

Дивиденды юридическим лицам: что надо знать бухгалтеру

Организации, образованные в форме акционерных обществ (АО), обществ с ограниченной или дополнительной ответственностью (ООО, ОДО), вправе распределять часть прибыли, остающейся в их распоряжении после уплаты налогов и иных обязательных платежей и покрытия убытков, посредством выплаты дивидендов. Одновременно общества могут быть и получателями дивидендов, являясь акционерами других организаций.

В статье рассмотрим бухгалтерский учет и налогообложение данных операций.

Условия, срок и порядок расчетов с собственниками определяются уставом общества или решением общего собрания его участников. Если временной промежуток не определен, он не должен превышать 60 дней со дня принятия решения о распределении прибыли между участниками (ст. 96 Закона от 09.12.1992 № 2020-XII (ред. от 18.07.2022) «О хозяйственных обществах» (далее – Закон № 2020-XII)).

Выполнение данных положений целесообразно проверять при подготовке к общему собранию участников, на котором будет вынесено решение о распределении прибыли. Однако оно может быть принято только при соблюдении следующих требований: в хозобществе есть прибыль, которая может быть выплачена собственникам, и отсутствуют ограничения, установленные законом.

Необходимо обратить внимание, что выплата дивидендов не допускается, если на момент принятия решения:

- уставный фонд сформирован не полностью;
- не выплачена действительная стоимость доли (части доли) участника ООО, не завершён выкуп акций АО по требованию его акционеров;
- стоимость чистых активов меньше суммы уставного и резервных фондов или станет меньше в результате выплат;
- хозобщество имеет устойчивый характер неплатежеспособности или которая появится после распределения прибыли.

В соответствии с подп. 2.4 п. 2 ст. 13 Налогового кодекса (НК) дивиденд – доход, начисленный организацией участнику (акционеру) по принадлежащим ему долям (паям, акциям) в порядке распределения прибыли, а также доход владельцу инвестиционных паев от доверительного управления имуществом, составляющим паевой инвестиционный фонд.

Для целей налогообложения к дивидендам приравниваются любые доходы, распределяемые унитарным предприятием собственнику его имущества – юридическому или физическому лицу, а также приходящаяся на долю вышедшего (исключенного) участника хозобщества часть прибыли, остающейся после налогообложения, полученная этим обществом с момента выхода (исключения) этого участника до момента расчета с ним.

✓ Бухгалтерский учет

Для отражения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) предназначен сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Направление части чистой прибыли отчетного года на выплату доходов собственнику имущества (учредителям, участникам) по итогам утверждения годовой бухгалтерской отчетности отражается по Д-ту сч. 84 и К-ту сч. 75 «Расчеты с учредителями», к которому может быть открыт субсч. 75-2 «Расчеты по выплате дивидендов и других доходов» (п.п. 58, 67 Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утв. постановлением Минфина от 29.06.2011 № 50 (ред. от 28.12.2022) (далее – Инструкция № 50)).

Распределяемая обществом между участниками часть чистой прибыли признается организацией-участником доходом, связанным с ее участием в уставном фонде другой организации, и включается в состав доходов по инвестиционной деятельности с отражением по Д-ту субсч. 76-4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» и К-ту сч. 91 «Прочие доходы и расходы» субсч. 91-1 «Прочие доходы» в том отчетном периоде, в котором принято решение о ее выплате на основании протокола общего собрания участников (п. 24 Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утв. постановлением Минфина от 30.09.2011 № 102 (далее – Инструкция № 102)).

НДС

Начисление дивидендов и их выплата в денежной форме не влекут для общества каких-либо последствий по НДС, поскольку операции, связанные с денежным обращением, не признаются реализацией товаров (работ, услуг) (п. 1 ст. 31, п. 1, подп. 7.1 п. 7 ст. 115 НК).

Однако если в счет погашения задолженности по дивидендам участнику передаются товарно-материальные ценности, такая передача признается оборотом по реализации и, соответственно, облагается НДС (п. 1 ст. 31, подп. 1.1 п. 1 ст. 115 НК). В этой ситуации у общества возникает обязанность выставить участнику (направить на Портал) электронный счет-фактуру (п.п. 1, 2 и 4 ст. 131 НК).

