части первой п. 1 ст. 382 ГК, согласно которой условия договора определяются по усмотрению сторон, кроме случаев, когда содержание соответствующего условия предписано законодательством.

В обоснование своих доводов автор ссылается также на статью 61 ГК: «Необходимо также учесть, что ст. 61 ГК устанавливает, что кроме закрепленных этой статьей участники хозяйственного товарищества могут иметь другие права, предусмотренные законодательными актами или учредительными документами».

Обращает на себя внимание неточность в цитировании ГК: не «или», а «и». Однако этот момент может сыграть ключевую роль в уяснении истинной воли законодателя. Считаем, что если бы был использован союз «или», то тем самым, действительно, допускалась бы возможность расширения прав участников как законодательными актами, так и автономно, самостоятельно, – учредительными документами, вне зависимости от содержания законодательных актов.

Использование же на самом деле союза «и» означает, что расширение прав участников учредительными документами товарищества допустимо лишь в случае, когда такая возможность предусмотрена законодательными актами.

В этой связи примечателен тот факт, что законодатель нередко использует конструкцию «и (или)», допуская тем самым наличие правовых регламентаций, находящихся, условно говоря, «и там, и там одновременно», а также «либо там, либо там самостоятельно». Применение такой, смешанной конструкции ярко иллюстрирует позицию казахстанского законодателя, заключающуюся в необходимости разграничения смыслового содержания правовых норм, в которых используется тот или иной из указанных союзов.

Усиливает это утверждение и пункт 6 ст. 77 ГК: «Правовое положение товарищества с ограниченной ответственностью, права и обязанности его участников определяются настоящим Кодексом и законодательными актами».

Как видим, отсылка к учредительным документам здесь вообще отсутствует. Поэтому совокупность прав и обязанностей участников ТОО, предусмотренных учредительными документами, должна вытекать из содержания законодательных актов.

Таким образом, когда законодатель желает наделить участников дополнительными правами, в том числе правом менять предлагаемые им правила поведения, он это делает. В случае же с распределением части чистого дохода между участниками законодателем предписан императивный порядок, не допускающий его изменения учредительными документами<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Иное, более широкое понимание диспозитивного метода регулирования корпоративных отношений мы встречаем у А.К. Калдыбаева: «Однако сейчас, мы вынуждены признать, суды зачастую занимают позицию, когда норма частного-правового закона по умолчанию предполагается императивной. Это сводит на нет реализацию принципа свободы договора. Презумпция императивности должна быть заменена презумпцией свободы договора и диспозитивности норм. Эту презумпцию необходимо закрепить в ГК и соответствующих законах, и именно из этой презумпции должны исходить суды. Крайне желательно принятие нормативного постановления Верховного суда РК по вопросу обеспечения свободы договора. <...> С учетом того, что свобода договора особенно должна проявляться в отношениях при создании и деятельности непубличных (закрытых) компаний, таких как товарищества с ограниченной ответственностью, законодательство о таких компаниях должно строиться на диспозитивном подходе. Участники непубличных компаний, для максимальной адаптации регулирования особенностям своих отношений и целей деятельности, должны иметь полное право отклониться от любого положения закона, если только в самих этих положениях не указано о том, что отклонение не допустимо, или не вытекает из их существа. При этом такое ограничение свободы договора должно исходить только из защиты высших благ общества и индивидов, требующих дополнительную защиту вследствие их правового статуса // Калдыбаев А.К. Свобода договора и презумпция диспозитивности норм частного права как вызовы доминирующей методологии регулирования. О книге А.Г. Карапетова и А.И. Савельева «Свобода договора и ее пределы» //



Что же касается нашей позиции по существу анализируемого вопроса, абстрагируясь от действующих законодательных регламентаций, отметим, что поддерживаем идею о необходимости его диспозитивного регулирования. Вероятно, есть смысл даже в более радикальном его разрешении, когда бы возможность изменения порядка распределения между участниками чистого дохода товарищества предусматривалась не только учредительными документами, но допускалась и решением общего собрания участников с той целью, чтобы, например, дополнительно вознаграждать одного или нескольких участников за их активную деятельность, принесшую товариществу значительный доход за отчетный период. Очевидно, что решение по этому вопросу должно приниматься единогласно всеми участниками товарищества.

