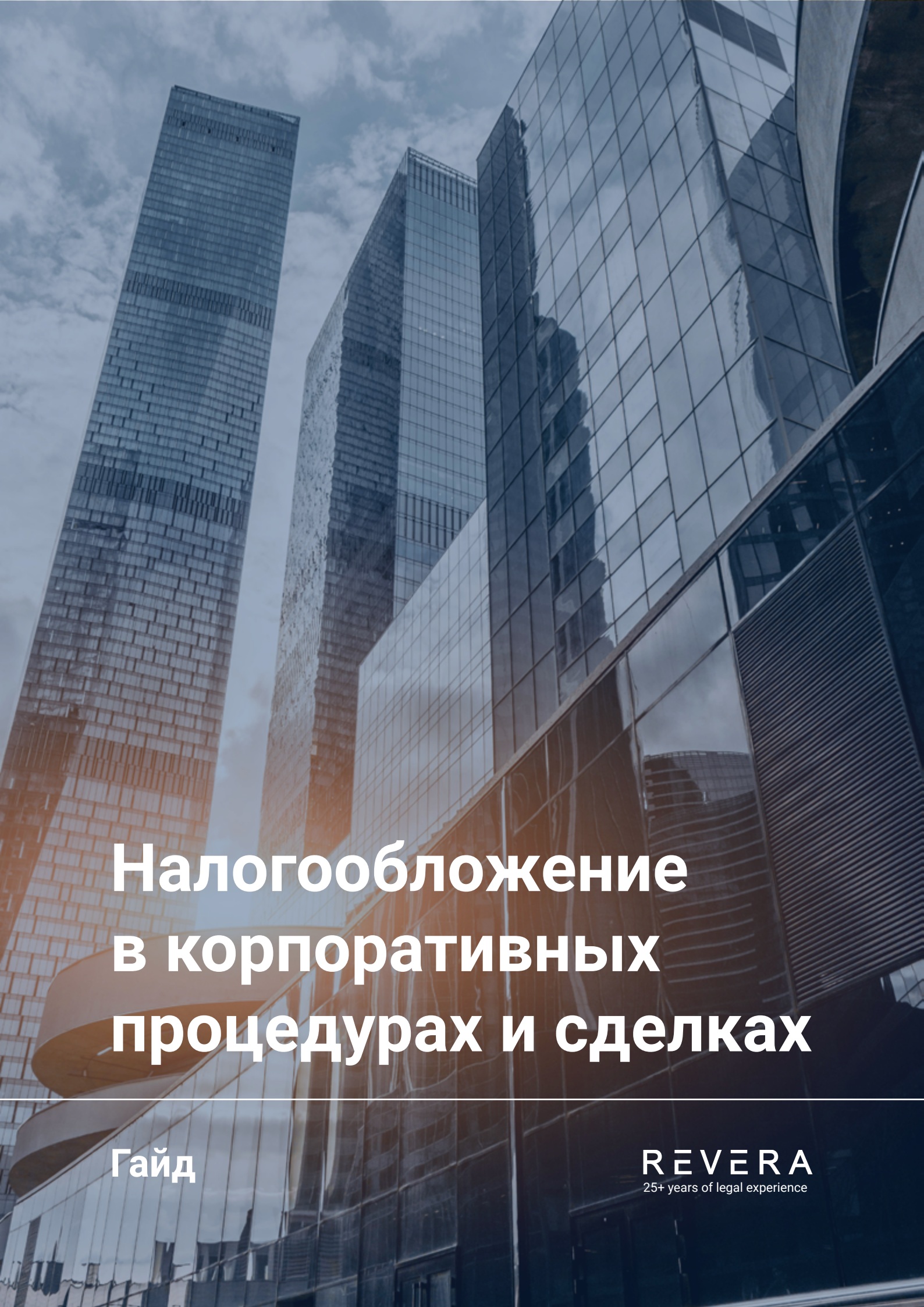




Налогообложение в корпоративных процедурах и сделках

Гайд

REVERA
25+ years of legal experience

REVERA law group

Международная full-service юридическая компания для бизнесов, стремящихся к расширению географии своего присутствия.

80+

юристов

Международная компания с юристами-экспертами на локальных рынках.

15

направлений права

Защита интеллектуальной собственности, M&A, корпоративное право, арбитраж, налоги и многое другое.

9

стран присутствия

Офисы в Казахстане, Грузии, Польше, Беларуси и на Кипре. Юридические панели в Армении, Узбекистане. Страновые специализации по ОАЭ и Кюрасао.

25+

лет на рынке

Выдающийся опыт в оказании полного цикла юридических услуг.

10

отраслей

Адаптируем свои юридические решения к отраслевой специфике бизнеса.

Chambers
AND PARTNERS
IFLR1000

THE
LEGAL
500

Офисы REVERA получают международное признание.

Ключевые контакты



НИКИТА ТОЛКАНИЦА

старший юрист REVERA law group
m.talkanitsa@revera.legal



ДАРЬЯ САДОВСКАЯ

юрист REVERA law group
d.sadovskaya@revera.legal



МАТВЕЙ ШЕСТЕРНЕВ

юрист REVERA law group
m.shastsiarniou@revera.legal

Оглавление

Введение	4	Налогообложение при выходе из состава участников ООО/ОДО	30
Список сокращений и обозначений	5		
Налоговое резидентство физического лица	6	Налоговые последствия при продаже ООО/ОДО ранее приобретенной доли в своем уставном фонде, а также при продаже ЗАО/ОАО ранее приобретенных акций собственной эмиссии	42
Налоговое резидентство юридического лица	9		
Налогообложение доходов участников ООО/ОДО от продажи доли и акционеров ЗАО/ОАО от продажи акций	10	Налоговые последствия у участников ООО/ОДО и акционеров ОАО/ЗАО при распределении доли с баланса, а также при изменении размера уставного фонда	43
Налогообложение дивидендов, выплачиваемых белорусской организацией	21	Увеличение уставного фонда ООО/ОДО за счет вкладов участников или третьих лиц, увеличение уставного фонда ОАО/ЗАО за счет дополнительной эмиссии акций. Вклад в имущество хозяйственного общества без увеличения уставного фонда	44
Оффшорный сбор у источника при перечислении денежных средств нерезиденту Республики Беларусь, зарегистрированному в оффшорной зоне	26	Дарение долей в уставном фонде ООО/ОДО и акций в ОАО/ЗАО между физическими лицами	45
Налоговые риски, которые необходимо учитывать в сделках по купле-продаже доли в уставном фонде юридического лица	27		

Введение

Гайд разъясняет порядок налогообложения в корпоративных процедурах и сделках: при отчуждении долей в уставных фондах юридических лиц, при выходе из состава участников, при уменьшении/увеличении уставного фонда, при дарении доли, при вкладе в имущество юридического лица и др., а также порядок налогообложения при получении участниками доходов в виде дивидендов.

Гайд будет полезен:

- при планировании сделок, когда стороны сделки, физические и (или) юридические лица, намереваются заключить договор купли-продажи доли/акций;
- при принятии решения о распределении прибыли путем объявления и выплаты дивидендов;
- при увеличении/уменьшении уставного фонда;
- при выходе из состава участников ООО/ОДО;
- при дополнительной эмиссии акций;
- и в некоторых других корпоративных сделках.

Список сокращений и обозначений

НБ	Национальный банк Республики Беларусь
НК	Налоговой кодекс Республики Беларусь
ПВТ	Парк высоких технологий
BYN	Белорусские рубли
Положение о ПВТ	Положение о Парке высоких технологий, утвержденное Декретом Президента Республики Беларусь от 22.09.2005 № 12 «О Парке высоких технологий»
Налог на доходы иностранных организаций	Налог на доходы иностранных организаций, не осуществляющих деятельность на территории Республики Беларусь через постоянное представительство
Подходный налог	Подходный налог с физических лиц
ООО	Общество с ограниченной ответственностью
ОДО	Общество с дополнительной ответственностью
Общество	ООО/ОДО
ЗАО	Закрытое акционерное общество
ОАО	Открытое акционерное общество

Налоговое резидентство физического лица

Порядок определения статуса физического лица – налогового резидента Республики Беларусь регулируется статьей 17 НК.

Налоговое резидентство физического лица определяется применительно к каждому календарному году.

Количество дней фактического нахождения физического лица на территории Республики Беларусь в календарном году определяется начиная со дня, следующего за днем въезда в Республику Беларусь, и заканчивается днем выезда из Республики Беларусь включительно или последним днем такого календарного года.

Физическое лицо – налоговый резидент Республики Беларусь

Налоговыми резидентами Республики Беларусь признаются физические лица, которые:

- фактически находились на территории Республики Беларусь в календарном году более 183 дней;
- в календарном году не являются налоговым резидентом ни одного государства, в том числе Республики Беларусь, и при этом имеют гражданство Республики Беларусь или разрешение на постоянное проживание в Республике Беларусь (вид на жительство).

Справочно.

Если на день определения налогового резидентства физического лица в текущем календарном году не истекло 183 дня, то физическое лицо признается налоговым резидентом Республики Беларусь, если оно фактически находилось на территории Республики Беларусь более 183 дней в предыдущем календарном году.

Определение времени фактического нахождения на территории Республики Беларусь

Ко времени фактического нахождения на территории Республики Беларусь относится:

- время непосредственного нахождения физического лица на территории Республики Беларусь;
- время, на которое это лицо выезжало за пределы территории Республики Беларусь:
 - на лечение;
 - в служебную командировку в соответствии с законодательством Республики Беларусь;
 - на отдых, при условии, что время нахождения на таком отдыхе в совокупности по всем выездам за пределы территории Республики Беларусь в течение календарного года составило не более 60 календарных дней.

Справочно.

Если общее количество дней фактического нахождения физического лица за пределами территории Республики Беларусь на отдыхе в совокупности в течение календарного года превысило 60 календарных дней, весь период такого нахождения за пределами территории Республики Беларусь не относится ко времени фактического нахождения на территории Республики Беларусь.

Время фактического нахождения на территории Республики Беларусь определяется на основании отметки о пересечении государственных границ иностранных государств, вносимой компетентным органом иностранного государства, осуществляющим пограничный контроль, в документы, удостоверяющие личность, и (или) документы для въезда (выезда) в Республику

Беларусь (из Республики Беларусь), а также на основании имеющихся в налоговом органе сведений.

