

## Налогообложение и учет сумм по расчетам с учредителями по дивидендам

Для целей налогообложения согласно ст. 35 НК *дивидендом признается* любой доход, начисленный унитарным предприятием собственнику его имущества, иной организацией (кроме простого товарищества) участнику (акционеру) по принадлежащим данному участнику (акционеру) долям (паям, акциям) в порядке распределения прибыли, остающейся после налогообложения.

*К дивидендам приравниваются* доходы, получаемые по соглашениям (долговым обязательствам), предусматривающим участие в прибылях.

*Не признаются дивидендами:*

- выплаты участнику (акционеру) организации в денежной или натуральной форме и размере, не превышающем его взноса (вклада) в уставный фонд этой организации, при ее ликвидации либо при выходе (исключении) участника (акционера) из состава участников (акционеров) организации, при приобретении организацией принадлежащей ее участнику доли (части доли) в уставном фонде этой организации или акций (части акций) этой организации у ее акционера;

- выплаты участникам (акционерам) организации в виде долей (паев, акций) этой же организации, а также в виде увеличения номинальной стоимости акций (паев), произведенного за счет собственных источников организации, если такие выплаты не изменяют процентную долю участия в уставном фонде организации ни одного из участников (акционеров).

При принятии решения о начислении и выплате дивидендов необходимо последовательно определить, как минимум:

- 1) к какой организационно-правовой форме относится организация;
- 2) кто принимает решение о размере сумм, направляемых на дивиденды;
- 3) какие ограничения имеются при принятии решения по суммам, направляемым на начисление дивидендов, и источникам их покрытия;
- 4) какие сроки установить для выплаты дивидендов;
- 5) кто является получателем дивидендов;
- 6) какие ограничения имеются при принятии решения о форме выплаты дивидендов;
- 7) каков порядок выплаты дивидендов.

Рассмотрим более подробно некоторые из них.

### ОРГАНИЗАЦИОННО-ПРАВОВАЯ ФОРМА ОРГАНИЗАЦИИ

Коммерческие организации могут создаваться в форме хозяйственных товариществ и обществ, производственных кооперативов, унитарных предприятий, крестьянских (фермерских) хозяйств и иных формах, предусмотренных ГК (п. 2 ст. 46 ГК).

Прибыль и убытки *полного товарищества* распределяются между его участниками *пропорционально их долям в уставном фонде*, если иное не предусмотрено учредительным договором или иным соглашением участников. Не допускается соглашение об устранении кого-либо из участников товарищества от участия в прибыли или убытках (п. 1 ст. 71 ГК).

Вкладчик *командитного товарищества* имеет право получать часть прибыли товарищества, *причитающуюся на его долю в уставном фонде*, в порядке, предусмотренном учредительным договором (ч. 13 п. 2 ст. 84 ГК).

Участники *хозяйственного товарищества или общества* вправе принимать участие в распределении прибыли (ч. 3 п. 1 ст. 64 ГК).

Устав производственного кооператива должен, в частности, содержать сведения о порядке распределения прибыли и убытков кооператива (ст. 108 ГК). Если иной порядок не предусмотрен уставом, то прибыль кооператива распределяется между его членами в соответствии с их трудовым участием (п. 3 ст. 109 ГК).

Согласно п. 2 совместного письма Минфина МНС от 19.01.2008 № 15-3/45/1/123 «О ведении учета частными унитарными предприятиями и использовании ими прибыли» (далее – Письмо № 15-3/45/1/123) прибыль, остающаяся в распоряжении частных унитарных предприятий, *ведущих бухгалтерский учет и отчетность на общих основаниях*, определяется в виде разницы между прибылью от реализации товаров, продукции (работ, услуг), от операционных и внереализационных операций и налогами, сборами (пошлинами) и другими обязательными платежами в бюджет, уплачиваемыми из прибыли.

Периодичность определения прибыли устанавливается частными унитарными предприятиями самостоятельно. Цели и *порядок использования прибыли*, остающейся в распоряжении частного унитарного предприятия, *должны быть отражены в его уставе*.

При этом следует иметь в виду, что выплата частным унитарным предприятием части при-



были, остающейся в распоряжении этого унитарного предприятия, его собственнику как физическому лицу в соответствии со статьей 35 НК РФ признается *дивидендом*.

В соответствии с п. 1 ст. 14 Закона РФ от 18.02.1991 № 611-ХІІ «О крестьянском (фермерском) хозяйстве» (с изменениями от 01.07.2010 № 154-З) (далее – Закон о крестьянском хозяйстве) члены *фермерского хозяйства* вправе наряду с другим:

- участвовать в управлении деятельностью фермерского хозяйства в порядке, установленном настоящим Законом и уставом фермерского хозяйства;

- участвовать в распределении прибыли, полученной фермерским хозяйством.

В соответствии с пп. 1.1 Указа Президента от 28 декабря 2005 г. № 637 (с изменениями от 14.03.2011 № 108) *часть прибыли (дохода)*, подлежащая перечислению в республиканский бюджет, бюджеты первичного, базового и областного уровней (далее – бюджет), исчисляется в зависимости от уровня рентабельности *республиканскими и коммунальными унитарными предприятиями*, государственными объединениями, являющимися коммерческими организациями, имущество которых находится на праве хозяйственного ведения (далее – унитарные предприятия, государственные объединения), за исключением унитарных предприятий, государственных объединений, указанных в части второй настоящего подпункта, – ежеквартально по нормативам согласно приложению к настоящему Указу как разница между суммой отчислений нарастающим итогом и суммой отчислений за предыдущий отчетный период с начала года.