Налог на прибыль

Суммы дивидендов и приравненных к ним доходов, начисленные белорусскими организациями, признаются объектом налогообложения на дату принятия решения о распределении прибыли путем объявления и выплаты дохода. **Организации, выплачивающие дивиденды, являются налоговыми агентами** и исполняют соответствующие обязанности (п. 1 ст. 167, п. 12 ст. 168, п. 4 ст. 186 НК).

Для организаций, которые применяют упрощенную систему налогообложения или уплачивают единый налог для производителей сельскохозяйственной продукции, сохраняется общий порядок исчисления и уплаты налога на прибыль в отношении дивидендов (подп. 1.1 п. 1 ст. 326, подп. 5.1 п. 5 ст. 347 НК).

Ставка налога по дивидендам, а также по доходам учредителей (участников, акционеров) в виде курсовых разниц, возникающих при переоценке дебиторской задолженности по расчетам с иностранными организациями по причитающимся от них дивидендам, устанавливается в размере 12%, если не определено иное (п. 6 ст. 184 НК).

Необходимо отметить, что если в течение 3 предшествующих календарных лет последовательно прибыль обществом не распределялась между участниками (акционерами) – резидентами Беларуси, то ставка налога устанавливается в размере 6%, а если же в течение 5 лет, то ставка налога – в размере 0% (п.п. 7, 8 ст. 184 НК).

Порядок применения данной нормы разъяснен в Письме МНС и Минфина от 28.01.2019 № 2-2-10/00253/5-1-30/24. Так, для использования пониженных ставок необходимо, чтобы в течение 3 либо 5 лет подряд у организации существовала возможная к распределению (но не распределен-

ная на выплату дивидендов) прибыль, т.е. имелось кредитовое сальдо сч. 84.

При этом отсчет 3- либо 5-летнего периода заново не начинается в случае, если в течение данных временных промежутков возникший непокрытый убыток по итогам какого-либо налогового периода (года) не превышал ранее накопленную нераспределенную прибыль прошлых лет (нулевое или дебетовое сальдо по сч. 84 на отчетную дату).

Для налога на прибыль с дивидендов отчетным периодом признается календарный месяц (п. 2 ст. 185 НК). Налог рассчитывается в том месяце, в котором начислены дивиденды, определяется как произведение налоговой базы и ставки, удерживается из дивидендов и перечисляется в бюджет.

Справочно. Дивиденды, начисленные на принадлежащие Республике Беларусь и (или) административно-территориальным единицам акции (доли, паи), не облагаются налогом на прибыль, а полностью перечисляются в доход соответствующего бюджета.

Декларация (расчет) по налогу на прибыль с дивидендов представляется налоговыми агентами в ИМНС не позднее 20-го числа месяца, следующего за тем, в котором они были начислены (п. 6 ст. 186 НК); а уплачивается налог – не позднее 22-го числа (подп. 9.2 п. 9 ст. 186 НК).

В том случае, если организация, начисляющая и выплачивающая доходы акционерам, получила дивиденды от другого юридического лица, то налоговая база для исчисления налога на прибыль по дивидендам каждого получателя определяется по формуле:

$$НБ = К \times (ДН - ДП),$$

где НБ – сумма налоговой базы;

К – отношение суммы дивидендов, причитающейся плательщику, к общей сумме прибыли, распределенной в качестве дивидендов;

ДН – общая сумма прибыли, распределенной в качестве дивидендов;

ДП – сумма дивидендов, полученная белорусской организацией, начислившей дивиденды в текущем календарном году и (или) в непосредственно предшествовавшем, если эти суммы ранее не учитывались при определении налоговой базы в составе показателя ДП и получены не ранее 1 января 2009 г.

При определении налоговой базы значение показателя ДП учитывается в размере, не превышающем значение показателя ДН (п. 6 ст. 182 НК).

Пример 1. Учредителями организации являются два юридических лица – резидента РБ. Доля акционера «А» 70%, доля второго «В» – 30%.

В феврале 2023 г. общим собранием участников принято решение о распределении чистой прибыли в размере 200 000 руб. и выплате дивидендов в марте.