Если вышеуказанные документы и сведения не позволяют однозначно определить время фактического нахождения физического лица на территории Республики Беларусь, то время нахождения определяется на основании предоставленных таким лицом в налоговый орган документов (либо их копий), подтверждающих место его фактического нахождения в течение календарного года (годов), а также любых других документов (либо их копий), которые могут служить основанием для определения места его фактического нахождения, в том числе:

- документа, удостоверяющего личность;

Справочно.

Согласно подпункту 1.1 пункта 1 Указа Президента Республики Беларусь от 3 июня 2008 г. № 294 «О документировании населения Республики Беларусь» документами, удостоверяющими лицами, являются:

- паспорт гражданина Республики Беларусь;
 - вид на жительство в Республике Беларусь;
 - удостоверение беженца;
 - идентификационная карта гражданина Республики Беларусь;
 - биометрический вид на жительство в Республике Беларусь иностранного гражданина;
 - биометрический вид на жительство в Республике Беларусь лица без гражданства.
- разрешения на временное проживание в Республике Беларусь;
 - документов, подтверждающих место фактического нахождения, место работы, службы, учебы физического лица на территории Республики Беларусь или иностранного государства;
 - иных документов, подтверждающих въезд (выезд) в Республику Беларусь (из Республики Беларусь) и время пребывания на территории Республики Беларусь или иностранного государства.

Ситуация: физическое лицо признается налоговым резидентом нескольких стран

Если физическое лицо одновременно признается налоговым резидентом Республики Беларусь и иностранного государства, **в отношениях с которым применяется международный договор Республики Беларусь по вопросам налогообложения**, то его налоговое резидентство определяется в соответствии с положениями такого международного договора.

Если физическое лицо одновременно является налоговым резидентом Республики Беларусь и иностранного государства, но **международный договор Республики Беларусь по вопросам налогообложения с таким государством отсутствует и (или) не применяется**, то оно признается налоговым резидентом Республики Беларусь, если в календарном году, за который определяется налоговое резидентство, имеет гражданство Республики Беларусь или разрешение на постоянное проживание в Республике Беларусь (вид на жительство).

Ситуация: физическое лицо не признается налоговым резидентом ни одной страны

Если физическое лицо не является налоговым резидентом ни одного государства, в том числе Республики Беларусь, то оно признается налоговым резидентом Республики Беларусь, если в календарном году, за который определяется налоговое резидентство, имеет гражданство Республики Беларусь или разрешение на постоянное проживание в Республике Беларусь (вид на жительство).

Физическое лицо – нерезидент Республики Беларусь

Физические лица, которые фактически находились за пределами территории Республики Беларусь 183 дня и более в календарном году, не признаются налоговыми резидентами Республики Беларусь.

Если на день определения налогового резидентства физического лица в текущем календарном году не истекло 183 дня, то физическое лицо не признается налоговым резидентом Республики Беларусь, если оно фактически находилось на территории Республики Беларусь менее 183 дней в предыдущем календарном году.

Налоговое резидентство юридического лица

Порядок определения налогового резидентства юридического лица регулируется статьей 15 НК.

имущества, расположенного на территории Республики Беларусь.

Налоговое резидентство белорусской организации

Белорусская организация — это организация, местом нахождения которой является Республика Беларусь.

Белорусская организация имеет **статус налогового резидента** Республики Беларусь и исполняет налоговые обязательства в отношении доходов от источников в Республике Беларусь, доходов от источников за пределами Республики Беларусь, а также в отношении имущества, расположенного как на территории Республики Беларусь, так и за ее пределами.

Налоговое резидентство иностранной организации

Иностранная организация — это организация, местом нахождения которой не является Республика Беларусь.

Иностранная организация **не является налоговым резидентом Республики Беларусь** и исполняет налоговые обязательства только по деятельности, осуществляемой в Республике Беларусь, или в отношении доходов от источников в Республике Беларусь, а также в отношении

Место нахождения организации

По общему правилу место нахождения юридического лица определяется по месту его регистрации.

При отсутствии (бездействии) организации в месте её государственной регистрации местом нахождения признается место нахождения высшего органа управления организации (место, где осуществляются его полномочия в соответствии с учредительными документами).

При отсутствии (бездействии) места нахождения высшего органа управления организации местом нахождения организации признается место, где осуществляются полномочия её постоянно действующего исполнительного органа.

При отсутствии (бездействии) постоянно действующего исполнительного органа организации место нахождения организации определяется по месту, где принимаются решения по вопросам создания, ликвидации и реорганизации этой организации, изменения состава её учредителей (участников), увеличения или уменьшения размеров уставного фонда, приобретения или отчуждения её имущества и другим существенным вопросам управления организацией, либо по месту, в котором находятся основные бухгалтерские документы организации.

Налогообложение доходов участников ООО/ОДО от продажи доли и акционеров ЗАО/ОАО от продажи акций

Вариант № 1. Продавец доли/акций: физическое лицо – налоговый резидент Республики Беларусь

Характеристика	Покупатель			
	Юридическое лицо — налоговый резидент или юридическое лицо — налоговый нерезидент, имеющий постоянное представительство в Республике Беларусь	Юридическое лицо — налоговый нерезидент, не имеющий постоянного представительства в Республике Беларусь	Физическое лицо — налоговый резидент	Физическое лицо — налоговый нерезидент
Вид налога	Подходный налог			
Плательщик	Физическое лицо-продавец			
Объект налогообложения, налоговая база (подп. 2.38 ст. 196 НК; подп. 1.5.3 ст. 197 НК, п. 4 и 5 ст. 202 НК)	Общая сумма дохода, полученного от отчуждения доли в уставном фонде Общества/акций, за вычетом документально подтверждённых расходов. В случае продажи долей в уставных фондах к документально подтвержденным расходам относится сумма вклада в уставный фонд ООО/ОДО или фактически произведенные расходы на приобретение доли (части доли) в уставном фонде ООО/ОДО. В случае продажи акций к документально подтвержденным расходам относятся суммы, ранее уплаченные в пользу ЗАО/ОАО в оплату размещаемых акций, или суммы, уплачиваемые по сделкам с акциями, в том числе направленные на их приобретение. В то же время, по выбору физического лица-плательщика вместо фактически произведенных и документально подтвержденных расходов на приобретение акций налоговая база по подходному налогу с физических лиц может быть уменьшена на налоговый вычет в размере 20% доходов, полученных по операциям с этими акциями. При этом расходы, подтвержденные документально, не могут учитываться одновременно с применением такого вычета.			

Характеристика	Покупатель			
	Юридическое лицо — налоговый резидент или юридическое лицо — налоговый нерезидент, имеющий постоянное представительство в Республике Беларусь	Юридическое лицо — налоговый нерезидент, не имеющий постоянного представительства в Республике Беларусь	Физическое лицо — налоговый резидент	Физическое лицо — налоговый нерезидент
	Справочно: Сумма вклада участника и фактически произведенные им расходы в BYN на приобретение доли в уставном фонде Общества/акций подлежат пересчету в доллары США по курсу НБ на дату внесения вклада или фактического осуществления таких расходов. Определенные в долларах США расходы пересчитываются в BYN по курсу НБ на дату фактического получения дохода (т.е. на дату получения платы за долю/акции). Если курс BYN по отношению к доллару США на дату внесения вклада или осуществления расходов на приобретение больше курса BYN по отношению к доллару США на дату фактического получения дохода от отчуждения, то пересчет не производится.			
Освобождение от налога (п. 35 ст. 208 НК; ч. 2 п. 31 Положения о ПБТ)	Полностью освобождается от подоходного налога доход от продажи доли в уставном фонде/акций организации-резидента ПБТ, если доли/акции принадлежат физическому лицу-продавцу непрерывно не менее 365 календарных дней с даты приобретения.			
Ставка (п. 1 ст. 214 НК)	13%			
Налоговая декларация (п. 1 ст. 216 НК; ч. 1 п. 1 ст. 216-1 НК; п. 1 ст. 222 НК)	Покупатель – юридическое лицо-налоговый резидент/налоговый нерезидент, имеющий постоянное представительство в Беларуси, – как налоговый агент, предоставляет налоговую декларацию не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом (истекший календарный квартал налогового периода).		Предоставляется физическим лицом-продавцом. Срок — не позднее 31 марта года, следующего за годом, в котором получен доход от продажи доли в уставном фонде / акций.	
Кто исчисляет налог (п. 3 ст. 216 НК; ч. 2 п. 2 ст. 219 НК)	Юридическое лицо-покупатель (налоговый агент).		Налоговый орган.	

Характеристика	Покупатель			
	Юридическое лицо — налоговый резидент или юридическое лицо — налоговый нерезидент, имеющий постоянное представительство в Республике Беларусь	Юридическое лицо — налоговый нерезидент, не имеющий постоянного представительства в Республике Беларусь	Физическое лицо — налоговый резидент	Физическое лицо — налоговый нерезидент
Уплата (перечисление) налога в бюджет (абз. 2 ч. 1 п. 6 ст. 216 НК; ч. 4 п. 2 ст. 219 НК)	Юридическое лицо-покупатель (налоговый агент) по общему правилу перечисляет налог в бюджет не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату физическому лицу-продавцу доходов или дня перечисления таких доходов со счета юридического лица-покупателя в банке на счет физического лица-продавца.	Физическое лицо-продавец производит уплату налога на основании извещения налогового органа. Срок — не позднее 1 июня года, следующего за годом, в котором получен доход от продажи доли в уставном фонде / акций.		