Однако это предложение может быть осуществимо лишь посредством внесения соответствующих корректировок в законодательство о хозяйственных товариществах. Единственная оговорка: практическая реализация такой возможности не должна нарушать публичных интересов, поэтому соответствующие механизмы их защиты следует предусмотреть в налоговом законодательстве.

**О периодичности распределения между участниками части чистого дохода ТОО.** Законом РК от 21 января 2019 г. № 217-VI «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Республики Казахстан по вопросам усиления защиты права собственности, арбитража, оптимизации судебной нагрузки и дальнейшей гуманизации уголовного законодательства» часть первая п. 1 ст. 40 Закона о ТОО изложена в следующей редакции: «Распределение между участниками товарищества с ограниченной ответственностью чистого дохода, полученного товариществом по результатам его деятельности за квартал, полугодие или год, может производиться в соответствии с решением очередного

общего собрания участников товарищества, посвященного утверждению результатов деятельности товарищества за квартал, полугодие или год».

А.К. Калдыбаев отмечает, что Закон о ТОО сейчас предусматривает возможность распределять чистый доход ТОО только по результатам квартала, полугодия и года. Ранее вообще была возможность распределения дохода только по итогам года. Вместе с тем, не является ли это делом самих участников ТОО, по результатам какого периода распределять чистый доход? Не видим обоснованных причин устанавливать здесь какие-либо ограничения (если, конечно, нет признаков несостоятельности компании)<sup>1</sup>.

Прежняя редакция этой нормы, которая заканчивалась словами «за соответствующий год», действительно, вызывала споры о возможности распределения чистого дохода (его части) между участниками по итогам не года, а квартала или полугодия, то есть промежуточно.

На этот вопрос мы давали отрицательный ответ по двум соображениям<sup>2</sup>. Во-первых, потому что данная норма была сформулирована в Законе императивно. Во-вторых, допуская возможность распределения чистого дохода (его части) лишь по итогам года, законодатель, как нам представляется, тем самым защищал интересы не только кредиторов товарищества, но и бюджета.

Так, можно спрогнозировать ситуацию, когда ТОО сработало в первом квартале эффективно, и участники распределили между собой весь полученный квартальный чистый доход. Однако в последующие три квартала деятельность товарищества оказалось убыточной, в результате чего по итогам года в целом ТОО вышло с убытками.

При этом обращает на себя внимание тот

<sup>1</sup> Калдыбаев А.К. АО и ТОО: особенности деятельности и регулирования // *Zakon.kz.*, 12 сентября 2019 г. [https://online.zakon.kz/Document/?doc\\_id=39657829](https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=39657829)

<sup>2</sup> Климкин С.И. Товарищество с ограниченной ответственностью: Комментарий к Закону Республики Казахстан от 22 апреля 1998 года. 2-е изд., исп. и доп. – Алматы: ЮРИСТ, 2016. С. 122.



факт, что решение о промежуточном распределении чистого дохода, как и в прежней редакции, принимается очередным общим собранием участников.

Пунктом 1 ст. 44 Закона о ТОО установлено, что очередное общее собрание участников созывается исполнительным органом товарищества в сроки, установленные уставом товарищества, но не реже одного раза в год.

В связи с этим, в случае если участники намереваются распределять чистый доход товарищества промежуточно, устав должен содержать положение об очередных ежеквартальных (полугодовых) общих собраниях.

Иначе говоря, внеочередным общим собранием такой вопрос решен быть не может.

Как следствие этого нововведения, из привычного словосочетания «годовая финансовая отчетность» исключено слово «годовая» (в подп. 4) п. 2 ст. 43, п. 5 ст. 58, части первой п. 1 ст. 59 Закона о ТОО).

Но в одном месте это слово в Законе, все же, сохранилось: «Собрание, посвященное утверждению годовой финансовой отчетности товарищества с ограниченной ответственностью, должно быть проведено не позднее трех месяцев после окончания отчетного финансового года» (пункт 2 ст. 44 Закона о ТОО).