Особенности правового положения открытых акционерных обществ, созданных в процессе приватизации государственного имущества или путем преобразования государственных, арендных предприятий, управления такими обществами, выпуска, размещения и обращения акций таких обществ и выплаты по ним дивидендов определяются законодательством о приватизации, если иное не установлено Президентом РФ (ст. 3 Закона об обществах).

#### ПРИНЯТИЕ РЕШЕНИЯ О РАЗМЕРЕ СУММ, НАПРАВЛЯЕМЫХ НА ДИВИДЕНДЫ

Согласно ст. 79 Закона РФ от 9 декабря 1992 г. № 2020-ХІІ «О хозяйственных обществах» (с изменениями от 15.07.2010 № 168-З) к исключительной компетенции *общего собрания акционеров* кроме вопросов, отнесенных частью первой статьи 34 настоящего Закона и уставом акционерного общества к исключительной компетенции общего собрания участников хозяйственного общества, относятся принятие и

утверждение решения о выпуске акций, принятие решений о приобретении акционерным обществом акций этого общества и о *выплате дивидендов* по результатам первого квартала, полугодия, девяти месяцев и по результатам года после окончания соответствующего периода.

К исключительной компетенции *совета директоров* (наблюдательного совета) акционерного общества относятся вопросы определения рекомендуемого *размера дивидендов и срока их выплаты* (ст. 85 Закона об обществах).

При принятии соответствующими органами решения о выплате дивидендов необходимо учитывать следующее.

Акционерное общество *не вправе принимать решения* об объявлении и выплате дивидендов, а также выплачивать дивиденды (ч. 3 ст. 102 ГК):

- до полной оплаты всего уставного фонда;
- если стоимость чистых активов акционерного общества меньше его уставного фонда и резервного фонда либо станет меньше их размера в результате выплаты дивидендов;
- в иных случаях, предусмотренных законодательными актами.

В данном случае уточним, что согласно ст. 72 Закона РФ от 9 декабря 1992 г. № 2020-ХІІ «О хозяйственных обществах» (с изменениями от 15.07.2010 № 168-З) (далее – Закон об обществах) *акционерное общество не вправе принимать решения* об объявлении и выплате дивидендов, а также выплачивать дивиденды, если:

- 1) уставный фонд оплачен не полностью;
- 2) стоимость чистых активов акционерного общества меньше суммы его уставного фонда и резервных фондов либо станет меньше их суммы в результате выплаты дивидендов;
- 3) акционерное общество имеет устойчивый характер неплатежеспособности в соответствии с законодательством об экономической несостоятельности (банкротстве) или если указанный характер появится у этого общества в результате выплаты дивидендов;

- 4) не завершено в соответствии со статьей 78 настоящего Закона выкуп акций акционерного общества по требованию его акционеров.

Чтобы установить оплачен ли уставный фонд полностью, следует обратиться к данным аналитического учета по счетам 75-2 «Расчеты по вкладам в уставный фонд» и 80 «Уставный фонд» в разрезе субсчетов: «Объявленный фонд»; «Подписной фонд»; «Оплаченный фонд»; «Изъятый фонд».

Показатель «чистые активы» принимается в качестве критерия, характеризующего состояние уставного фонда организации. Уставный фонд организации призван выполнять несколько функций:

- быть имущественной основой для деятельности организации, первоначальным (стартовым) капиталом. Его размер определяется учредительными документами и не может быть ниже установленного законодательством Республики Беларусь;

- свидетельствовать об определенной стоимости имущества, гарантирующей исполнение обязательства перед третьими лицами.

Сформированный уставный фонд позволяет:

1) определить долю (процент) участия каждого учредителя (участника) организации и соответствующее этой доле право на количество голосов;

2) реализовать право участника (акционера) на участие в прибылях в соответствии с его долей или иных обязательств. Например, наличие привилегированных акций гарантирует ее владельцу фиксированные выплаты независимо от наличия прибылей в АО;

3) при выходе участника в некоторых обществах (например, в ООО, ОДО) служит критерием по имуществу, причитающемуся выходящему участнику;

4) в случае ликвидации организации определяет право участников на остающуюся после удовлетворения претензий кредиторов часть имущества;

5) в ряде случаев является критерием для определения размера дополнительной (субсидиарной) ответственности участников по долгам организации.

Порядок расчета стоимости чистых активов установлен Инструкцией о порядке расчета стоимости чистых активов, утвержденной постановлением Минфина от 27.06.2008 № 107 (с изменениями и дополнениями) (далее – Инструкция № 107). Стоимость чистых активов определяется на 1 января организациями (кроме страховых организаций и профессиональных участников рынка ценных бумаг) на основании данных бухгалтерского баланса (форма 1) как разница между стоимостью активов и пассивов, принимаемых к расчету, по форме согласно приложению 1 к Инструкции № 107.