Вариант № 2. Продавец доли/акций: физическое лицо – налоговый нерезидент Республики Беларусь

Характеристика	Покупатель			
	Юридическое лицо — налоговый резидент или юридическое лицо — налоговый нерезидент, имеющий постоянное представительство в Республике Беларусь	Юридическое лицо — налоговый нерезидент, не имеющий постоянного представительства в Республике Беларусь	Физическое лицо — налоговый резидент	Физическое лицо — налоговый нерезидент
Вид налога	Подоходный налог			
Плательщик	Физическое лицо-продавец			
Объект налогообложения, налоговая база (подп. 2.38 ст. 196 НК; подп. 1.5.3 ст. 197 НК; п. 4 и 5 ст. 202 НК)	Общая сумма дохода, полученного от отчуждения доли в уставном фонде Общества/акций, за вычетом документально подтверждённых расходов. В случае продажи долей в уставных фондах к документально подтвержденным расходам относится сумма вклада в уставный фонд ООО/ОДО или фактически произведенные расходы на приобретение доли (части доли) в уставном фонде ООО/ОДО. В случае продажи акций к документально подтвержденным расходам относятся суммы, уплачиваемые ЗАО/ОАО в оплату размещаемых акций, или суммы, уплачиваемые по сделкам с акции, в том числе направленные на их приобретение. В то же время, по выбору физического лица-плательщика вместо фактически произведенных и документально подтвержденных расходов на приобретение акций налоговая база по подоходному налогу с физических лиц может быть уменьшена на налоговый вычет в размере 20% доходов, полученных по операциям с этими акциями. При этом расходы, подтвержденные документально, не могут учитываться одновременно с применением такого вычета. Справочно: Сумма вклада участника и фактически произведенные им расходы в BYN на приобретение доли в уставном фонде Общества/акций подлежат пересчету в доллары США по курсу НБ на дату внесения вклада или фактического осуществления таких расходов. Определенные в долларах США расходы пересчитываются в BYN по курсу НБ на дату фактического получения дохода (т.е. на дату получения платы за долю/акции). Если курс BYN по отношению к доллару США на дату внесения вклада или осуществления расходов на приобретение больше курса BYN по отношению к доллару США на дату фактического получения дохода от отчуждения, то пересчет не производится.			
Освобождение от налога (ч. 2 п. 31 Положения о ПВД)	Полностью освобождается от подоходного налога доход от продажи доли в уставном фонде/акций организации-резидента ПВД, если доли/акции принадлежат физическому лицу-продавцу непрерывно не менее 365 календарных дней с даты приобретения.			
Ставка (п. 1 ст. 214 НК)	13%			

Характеристика	Покупатель			
	Юридическое лицо — налоговый резидент или юридическое лицо — налоговый нерезидент, имеющий постоянное представительство в Республике Беларусь	Юридическое лицо — налоговый нерезидент, не имеющий постоянного представительства в Республике Беларусь	Физическое лицо — налоговый резидент	Физическое лицо — налоговый нерезидент
Налоговая декларация (п. 1 ст. 216 НК; ч. 1 п. 1 ст. 216-1 НК; ч. 1 п. 2 и ч. 1 п. 3 ст. 218 НК)	Покупатель — юридическое лицо-налоговый резидент/налоговый нерезидент, имеющий постоянное представительство в Беларуси, — оно, как налоговый агент, предоставляет налоговую декларацию не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом (истекший календарный квартал налогового периода).	Физическое лицо-продавец представляет декларацию: ■ о предполагаемом к получению доходе — до отчуждения доли в уставном фонде Общества/акций; ■ о фактически полученном доходе — в течение 5 рабочих дней со дня получения дохода по договору купли-продажи доли в уставном фонде Общества/акций.		
Кто исчисляет налог (п. 3 ст. 216 НК; п. 3 ст. 218 НК)	Юридическое лицо-покупатель (налоговый агент).	Налоговый орган.		
Уплата (перечисление) налога (абз. 2 ч. 1 п. 6 ст. 216 НК; ч. 2 п. 2, ч. 2 п. 3 и п. 4 ст. 218 НК)	Юридическое лицо-покупатель (налоговый агент) по общему правилу перечисляет налог не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату физическому лицу-продавцу доходов или дня перечисления таких доходов со счетов юридического лица-покупателя в банке на счет физического лица-продавца.	Физическое лицо-продавец производит уплату налога в два этапа: ■ до начала отчуждения доли в уставном фонде Общества/акций, исходя из суммы предполагаемого к получению дохода; ■ в течение 5 рабочих дней со дня вручения извещения на уплату налога, исходя из суммы фактически полученного дохода. При расчете сумма налога, подлежащая уплате, уменьшается на сумму налога, уплаченного в бюджет, исходя из предполагаемого дохода.		

Характеристика	Покупатель			
	Юридическое лицо — налоговый резидент или юридическое лицо — налоговый нерезидент, имеющий постоянное представительство в Республике Беларусь	Юридическое лицо — налоговый нерезидент, не имеющий постоянного представительства в Республике Беларусь	Физическое лицо — налоговый резидент	Физическое лицо — налоговый нерезидент
Действие соглашений Республики Беларусь об избежании двойного налогообложения с государством резидентства продавца (п. 4 ст. 224 НК)	1. Если между Республикой Беларусь и иностранным государством, резидентом которого является физическое лицо-продавец доли в уставном фонде Общества/акций, заключен международный договор об избежании двойного налогообложения, то для целей получения освобождения от уплаты подоходного налога в Беларуси физическое лицо обязано представить в налоговый орган Беларуси или юридическому лицу — резиденту Беларуси (налоговому агенту) подтверждение того, что он является налоговым резидентом такого иностранного государства. При представлении такого подтверждения физическое лицо вправе претендовать на полное освобождение дохода от отчуждения доли/акций, если это предусмотрено международным договором об избежании двойного налогообложения. При этом такими договорами часто предусматривается, что освобождение не предоставляется, если происходит отчуждение долей/акций в организации, большую часть активов которой составляет недвижимое имущество. При непредставлении подтверждения доход от продажи доли в уставном фонде Общества/акций подлежит налогообложению подоходным налогом по ставке 13%. Более того по 31.12.2026, даже при наличии такого договора об избежании двойного налогообложения, доход от продажи доли в уставном фонде Общества/акций подлежит налогообложению подоходным налогом по ставке 13%, если физическое лицо-нерезидент, продающее доли/акции, имеет налоговое резидентство в следующих странах: США, Франция, Дания, Польша, Швеция, Бельгия, Литва, Латвия, Нидерланды, Чехия, Болгария, Эстония, Румыния, Кипр, Швейцария, Словакия, Австрия, Венгрия, Хорватия, Македония, Италия, Германия, Финляндия, Ирландия, Словения, Испания, Великобритания. 2. При отсутствии между Республикой Беларусь и иностранным государством, резидентом которого является физическое лицо — продавец доли в уставном фонде Общества/акций, международного договора об избежании двойного налогообложения или приостановлении действия такого договора, доход от продажи доли в уставном фонде Общества/акций подлежит налогообложению подоходным налогом по ставке 13%¹.			

¹ В соответствии с постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 07.03.2024 № 164 «О вопросах налогообложения» с 01.06.2024 по 31.12.2026 приостанавливается исполнение положений международных соглашений об избежании двойного налогообложения, касающихся выплаты дивидендов, доходов от долговых требований и доходов от отчуждения имущества. Это правило касается США, Франции, Швеции, Бельгии, Литвы, Латвии, Нидерландов, Чехии, Болгарии, Эстонии, Румынии, Кипра, Швейцарии, Словакии, Австрии, Венгрии, Хорватии, Северной Македонии, Италии, Германии, Финляндии, Ирландии, Словении, Испании и Великобритании.

Вариант № 3. Продавец доли/акций: юридическое лицо – налоговый резидент Республики Беларусь

Характеристика	Покупатель			
	Юридическое лицо — налоговый резидент или юридическое лицо — налоговый нерезидент, имеющий постоянное представительство в Республике Беларусь	Юридическое лицо — налоговый нерезидент, не имеющий постоянного представительства в Республике Беларусь	Физическое лицо — налоговый резидент	Физическое лицо — налоговый нерезидент
Налог	Налог на прибыль			
Плательщик	Юридическое лицо-продавец			
Налоговая база (п. 3 ст. 168 НК, абз. 2 подп. 1.1, абз. 4, 5, 6 подп. 1.2 ст. 179 НК)	Налоговая база налога на прибыль определяется как денежное выражение валовой прибыли, подлежащей налогообложению. Прибыль (убыток) от отчуждения участником доли (части доли) в уставном фонде ООО/ОДО определяется как положительная (отрицательная) разница между выручкой от её реализации на возмездной основе и суммой вноса (вклада) этого участника в уставный фонд ООО/ОДО либо фактически произведенных (оплаченных) участником расходов на приобретение доли в уставном фонде Общества. При этом сумма вклада или расходы на приобретение доли в уставном фонде ООО/ОДО подлежат умножению на отношение официальных курсов белорусского рубля, установленных Национальным банком по отношению к доллару США на дату признания выручки и на дату фактического внесения вклада либо фактического осуществления (оплаты) расходов на приобретение доли в уставном фонде Общества. В случае же отчуждения акций ОАО/ЗАО, при определении валовой прибыли доходы от продажи акций определяются исходя из цены такой продажи за вычетом затрат, понесенных продавцом ранее на их приобретение, и прямых расходов, связанных с приобретением и реализацией акций, включая приходящиеся на них суммы НДС. При этом затраты, относящиеся к реализованным в отчетном периоде акциям, в силу того что акции относятся к ценным бумагам, учитываемым по справедливой стоимости, определяются исходя из цены приобретения этих акций. Кроме того, в состав таких расходов включаются прямые расходы, связанные с приобретением и реализацией акций, включая приходящиеся на них суммы НДС.			
Ставка (ч. 1 п. 1 ст. 184 НК)	20%			
Льготные ставки (ч. 4 п. 28 Положения о ПВД)	9% — прибыль от отчуждения организацией-резидентом ПВД доли (части доли) в уставном фонде иной организации, акций, эмитированных иной организацией			
Срок предоставления налоговой декларации (ч. 1 п. 6 и ч. 1 п. 7 ст. 186 НК)	Юридическое лицо-продавец представляет налоговую декларацию (расчет) по налогу на прибыль, если доход получен: ■ в 1, 2 и 3 кварталах налогового периода (календарного года) — не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным кварталом; ■ в 4 квартале — не позднее 20 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.			

Характеристика	Покупатель			
	Юридическое лицо — налоговый резидент или юридическое лицо — налоговый нерезидент, имеющий постоянное представительство в Республике Беларусь	Юридическое лицо — налоговый нерезидент, не имеющий постоянного представительства в Республике Беларусь	Физическое лицо — налоговый резидент	Физическое лицо — налоговый нерезидент
Кто исчисляет налог (п. 1 и 5 ст. 186 НК)	Юридическое лицо-продавец.			
Срок уплаты налога (подп. 9.1 ст. 186 НК)	Юридическое лицо-продавец производит уплату налога, соответственно: ■ за 1, 2 и 3 кварталы — ежеквартально не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным кварталом; ■ за 4 квартал — не позднее 22 декабря в размере 2/3 суммы налога на прибыль, исчисленной исходя из суммы налога за 3 квартал налогового периода с последующим перерасчетом в целом за налоговый период и исчислением суммы налога к доплате или уменьшению не позднее 22 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.			