Такое положение вполне корреспондируется с пунктом 1 ст. 18 Закона РК от 28 февраля 2007 г. № 234-III «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности», согласно которому отчетным периодом является период, за который организацией представляется финансовая отчетность. Отчетным периодом для годовой финансовой отчетности является календарный год, начиная с 1 января по 31 декабря.

**Перспективы развития вопроса.** Экспертной группой, сформированной в рамках Дорожной карты сотрудничества между Фракцией партии «Нур-Отан» Мажилиса Парламента и Национальной палатой предпринимателей РК «Атамекен» по направлению «Совершенствование корпоративного законодательства», подготовлен проект тезисов для Концепции Закона о ТОО и Закона о внесении изменений и дополнений в некото-

рые законодательные акты<sup>1</sup>.

По рассматриваемым в данной статье вопросам экспертами выработаны следующие рекомендации:

- по соглашению участников выплата дивидендов может производиться не пропорционально долям участия;

- распределение чистого дохода товарищества возможно без ограничения по периодам выплат, с учетом установленных Законом о ТОО условий.

При этом обоснованием обеих позиций является диспозитивный подход регулирования отношений между участниками.

**Налогово-правовая сторона вопроса** определения понятий «чистый доход» и «дивиденды» не менее актуальна и обсуждаема участниками делового оборота и исследователями. Ведь дело в данном случае осложняется присутствием публичного интереса при признании и распределении чистого дохода ТОО и начислении и выплате им дивидендов своим участникам.

Название этому публичному интересу – подоходный налог с доходов ТОО, распределяющего чистый доход среди своих участников, и подоходный налог с доходов самих участников, полученных ими от ТОО в виде дивидендов при распределении среди них чистого дохода ТОО. Ведь ТОО, распределяющее свой чистый доход среди участников, и участники ТОО, получающие дивиденды, являются самостоятельными лицами и, соответственно, самостоятельными налогоплательщиками, которые самостоятельно получают свой налогооблагаемый доход и самостоятельно уплачивают с него свой подоходный налог.

ТОО должно исчислить и уплатить с полученного им за налоговый период налогооблагаемого дохода корпоративный подоходный налог по установленным в статье 313 НК РК ставкам. А участники ТОО при получении ими от ТОО дивидендов должны уплатить в

<sup>1</sup> <https://talpyn.com/inve-publikacii-i-obzory/obshhie-voprosy-prava/proekt-tezisos-dlja-koncepcii-zakona-o-too-i-zakona-o-vnesenii-izmenenij-i-dopolnenij-v-nekotorye-zakonodatelnye-akty/>.



бюджет государства подоходный налог по установленным в пункте 3 ст. 313, пункте 2 ст. 320, подпункте 5) п. 1 ст. 646, пункте 1 ст. 655 НК РК или в Налоговых конвенциях ставкам (15% для юридических лиц-резидентов РК, юридических и физических лиц-нерезидентов РК и 5% для физических лиц-резидентов РК по дивидендам из источников в РК). Исчисление, удержание и перечисление в бюджет подоходного налога с дивидендов производит налоговый агент – юридическое лицо, выплачивающее дивиденды своим участникам.

При этом налогообложению не подлежат дивиденды по ценным бумагам, находящимся на дату начисления таких дивидендов в официальном списке фондовой биржи, функционирующей на территории РК.

Также не подлежат налогообложению дивиденды, за исключением выплачиваемых лицу, являющемуся резидентом государства с льготным налогообложением, включенного в перечень, утвержденный уполномоченным органом, при одновременном выполнении следующих условий:

1) на день начисления дивидендов налогоплательщик владеет акциями или долями участия, по которым выплачиваются дивиденды, более трех лет;

2) юридическое лицо-резидент, выплачивающее дивиденды, не является недропользователем в течение периода, за который выплачиваются дивиденды;

3) имущество лиц (лица), являющихся (являющегося) недропользователями (недропользователем), в стоимости активов юридического лица-резидента, выплачивающего дивиденды, на день выплаты дивидендов составляет не более 50 процентов.

