

# Начисление и выплата дивидендов: актуальные вопросы применения пониженных налоговых ставок

С 1 января 2019 года новой редакцией Налогового кодекса Беларуси (НК) предусмотрена возможность применения субъектами хозяйствования пониженных ставок налога на прибыль и подоходного налога с сумм дивидендов, начисляемых учредителям (участникам) организаций за счет нераспределенной прибыли, которая не использовалась в течение трех либо пяти лет подряд. Введение таких налоговых льгот вызвало немало вопросов. Чтобы ответить на них, проанализируем новшества и рассмотрим некоторые нюансы их применения.

## Правовые аспекты

Пунктом 6 ст. 184 НК ставка налога на прибыль по дивидендам, начисленным белорусскими организациями (п. 1 ст. 167 НК), и по дивидендам от источников за пределами Беларуси (подп. 3.1 п. 3 ст. 174 НК), установлена в размере 12%.

Если в течение трех предшествующих календарных лет последовательно прибыль не распределялась между участниками (акционерами) белорусской организации – резидентами РБ, ставка налога на прибыль устанавливается в размере 6% (п. 7 ст. 184 НК), а если прибыль не распределялась в течение пяти предшествующих лет – в размере 0% (п. 8 ст. 184 НК).

Аналогичные нормы действуют и в отношении дивидендов физических лиц – ставки подоходного налога составляют 6% либо 0% (п.п. 5 и 6 ст. 214 НК).

Для применения пониженных ставок необходимо, чтобы в течение трех либо пяти лет подряд у организации имелась возможная к распределению, но не распределенная прибыль, т.е. имелось кредитовое сальдо сч. 84 «Нераспределенная прибыль, непокрытый убыток».

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

В соответствии с письмом Министерства по налогам и сборам и Министерства финансов от

28.01.2019 № 2-2-10/00253/5-1-30/24 «О налогообложении дивидендов» (далее – письмо от 28.01.2019) применение пониженных ставок налога на прибыль и подоходного налога с физических лиц возможно, если у белорусской организации в течение трех либо пяти лет подряд:

- решения о распределении (полностью либо частично) между участниками (акционерами) – резидентами РБ прибыли на выплату дивидендов не принимались;
- решения о распределении прибыли принимались, но не с целью распределения прибыли между участниками (акционерами) – резидентами РБ в виде дивидендов. При этом целевое использование прибыли законодательно в данном случае не определено.

## Практические вопросы

Учитывая возникающие у субъектов хозяйствования вопросы, касающиеся возможности применения льготных ставок налогов при начислении дивидендов, рассмотрим ряд конкретных ситуаций.

**Ситуация 1. Организация (ООО, учредители – юридические лица, резиденты РБ) в течение 3-х лет подряд не направляла на выплату дивидендов получаемую чистую прибыль. В итоге по состоянию на 01.01.2020 величина нераспределенной прибыли составила 10 тыс. руб., из которых 5 тыс. были получены в 2017 г., 3 тыс. – в 2018 г. и 2 тыс. – в 2019 г.**

**В соответствии с налоговым законодательством в таком случае при распределении накопленной чистой прибыли в 2020 г. по итогам предыдущих**

лет может применяться ставка налога на прибыль в размере 6%.

*В январе 2020 г. участниками ООО принято решение о распределении имеющейся нераспределенной прибыли в сумме 8 тыс. руб., т.е. после начисления дивидендов величина нераспределенной прибыли прошлых лет составит 2 тыс. руб. (10 – 8).*

#### Вопросы.

1. Возможно ли в отношении 2 тыс. руб. чистой прибыли прошлых лет при их последующем распределении в 2020 г. между участниками применять пониженную ставку налога на прибыль (6%)?

2. Если возможно, то каким образом организовать учет неиспользованных сумм нераспределенной прибыли, по которой планируется последующее применение пониженных ставок налога на прибыль?

3. Если невозможно, то с какого момента начинается отсчет нового трехлетнего срока в отношении 2 тыс. руб. чистой прибыли прошлых лет, не распределенной в январе 2020 г.?

#### Ответы.

Согласно письму от 28.01.2019, применение пониженных ставок налога возможно, если решение о распределении прибыли на выплату дивидендов не принималось в течение трех или пяти лет подряд в отношении всей суммы нераспределенной прибыли или ее части.

То есть принятие решения о распределении части нераспределенной прибыли, которая не была распределена в течение трех или пяти лет, нивелирует возможность применения пониженной ставки налога на прибыль в отношении оставшейся («недораспределенной») прибыли.

**Соответственно, применять ставку налога на прибыль в размере 6% в отношении 2 тыс. руб. нельзя.**

Начисление участникам ООО для выплаты дивидендов 8 тыс. руб. нераспределенной прибыли прошлых лет формирует в январе 2020 г. кредитовое сальдо по сч. 84 в сумме 2 тыс. руб. Очевидно, что эта сумма числилась по кредиту названного счета и на начало 2020 г. (в составе 10 тыс. руб. нераспределенной прибыли).