Вариант № 4. Продавец доли/акций: иностранное юридическое лицо – налоговый нерезидент Республики Беларусь

Характеристика	Покупатель			
	Юридическое лицо — налоговый резидент или юридическое лицо — налоговый нерезидент, имеющий постоянное представительство в Республике Беларусь	Юридическое лицо — налоговый нерезидент, не имеющий постоянного представительства в Республике Беларусь	Физическое лицо — налоговый резидент	Физическое лицо — налоговый нерезидент
Налог	Налог на доходы иностранных организаций			
Плательщик	Иностранное юридическое лицо-продавец			
Налоговая база (подп. 1.11.4 ст. 189 НК; подп. 1.1.4 ст. 190 НК)	Общая сумма дохода, полученного от отчуждения доли в уставном фонде ООО/ОДО, акций ОАО/ЗАО, за вычетом документально подтверждённых расходов. К документально подтвержденным расходам относится сумма вклада в уставный фонд или фактически произведенные расходы на приобретение доли (части доли) в уставном фонде ООО/ОДО, акций ЗАО/ОАО. Справочно: Сумма вклада участника и фактически произведенные им расходы в BYN на приобретение доли/акций подлежат пересчету в доллары США по курсу НБ на дату внесения вклада или фактического осуществления таких расходов. Определенные в долларах США расходы пересчитываются в BYN по курсу НБ на дату фактического получения дохода (т.е. на дату получения платы за долю/акции). Если курс BYN по отношению к доллару США на дату внесения вклада больше курса BYN по отношению к доллару США на дату фактического получения дохода, то пересчет не производится.			
Ставка (подп. 1.5 ст. 192 НК)	12%			
Льготные ставки (п. 33 Положения о ПВД)	0% Обязательные условия для применения: ■ отчуждается доля в уставном фонде Общества — резидента ПВД; ■ получатель дохода — иностранное юридическое лицо, которое на день начисления дохода в течение не менее 365 календарных дней непрерывно фактически владеет на праве собственности долями в уставном фонде резидента ПВД, акциями, эмитированными резидентом ПВД; ■ покупателем долей/акций также является резидент ПВД.			

Характеристика	Покупатель			
	Юридическое лицо — налоговый резидент или юридическое лицо — налоговый нерезидент, имеющий постоянное представительство в Республике Беларусь	Юридическое лицо — налоговый нерезидент, не имеющий постоянного представительства в Республике Беларусь	Физическое лицо — налоговый резидент	Физическое лицо — налоговый нерезидент
Кто и когда представляет налоговую декларацию (п. 3 ст. 193 НК; ч. 3 п. 5 и ч. 2 п. 6 ст. 193 НК)	Юридическое лицо-покупатель (налоговый агент). Срок представления декларации — не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом.		Физическое лицо-покупатель (налоговый агент). Срок представления декларации по выбору физического лица: ■ не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом; или ■ не позднее 20 января года, следующего за отчетным.	
Кто исчисляет налог (п. 3 ст. 193 НК)	Юридическое лицо-покупатель (налоговый агент).		Физическое лицо-покупатель (налоговый агент).	
Кто и когда уплачивает (перечисляет в бюджет) сумму налога (п. 3 ст. 193 НК; ч. 3 п. 5 и ч. 2 п. 6 ст. 193 НК)	Юридическое лицо-покупатель (налоговый агент). Уплата налога производится не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным кварталом.		Физическое лицо-покупатель (налоговый агент). Уплата налога производится физическим лицом – покупателем (в зависимости от выбранного срока представления декларации): ■ не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным кварталом; или ■ не позднее 22 января года, следующего за истекшим налоговым периодом.	

Характеристика	Покупатель			
	Юридическое лицо — налоговый резидент или юридическое лицо — налоговый нерезидент, имеющий постоянное представительство в Республике Беларусь	Юридическое лицо — налоговый нерезидент, не имеющий постоянного представительства в Республике Беларусь	Физическое лицо — налоговый резидент	Физическое лицо — налоговый нерезидент
Действие соглашений Республики Беларусь об избежании двойного налогообложения с государством резидентства продавца (п. 1 ст. 194 НК, п. 2 Постановления 164)	1. Если между Республикой Беларусь и иностранным государством, резидентом которого является юридическое лицо — продавец доли в уставном фонде Общества/акций, заключен международный договор об избежании двойного налогообложения, то для целей получения освобождения от уплаты налога на доходы иностранных организаций в Беларуси юридическое лицо-продавец обязано представить в налоговый орган Беларуси подтверждение того, что оно является налоговым резидентом такого иностранного государства. При представлении такого подтверждения иностранное юридическое лицо вправе претендовать на полное освобождение дохода от отчуждения доли/акций, если это предусмотрено международным договором об избежании двойного налогообложения. При этом такими договорами часто предусматривается, что освобождение не предоставляется, если происходит отчуждение долей/акций в организации, большую часть активов которой составляет недвижимое имущество. При непредставлении такого подтверждения доход от продажи доли в уставном фонде Общества/акций подлежит налогообложению налогом на доходы иностранных организаций по ставке 15%. Более того по 31.12.2026, даже при наличии такого договора об избежании двойного налогообложения, доход от продажи доли в уставном фонде Общества/акций подлежит налогообложению налогом на доходы иностранных организаций по ставке 15%, если иностранное юридическое лицо-продавец имеет налоговое резидентство в следующих странах: США, Франция, Дания, Польша, Швеция, Бельгия, Литва, Латвия, Нидерланды, Чехия, Болгария, Эстония, Румыния, Кипр, Швейцария, Словакия, Австрия, Венгрия, Хорватия, Македония, Италия, Германия, Финляндия, Ирландия, Словения, Испания, Великобритания. 2. При отсутствии между Республикой Беларусь и иностранным государством, резидентом которого является юридическое лицо-продавец доли в уставном фонде Общества/акций, международного договора об избежании двойного налогообложения или приостановлении действия такого договора, доход от продажи доли в уставном фонде Общества/акций подлежит налогообложению налогом на доходы по ставке 15%².			

² В соответствии с постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 07.03.2024 № 164 «О вопросах налогообложения» с 01.06.2024 по 31.12.2026 приостанавливается исполнение положений международных соглашений об избежании двойного налогообложения, касающихся выплаты дивидендов, доходов от долговых требований и доходов от отчуждения имущества. Это правило касается США, Франции, Швеции, Бельгии, Литвы, Латвии, Нидерландов, Чехии, Болгарии, Эстонии, Румынии, Кипра, Швейцарии, Словакии, Австрии, Венгрии, Хорватии, Северной Македонии, Италии, Германии, Финляндии, Ирландии, Словении, Испании и Великобритании.

Налогообложение дивидендов, выплачиваемых белорусской организацией

Характеристика	Получатель дивидендов			
	Юридическое лицо — налоговый резидент или юридическое лицо — налоговый нерезидент, имеющий постоянное представительство в Республике Беларусь	Юридическое лицо — налоговый нерезидент, не имеющий постоянного представительства в Республике Беларусь	Физическое лицо — налоговый резидент	Физическое лицо — налоговый нерезидент
Налог	Налог на прибыль	Налог на доходы иностранных организаций	Подоходный налог	
Плательщик	Юридическое лицо-получатель дивидендов		Физическое лицо-получатель дивидендов	
Налоговая база	Налоговая база зависит от того, есть ли у белорусского юридического лица, выплачивающего дивиденды, дочерние организации или нет. Если у Общества нет дочерних организаций, то все выплаченные дивиденды являются налогооблагаемой базой. Если у Общества есть дочерние организации, то налогооблагаемая база рассчитывается по формуле³: <i>Налогооблагаемая база = К х (ДН - ДП),</i> где К — часть от всей прибыли Общества, приходящаяся на долю вышедшего участника; ДН — общая сумма всей прибыли Общества согласно финансовой отчетности; ДП — сумма дивидендов, полученная Обществом от дочерних организаций в текущем календарном году (или в непосредственно предшествовавшем календарном году, если эти суммы дивидендов ранее не учитывались при определении налоговой базы в составе показателя ДП и получены не ранее 1 января 2009 года). При этом если показатель ДП более показателя ДН, то он для целей применения формулы считается равным показателю ДН. Дивиденды, полученные в иностранной валюте, пересчитываются в белорусские рубли по официальному курсу, установленному НБ на дату их получения.			

³ П. 10 ст. 199, п. 6 ст. 182 НК

Характеристика	Получатель дивидендов			
	Юридическое лицо — налоговый резидент или юридическое лицо — налоговый нерезидент, имеющий постоянное представительство в Республике Беларусь	Юридическое лицо — налоговый нерезидент, не имеющий постоянного представительства в Республике Беларусь	Физическое лицо — налоговый резидент	Физическое лицо — налоговый нерезидент
Общая ставка (п. 6 ст. 184 НК; подп. 1.5 ст. 192 НК; п. 1 ст. 214 НК)	12%	15%	13%	
Повышенная ставка (п. 8 ст. 214 НК)	X	X	25% — в отношении совокупности доходов, подлежащих налогообложению по ставке 13%, и полученных плательщиком от источников в Республике Беларусь в виде дивидендов, по трудовым договорам, а также по гражданско-правовым договорам, предметом которых являются выполнение работ, оказание услуг и создание объектов интеллектуальной собственности, в размере, превысившем за налоговый период 220 000 BYN (повышенная ставка применяется только к части той суммы, которая превышает 220 000 BYN). Справочно: Повышенная ставка не применяется к дивидендам, в отношении которых установлены льготный ставки, а также пониженных ставок, установленных соглашениями об избежании двойного налогообложения.	

Характеристика	Получатель дивидендов			
	Юридическое лицо — налоговый резидент или юридическое лицо — налоговый нерезидент, имеющий постоянное представительство в Республике Беларусь	Юридическое лицо — налоговый нерезидент, не имеющий постоянного представительства в Республике Беларусь	Физическое лицо — налоговый резидент	Физическое лицо — налоговый нерезидент
Льготные ставки (п. 7 и 8 ст. 184 НК; п. 5 и 6 ст. 214 НК; ч. 1 п. 31 и п. 36 Положения о ПВД, п. 1 Постановления 164)	6% — если в течение 3 предшествующих календарных лет последовательно прибыль не распределялась между участниками Общества — налоговыми резидентами Республики Беларусь. Указанная ставка применяется до 01.01.2026; ⁴ 0% — если в течение 5 предшествующих календарных лет последовательно прибыль не распределялась между участниками Общества — налоговыми резидентами Республики Беларусь. Указанная ставка применяется до 01.01.2028; ⁵	5% — если источником выплаты дивидендов является юридическое лицо — резидент ПВД. Однако пониженная ставка не применяется в отношении дивидендов, выплачиваемых в пользу налоговых резидентов следующих государств: США, Франция, Дания, Польша, Швеция, Бельгия, Литва, Латвия, Нидерланды, Чехия, Болгария, Эстония, Румыния, Кипр, Швейцария, Словакия, Австрия, Венгрия, Хорватия, Македония, Италия, Германия, Финляндия, Ирландия, Словения, Испания, Великобритания.	6% — если прибыль не распределялась между участниками Общества — налоговыми резидентами Республики Беларусь в течение 3 предшествующих календарных лет последовательно. Указанная ставка применяется до 01.01.2026; ⁶ 0% — если прибыль не распределялась между участниками Общества — налоговыми резидентами Республики Беларусь в течение 5 предшествующих календарных лет последовательно. Указанная ставка применяется до 01.01.2028; ⁷ 9% — если источником выплаты дивидендов является юридическое лицо — резидент ПВД.	9% — если источником выплаты дивидендов является юридическое лицо — резидент ПВД.
Порядок исчисления налога (п. 12 ст. 168 НК; п. 6 ст. 182 НК; п. 4 ст. 186 НК; п. 1 и подп. 2.2 ст. 191 НК; подп. 1.9 ст. 213 НК)	Налог исчисляется на дату начисления дивидендов. Дата начисления дивидендов — дата принятия решения о распределении прибыли путем объявления и выплаты дивидендов.		Налог исчисляется на дату получения дивидендов. Дата получения дивидендов — дата принятия решения о распределении прибыли путем объявления и выплаты дивидендов.	