**О понятии «дивиденды» в целях налогообложения и о порядке определения понятия «чистый доход», используемого при определении понятия «дивиденды».**

Сразу оговоримся, что понятие «дивиденды», определенное в целях налогообложения в налоговом праве, не совпадает по своему объему и содержанию с понятием «дивиденды», которое определено в гражданском пра-

ве. В налоговом праве понятие «дивиденды» намного шире по своему объему, чем аналогичное гражданско-правовое понятие. Его полное определение содержится в подпункте 16) п. 1 ст. 1 НК РК.

Нас же будет интересовать только та сторона определения понятия «дивиденды», которая совпадает по своему содержанию с гражданско-правовым определением применительно к ТОО. Так, в соответствии с указанной выше нормой НК РК, дивидендами, в частности, признается чистый доход или его часть, распределяемая юридическим лицом между его учредителями, участниками. Заметим, что в налоговом-правовое понятие дивидендов входит также доход участников от распределения имущества при ликвидации юридического лица или уменьшении уставного капитала, а также выкупе юридическим лицом у учредителя, участника доли участия или ее части в этом юридическом лице. Согласно статье 327 НК РК, для целей исчисления и уплаты индивидуального подоходного налога к доходу в виде дивидендов, подлежащему налогообложению, относится также чистый доход от доверительного управления учредителя доверительного управления, полученный от юридического лица, являющегося доверительным управляющим.

Определенное в статье 1 НК РК понятие дивидендов является общим, используемым в дальнейшем в НК РК для целей налогообложения доходов участников ТОО от распределяемого среди них чистого дохода этого ТОО.

Таким образом, дивиденды – это понятие, определенное в общем налоговом глоссарии статье 1 НК РК в целях всего НК РК и применимое ко всем налоговым отношениям, если только иное определение не содержится в специальных нормах НК РК применительно к отдельным ситуациям налогообложения.

Отправным и ключевым для определения понятия «дивиденды» является понятие «чистый доход». Ключевое в рассматриваемом нами случае общее понятие «чистый доход» не определяется ни в гражданском, ни налоговом праве.



Исключение в налоговом праве составляют только три специально предусмотренных в НК РК случая, когда в целях налогообложения определяется:

1) чистый доход учредителя доверительно-го управления (пункт 5 ст. 42 НК РК)<sup>1</sup>;

2) чистый доход юридического лица-нерезидента от деятельности в РК через постоянное учреждение для целей исчисления налога на чистый доход (пункт 1 ст. 652 НК РК)<sup>2</sup>;

3) чистый доход для целей исчисления недропользователем налога на сверхприбыль (пункт 1 ст. 755 НК РК)<sup>3</sup>.

Согласно пункту 3 ст.1 НК РК, другие специальные понятия и термины налогового законодательства РК используются в значениях, определяемых в соответствующих статьях НК РК. Соответственно, определенное только для указанных выше случаев понятие «чистый доход» не применимо для других случаев, в том числе для случаев определения понятия дивидендов.

В действовавшем до 01 января 2002 г. налоговом законодательстве РК общее понятие «чистый доход» определялось в подпункте 47) ст. 5 Закона РК «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» от 24 апреля 1995 г. как налогооблагаемый доход за минусом подоходного налога, начисленного по этому доходу. С 01 января 2002 г. указанный Закон о налогах 1995 г. утратил силу, в связи

<sup>1</sup> Положительная разница между доходами и затратами от доверительного управления за налоговый период, определяемая на основании предусмотренного гражданским законодательством РК отчета доверительного управляющего о своей деятельности, является чистым доходом от доверительного управления учредителя доверительного управления.

<sup>2</sup> Чистый доход в целях исчисления корпоративного подоходного налога на чистый доход нерезидента, действующего в РК через постоянное учреждение, определяется в следующем порядке: налогооблагаемый доход, уменьшенный на сумму доходов и расходов, а также на сумму переносимых убытков, минус сумма корпоративного подоходного налога с налогооблагаемого дохода.

<sup>3</sup> Чистый доход для целей исчисления налога на сверхприбыль определяется как разница между налогооблагаемым доходом для целей исчисления налога на сверхприбыль и корпоративным подоходным налогом по контракту на недропользование.