Для установления фактов устойчивого характера неплатежеспособности следует воспользоваться методикой финансового анализа, определенной Инструкцией по анализу и контролю за финансовым состоянием и платежеспособностью субъектов предпринимательской деятельности, утвержденной постановлением Минфина, Минэкономики и Минстата от 14.05.2004 № 81/128/65 (с изменениями от 08.05.2008 № 79/99/50). Данная инструкция применяется в отношении юридических лиц, их обособленных подразделений, имеющих отдельный баланс, осуществляющих на территории Республики Беларусь предпринима-

тельную деятельность в различных отраслях экономики, независимо от их организационно-правовой формы и формы собственности (кроме бюджетных, страховых организаций, банков и небанковских кредитно-финансовых организаций) (далее – организация) для проведения анализа финансового состояния организаций и выявления организаций с неудовлетворительной структурой бухгалтерского баланса (неплатежеспособные организации).

Основной целью проведения анализа финансового состояния организаций является обоснование решения о признании структуры бухгалтерского баланса неудовлетворительной, а организаций – неплатежеспособными.

Выкуп акционерным обществом акций этого общества по требованию его акционеров осуществляется в случае (ст. 78 Закона об обществах):

- реорганизации акционерного общества, если акционеры, требующие выкупа своих акций, голосовали против принятия решения о его реорганизации или не участвовали в общем собрании акционеров, на котором было принято такое решение;

- внесения изменений и (или) дополнений в устав в части прав акционеров, что повлекло ограничение этих прав, если акционеры, требующие выкупа своих акций, голосовали против принятия соответствующего решения или не участвовали в общем собрании акционеров, на котором было принято такое решение;

- совершения крупной сделки акционерного общества, если акционеры, требующие выкупа своих акций, голосовали против принятия решения о совершении крупной сделки или не участвовали в общем собрании акционеров, на котором было принято такое решение.

Поступившие в распоряжение акционерного общества акции не предоставляют права голоса, они не учитываются при подсчете голосов на общем собрании акционеров, по ним, за исключением случая, установленного частью седьмой настоящей статьи, *не начисляются дивиденды* (ст. 77 Закона об обществах).

К исключительной компетенции общего собрания *членов кооператива* относятся утверждение годовых отчетов и бухгалтерских балансов кооператива (данных книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения) и *распределение его прибыли и убытков* (ч. 4 п. 3 ст. 110 ГК).

#### ОГРАНИЧЕНИЯ ПО СУММАМ, НАПРАВЛЯЕМЫМ НА НАЧИСЛЕНИЕ ДИВИДЕНДОВ И ИСТОЧНИКАМ ИХ ПОКРЫТИЯ

Дивиденды – это часть прибыли (дохода), приходящаяся на соответствующую долю,



следовательно, наличие источника – прибыли (дохода) – позволяет принимать решение о выплате дивидендов. Однако, в некоторых случаях, например, наличие привилегированных акций, предполагает выполнение обязательств общества перед акционерами в части выплат по дивидендам.

В соответствии с требованиями ст. 72 Закона об обществах АО вправе, *за исключением случаев*, установленных частью пятой настоящей статьи, распределять между акционерами часть прибыли, остающейся в его распоряжении после уплаты налогов и иных обязательных платежей и покрытия убытков текущих периодов, образовавшихся по вине акционерного общества, посредством *выплаты дивидендов*, а в случаях и порядке, установленных законодательными актами, акционерное общество обязано выплачивать дивиденды.

Устав акционерного общества кроме сведений, указанных в части второй статьи 14 настоящего Закона, должен содержать сведения:

- о фиксированном размере дивиденда по привилегированным акциям (в стоимостном или процентном выражении по отношению к номинальной стоимости акций) либо о порядке его определения (в случае выпуска привилегированных акций);

- об очередности выплаты дивидендов по каждому типу привилегированных акций, а также распределения имущества между акционерами – владельцами этих акций в случае ликвидации акционерного общества (в случае выпуска привилегированных акций нескольких типов) (ст. 69 Закона об обществах).

Акция является бессрочной эмиссионной ценной бумагой, свидетельствующей о вкладе в уставный фонд акционерного общества и удостоверяющей в соответствии с настоящим Законом и уставом акционерного общества права ее владельца на участие в управлении этим обществом, получение части его прибыли в виде дивидендов и части имущества, оставшегося после расчета с кредиторами, или его стоимости в случае ликвидации акционерного общества (ст. 70 Закона об обществах).

Типы привилегированных акций различаются объемом удостоверяемых ими прав, в том числе фиксированным размером дивиденда, и (или) очередностью его выплаты, и (или) фиксированной стоимостью имущества, подлежащего передаче в случае ликвидации акционерного общества, и (или) очередностью его распределения (ст. 70 Закона об обществах).

Акционерное общество вправе направлять часть прибыли на формирование специального фонда для накопления и выплаты дивидендов по привилегированным акциям (ст. 72 Закона об обществах).

В соответствии с пп. 1.1 Методических рекомендаций о порядке начисления и выплаты дивидендов по акциям и процентов по облигациям, утвержденными постановлением Минфина от 27.12.1995 № 60 (далее – Методические рекомендации № 60) дивидендом является часть чистой прибыли акционерного общества, подлежащая распределению среди акционеров, приходящаяся на одну простую или привилегированную акцию.

Чистая прибыль, направляемая на выплату дивидендов, распределяется между акционерами пропорционально числу и в соответствии с категориями принадлежащих им акций.