⁴ Абз. 8 ст. 9 Закона Республики Беларусь от 13 декабря 2024 г. №47-З «Об изменении законов»
⁵ Абз. 10 ст. 9 Закона Республики Беларусь от 13 декабря 2024 г. №47-З «Об изменении законов»
⁶ Абз. 8 ст. 9 Закона Республики Беларусь от 13 декабря 2024 г. №47-З «Об изменении законов»
⁷ Абз. 10 ст. 9 Закона Республики Беларусь от 13 декабря 2024 г. №47-З «Об изменении законов»

Характеристика	Получатель дивидендов			
	Юридическое лицо — налоговый резидент или юридическое лицо — налоговый нерезидент, имеющий постоянное представительство в Республике Беларусь	Юридическое лицо — налоговый нерезидент, не имеющий постоянного представительства в Республике Беларусь	Физическое лицо — налоговый резидент	Физическое лицо — налоговый нерезидент
Кто и когда представляет налоговую декларацию (ч. 2 п. 6 ст. 186 НК; ч. 1 п. 5 ст. 193 НК; ч. 1 п. 1 ст. 216-1 НК)	Белорусская организация — источник выплаты дохода (налоговый агент). Срок представления декларации: не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором были начислены дивиденды.		Белорусская организация, источник выплаты дохода (налоговый агент), не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим календарным кварталом.	
Кто исчисляет налог (п. 4 ст. 186 НК; ч. 1 п. 3 ст. 193 НК; ч. 1 п. 1 и п. 3 ст. 216 НК)	Белорусская организация, источник выплаты дохода (налоговый агент).			
Кто и когда уплачивает (перечисляет в бюджет) сумму налога (подп. 9.2 ст. 186 НК; ч. 3 п. 5 ст. 193 НК; абз. 2 ч. 1 п. 6 ст. 216 НК)	Белорусская организация — источник выплаты дохода (налоговый агент). Уплата налога производится -не позднее 22-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором были начислены дивиденды.		Белорусская организация, источник выплаты дохода (налоговый агент). Уплата налога производится по общему правилу не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату плательщику доходов или дня перечисления таких доходов со счетов налоговых агентов в банках на счета плательщика.	
Действие соглашений Республики Беларусь об избежании двойного налогообложения с государством резидентства продавца:	X	При исчислении налога учитываются нормы международного договора об избежании двойного налогообложения (при наличии такового) в отношении налогообложения дивидендов при наличии подтверждения того, что плательщик является налоговым резидентом такого иностранного государства. Более того, для применения такой ставки плательщик должен быть фактическим владельцем дохода, а не «конduitной» компаний.	X	При исчислении налога учитываются нормы международного договора об избежании двойного налогообложения (при наличии такового) в отношении налогообложения дивидендов при наличии подтверждения того, что плательщик является налоговым резидентом такого иностранного государства.

Характеристика	Получатель дивидендов			
	Юридическое лицо — налоговый резидент или юридическое лицо — налоговый нерезидент, имеющий постоянное представительство в Республике Беларусь	Юридическое лицо — налоговый нерезидент, не имеющий постоянного представительства в Республике Беларусь	Физическое лицо — налоговый резидент	Физическое лицо — налоговый нерезидент
		В соответствии с постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 07.03.2024 № 164 «О вопросах налогообложения» с 01.06.2024 по 31.12.2026 льгота по дивидендам не применяется для лиц из следующих недружественных государств: США, Франции, Швеции, Бельгии, Литвы, Латвии, Нидерландов, Чехии, Болгарии, Эстонии, Румынии, Кипра, Швейцарии, Словакии, Австрии, Венгрии, Хорватии, Северной Македонии, Италии, Германии, Финляндии, Ирландии, Словении, Испании и Великобритании.		В соответствии с постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 07.03.2024 № 164 «О вопросах налогообложения» с 01.06.2024 по 31.12.2026 льгота по дивидендам не применяется для лиц из следующих недружественных государств: США, Франции, Швеции, Бельгии, Литвы, Латвии, Нидерландов, Чехии, Болгарии, Эстонии, Румынии, Кипра, Швейцарии, Словакии, Австрии, Венгрии, Хорватии, Северной Македонии, Италии, Германии, Финляндии, Ирландии, Словении, Испании и Великобритании.

Оффшорный сбор

у источника при перечислении денежных средств нерезиденту Республики Беларусь, зарегистрированному в оффшорной зоне

Характеристика	Получатель денежных средств
	Нерезидент Республики Беларусь, зарегистрированный в оффшорной зоне ⁸
Сбор	Оффшорный сбор
Плательщик	Белорусская организация
Объект обложения сбором и налоговая база (подп. 1.1 ст. 263 НК; абз. 2 п. 1 ст. 265 НК)	Объект обложения сбором: перечисление денежных средств нерезиденту Республики Беларусь, зарегистрированному в оффшорной зоне (независимо от формы расчетов), в счет погашения обязательств за приобретенную долю, акции, обязательств по выплате дивидендов и т.д. Налоговая база: сумма перечисляемых денежных средств.
Ставка (ст. 266 НК)	15%
Льготные ставки (абз. 4 п. 27 Положения о ПВТ)	Освобождаются от уплаты оффшорного сбора резиденты ПВТ при выплате (передаче) дивидендов их участникам.
Кто и когда представляет налоговую декларацию (п. 3 ст. 267 НК)	Белорусская организация не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим календарным месяцем.
Кто и когда уплачивает сбор в бюджет (ч. 1 п. 4 ст. 267 НК)	Белорусская организация до перечисления денежных средств в BYN по официальному курсу, установленному НБ на дату их перечисления. Белорусская организация не удерживает оффшорный сбор из причитающейся нерезиденту суммы, а уплачивает его из собственных средств.

⁸ Оффшорная зона – государство (территория), в котором действует льготный налоговый режим и (или) не предусматривается раскрытие и представление информации о финансовых операциях. Перечень оффшорных зон утвержден Указом Президента Республики Беларусь от 25.05.2006 № 353 «Об утверждении перечня оффшорных зон».

Налоговые риски,

которые необходимо учитывать в сделках по купле-продаже доли в уставном фонде юридического лица

Ни гражданское, ни налоговое законодательство не устанавливают обязательство участника/акционера отчуждать свою долю в уставном фонде юридического лица или акции по определенной цене (например, не ниже действительной стоимости доли, не ниже номинальной цены акций, не ниже рыночной оценки и т.д.). Однако, при продаже доли в уставном фонде общества с ограниченной ответственностью и/или акций в ЗАО существует риск корректировки налоговыми органами налоговой базы и (или) суммы налога, подлежащего уплате, по причине налоговой экономии (доначисление налогов), если цена долей/акций была значительно занижена. Аналогичный риск в случае продажи акций в ОАО ниже, т.к. продажа акций в ОАО происходит на организованном рынке ценных бумаг, т.е. через автоматизированную систему Белорусской валютно-фондовой биржи, где заявки на покупку и продажу акций обрабатываются в автоматическом режиме, и манипуляция ценами осложнена. Тем не менее, даже при продаже акций в ОАО на организованном рынке по заниженной стоимости налоговый риск остается.

Налоговые риски по налогу на прибыль

Указанный риск связан со следующим. При продаже или покупке акций/долей в дочерних организациях белорусскими компаниями доходы или расходы в связи с такими сделками могут либо понижать, либо повышать налогооблагаемую базу по налогу на прибыль и, в конце концов, саму сумму налога, уплачиваемого в бюджет. В связи с этим, в целях исчисления налога на

прибыль налоговые органы уполномочены проверять сделки, подлежащие контролю соответствия рыночным ценам, к которым в том числе с 2025 года относятся сделки по реализации или приобретению долей/акций, если установленная налоговыми органами рыночная цена в сделке превышает 400 000 белорусских рублей,⁹ если они совершены с любым из следующих лиц:

1. совершенная со взаимозависимым лицом.¹⁰ В частности, к отношениям между взаимозависимыми лицами относятся отношения:¹¹

- a. между лицами, являющимися учредителями (участниками) одной организации, если доля прямого и (или) косвенного участия каждого из таких лиц в организации составляет не менее 20%;
- b. между организациями, если одно лицо прямо и (или) косвенно участвует в этих организациях и доля такого участия в каждой из этих организаций составляет не менее 20%, а также когда их подлинным владельцем является одно и то же физическое лицо;
- c. между организациями, состав коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) которых более чем на 50% состоит из одних и тех же физических лиц совместно с их родственниками;
- d. когда одно лицо (в том числе физическое лицо совместно с его родственниками) выступает учредителем (участником) другой организации, если доля его прямого и (или) косвенного участия составляет не менее 20%;

⁹ П. 3.4 ст. 88 НК

¹⁰ П. 1.3 ст. 88 НК

¹¹ Ст. 20 НК

е. когда одно лицо осуществляет (непосредственно или косвенно) контроль над другим лицом (другими лицами), в том числе отношения между:

i. между организацией и лицом, осуществляющим полномочия ее единоличного исполнительного органа, или родственниками такого физического лица;

ii. между организациями, полномочия единоличного исполнительного органа которых осуществляет одно и то же лицо;

iii. между организацией и работником этой организации;

f. отношения между родственниками (т.е. когда физические лица состоят в браке, отношениях близкого родства или свойства, усыновителя (удочерителя) и усыновленного (удочеренного), опекуна, попечителя и подопечного), а также между организациями, учредителями (участниками) которых они являются, если доля прямого и (или) косвенного участия таких физических лиц в этих организациях составляет не менее 20%.