Также в феврале обществом было получено уведомление о начисленных ему доходах от участия в уставном фонде другой организации – резидента РБ в размере 120 000 руб., которые были получены в марте в размере 105 600 руб. (за вычетом налога на прибыль).

Ставка налога на прибыль составляет 12%.

Содержание операции	Д-т сч.	К-т сч.	Сумма, руб.
Февраль 2023 г.			
Начислены дивиденды учредителю «А» (200 000 x 70%)			
	84	75-2	140 000
Налоговая база (200 000 – 105 600) x 70% = 66 080 (руб.)			
Начислены дивиденды учредителю «В» (200 000 x 30%)			
	84	75-2	60 000
Налоговая база (200 000 – 105 600) x 30% = 28 320 (руб.)			
Начислен налог на прибыль с дивидендов (66 080 + 28 320) x 12%	75-2	68	11 328
Март 2023 г.			
Получены дивиденды от организации – резидента РБ	51	76-4	105 600
Отражен удержанный налог на прибыль (120 000 – 105 600)	91-3	76-4	14 400
Выплачены дивиденды учредителям (200 000 – 11 328)	75-2	51	188 672
Перечислен в бюджет налог на прибыль с дивидендов	68	51	11 328

Справочно. Если организация получает дивиденды от иностранных компаний, то данные суммы включаются в состав внереализационных доходов на дату признания их доходом в бухгалтерском учете в полной сумме, т.е. до удержания (уплаты) налогов за рубежом (ч. 2 п. 2, подп. 3.1 п. 3 ст. 174, абз. 2 п. 5 ст. 182 НК).

Налог на прибыль, уплаченный по законодательству иностранного государства, после представления в налоговый орган по месту постановки на учет документа об уплате налога за рубежом подлежит зачету в счет уплаты налога на прибыль в Республике Беларусь. Зачет производится в пределах суммы налога, причитающейся к уплате в РБ (п.п. 1, 4, 6 ст. 187 НК).

Дивиденды облагаются налогом на прибыль (доходы) в иностранном государстве в зависимости от порядка и условий заключенных международных договоров Республики Беларусь с этими государствами.

Налог на доходы иностранных организаций

Юридические лица, которые выплачивают дивиденды иностранным учредителям, признаются налоговыми агентами и имеют права, исполняя обязанности, установленные НК (п. 3 ст. 193 НК).

При начислении и выплате дивидендов иностранным организациям возникает объект для начисления налога на доходы иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Республике Беларусь через постоянное представительство (подп. 1.4 п. 1 ст. 189 НК). При этом следует учитывать не только требования национального законодательства, но и положения международных договоров.

Днем начисления дохода (платежа) иностранной организации признается дата отражения в бухгалтерском учете обязательств перед ней по выплате дивидендов (но не позднее даты, когда такое отражение должно быть произведено в соответствии с законодательством) (подп. 2.2 п. 2 ст. 191 НК). А в бухгалтерском учете обязательство возникает на день принятия решения об объявлении и выплате дивидендов. Следовательно, эта дата принимается для исчисления налога.

По общему правилу ставка составляет 15% (подп. 1.5 п. 1 ст. 192 НК). Однако законодательством для отдельных организаций предусмотрены иные размеры.

1. Резиденты Парка высоких технологий, которые являются источником выплаты дивидендов, применяют ставку 5%, если более льготный режим не установлен международными договорами Республики Беларусь (п. 36 Положения о Парке высоких технологий, утв. Декретом Президента от 22.09.2005 № 12).

2. В том случае, если резиденты Китайско-Белорусского индустриального парка «Великий камень» реализуют крупный инвестиционный проект, то при начислении дивидендов своим учредителям (участникам, акционерам, собственникам имущества) – нерезидентам Республики Беларусь ставка налога составляет 0% в течение 10 календарных лет начиная с первого года, в котором начислен этот доход. В остальных ситуациях – 0% в течение 5 календарных лет (п. 51 Положения о специальном правовом режиме Китайско-Белорусского индустриального парка «Великий ка-

мень», утв. Указом Президента от 12.05.2017 № 166 (ред. от 06.09.2022).