Дивиденд по привилегированным акциям устанавливается акционерным обществом в фиксированном размере на одну акцию при их выпуске. В первую очередь производится начисление и выплата дивидендов по привилегированным акциям, затем – по простым акциям (п.2 Методических рекомендаций № 60).

При наличии прибыли, достаточной для выплаты дивидендов по привилегированным акциям, акционерное общество не вправе отказать держателям указанных акций в выплате дивидендов. В случае отказа акционерного общества владельцы привилегированных акций могут обжаловать данное решение в установленном законодательством порядке.

В соответствии с п. 5 Стандарта бухгалтерской отчетности «Прибыль на акцию», утвержденного постановлением Минфина от 31.12.2004 № 198, базовая прибыль (убыток) отчетного периода, причитающаяся владельцам простых акций, определяется как разница между частью прибыли, остающейся в распоряжении организации после налогообложения, других обязательных платежей в бюджет, государственные целевые бюджетные и внебюджетные фонды и суммой дивидендов по привилегированным акциям, начисленным их владельцам за отчетный период, суммой по безусловным финансовым обязательствам (векселям, облигациям), выплаченным или объявленным в течение отчетного периода.

Согласно п. 8 Положения о порядке предоставления из республиканского бюджета финансовой помощи, утвержденного Указом Президента от 28.03.2006 № 182 (с изменениями от 09.10.2010 № 525), негосударственные юридические лица, которым предоставлена финансовая помощь, принимают решение о распределении (отчислении) части прибыли (*объявляют и выплачивают дивиденды*), полученной со дня вступления в силу решения о предоставлении финансовой помощи, *после увеличения (образования) доли Республики Беларусь в уставных фондах этих юридических лиц в соответствии с частью первой настоящего пункта.*



В соответствии с п. 3 Положения о порядке и условиях возмещения юридическим лицам части процентов за пользование банковскими кредитами, утвержденного Указом Президента от 28.03.2006 № 182 (с изменениями от 09.10.2010 № 525) негосударственные юридические лица, которым возмещена часть процентов, принимают решение о распределении (отчислении) части прибыли (*объявляют и выплачивают дивиденды*), полученной со дня вступления в силу решения о возмещении части процентов, *после увеличения (образования) доли* Республики Беларусь в уставных фондах этих юридических лиц в соответствии с частью первой настоящего пункта.

Источниками выплаты дивидендов может быть нераспределенная прибыль организации, либо, создаваемый ею резервный фонд.

Выплата дивидендов по привилегированным акциям в случае недостаточности прибыли или убыточности акционерного общества возможна только за счет и в пределах резервного фонда этого общества (п. 2 Методических рекомендаций № 60).

### СРОКИ ВЫПЛАТЫ ДИВИДЕНДОВ

В соответствии с требованиями ст. 72 Закона об обществах акционерное общество вправе производить выплату дивидендов по результатам *первого квартала, полугодия, девяти месяцев и по результатам года*.

Порядок объявления и выплаты дивидендов определяется уставом акционерного общества, за исключением *срока выплаты* дивидендов, который может быть определен решением общего собрания акционеров, принятым большинством *не менее двух третей* от числа голосов лиц, принимающих участие в этом собрании. В случае, если уставом акционерного общества либо решением общего собрания акционеров *срок выплаты* дивидендов не определен, он не должен превышать *шестидесяти дней* со дня принятия решения об объявлении и выплате дивидендов. Если *срок выплаты дивидендов по простым* (обыкновенным) акциям, определенный уставом акционерного общества или решением общего собрания акционеров, составляет более шестидесяти дней, в случае досрочной выплаты дивидендов (в полном объеме или частично) дивиденды выплачиваются одновременно всем акционерам – владельцам простых (обыкновенных) акций пропорционально количеству принадлежащих им акций (ст. 72 Закона об обществах).

### ПОЛУЧАТЕЛИ ДИВИДЕНДОВ

Учредители хозяйственного общества после его государственной регистрации становятся

участниками хозяйственного общества, также как и лица, получившие право собственности на долю в уставном фонде (акции) хозяйственного.

Следовательно, получателем дивидендов могут быть:

- *граждане* (физические лица) налоговые резиденты Республики Беларусь и не признаваемые налоговыми резидентами Республики Беларусь. В этом случае исчисляется и уплачивается подоходный налог. При этом, если работник имеет исполнительные документы по уплате алиментов, либо сам инициирует уплату таких сумм, то они подлежат удержанию из начисленных сумм дивидендов и выплате получателю алиментов;

- *юридические лица* резиденты и нерезиденты Республики Беларусь. В данном случае в отношении резидентов исчисляется и уплачивается налог на прибыль, а в отношении нерезидентов – налог на доходы.

### НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДИВИДЕНДОВ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

Объект налогообложения подоходным налогом определяется в зависимости от того, признается ли физическое лицо налоговым резидентом Республики Беларусь:

- для физических лиц, признаваемых налоговыми резидентами Республики Беларусь в соответствии со статьей 17 НК (далее – налоговые резиденты Республики Беларусь), объектом налогообложения подоходным налогом признаются доходы, полученные ими от источников в Республике Беларусь и (или) от источников за пределами Республики Беларусь (подп. 1.1 п. 1 ст. 153 НК);

- для физических лиц, не признаваемых налоговыми резидентами Республики Беларусь, объектом налогообложения подоходным налогом признаются доходы от источников в Республике Беларусь (подп. 1.2 п. 1 ст. 153 НК).