2. с плательщиком, применяющим особые режимы налогообложения. В частности, это следующие лица:¹²

a. резиденты ПВТ;

b. резиденты парка «Великий камень»;

c. резиденты парка «Августовский канал»;

d. плательщики:¹³

i. налога при упрощенной системе налогообложения;

ii. единого налога для производителей

сельскохозяйственной продукции;

iii. налога на игорный бизнес;

iv. налога на доходы от осуществления лотерейной деятельности;

v. налога на доходы от проведения электронных интерактивных игр.

3. с третьим лицом, не являющимся взаимозависимым с белорусской организацией, если такое третье лицо не осуществляет существенных функций, за исключением организации реализации и (или) приобретения долей/акций взаимозависимому лицу белорусской компании, и не использует никаких активов и (или) не принимает рисков для организации реализации и (или) приобретения долей/акций взаимозависимому лицу белорусской компании;¹⁴

4. с резидентом оффшорной зоны.¹⁵

Таким образом, сделка белорусской компании по продаже или покупке долей/акций может быть проверена налоговыми органами на соответствие рыночным ценам, что в последующем может привести к доначислению налога на прибыль, если окажется, что в сделке произошло умышленное отклонение от рыночных цен с целью занижения налоговой базы (а соответственно, и суммы) налога на прибыль.

Налоговые риски в иных случаях

Стоит отметить, что налоговые риски имеются не только в сделках, описанных выше. Даже если доли/акции отчуждаются физическими лицами или иностранными компаниями, которые не являются плательщиком налога на прибыль, а также белорусскими компаниями при рыночной стоимости долей/акций менее 400 000 белорусских рублей, налоговые риски в связи с

¹² П. 1.3 ст. 88 НК

¹³ Ст. 10 НК

¹⁴ П. 2.1 ст. 88 НК

¹⁵ П. 2.2 ст. 88 НК

занижением налоговой базы сторонами сделки остаются, но имеют несколько иные правовые основания.

В частности, независимо от уплачиваемого налога и суммы сделки п. 4 ст. 33 НК предоставляет возможность налоговым органам скорректировать налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога (доначислить налог), в случае если основной целью совершения хозяйственной операции являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет, возврат суммы налога.

То есть, в ходе проверки налоговые органы могут задаться вопросом: есть ли экономический смысл сделки при продаже доли по более низкой стоимости, если, например, при выходе участник (продавец) смог бы получить действительную стоимость доли, определенную из стоимости чистых активов и которая больше номинальной её стоимости, или продажа доли по номинальной стоимости осуществляется лишь с целью уплаты меньшей суммы налогов в бюджет?

Таким образом, п. 4 ст. 33 НК установлен запрет на уменьшение налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога, если основной целью сделки является неуплата или уплата

налога в меньшем размере. Сделка должна совершаться с какой-либо экономической целью. Чтобы нивелировать налоговые риски при продаже доли по номинальной стоимости, необходимо, обосновать эту продажу действительным экономическим смыслом, например, привлечением новых лиц (инвесторов) с целью увеличения прибыли.

При этом возникновение данного налогового риска маловероятно, в случае если номинальная стоимость и стоимость чистых активов незначительно различаются. Например, участник продает свою долю по номинальной стоимости в размере 100 BYN, в то время как стоимость чистых активов составляет 400 BYN. В таких случаях маловероятно, что здесь можно вести речь о какой-то умышленной и незаконной налоговой экономии.

В любом случае всегда необходимо иметь в виду, что при продаже доли по номинальной стоимости (т.е. ниже ее действительной стоимости) существует риск доначисления налогов со стороны налоговых органов в отношении обеих сторон сделки (для продавца — в части недополученного бюджета, для покупателя — в части дохода в натуральной форме), если в такой продаже отсутствует экономический смысл.

Налогообложение при выходе из состава участников ООО/ОДО

Вариант № 1. Выходящий участник: физическое лицо

Характеристика	Действительная стоимость доли в уставном фонде Общества	Часть прибыли, полученная Обществом с момента выхода участника до момента расчета с ним
Вид налога	Подоходный налог ¹⁶	Подоходный налог ¹⁷
Плательщик	Физическое лицо-вышедший участник	
	Действительная стоимость доли. Может быть уменьшена на сумму: 1) изначального вклада, внесенного участником в уставный фонд Общества; 2) фактически произведенных расходов на приобретение доли в уставном фонде Общества. Налогооблагаемая база рассчитывается по следующей формуле¹⁸:	Часть прибыли, полученная Обществом с момента выхода участника до момента расчета с ним и выплачиваемая вышедшему участнику, является дивидендами¹⁹. Налогооблагаемая база зависит от наличия/отсутствия дочерних организаций. У Общества отсутствуют дочерние организации: Вся прибыль, выплачиваемая выходящему участнику, подлежит налогообложению.

¹⁶ Подп. 1.1 п. 1 ст. 196 НК, подп. 1.10 п. 1 ст. 197 НК

¹⁷ Подп. 1.1 п. 1 ст. 196 НК, подп. 1.1 ст. 197 НК

¹⁸ Абз. 2 ч. 1 подп. 2.38 ст. 196 НК

¹⁹ Ч. 1 подп. 2.4 ст. 13 НК

Характеристика	Действительная стоимость доли в уставном фонде Общества	Часть прибыли, полученная Обществом с момента выхода участника до момента расчета с ним
Налоговая база:	$\text{Налогооблагаемая база} = X / \text{Курс } 1 - Y / \text{Курс } 2,$ где X — действительная стоимость доли в белорусских рублях, выплачиваемая выходящему участнику; Курс 1 — курс белорусского рубля к доллару США, установленный НБ на дату выплаты действительной стоимости доли выходящему участнику; Y — сумма вклада в уставный фонд или сумма расходов на приобретение доли в белорусских рублях; Курс 2 — курс белорусского рубля к доллару США, установленный НБ на дату внесения вклада в уставный фонд или на дату фактического осуществления расходов на приобретение доли. Определенный в долларах США по этой формуле чистый налогооблагаемый доход после этого вновь пересчитывается в белорусские рубли по официальному курсу белорусского рубля к доллару США, установленному НБ на дату выплаты действительной стоимости доли выходящему участнику. Исключение: если курс белорусского рубля по отношению к доллару США, установленный НБ на дату внесения вклада в уставный фонд или на дату фактического осуществления расходов (т.е. Курс 2), больше курса белорусского рубля по отношению к доллару США, установленного НБ на дату фактического получения дохода (т.е. Курс 1), то применяется упрощенная формула без курсов, т.е.: Налогооблагаемая база = X — Y. При этом, если доля (часть доли) в уставном фонде ранее передана по наследству или была подарена выходящему участнику от физических лиц, состоящих с участником в отношениях близкого родства или свойства, опекуна, попечителя и подопечного, в состав расходов включается сумма вклада, внесенная наследодателем (дарителем) в уставный фонд Общества, или сумма фактически произведенных им расходов на приобретение доли (части доли) в уставном фонде Общества, если такие суммы или расходы не учитывались наследодателем (дарителем) в целях налогообложения. Если доля (часть доли) в уставном фонде была получена на безвозмездной основе, за исключением случаев, указанных выше, или с частичной оплатой, то в состав расходов включаются суммы, с которых был исчислен и уплачен подоходный налог с физических лиц при таком получении.	Если у Общества есть дочерние организации, то налогооблагаемая база рассчитывается по формуле²⁰: $\text{Налогооблагаемая база} = K \times (\text{ДН} - \text{ДП}),$ где K — часть от всей прибыли Общества, приходящаяся на долю вышедшего участника; ДН — общая сумма всей прибыли Общества согласно финансовой отчетности; ДП — сумма дивидендов, полученная Обществом от дочерних организаций в текущем календарном году (или в непосредственно предшествовавшем календарном году, если эти суммы дивидендов ранее не учитывались при определении налоговой базы в составе показателя ДП и получены не ранее 1 января 2009 года). При этом если показатель ДП более показателя ДН, то он для целей применения формулы считается равным показателю ДН. Дивиденды, полученные в иностранной валюте, пересчитываются в белорусские рубли по официальному курсу, установленному НБ на дату их получения.

Характеристика	Действительная стоимость доли в уставном фонде Общества	Часть прибыли, полученная Обществом с момента выхода участника до момента расчета с ним
Ставка	13% ²¹	Общая ставка: 13%²². Льготная ставка, если Общество-резидент ПВТ: 9%²³. Льготные ставки для налоговых резидентов Республики Беларусь²⁴: 1) 6% – если в течение 3 предшествующих календарных лет последовательно прибыль не распределялась между участниками Общества – налоговыми резидентами Республики Беларусь; 2) 0% – если в течение 5 предшествующих календарных лет последовательно прибыль не распределялась между участниками Общества – налоговыми резидентами Республики Беларусь. Повышенная ставка: 25%²⁵. Повышенная ставка в размере 25% применяется к части прибыли, выплачиваемой участнику при выходе, если эта часть прибыли облагалась налогом по ставке 13% и совокупная сумма такой части прибыли и иных квалифицированных доходов превысила 220 000 белорусских рублей за период календарного года. К таким квалифицированным доходам относятся: (i) дивиденды; (ii) доходы по трудовым договорам; (iii) доходы по гражданско-правовым договорам, предметом которых являются выполнение работ, оказание услуг и создание объектов интеллектуальной собственности. Повышенная ставка 25% применяется только к сумме, превысившей 220 000 белорусских рублей, а не ко всему годовому доходу.
Кто исчисляет налог	Общество (налоговый агент) ²⁶	Общество (налоговый агент) / Налоговые органы ²⁷

²¹ П. 1 ст. 214 НК

²² П. 1 ст. 214 НК

²³ П. 31 Положения о ПВТ

²⁴ П. 5, 6 ст. 214 НК

²⁵ П. 8 ст. 214 НК

²⁶ П. 1 - 4 ст. 216 НК

²⁷ Ч. 2 п. 8 ст. 214 НК

Характеристика	Действительная стоимость доли в уставном фонде Общества	Часть прибыли, полученная Обществом с момента выхода участника до момента расчета с ним
Налоговая декларация	Не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом²⁸ (истекший календарный квартал налогового периода, в котором получен доход²⁹). Налоговая декларация подаётся Обществом. Датой получения дохода признаётся день выплаты дохода, в том числе зачисления дохода на счета вышедшего участника в банках (иностран- ных банках) либо по его поручению на счета третьих лиц³⁰.	Не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом (истекший календарный квартал налогового периода, в ко- тором получен доход³¹). Налоговая декларация подается Обществом. Датой получения дохода признаётся день принятия Обществом реше- ния о распределении прибыли путем объявления и её выплаты³². Для целей применения повышенной ставки: не позднее 31.03 года, следующего за отчетным³³. Налоговая декларация подается вышед- шим участником. Обращаем внимание! 1) налоговый агент не применяет в течение календарного года повы- шенную ставку 25%, т.е. налоговый агент исчисляет подоходный налог в общеустановленном порядке по ставке 13%, несмотря на то что в те- чение календарного года размер начисленных им физическому лицу доходов может превысить 220 000 белорусских рублей; 2) налог по ставке 25% за прошедший календарный год исчисляется налоговым органом на основании налоговой декларации по подоход- ному налогу, представляемой вышедшим участником; 3) налог, удержанный и перечисленный в бюджет налоговыми аген- тами с доходов, начисленных за календарный год, в котором имеется превышение 220 000 белорусских рублей, подлежит зачету при исчис- лении налога по ставке 25%; 4) льготы и вычеты, предусмотренные ст. 208 — 212 НК, в том числе предоставленные налоговым агентом в течение года, к сумме доходов, облагаемых по ставке 25%, не применяются.