с чем содержащиеся в нем правовые нормы, включая нормы-определения, которые не вошли в новое налоговое законодательство, прекратили свое действие. Соответственно, понятие «чистый доход», содержащееся в подпункте 47) ст. 5 утратившего силу Закона о налогах 1995 г., является неприменимым к текущим налоговым правоотношениям.

При отсутствии в действующем налоговом законодательстве общего определения понятия «чистый доход» в целях определения понятия дивидендов мы вынуждены обратиться к регламентирующей такого рода ситуации «норме-стрелочнице» в НК РК. Согласно пункту 4 ст. 1 НК РК, понятия гражданского и других отраслей законодательства РК, используемые в НК РК, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства РК, если иное не предусмотрено НК РК.

Таким образом, при отсутствии общего определения понятия «чистый доход» для целей налогообложения в пункте 1 ст.1 НК РК и для тех случаев, когда это понятие не определено специальными нормами НК РК, понятие «чистый доход» подлежит определению и применению для целей налогообложения в том значении, в котором оно используется в иных отраслях законодательства РК.

Как мы уже определились, хотя понятие «чистый доход» и является ключевым для гражданского права при определении им понятий «предпринимательство», «коммерческая организация», гражданское право также не имеет в своем нормативно-правовом массиве определения этого понятия.

Продолжим поиски определения этого понятия в законодательстве, которое оперирует финансовыми и учетными категориями, - в законодательстве о бухгалтерском учете и финансовой отчетности

**О бухгалтерском определении понятия «чистый доход», применимом в целях налогообложения при определении понятия «дивиденды».**

В бухгалтерском учете и регулирующем его законодательстве чистый доход отчетного периода является синонимом прибыли, анти-



подом убыткам и означает признаваемый и раскрываемый в финансовой отчетности субъекта учета результат его финансово-хозяйственной деятельности в виде превышения его доходов над его расходами за отчетный период. Соответственно, убытки отчетного периода – это превышение расходов субъекта учета над его доходами за отчетный период.

Понятие «чистый доход» является учетной категорией и определяется в соответствии с законодательством о бухгалтерском учете и финансовой отчетности по результатам хозяйственной деятельности субъекта предпринимательства в его финансовой отчетности на основании первичных документов и данных регистров бухгалтерского учета.

В соответствии с пунктом 1 ст. 7 Закона о бухгалтерском учете, бухгалтерская документация включает в себя первичные документы, регистры бухгалтерского учета, финансовую отчетность и учетную политику.

Согласно пунктам 1 и 2 ст. 15 Закона о бухгалтерском учете, финансовая отчетность представляет собой информацию о финансовом положении, результатах деятельности и изменениях в финансовом положении индивидуального предпринимателя или организации. Финансовая отчетность, за исключением отчетности государственных учреждений, включает в себя: 1) бухгалтерский баланс; 2) отчет о прибылях и убытках; 3) отчет о движении денежных средств; 4) отчет об изменениях в капитале; 5) пояснительную записку. Порядок составления финансовой отчетности и дополнительные требования к ней устанавливаются в соответствии с международными стандартами, международным стандартом для малого и среднего бизнеса и требованиями законодательства РК о бухгалтерском учете и финансовой отчетности.

Согласно пункту 8 МСФО 1, организация может использовать термин «чистый доход» для описания показателя прибыли или убытка.

Согласно пункту 10 МСФО 1, финансовая отчетность включает в себя, в частности:

- Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период;
- Отчет об изменениях в собственном капитале за период.

Согласно пункту 36 МСФО 1, организация должна представлять полный комплект финансовой отчетности, как минимум, ежегодно.

В соответствии с пунктом 82 МСФО 1, Отчет о прибыли или убытке должен, в частности, включать такие показатели за период, как:

- выручка;
- расходы по налогу.

Согласно пункту 107 МСФО 1, организация должна представить в Отчете об изменениях в собственном капитале сумму дивидендов, признанных в течение периода как распределения собственникам, а также соответствующую сумму дивидендов в расчете на акцию.