### РЕЗИДЕНТ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

Пунктом 3 ст. 156 НК определено, что для доходов, в отношении которых ставки подоходного налога с физических лиц установлены пунктами 1, 3 и 4 статьи 173 НК, налоговая база подоходного налога с физических лиц определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, применяемых последовательно в соответствии со статьями 164 - 166 и 168 НК, с учетом особенностей, предусмотренных главой 16 НК.

Стандартные *налоговые вычеты*, установленные статьей 164 НК, предоставляются плательщику нанимателем по месту основной

работы (службы, учебы) плательщика, а при отсутствии места основной работы (службы, учебы) – налоговым агентом по письменному заявлению плательщика при предъявлении трудовой книжки (при отсутствии трудовой книжки – по письменному заявлению плательщика с указанием причины ее отсутствия).

Налогообложение подоходным налогом с физических лиц доходов, полученных в виде дивидендов, признаваемых таковыми в соответствии со статьей 35 настоящего Кодекса, производится с учетом следующих особенностей, если источником дивидендов является белорусская организация, то эта организация признается налоговым агентом и определяет сумму подоходного налога с физических лиц отдельно по каждому плательщику применительно к каждой выплате указанных доходов исходя из налоговой базы, определяемой в порядке, установленном пунктом 4 статьи 141 и пунктом 3 статьи 156 настоящего Кодекса (ст. 159 НК).

Если источником дивидендов является белорусская организация, то она признается налоговым агентом и определяет сумму подоходного налога с физических лиц отдельно по каждому плательщику применительно к каждой выплате указанных доходов исходя из налоговой базы, определяемой в порядке, установленном п. 4 ст. 141 и п. 3 ст. 156 НК (ст. 159 НК). Белорусской, в соответствии с п. 1 ст. 14 НК, признается организация, местом нахождения которой является Республика Беларусь.

*Налоговая база* подоходного налога с физических лиц по операциям по реализации ценных бумаг и операциям с финансовыми инструментами срочного рынка, осуществляемым доверительным управляющим, определяется в порядке, установленном пунктами 1–3 настоящей статьи, с учетом следующих особенностей в случае, если при осуществлении доверительного управления осуществляются операции с ценными бумагами, а также возникают иные виды доходов (в том числе доходы по операциям с финансовыми инструментами срочного рынка, доходы в виде дивидендов, процентов), налоговая база определяется отдельно по каждому виду дохода. При этом расходы, которые не могут быть непосредственно отнесены на уменьшение дохода по операциям с ценными бумагами или на уменьшение соответствующего вида дохода, распределяются пропорционально доле каждого вида дохода в общей сумме доходов при доверительном управлении (п. 5 ст. 160 НК).

Ставка подоходного налога с физических лиц устанавливается в размере 12 %, если иное не определено настоящей статьей (п. 1 ст. 173 НК).

Датой начисления дивидендов является дата принятия решения о распределении прибыли путем объявления и выплаты дивидендов, а по дивидендам, начисленным унитарными предприятиями, и доходам, приравненным к дивидендам, – дата отражения в бухгалтерском учете обязательств по выплате (передаче) соответственно дивидендов и доходов, приравненных к дивидендам.

При получении доходов от нескольких налоговых агентов стандартные налоговые вычеты предоставляются по выбору плательщика только одним налоговым агентом (п. 3 ст. 164 НК).

Информация о предоставлении плательщикам стандартных налоговых вычетов в случаях, указанных в ч. 2 п. 3 ст. 164 НК, направляется налоговым агентом в налоговый орган по месту постановки его на учет по форме и в сроки, установленные МНС.

Таким образом, если физическое лицо получает дивиденды от предприятия, являющегося местом его основной работы, то при исчислении налоговой базы по дивидендам применяются стандартные налоговые вычеты (налоговая база определяется суммарно по всем доходам, облагаемым по ставке 12%). Сумма дивидендов, подлежащих налогообложению, включается в налоговую базу для применения стандартного налогового вычета согласно подпункту 1.1 пункта 1 статьи 164 НК (т.е. включается в сумму дохода, сравниваемую с предельной величиной 1 766 000 руб.).

Налоговые агенты обязаны перечислять в бюджет суммы исчисленного и удержанного подоходного налога с физических лиц *не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода* и (или) *дня перечисления дохода со счетов налоговых агентов в банке на счета плательщика* либо по его поручению на счета третьих лиц в банках.

В иных случаях, не предусмотренных настоящим пунктом, налоговые агенты обязаны перечислять в бюджет исчисленные и удержанные суммы подоходного налога с физических лиц не позднее (п. 9 ст. 175 НК):

- *дня, следующего за днем фактического получения плательщиком дохода*, – для доходов, выплачиваемых в денежной форме;

- *дня, следующего за днем фактического удержания* исчисленных сумм подоходного налога с физических лиц, – для доходов, полученных плательщиком *в натуральной форме*.

#### НЕРЕЗИДЕНТ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

Республика Беларусь признает приоритет общепризнанных принципов международного права и обеспечивает соответствие им налогового законодательства (ч. 1 ст. 5 НК).