²⁸ П. 1 ст. 216-1 НК

²⁹ Ч. 3 ст. 207 НК

³⁰ Подп. 1.1 ст. 213 НК

³¹ Ч. 3 ст. 207 НК

³² Подп. 1.9 ст. 213 НК

³³ П. 1 ст. 222 НК

Характеристика	Действительная стоимость доли в уставном фонде Общества	Часть прибыли, полученная Обществом с момента выхода участника до момента расчета с ним
Уплата (перечисление) налога в бюджет	1) не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату вышедшему участнику доходов; или 2) не позднее дня перечисления доходов со счетов Общества в банках на счета вышедшего участника либо по его поручению на счета третьих лиц в банках (иностраннх банках); 3) не позднее дня, следующего за днем фактической выплаты дохода вышедшему участнику из кассы Общества³⁴.	1) не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату вышедшему участнику доходов; или 2) не позднее дня перечисления таких доходов со счетов Общества в банках на счета вышедшего участника либо по его поручению на счета третьих лиц в банках (иностраннх банках); 3) не позднее дня, следующего за днем фактической выплаты дохода вышедшему участнику из кассы Общества. При уплате налога по повышенной ставке уплачивается физическим лицом на основании извещения налогового органа по сроку не позднее 01.06 года, следующего за отчетным³⁵.
Особенности для налоговых нерезидентов	1. Если между Республикой Беларусь и иностранным государством, резидентом которого является физическое лицо-вышедший участник, заключен международный договор об избежании двойного налогообложения, то для целей получения освобождения от уплаты подоходного налога в Республике Беларусь физическое лицо обязано представить в налоговый орган Республики Беларусь или налоговому агенту подтверждение того, что он является налоговым резидентом такого иностранного государства. 2. При отсутствии между Республикой Беларусь и иностранным государством, резидентом которого является физическое лицо, международного договора об избежании двойного налогообложения или приостановлении действия такого договора, доходы в виде части прибыли подлежат налогообложению подоходным налогом в общеустановленном порядке.	

³⁴ Абз. 2, 3 ч. 1 п. 6 ст. 216 НК

³⁵ Ч. 4 п. 2 ст. 219 НК

Вариант № 2. Выходящий участник: юридическое лицо – налоговый резидент Республики Беларусь

Характеристика	Действительная стоимость доли в уставном фонде Общества	Часть прибыли, полученная Обществом с момента выхода участника до момента расчета с ним
Вид налога:	Налог на прибыль ³⁶	Налог на прибыль ³⁷
Плательщик:	Юридическое лицо-вышедший участник	
Налоговая база:	Налоговая база налога на прибыль определяется как денежное выражение валовой прибыли, подлежащей налогообложению. Сумма дохода от действительной стоимости доли может быть уменьшена на сумму: ■ изначального вклада, внесенного участником в уставный фонд Общества; ■ фактически произведенных расходов на приобретение доли в уставном фонде Общества. Налогооблагаемая база (в части действительной стоимости доли) рассчитывается по следующей формуле³⁸: $\text{Налогооблагаемая база} = X / \text{Курс 1} - Y / \text{Курс 2},$	Часть прибыли, полученная Обществом с момента выхода участника до момента расчета с ним и выплачиваемая вышедшему участнику, является дивидендами³⁹. Налогооблагаемая база зависит от наличия/отсутствия дочерних организаций. У Общества отсутствуют дочерние организации: Вся прибыль, выплачиваемая выходящему участнику, подлежит налогообложению. Если у Общества есть дочерние организации, то налогооблагаемая база рассчитывается по формуле⁴⁰: $\text{Налогооблагаемая база} = K \times (ДН - ДП),$

³⁶ П. 1, абз. 2 п. 2 ст. 167 НК

³⁷ П. 1, 2 ст. 167 НК

³⁸ Абз. 2 ч. 1 подп. 2.38 ст. 196 НК

³⁹ Ч. 1 подп. 2.4 ст. 13 НК

⁴⁰ П. 6 ст. 182 НК

Характеристика	Действительная стоимость доли в уставном фонде Общества	Часть прибыли, полученная Обществом с момента выхода участника до момента расчета с ним
	где X — действительная стоимость доли в белорусских рублях, выплачиваемая выходящему участнику; Курс 1 — курс белорусского рубля к доллару США, установленный НБ на дату признания в бухгалтерском учете доходов; Y — сумма вклада в уставный фонд или сумма расходов на приобретение доли в белорусских рублях; Курс 2 — курс белорусского рубля к доллару США, установленный НБ на дату внесения вклада в уставный фонд или на дату фактического осуществления расходов на приобретение доли. При определении дохода в качестве расходов учитываются также суммы без пересчета в доллары США, доходов вышедшего участника в виде стоимости доли в уставном фонде Общества, произведенного за счет собственного капитала Общества, в случае изменения процентной доли в уставном фонде Общества хотя бы одного из участников более чем на 0,01 процента.	где К — часть от всей прибыли Общества, приходящаяся на долю вышедшего участника; ДН — общая сумма всей прибыли Общества согласно финансовой отчетности; ДП — сумма дивидендов, полученная Обществом от дочерних организаций в текущем календарном году (или в непосредственно предшествовавшем календарном году, если эти суммы дивидендов ранее не учитывались при определении налоговой базы в составе показателя ДП и получены не ранее 1 января 2009 года). При этом если показатель ДП более показателя ДН, то он для целей применения формулы считается равным показателю ДН. Дивиденды, полученные в иностранной валюте, пересчитываются в белорусские рубли по официальному курсу, установленному НБ на дату их получения.
Ставка	Общая ставка: 20%⁴¹. Льготная ставка: 9% для резидентов ПВТ⁴².	Общая ставка: 12%⁴³. Льготные ставки: ■ 6% – если в течение 3 предшествующих календарных лет последовательно прибыль не распределялась между участниками Общества — налоговыми резидентами Республики Беларусь. Указанная ставка применяется до 01.01.2026;⁴⁴ ■ 0% – если в течение 5 предшествующих календарных лет последовательно прибыль не распределялась между участниками Общества — налоговыми резидентами Республики Беларусь. Указанная ставка применяется до 01.01.2028.⁴⁵

⁴¹ П. 1 ст. 184 НК

⁴² П. 28 Положения о ПВТ, подп. 3.2 п. 3 ст. 174 НК

⁴³ П. 6 ст. 184 НК

⁴⁴ Абз. 8 ст. 9 Закона №47-3

⁴⁵ Абз. 10 ст. 9 Закона №47-3

Характеристика	Действительная стоимость доли в уставном фонде Общества	Часть прибыли, полученная Обществом с момента выхода участника до момента расчета с ним
Кто исчисляет налог	Вышедший участник	Общество (налоговый агент) ⁴⁶
Налоговая декларация	Не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом ⁴⁷ . Налоговая декларация (расчет) по налогу на прибыль за четвертый квартал налогового периода представляется в срок не позднее 20-го марта, следующего за истекшим налоговым периодом ⁴⁸ .	Не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором были начислены дивиденды ⁴⁹ .
Уплата (перечисление) налога в бюджет	Не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом. Уплата налога на прибыль за четвертый квартал налогового периода производится не позднее 22 декабря этого периода в размере двух третей суммы налога на прибыль, исчисленной исходя из суммы налога на прибыль за третий квартал налогового периода с последующим перерасчетом в целом за налоговый период и исчислением суммы налога на прибыль к доплате или уменьшению не позднее 22 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом ⁵⁰ .	Не позднее 22-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором были начислены дивиденды ⁵¹ .

⁴⁶ П. 4 ст. 186 НК

⁴⁷ П. 6 ст. 186 НК

⁴⁸ П. 7 ст. 186 НК

⁴⁹ Ч. 2 п. 6 ст. 186 НК

⁵⁰ П. 9 ст. 186 НК

⁵¹ Подп. 9.2 ст. 186 НК

Вариант № 3. Выходящий участник: юридическое лицо – налоговый нерезидент Республики Беларусь

Характеристика	Действительная стоимость доли в уставном фонде Общества	Часть прибыли, полученная Обществом с момента выхода участника до момента расчета с ним
Вид налога:	Не включена в объект налогообложения налогом на доходы иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство ⁵²	Налог на доходы иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство ⁵³
Плательщик	Юридическое лицо-вышедший участник	
Налоговая база	—	Часть прибыль, полученная Обществом с момента выхода участника до момента расчета с ним и выплачиваемая вышедшему участнику, является дивидендами⁵⁴. Налогооблагаемая база зависит от наличия/отсутствия дочерних организаций. У Общества отсутствуют дочерние организации: Вся прибыль, выплачиваемая выходящему участнику, подлежит налогообложению. Если у Общества есть дочерние организации, то налогооблагаемая база рассчитывается по формуле⁵⁵: Налогооблагаемая база = $K \times (ДН - ДП)$,