Таким образом, руководствуясь МСФО 1, субъект предпринимательства обязан, как минимум, на ежегодной основе формировать комплект финансовой отчетности за прошедший период. В такую финансовую отчетность должен входить Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период, Отчет об изменениях в собственном капитале. Согласно показателям финансовой отчетности, субъект предпринимательства должен определять свою прибыль за отчетный период путем корректировки полученного дохода на величину расходов, связанных с ведением предпринимательской деятельности, и определять в соответствии с такой полученной прибылью (или чистым доходом) сумму дивидендов для распределения собственникам.

Иными словами, согласно МСФО 1, чистый доход – это прибыль субъекта предпринимательства до выплаты дивидендов, определяемая на основании данных его финансовой отчетности за отчетный период как результат корректировки полученного дохода на величину расходов, связанных с ведением предпринимательской деятельности.

В соответствии с пунктом 1 ст. 2 Предпри-





нимательского Кодекса РК, предпринимательством является самостоятельная, инициативная деятельность граждан, юридических лиц, направленная на получение чистого дохода путем использования имущества, производства, продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг.

В соответствии с подпунктом 3) п. 1 ст. 11 Закона о ТОО, участники товарищества вправе получать доход от деятельности товарищества в соответствии с Законом о ТОО, учредительными документами товарищества и решениями его общего собрания.

Согласно подпункту 8) п. 2 ст. 14 Закона о ТОО, учредительный договор товарищества с ограниченной ответственностью должен содержать порядок распределения чистого дохода товарищества.

В соответствии с пунктом 1 ст. 40 Закона о ТОО, распределение между участниками товарищества с ограниченной ответственностью чистого дохода, полученного товариществом по результатам его деятельности за квартал, полугодие или год, может производиться в соответствии с решением очередного общего собрания участников товарищества, посвященного утверждению результатов деятельности товарищества за квартал, полугодие или год.

Согласно пункту 1 ст. 42 Закона о ТОО, высший орган товарищества с ограниченной ответственностью (общее собрание) созывается в качестве очередного или внеочередного общего собрания участников в порядке и сроки, предусмотренные статьями 44 и 45 Закона о ТОО и уставом товарищества.

По требованию пункта 1 ст. 44 Закона о ТОО, очередное общее собрание участников товарищества с ограниченной ответственностью созывается исполнительным органом товарищества в сроки, установленные уставом товарищества, но не реже одного раза в год.

Другими словами, с установленной уставом товарищества периодичностью очередное общее собрание участников может созываться чаще одного раза в год, в том числе для принятия решений об утверждении результатов дея-

тельности товарищества за квартал, полугодие, год и распределении между участниками товарищества чистого дохода (прибыли), полученного товариществом по результатам его деятельности за квартал, полугодие или год.

Таким образом, участники товарищества вправе получать доход от деятельности товарищества в соответствии с положениями Закона о ТОО, которые устанавливают, что распределение чистого дохода товарищества может производиться по результатам деятельности товарищества за квартал, полугодие или год. Иными словами, чистый доход от своей деятельности товарищество вправе определять и распределять среди своих участников по итогам квартала, полугодия или года.

Этот вывод согласуется с положением пункта 36 МСФО 1 о том, что организация должна, как минимум, ежегодно утверждать и представлять финансовую отчетность. Следовательно, организация вправе утверждать и представлять финансовую отчетность с результатами ее деятельности и определением в ней чистого дохода чаще, чем один раз в год, в том числе ежеквартально или за полугодие.

По общему правилу, содержащемуся в пункте 3 ст. 190 НК РК, налоговый учет также основывается на данных бухгалтерского учета. Порядок ведения бухгалтерской документации устанавливается законодательством РК о бухгалтерском учете и финансовой отчетности.

Возникновение налоговых обязательств у субъекта предпринимательства может быть следствием занятия предпринимательской деятельностью, но не является целью такой деятельности и обязательным ее результатом. Расходы субъекта предпринимательства на уплату налогов являются разновидностью его расходов при осуществлении им своей деятельности и возникновении у него налоговых обязательств от такой деятельности.