Если нормами международных договоров Республики Беларусь установлены иные нормы, чем те, которые предусмотрены настоящим Кодексом и иными законодательными актами Республики Беларусь, то применяются нормы международного договора, если иное не определено нормами международного права (ч. 2 ст. 5 НК).

Для освобождения от подоходного налога с физических лиц, налогообложения по пониженным налоговым ставкам, получения налоговых вычетов или налоговых льгот в соответствии с международным договором Республики Беларусь по вопросам налогообложения плательщик представляет налоговому агенту или в налоговый орган по месту постановки на учет в порядке и по форме, установленным Министерством по налогам и сборам Республики Беларусь, подтверждение того, что он является резидентом иностранного государства, с которым имеется международный договор Республики Беларусь по вопросам налогообложения (ч. 2 ст. 182 НК).

Налоговые агенты обязаны представлять в налоговый орган по месту постановки на учет сведения о доходах, выплаченных на территории Республики Беларусь (п. 11 ст. 175 НК):

- гражданам (подданным) иностранных государств, лицам без гражданства (подданства);
- физическим лицам в виде возврата взносов, в том числе проиндексированных в порядке, установленном законодательством, при прекращении ими строительства квартир и (или) индивидуальных жилых домов либо в случае удешевления строительства, возврата излишне уплаченных взносов, а также при их выбытии из членов организаций застройщиков до завершения строительства;
- физическим лицам в виде возврата страховых взносов при расторжении до истечения пятилетнего периода договоров добровольного страхования жизни и дополнительной пенсии, заключавшихся сроком на пять и более лет.

Сведения, указанные в настоящем пункте, представляются ежегодно *не позднее 1 апреля года*, следующего за истекшим календарным годом, на магнитных носителях в порядке и по форме, утвержденным МНС. При численности физических лиц, получивших доходы, до десяти человек налоговые агенты могут представлять такие сведения на бумажных носителях в порядке и по форме, утвержденным МНС.

Дополнительно отметим, согласно п. 16 Перечня выплат, на которые не начисляются взносы по государственному социальному страхованию, в том числе по профессиональному пенсионному страхованию, в ФСЗН Минтруда и соцзащиты и по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и про-

фессиональных заболеваний в БРУСП «Белгосстрах» доходы по акциям и другие доходы, получаемые от участия работников в управления указанных отчислений.

### НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДИВИДЕНДОВ ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ

*Объектом налогообложения налогом на прибыль признаются валовая прибыль, а также дивиденды и приравненные к ним доходы, признаваемые таковыми в соответствии с п. 1 ст. 35 настоящего Кодекса (далее в настоящей главе – дивиденды), начисленные белорусскими организациями (п. 1 ст. 126 НК).*

*Не являются объектом налогообложения налогом на прибыль дивиденды, начисленные:*

- общественным объединениям «Белорусское общество инвалидов», «Белорусское общество глухих» и «Белорусское товарищество инвалидов по зрению» унитарными предприятиями, собственниками имущества которых являются эти объединения;
- венчурным организациям, Белорусскому инновационному фонду (далее в настоящей главе – Белинфонд) инновационными организациями.

Налоговая льгота, предусмотренная абзацем третьей части первой настоящего пункта, применяется венчурными организациями, Белинфондом в случае, если доля выручки инновационной организации от реализации высокотехнологичных товаров (работ, услуг), относимых к этой категории в соответствии с законодательством, имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности, исчисляемой нарастающим итогом с начала года, составляет не менее 50 процентов в общем объеме выручки такой инновационной организации. Для целей подтверждения налоговой льготы инновационная организация представляет в налоговый орган по месту постановки ее на учет заключение об отнесении товаров (работ, услуг) к высокотехнологичным, выданное Госкомитетом по науке и технологиям РБ, не позднее срока, установленного для представления налоговой декларации (расчета) по налогу на прибыль по итогам истекшего календарного года.

В состав внереализационных доходов не включаются дивиденды, полученные плательщиками от белорусских организаций (пп. 4.8 ст. 128 НК).

Налоговая база налога на прибыль по дивидендам, начисленным белорусскими организациями, определяется в соответствии с настоящим пунктом белорусскими организациями, начислившими дивиденды (п. 4 с. 141 НК).

Датой начисления дивидендов является дата принятия решения о распределении прибыли



путем объявления и выплаты дивидендов, а по дивидендам, начисленным унитарными предприятиями, и доходам, приравненным к дивидендам, – дата отражения в бухгалтерском учете обязательств по выплате (передаче) соответственно дивидендов и доходов, приравненных к дивидендам.

Исчисление налоговой базы производится 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 календарном году, если эти суммы дивидендов ранее не учитывались такой организацией при определении налоговой базы в составе показателя ДП и получены не ранее 1 января 2009 года. При этом дивиденды, полученные в иностранной валюте, пересчитываются в белорусские рубли по официальному курсу, установленному Нацбанком РБ на дату их получения.

При определении налоговой базы значение показателя ДП учитывается в размере, не превышающем значение показателя ДН (ст. 141 НК).

Налоговым периодом налога на прибыль с дивидендов, начисленных белорусскими организациями, признается календарный месяц (п. 1 ст. 143 НК).