Период, по окончании которого следует определить налоговую базу и рассчитать сумму налога, подлежащую уплате в бюджет, – квартал, на который приходится дата возникновения обязательства по его уплате (п. 1 ст. 193 НК).

Также обязанностью налогового агента является представление декларации по налогу в ИМНС по месту своей постановки на учет не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Перечисляется налог в бюджет не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 5 ст. 193 НК).

Если иностранная организация желает воспользоваться льготными положениями международных договоров (более низкая ставка налога или освобождение дохода от налогообложения), то представляет в установленном порядке подтверждение того, что она имеет постоянное местонахождение в этом иностранном государстве, с которым имеется международный договор Республики Беларусь по вопросам налогообложения. Подтверждение должно быть выдано компетентным органом данного иностранного государства (ст. 194 НК).

Документ о налоговом резидентстве может быть подан в ИМНС как до уплаты налога на доходы, так и после этой уплаты и быть в виде электронного документа. В этом случае он направляется в ИМНС в качестве приложения к налоговой декларации (расчету), если налоговый агент представляет ее тоже в электронном виде, либо к письму, составленному в виде электронного документа.

Подтверждение представляется ежегодно и действительно на протяжении календарного года, в котором оно выдано (если не установлено иное), и может поступить в налоговый орган до установленного национальным законодательством срока подачи декларации (расчета). В этой ситуации налоговый агент не удерживает и не перечисляет в бюджет налог на доходы или удерживает и перечисляет по пониженным ставкам, установленным таким международным договором.

Предъявление документа о налоговом резидентстве является основанием для неудержания налога на доходы или удержания по пониженным ставкам с учетом положений соответствующего международного договора.

При непредставлении подтверждения налог удерживается и перечисляется в бюджет в установленном порядке.

Пример 2. У организации два учредителя: белорусское предприятие (учредитель «А») и компания-нерезидент (учредитель «В»).

В феврале 2023 г. собственниками принято решение о направлении прибыли на выплату дивидендов: учредителю «А» – 100 000 руб., учредителю «В» – 150 000 руб.

Прибыль не распределялась в течение трех предшествующих календарных лет.

Со страной постоянного нахождения учредителя «В» у Республики Беларусь отсутствует договор об устранении двойного налогообложения.

Дивиденды перечисляются в марте 2023 г., учредителю «В» – в долларах по курсу Нацбанка 2,7230 руб. (условно) за 1 долл.

Содержание операции	Д-т сч.	К-т сч.	Сумма, руб.
Февраль 2023 г.			
Начислены дивиденды учредителю «А»	84	75-2А	100 000
Начислены дивиденды учредителю «В»	84	75-2В	150 000
Удержан налог на прибыль по дивидендам у учредителя «А» (100 000 руб. х 6%)	75-2А	68	6000
Удержан налог на доходы у учредителя «В» (150 000 руб. х 15%)	75-2В	68	22 500
Март 2023 г.			
Перечислены дивиденды учредителю «А» (100 000 – 6000) руб.	75-2А	51	94 000
Перечислены дивиденды учредителю «В» в долларах (150 000 – 22 500) = 127 500 руб. (127 500 / 2,7230) = 46 823,36 долл.	75-2В	52	127 500 (46 823,36 долл.)
Перечислен в бюджет налог на прибыль	68	51	6000
Апрель 2023 г.			
Перечислен в бюджет налог на доходы	68	51	22 500

Сведения о выплаченных дивидендах и удержанном с них налоге отражаются в налоговой декларации (расчете) по налогу на прибыль, форма которой и порядок ее заполнения установлены постановлением МНС от 03.01.2019 № 2 «Об исчислении и уплате налогов, сборов (пошлин), иных платежей».

Часть III «Расчет суммы налога на прибыль с дивидендов» декларации (расчета) заполняется без нарастающего итога отдельно за каждый месяц, в котором были начислены дивиденды белорусским организациям. При этом строки 3, 4.1–4.5 заполняются налоговым агентом по каждой белорусской организации.

СЕРГЕЙ КОЗЫРЕВ,

аудитор, налоговый консультант,
кандидат экономических наук