⁵² Подп. 1.11.4 ст. 189 НК

⁵³ Подп. 1.4 ст. 189 НК

⁵⁴ Ч. 1 подп. 2.4 ст. 13 НК

⁵⁵ П. 6 ст. 182 НК

Характеристика	Действительная стоимость доли в уставном фонде Общества	Часть прибыли, полученная Обществом с момента выхода участника до момента расчета с ним
		где К — часть от всей прибыли Общества, приходящаяся на долю вышедшего участника; ДН — общая сумма всей прибыли Общества согласно финансовой отчетности; ДП — сумма дивидендов, полученная Обществом от дочерних организаций в текущем календарном году (или в непосредственно предшествовавшем календарном году, если эти суммы дивидендов ранее не учитывались при определении налоговой базы в составе показателя ДП и получены не ранее 1 января 2009 года). При этом если показатель ДП более показателя ДН, то он для целей применения формулы считается равным показателю ДН. Дивиденды, полученные в иностранной валюте, пересчитываются в белорусские рубли по официальному курсу, установленному НБ на дату их получения.
Ставка:	—	Общая ставка: 25%⁵⁶. Льготная ставка, если Общество-резидент ПВТ: 5%⁵⁷. Однако пониженная ставка не применяется в отношении дивидендов, выплачиваемых в пользу налоговых резидентов следующих государств: США, Франции, Швеции, Бельгии, Литвы, Латвии, Нидерландов, Чехии, Болгарии, Эстонии, Румынии, Кипра, Швейцарии, Словакии, Австрии, Венгрии, Хорватии, Северной Македонии, Италии, Германии, Финляндии, Ирландии, Словении, Испании и Великобритании.
Кто исчисляет налог	—	Общество (налоговый агент) ⁵⁸

⁵⁶ П. 1.4 ст. 192 НК

⁵⁷ П. 36 Положения о ПВТ

⁵⁸ П. 3 ст. 193 НК

Характеристика	Действительная стоимость доли в уставном фонде Общества	Часть прибыли, полученная Обществом с момента выхода участника до момента расчета с ним
Налоговая декларация	-	Не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом (истекший календарный квартал налогового периода⁵⁹, в котором начислен доход). Датой начисления дохода признаётся признаётся наиболее ранняя из следующих дат⁶⁰: ■ дата отражения в бухгалтерском учете (но не позднее даты, когда такое отражение должно быть произведено в соответствии с законодательством) факта перехода доли, принадлежащей иностранному юридическому лицу ■ дата отражения в бухгалтерском учете (но не позднее даты, когда такое отражение должно быть произведено в соответствии с законодательством) обязательств перед иностранным юридическим лицом по выплате доходов в виде дивидендов; ■ дата отражения в бухгалтерском учете (но не позднее даты, когда такое отражение должно быть произведено в соответствии с законодательством) факта выплаты налоговым агентом дохода (факта осуществления платежа, передачи имущества, имущественных прав, проведения зачета встречных однородных требований в зависимости от установленной сторонами договора формы расчета).
Уплата (перечисление) налога в бюджет	-	Не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом⁶¹.

⁵⁹ П. 5 ст. 193 НК

⁶⁰ П. 2 ст. 191 НК

⁶¹ Ч. 3 п. 5 ст. 193 НК

Характеристика	Действительная стоимость доли в уставном фонде Общества	Часть прибыли, полученная Обществом с момента выхода участника до момента расчета с ним
Действие соглашений Республики Беларусь об избежании двойного налогообложения с государством резидентства вышедшего участника:	Если между Республикой Беларусь и иностранным государством, резидентом которого является юридическое лицо-вышедший участник, заключен международный договор об избежании двойного налогообложения, то для целей получения освобождения от уплаты налога в Республике Беларусь юридическое лицо обязано представить в налоговый орган Республики Беларусь или налоговому агенту подтверждение того, что оно является налоговым резидентом такого иностранного государства. При отсутствии между Республикой Беларусь и иностранным государством, резидентом которого является юридическое лицо, международного договора об избежании двойного налогообложения или приостановлении действия такого договора, доходы в виде части прибыли подлежат налогообложению в общеустановленном порядке. В соответствии с постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 07.03.2024 № 164 «О вопросах налогообложения» по 31.12.2026 льгота по дивидендам не применяется для лиц из следующих недружественных государств: США, Франции, Швеции, Бельгии, Литвы, Латвии, Нидерландов, Чехии, Болгарии, Эстонии, Румынии, Кипра, Швейцарии, Словакии, Австрии, Венгрии, Хорватии, Северной Македонии, Италии, Германии, Финляндии, Ирландии, Словении, Испании и Великобритании.	

Налоговые последствия

при продаже ООО/ОДО ранее приобретенной доли в своем уставном фонде, а также при продаже ЗАО/ОАО ранее приобретенных акций собственной эмиссии

По общему правилу при продаже ранее приобретенных долей/акций с баланса у ООО/ОДО по долям и ОАО/ЗАО по акциям доходы от продажи таких долей/акций включаются в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль (при этом расходы на приобретение доли/акций, а также доходы от продажи долей/акций учитываются при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль без их пересчета в привязке к курсу доллара США).

В то же время, если расходы на приобретение доли/акций на баланс были более номинальной стоимости доли/акций, то такое превышение реальных затрат над номинальной стоимостью выкупленной на баланс доли/акций не могут быть отнесены ни на затраты, ни на уменьшение валовой прибыли за счет убытков

(т.е. использованы для уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль).⁶²

Иными словами:

- если Общество выкупило у участников долю с номинальной стоимостью 1 000 белорусских рублей за 10 000 белорусских рублей, то разница в 9 000 белорусских рублей не будет уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль данного Общества;
- если Общество в последующем продало эту долю с баланса другим участникам или третьим лицам за 20 000 белорусских рублей, то налогооблагаемая база по налогу на прибыль у Общества увеличится на 19 000 белорусских рублей.

⁶² П. 8, ст. 167, п. 1.14 ст. 173 НК

Налоговые последствия

у участников ООО/ОДО и акционеров ОАО/ЗАО при распределении доли с баланса, а также при изменении размера уставного фонда

К налогообложению налогом на прибыль у юридических лиц, которые являются налоговыми резидентами Республики Беларусь и участниками в ООО/ОДО (или акционерами в ОАО/ЗАО) может приводить помимо прочего и ситуация, когда при распределении доли с баланса в ООО/ОДО, а также при изменении размера уставного фонда в ООО/ОДО/ОАО/ЗАО, если хотя бы у одного из участников (акционеров) изменяется процентная доля в уставном фонде организации хотя бы более чем на 0,01 процента. Такой доход в виде стоимости доли в уставном фонде, а также в виде увеличения номинальной стоимости акций, произведенного за счет собственного капитала организации, включается во внереализационный доход такого участника-юридического лица, тем самым увеличивая налогооблагаемую базу по налогу на прибыль⁶³.

Однако, это применимо только для участников-юридических лиц, но не применимо для участников-физических лиц. Возникающие при этом доходы физических лиц формируют налоговую базу подоходного налога, но не при принятии решения о распределении (перераспределении) долей в связи с изменением уставного фонда, а при их фактической выплате участнику. Например, при его выходе из состава участников, отчуждении доли либо при ликвидации⁶⁴. То есть изменение доли участника-физического лица не приводит к одновременному возникновению у ООО/ОДО/ОАО/ЗАО обязанности по исчислению, перечислению в бюджет и удержанию подоходного налога.

⁶³ П. 3.3 ст. 174 НК

⁶⁴ Подп. 1.8 п. 1 ст. 213, подп. 2.38 п. 2 ст. 196 НК

Увеличение уставного фонда ООО/ОДО

**за счет вкладов участников или третьих лиц,
увеличение уставного фонда ОАО/ЗАО за счет
дополнительной эмиссии акций.**

**Вклад в имущество хозяйственного общества
без увеличения уставного фонда**

Любые вклады участников в уставный фонд ООО/ОДО не приводят к возникновению обязанности по исчислению и уплате налогов у ООО/ОДО, принимающего такие вклады по следующим причинам. Во-первых, это не приводит к возникновению объекта налогообложения по налогу на прибыль, если вклады внесены в размерах, предусмотренных уставом⁶⁵. Во-вторых, это не приводит к обложению НДС, т.к. получения имущества в уставный фонд не является реализацией для целей применения НДС⁶⁶.

Аналогичная ситуация и с первичным распределением акций среди учредителей ЗАО/ОАО⁶⁷, а также при дополнительной эмиссии акций в ходе увеличения уставного фонда.

При этом, если при размещении акций ЗАО/ОАО получило доход в размере, превышающем номинальную стоимость акций (эмиссионный доход), то такой эмиссионный доход также освобождается от налога на прибыль.⁶⁸

Наконец, если участники ООО/ОДО или акционеры ОАО/ЗАО вносят вклады в имущество хозяйственного общества без увеличения его уставного фонда, то такие суммы освобождаются от налога на прибыль у получающего вклады ООО/ОДО/ЗАО/ОАО⁶⁹. Если такие вклады передаются в неденежной форме (например, в виде движимого или недвижимого имущества), то они также не облагаются НДС, т.к. внесение такого вклада не является реализацией для целей применения НДС⁷⁰.

⁶⁵ П. 6 ст. 167 НК

⁶⁶ П. 2.1 ст. 31

⁶⁷ П. 6 ст. 167 НК, п. 2.1 ст. 31 НК

⁶⁸ Пп. 11.1 ст. 167 НК

⁶⁹ Пп. 4.25 ст. 174 НК

⁷⁰ Пп. 2.7.4 ст. 31 НК

Дарение долей в уставном фонде ООО/ОДО и акций в ОАО/ЗАО между физическими лицами

Дарение долей в уставном фонде ООО/ОДО или акций ОАО/ЗАО от одного физического лица другому является объектом налогообложения подоходным налогом получателя дара.

Ставка подоходного налога составляет 13%. При этом налогооблагаемая база определяется следующим образом⁷¹:

- акции в ОАО/ЗАО — в размере номинальной стоимости получаемых акций;
- доли в ООО/ОДО — в размере части стоимости чистых активов ООО/ОДО, пропорциональной размеру предоставляемой в дар доли.

Стоит отметить, что если доли/акции получены в дар от следующих лиц, то такие подарки не облагаются подоходным налогом:⁷²

- от родителей (усыновителей, удочерителей);
- от детей (в том числе усыновленных, удочеренных);
- от родных братьев и сестер,
- от деда, бабушки;
- от внуков;
- от прадеда, прабабушки;
- от правнуков;
- от вышеназванных близких родственников другого супруга, в том числе умершего, объявленного умершим;
- от супруги;
- от опекуна;
- от попечителя;
- от подопечного.

⁷¹ П. 1 ст. 200 НК

⁷² Пп. 2.1 ст. 196 НК