Сумма налога на прибыль с дивидендов, указанных в части второй пункта 1 настоящей статьи, исчисляется как произведение налоговой базы и налоговой ставки, удерживается и перечисляется в бюджет белорусскими организациями, начислившими дивиденды. Такие белорусские организации признаются налоговыми агентами, имеют права и исполняют обязанности, установленные статьей 23 настоящего Кодекса.

Налоговая декларация (расчет) по суммам налога на прибыль с дивидендов, начисленных белорусскими организациями, представляется в налоговые органы налоговыми агентами не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором были начислены дивиденды.

Перечисление в бюджет сумм налога на прибыль по дивидендам, указанным в части второй пункта 1 настоящей статьи, производится налоговыми агентами не позднее 22-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором были начислены дивиденды (п. 12 ст. 143 НК).

Объектом налогообложения налогом на доходы *иностранных организаций*, не осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство (далее в настоящей главе – налог на доходы), признаются полученные плательщиком от источников в Республике Беларусь *дивиденды* и приравненные к ним доходы, признаваемые таковыми в соответствии с пунктом 1 статьи 35 настоящего Кодекса (пп. 1.4 ст. 146 НК).

Днем начисления дохода (платежа) иностранной организации признается наиболее ранняя из следующих дат: дата отражения в бухгалтерском учете (но не позднее даты, когда такое отражение должно быть произведено в соответствии с законодательством) обязательств перед иностранной организацией по выплате доходов в виде дивидендов, доходов от долговых обязательств, роялти, операций по реализации (погашению) ценных бумаг (кроме акций), реализации товаров на условиях договоров поручения, комиссии и иных аналогичных гражданско-правовых договоров (пп. 2.2 ст. 148 НК).

Ставка налога на доходы, получаемые иностранными организациями, не осуществляющими деятельность на территории Республики Беларусь через постоянное представительство, по *дивидендам*, долговым обязательствам, роялти, лицензиям, если источником выплаты такого дохода является резидент Парка высоких технологий, составляет 5 %, если более льготный режим не установлен международными договорами Республики Беларусь (п. 2 ст. 149 НК).

Налоговая декларация (расчет) по налогу на доходы представляется юридическим лицом Республики Беларусь, иностранной организацией или индивидуальным предпринимателем, начисляющими и (или) выплачивающими доход иностранной организации, не осуществляющей деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство, в налоговые органы по месту постановки на учет таких юридических лиц, иностранных организаций или индивидуальных предпринимателей не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налог на доходы перечисляется в бюджет не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 5 ст. 150 НК).

#### ОГРАНИЧЕНИЯ ПО ФОРМЕ ВЫПЛАТЫ ДИВИДЕНДОВ

Выплаты дивидендов могут осуществляться в денежной и немонетарной (неденежной) форме. Прямого ограничения на форму выплаты дивидендов нет. Однако не следует забывать, что в отношении доходов физических лиц





ст. 4 Конвенции Международной организации труда от 01.07.1949 № 95, ратифицированной Республикой Беларусь, предусмотрено, что национальное законодательство, коллективные договоры или решения арбитражных органов могут разрешать частичную выплату заработной платы в натуре в тех отраслях промышленности или профессиях, где эта форма выплаты принята в обычной практике или желательна ввиду характера отрасли промышленности или профессии, о которых идет речь. Выплата заработной платы в виде спиртных или наркотических средств ни в коем случае не допускается.

В тех случаях, когда разрешена частичная выплата заработной платы в натуре, должны быть приняты соответствующие меры для того, чтобы:

а) выдача натурой предназначалась для личного использования трудящимся и его семьей и соответствовала их интересам;

б) выдача производилась по справедливой и разумной цене.

В отечественном законодательстве имеется прямое ограничение на оплату труда некоторыми товарами. По мнению автора, при начислении и выплате физическим лицам дивидендов следует учитывать Перечень товаров, которыми не может производиться натуральная оплата труда нанимателями, утвержденный постановлением Совмина РБ от 28.04.2000 № 603.

### ПОРЯДОК ВЫПЛАТЫ ДИВИДЕНДОВ

Порядок объявления и выплаты дивидендов определяется уставом акционерного общества, за исключением срока выплаты дивидендов, который может быть определен решением общего собрания акционеров, принятым большинством не менее двух третей от числа голосов лиц, принимающих участие в этом собрании. В случае, если уставом акционерного общества либо решением общего собрания акционеров срок выплаты дивидендов не определен, он не должен превышать шестидесяти дней со дня принятия решения об объявлении и выплате дивидендов. Если срок выплаты дивидендов по простым (обыкновенным) акциям, определенный уставом акционерного общества или решением общего собрания акционеров, составляет более шестидесяти дней, в случае досрочной выплаты дивидендов (в полном объеме или частично) дивиденды выплачиваются одновременно всем акционерам – владельцам простых (обыкновенных) акций пропорционально количеству принадлежащих им акций.

Список акционеров, имеющих право на получение дивидендов, составляется на основании данных того же реестра владельцев ценных бумаг, на основании которого был составлен

список лиц, имеющих право на участие в общем собрании акционеров, принявшем решение о выплате соответствующих дивидендов.

К документам акционерного общества кроме документов, указанных в части первой ст. 63 настоящего Закона, относятся наряду с другими документами списки лиц, имеющих право на получение дивидендов.

Порядок выплаты дивидендов зависит от формы выплаты: денежная либо немонетарная (неденежная).