Таким образом, как определение налоговых обязательств субъекта предпринимательства по результатам осуществления им финансово-хозяйственной деятельности за определенный период, так и определение чистого дохода такого субъекта для целей исчисления



и выплаты им дивидендов своим участникам за такой период основано на данных бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

При этом исполнение субъектом предпринимательства своего налогового обязательства, возникшего в связи с получением им дохода, не должно предварять и быть обязательным условием исполнения существующей у него другой обязанности по выплате своим участникам, учредителям дивидендов в качестве дохода, полученного от предпринимательской деятельности. Более того, в законодательстве и практике правоприменения могут быть такие случаи, когда признание у товарищества чистого дохода может быть вообще не связано с исчислением и уплатой корпоративного подоходного налога с полученных товариществом доходов (например, освобождение дохода товарищества от налогообложения по закону).

Налоговым периодом для корпоративного подоходного налога в соответствии с пунктом 1 ст. 314 НК РК является календарный год, а срок сдачи налоговой декларации по корпоративному подоходному налогу установлен пунктом 1 ст. 315 НК РК до 31 марта года, следующего за отчетным налоговым периодом. ТОО как юридическое лицо в соответствии с пунктом 1 ст. 222 НК РК является плательщиком корпоративного подоходного налога.

Следовательно, при принятии в соответствии с Законом о ТОО решения о распределении чистого дохода за квартал, полугодие или год очередное общее собрание участников товарищества не может руководствоваться налоговой отчетностью товарищества, так как установленные в НК РК сроки ее составления, утверждения и сдачи еще не наступили.

Таким образом, субъект предпринимательства должен определять свой чистый доход как положительную разницу между его доходами и расходами за отчетный период в соответствии с бухгалтерским учетом по данным финансовой отчетности, которая составляется в товариществе с установленной им самостоятельно периодичностью.

В конечном итоге по истечении налогового

периода по корпоративному подоходному налогу товарищество обязано будет признать в своем бухгалтерском и налоговом учете налогооблагаемый доход в целях подоходного налогообложения, исчислить с него и уплатить в бюджет РК корпоративный подоходный налог. В свою очередь, сумма исчисленного и уплаченного товариществом в бюджет РК по результатам налогового периода корпоративного подоходного налога должна быть учтена в бухгалтерском учете и отражена в финансовой отчетности такого товарищества в составе его расходов. Соответственно, сумма уплаченного товариществом корпоративного подоходного налога повлияет на его общий финансовый результат по итогам финансового года, скажется на сумме его чистого дохода за календарный год и размере выплачиваемых из него участникам товарищества дивидендов по итогам этого года или последнего отчетного периода в пределах этого года.

**О частном случае определения чистого дохода как дохода после уплаты с него корпоративного подоходного налога на основании налоговой отчетности за налоговый период.**

10 декабря 2020 г. был принят Закон РК о внесении изменений в НК РК, который установил новый порядок определения чистого дохода, подлежащего распределению юридическим лицом между своими участниками-нерезидентами РК, в целях их освобождения от обложения налогом на дивиденды.

До внесения указанных изменений в НК РК содержащаяся в части четвертой подпункта 4) п. 9 ст. 645 НК РК норма предписывала, в частности, что положения настоящего подпункта применяются только к дивидендам, полученным от юридического лица-резидента в виде части чистого дохода, распределяемого юридическим лицом-резидентом между его учредителями, участниками.

После внесения изменений содержащаяся в части четвертой подпункта 4) п. 9 ст. 645 НК РК норма стала предписывать, в частности, что положения настоящего подпункта применяются только к доходам, ранее обложенным



корпоративным подоходным налогом и полученным от юридического лица-резидента в виде части чистого дохода, распределяемого юридическим лицом-резидентом между его учредителями, участниками.

Таким образом, внесенные в подпункт 4) п. 9 ст. 645 НК РК изменения установили новое, ранее не существовавшее, дополнительное условие для освобождения доходов нерезидентов в виде дивидендов от налогообложения. По новому правилу, не подлежащим налогообложению у источника выплаты является только доход нерезидента в виде дивидендов, который выплачивается из дохода резидента РК, ранее обложенного корпоративным подоходным налогом и распределяемого между участниками в виде части чистого дохода.

В НК РК отсутствует определение выражения «доход, ранее обложенный корпоративным подоходным налогом».