В силу того что в п. 7 ст. 184 НК речь идет о трех предшествующих распределению календарных го-

дах последовательно, а 2 тыс. руб. чистой прибыли прошлых лет при первичном распределении в 2020 г. не использовались, т.е. числились на начало календарного года, полагаю, что **отсчет нового трехлетнего срока** для последующего применения пониженной ставки налога на прибыль в отношении этих 2 тыс. руб., а также сумм чистой прибыли, получаемой и не используемой впоследствии, **следует начинать с 1 января 2020 г.**

***Ситуация 2. Организация (ООО, учредители – юридические лица, резиденты РБ) в течение 4-х лет подряд не направляла на выплату дивидендов получаемую чистую прибыль. В итоге по состоянию на 01.01.2020 величина нераспределенной прибыли составила 14 тыс. руб.:***

***5 тыс. руб. – в 2016 г.,***

***4 тыс. руб. – в 2017 г.,***

***3 тыс. руб. – в 2018 г.,***

***2 тыс. руб. – в 2019 г.***

***С учетом норм налогового законодательства организация имеет право при распределении накопленной нераспределенной прибыли использовать в отношении этой прибыли ставку налога на прибыль 6%.***

#### Вопрос.

Возможно ли в целях сохранения льготной ставки направить на выплату дивидендов в 2020 г. нераспределенную прибыль 2016 г. (5 тыс. руб.), не распределяя прибыль трех предшествующих 2020-му лет (2017–2019 гг.)?

#### Ответ.

ООО имеет нераспределенную прибыль, которая формировалась в течение четырех лет, предшествующих 2020-му. Если ООО примет решение распределить эту прибыль (ее часть) и выплатить своим участникам в форме дивидендов, то льготная ставка налога на прибыль (6%) может быть применена ко всей выплачиваемой сумме, включая и нераспределенную прибыль, которая была получена в 2016 г. Это обусловлено тем, что *нераспределенная прибыль учитывается нарастающим итогом без выделения ее по годам формирования*. При этом, как следует из письма от 28.01.2019, если у организации в отчетном периоде будут получены убытки, они повлияют на общую сумму нераспределенной прибыли (уменьшат ее), но *не из-*

меняют общий срок нераспределения накопленной чистой прибыли, учитываемый для применения пониженных ставок по налогу на прибыль согласно п. 7 ст. 184 НК.

Таким образом, принимая в 2020 г. решение о выплате дивидендов своим участникам по результатам работы в прошлых отчетных периодах, ООО будет распределять не прибыль по годам (отчетным периодам) ее образования, а чистую прибыль (часть чистой прибыли), числящуюся у ООО на сч. 84 на 01.01.2020.

Если ООО примет решение о распределении в 2020 г. 4 тыс. руб. чистой прибыли прошлых лет, которая не распределялась между участниками в течение трех предшествующих календарных лет (2017–2019 гг.), то **пониженная ставка налога на прибыль может быть применена только в отношении этих 4 тыс. руб.**

Распределение 4 тыс. руб. означает реализацию участниками своего права на принятие такого решения, что исключает повторное применение этого права в отношении 10 тыс. руб. суммы нераспределенной прибыли, числящейся в учете по состоянию на 01.01.2020.

В отношении этих 10 тыс. руб. с 01.01.2020 начнется отсчет нового срока их неиспользования (нераспределения), предусмотренный НК для применения пониженной ставки налога на прибыль.

**Ситуация 3. Организация (ООО, участники – юридические лица, резиденты РФ) создана в декабре 2016 г. По состоянию на 01.01.2020 она имеет нераспределенную прибыль в сумме 10 тыс. руб., которая по годам осуществления хозяйственной деятельности формировалась следующим образом:**

**2017 г. – 4 тыс. руб. нераспределенной прибыли;**

**2018 г. – 2 тыс. руб. непокрытого убытка;**

**2019 г. – 8 тыс. руб. нераспределенной прибыли.**

**Вопрос.**

Может ли ООО начислить в 2020 г. дивиденды по итогам предыдущих лет и использовать в отношении выплачиваемых сумм ставку налога на прибыль в размере 6% с учетом того, что в течение трех календарных лет (2017–2019 гг.) выплата дивидендов не осуществлялась?

**Ответ.**

В рассматриваемом случае:

1. Решения о распределении между участниками ООО прибыли на выплату дивидендов в течение 2017, 2018 и 2019 гг. не принимались.

2. В течение трех лет подряд (2017–2019 гг.) у ООО имелась *возможная к распределению (но не распределенная между участниками на выплату дивидендов) прибыль* (имелось кредитовое сальдо сч. 84):

– на начало 2018 г. – 4 тыс. руб. нераспределенной прибыли;

– на начало 2019 г. – 2 тыс. руб. нераспределенной прибыли;

– на начало 2020 г. – 10 тыс. руб. нераспределенной прибыли.