Выплата дивидендов в денежной форме юридическим лицам, как правило, осуществляется на счета в банках на основании реквизитов, приведенных в учредительных документах либо информации об акционерах открытого акционерного общества.

При выплате дивидендов в денежной форме гражданам из кассы организации следует установить сроки и время работы кассы для своевременного осуществления выплат с учетом нагрузки на кассира, а при перечислении на пластиковую карточку либо на счет в банке перевод осуществляется по реквизитам, представленным в установленные сроки в бухгалтерскую службу организации.

При выплате немонетарными активами (продукцией, товарами и др.) организация должна обеспечить отпуск (выплату) с учетом режима работы материально ответственных лиц, пропускного режима, возможностей получателей дивидендов и др. аспектов, связанных с режимом работы организации и отпуском имущества.

Имущество ликвидируемого акционерного общества, оставшееся после завершения в соответствии с законодательными актами расчетов с кредиторами, распределяется ликвидационной комиссией (ликвидатором) между акционерами в следующей очередности:

в первую очередь осуществляются выплаты по подлежащим выкупу акционерным обществом акциям по цене, утвержденной общим собранием акционеров в соответствии с частью третьей статьи 78 настоящего Закона;

во вторую очередь осуществляются выплаты начисленных, но не выплаченных дивидендов по соответствующим типам привилегированных акций.

### БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

Типовым планом счетов бухгалтерского учета и Инструкцией по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденными постановлением Минфина от 30 мая 2003 г. № 89 предусмотрены:

• счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – при начислении и выплате дивидендов

работникам организации, входящим в число собственников ее имущества (учредителей, участников);

- счет 75-2 «Расчеты по выплате доходов» – при начислении и выплате дивидендов собственникам имущества (учредителям, участникам), не являющимся работниками данной организации.

На субсчете 75-2 «Расчеты по выплате доходов» учитываются расчеты с учредителями (участниками) организации по выплате им доходов. Начисление доходов от участия в организации отражается записью по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями». При этом начисление и выплата доходов работникам организации, входящим в число его учредителей (участников), учитывается на счете 70.

Выплата начисленных сумм доходов отражается по дебету счета 75 в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств. При выплате доходов от участия в организации товаром, продукцией, работами, услугами этой организации, ценными бумагами и т.п. в бухгалтерском учете производятся записи по дебету

счета 75 в корреспонденции с кредитом счетов 90 «Реализация» или 91 «Операционные доходы и расходы».

Суммы налога на доходы от участия в организации, подлежащие удержанию у источника выплаты, учитываются по дебету счета 75 и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Субсчет 75-2 применяется также для отражения расчетов по распределению прибыли, убытка и других результатов по договору простого товарищества. Учетные записи по этим операциям производятся в аналогичном порядке.

Аналитический учет по счету 75 ведется по каждому учредителю (участнику), кроме учета расчетов с акционерами - собственниками акций на предъявителя в акционерных обществах.

Учет расчетов с учредителями (участниками) в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которой составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 75 обособленно.

В бухгалтерском учете операции по начислению и выплате дивидендов отражаются следующим образом:

№ п/п	Счет дебета	Счет кредита	Содержание операции
1	84	70	Начислены дивиденды работником организации за счет нераспределенной прибыли
2	82	70	Начислены дивиденды работником организации по привилегированным акциям за счет средств резервного фонда
3	84	75-2	Начислены дивиденды физическим лицам, не являющимися работниками организации, и юридическим лицам за счет нераспределенной прибыли
4	82	75-2	Начислены дивиденды физическим лицам, не являющимися работниками организации, и юридическим лицам по привилегированным акциям за счет средств резервного фонда
5	70	68-4	Удержан подоходный налог налоговым агентом у физических лиц работников организации
6	75-2	68-4	Удержан подоходный налог налоговым агентом у физических лиц, не являющихся работниками организации
7	75-2	68-54	Удержан налог на доход налоговым агентом у и юридических лиц нерезидентов
8	70	50, 51, 55 и др.	Выплачены из кассы, перечислены со счетов в банке дивиденды денежными средствами работникам организации, за вычетом удержанного подоходного налога
9	75-2	50, 51, 55 и др.	Выплачены из кассы, перечислены со счетов в банке дивиденды денежными средствами физическим лицам, не являющимися работниками организации, не являющимися работниками организации, за вычетом удержанного подоходного налога
10	75-2	50, 51, 55 и др.	Выплачены из кассы, перечислены со счетов в банке дивиденды денежными средствами юридическим лицам нерезидентам за вычетом удержанного налога на доходы
11	75-2	50, 51, 55 и др.	Выплачены из кассы, перечислены со счетов в банке дивиденды денежными средствами юридическим лицам резидентам
12	70	90-1, 91-1	Выплачены дивиденды работниками организации товаром, продукцией, работами, услугами, иным имуществом (за вычетом удержанного налога)
13	75-2	90-1, 91-1	Выплачены дивиденды физическим лицам, не являющимися работниками организации, юридическим лицам товаром, продукцией, работами, услугами, иным имуществом (за вычетом удержанного налога, алиментов)

*Валентина ЛЕМЕШ,  
аудитор*

Раздел подготовили Алла ВОРОБЬЕВА, Ирена ПОЧОБУТ, Светлана ТЕРЕХОВИЧ.