Согласно пункту 2 ст. 36 НК РК, исполнение налогового обязательства включает в себя действия налогоплательщика (налогового агента) по:

- 1) исчислению суммы налога,
- 2) составлению и представлению форм налоговой отчетности,
- 3) уплате исчисленных и начисленных сумм налогов и платежей в бюджет.

Таким образом, указанная налогоплательщиком (налоговым агентом) по итогам нало-

гового периода в формах налоговой отчетности в качестве налогооблагаемого дохода сумма, с которой налогоплательщиком исчислен и уплачен корпоративный подоходный налог, после уплаты этого налога будет признаваться суммой «дохода, обложенного корпоративным подоходным налогом».

Иными словами, согласно изменениям, внесенным в подпункт 4) п. 9 ст. 645 НК РК, для целей налогообложения дохода в виде дивидендов нерезидента РК из источников в РК чистым доходом выплачивающего дивиденды юридического лица является доход, который определяется по данным налоговой отчетности после уплаты с него корпоративного подоходного налога.

Новый порядок исчисления чистого дохода юридического лица-резидента РК в целях определения дивидендов для нерезидентов РК лишает отныне нерезидентов РК предусмотренной Законом о ТОО возможности в течение отчетного года распределять чистый доход на основании финансовой отчетности и выплачивать дивиденды без обложения их налогом у источника выплаты дохода. А если учесть существующий в Законе о ТОО принцип равенства участников в распределении чистого дохода товарищества, то и участники-резиденты РК в таком ТОО тоже лишены возможности получить дивиденды в течение года раньше участников-нерезидентов РК.

### Список использованной литературы:

1. Колупаев И.А. Правовое положение товарищества с ограниченной ответственностью в Республике Казахстан. Автореф... к.ю.н. – Алматы, 2003. С. 8-9.
2. Диденко А.Г. опубликованной в кн. Гражданское законодательство. Статьи. Комментарии. Практика. Вып. 19. / Отв. ред. А.Г. Диденко. – Алматы: ЮРИСТ, 2004. С. 53-56.
3. Климкин С.И. Юридические лица (сборник статей). – Алматы: Норма-К, 2004. С. 119-129.
4. Калдыбаев А.К. АО и ТОО: особенности деятельности и регулирования // Zakon.kz., 12 сентября 2019 г. [https://online.zakon.kz/Document/?doc\\_id=39657829](https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=39657829)
5. Климкин С.И. Товарищество с ограниченной ответственностью: Комментарий к Закону Республики Казахстан от 22 апреля 1998 года. 2-е изд., исп. и доп. – Алматы: ЮРИСТ, 2016. С. 122.



**Klimkin S.I., Porokhov E.V.**

**MMC-NİN XALIS GƏLİRİNİN İŞTİRAKÇILARI ARASINDA BÖLÜŞÜMÜ: MÜLKİ  
HÜQUQİ VƏ VERGİ ASPEKTI**  
**Xülasə**

Bu məqalədə müəllif xalis gəlirin məhdud məsuliyyətli ortaqlığın iştirakçıları arasında bölüşdürülməsini təhlil edir. Məqalənin birinci bölməsində müəllif ortaqlığın xalis gəlirinin mütənasib bölgüsünə iki mövcud yanaşmanı müqayisə edir. İkinci bölmədə MMC-nin xalis gəlirinin bir hissəsinin iştirakçıları arasında bölüşdürülməsi tezliyinə dair mövcud fikirlərin nəzərdən keçirilməsi və təhlili təqdim olunur. Müəllif dividendlər məsələsini də vergitutma baxımından təhlil edir.

**Klimkin S.I., Porokhov E.V.**

**DISTRIBUTION OF THE NET INCOME OF THE LLP BETWEEN ITS  
PARTICIPANTS: CIVIL LEGAL AND TAX ASPECTS**  
**Summary**

In this article, the author analyzes the distribution of net income among the participants of the Limited Liability Companies. In the first section of the article, the author compares two existing approaches on the proportional distribution of the partnership's net income. The second section reviews and analyzes the existing views on the frequency of distribution of a part of the net income of the LLP between the participants. The author also analyzes the issue of dividends from the perspective of taxation.