Учитывая изложенное, **ООО имеет все основания для начисления и выплаты в 2020 г. по итогам работы в предыдущие годы дивидендов своим участникам с применением в отношении выплачиваемых сумм ставки налога на прибыль в размере 6%.**

**Ситуация 4. Организация (ООО, участники – юридические лица, резиденты РФ) создана в декабре 2016 г. По состоянию на 01.01.2020 она имеет нераспределенную прибыль в сумме 6 тыс. руб., которая по годам осуществления хозяйственной деятельности формировалась следующим образом:**

**2017 г. – 2 тыс. руб. нераспределенной прибыли;**

**2018 г. – 4 тыс. руб. непокрытого убытка;**

**2019 г. – 8 тыс. руб. нераспределенной прибыли.**

**Вопрос.**

Может ли ООО начислить в 2020 г. дивиденды по итогам предыдущих лет и использовать в отношении выплачиваемых сумм ставку налога на прибыль в размере 6% с учетом того, что в течение трех календарных лет (2017–2019 гг.) выплата дивидендов не осуществлялась?

**Ответ.**

Решения о распределении между участниками ООО прибыли на выплату дивидендов в течение 2017, 2018 и 2019 гг. не принимались.

Вместе с тем в 2018-м ООО допустило непокрытый убыток в сумме 4 тыс. руб., что, в свою очередь, привело к образованию на 01.01.2019 дебетового сальдо по сч. 84 в сумме 2 тыс. руб.

Тем самым ООО не имело возможности в 2019 г. распределять прибыль прошлых лет, поскольку ее просто не было.

В этой связи нарушено одно из условий для применения пониженных ставок налога на прибыль в отношении выплачиваемых участникам сумм дивидендов, а именно: возникший в течение трехлетнего периода непокрытый убыток по итогам какого-либо года не должен превышать ранее накопленную нераспределенную прибыль прошлых лет.

Соответственно, отсчет нового трехлетнего периода должен начинаться заново, с 01.01.2019, а в 2020 году применение пониженной ставки налога на прибыль (6%) в отношении начисляемых и выплачиваемых участникам ООО сумм дивидендов будет неправомерным.

**Ситуация 5. Организация (ООО, участники – юридические лица, резиденты РБ) в течение 3-х лет подряд (2017, 2018 и 2019 гг.) не направляла на выплату дивидендов получаемую ежегодно чистую прибыль.**

**В итоге по состоянию на 01.01.2020 величина нераспределенной прибыли составила 10 тыс. руб.**

**В связи с отсутствием свободных денежных средств ООО планирует распределять имеющуюся нераспределенную прибыль в 2020 г. дважды: в апреле – 4 тыс. руб. и в июле – 6 тыс. руб.**

#### Вопросы.

1. Возможно ли в отношении распределяемых сумм применять ставку налога на прибыль в размере 6%?

2. Если нельзя, то как воспользоваться льготной ставкой в отношении всей суммы нераспределенной прибыли (10 тыс. руб.)?

#### Ответы.

Принятие решения о распределении части нераспределенной прибыли прошлых лет, которая не распределялась в течение трех или пяти лет, нивелирует возможность применения пониженной ставки налога на прибыль в отношении оставшейся («недораспределенной») прибыли (согласно письму от 28.01.2019).

В этой связи применение пониженной ставки налога на прибыль и подоходного налога с физических лиц в отношении нераспределенной прибыли прошлых лет, которая аккумулировалась на сч. 84

в течение трех либо пяти лет подряд, но не была распределена в полном объеме при первичном ее распределении с применением пониженной ставки, **следует признать неправомерным.**

Ставка налога на прибыль в размере 6% может быть применена только в отношении 4 тыс. руб. В отношении 6 тыс. руб. выплачиваемых дивидендов должна применяться ставка налога на прибыль в размере 12%.

При частичном использовании нераспределенной прибыли, которая аккумулировалась на сч. 84 последовательно в течение трех либо пяти лет, отсчет нового периода начинается после первого частичного распределения прибыли с применением пониженной ставки налога.

Очевидно, что в целях полного использования предусмотренной законодательством рассматриваемой льготы субъекты хозяйствования должны распределять всю накопленную ими в течение трех или пяти лет нераспределенную прибыль в разовом порядке.

В силу того что распределение прибыли и ее выплата – это разные понятия, применительно к рассматриваемому случаю целесообразно принять решение о распределении в апреле 2020 г. всей суммы нераспределенной прибыли (10 тыс. руб.) с последующей ее выплатой в виде дивидендов по мере накопления свободных денежных средств. Например, в апреле – 4 тыс. руб., июле и октябре – по 3 тыс. руб.

Согласно п. 12 ст. 168 НК, датой начисления дивидендов является дата принятия решения о распределении прибыли путем объявления и выплаты дивидендов.

В соответствии с подп. 9.2 п. 9 ст. 186 НК уплата налога на прибыль по дивидендам, начисленным белорусскими организациями, производится налоговыми агентами не позднее 22-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором были начислены дивиденды.

Таким образом, распределив в апреле 2020 г. всю сумму имеющейся чистой прибыли за 2017–2019 гг., ООО как налоговый агент обязано не позднее 22 мая 2020 г. произвести уплату налога на прибыль по ставке 6% со всей суммы начисленных дивидендов.

**СЕРГЕЙ КОРОТАЕВ,**

партнер ЗАО «АудитКонсульт», аудитор,  
доктор экономических наук, профессор