

НАЛОГ НА ДОХОДЫ ИНОСТРАННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ, НЕ ОСУЩЕСТВЛЯЮЩИХ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ ЧЕРЕЗ ПОСТОЯННОЕ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВО.

В ряде случаев иностранные организации получают доходы на территории Беларуси, не осуществляя деятельность в нашей стране через постоянное представительство.

Плательщиками налога на доходы признаются иностранные и международные организации, в том числе не являющиеся юридическими лицами, не осуществляющие деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство, но извлекающие доходы из источников в Республике Беларусь (далее - иностранные организации) (ст. 145 НК). Организация, местом нахождения которой не является Республика Беларусь, признается иностранной организацией (п. 2 ст. 14 НК). В свою очередь, место нахождения организации по общему правилу определяется местом ее государственной регистрации (ст. 15 НК).

Пример. Организация зарегистрирована в США. Такая организация в целях НК признается иностранной организацией.

Несмотря на то что плательщиком налога на доходы является иностранная организация, данный налог, как правило, исчисляется и перечисляется в бюджет не иностранной организацией, а юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями, начисляющими и (или) выплачивающими доход этой иностранной организации. Такие юридические лица и индивидуальные предприниматели признаются налоговыми агентами и имеют права, несут обязанности, установленные статьей 23 НК

В части налога на доходы налоговый агент обязан (п. 3 ст. 23 НК):

- исчислять, удерживать из средств, причитающихся плательщику, и перечислять в бюджет соответствующую сумму налога на доходы;
- по каждой иностранной организации (плательщику) вести учет начисленных и выплаченных доходов, удержанных и перечисленных в бюджет соответствующих сумм налога на доходы;
- представлять в налоговые органы документы и сведения, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления в бюджет налога на доходы;
- обеспечивать в течение сроков, установленных законодательством, сохранность документов и сведений, необходимых для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления в бюджет соответствующей суммы налога на доходы;
- выполнять другие обязанности, установленные НК и другими актами налогового законодательства.

ОБЪЕКТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

В общем случае объектами налогообложения признаются обстоятельства, с наличием которых у плательщика связано возникновение налогового обязательства (п. 1 ст. 28 НК). В свою очередь, налоговым обязательством признается обязанность плательщика (иного обязанного лица) уплатить определенный налог, сбор (пошлину) (п. 1 ст. 36 НК).

Доходы которые признаются объектами налогообложения

1. Плата за перевозку, фрахт, демередж и прочие платежи, возникающие при перевозках, в связи с осуществлением международных перевозок (за исключением перевозки пассажиров в международных перевозках, платы за перевозку, фрахта, диспача, демереджа, возникающих в связи с осуществлением международных перевозок грузов морским транспортом), а также платежи за оказание транспортно-экспедиционных услуг
2. Доходы от долговых обязательств любого вида независимо от способа их оформления
3. Роялти. К доходам в виде роялти относятся вознаграждение за использование имущественных прав или предоставление права пользования имущественными правами на объекты авторского права, включая произведения искусства, науки, другие произведения, относящиеся к объекту авторского права, на объекты смежных прав, включая исполнение фонограммы, передачи организаций эфирного и кабельного вещания, а также плата за лицензию, патент, товарный знак, знак обслуживания, фирменное наименование, чертеж, полезную модель.

4. Дивиденды и приравненные к ним доходы, признаваемые таковыми в соответствии с пунктом 1 статьи 35 НК
5. Доходы от реализации на территории Республики Беларусь товаров на условиях договоров поручения, комиссии и иных аналогичных гражданско-правовых договоров
6. Доходы от организации и проведения на территории Республики Беларусь культурно-зрелищных мероприятий и (или) участия в них, а также от работы на территории Республики Беларусь аттракционов и зверинцев (подп. 1.6 ст. 146 НК).
7. Доходы в виде неустоек (штрафов, пеней) и других видов санкций за нарушение условий договоров (подп. 1.7 ст. 146 НК).

ДОХОДЫ, ОСВОБОЖДАЕМЫЕ ОТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

1) полученные из источников в Республике Беларусь от предоставления кредитов, займов Республике Беларусь или Правительству Республики Беларусь, а также резидентам Республики Беларусь под государственные гарантии в соответствии с порядком, установленным Президентом Республики Беларусь (подп. 4.1 ст. 146 НК).

2) по размещенным за пределами территории Республики Беларусь облигациям открытого акционерного общества "Банк развития Республики Беларусь" и государственным долгосрочным облигациям Республики Беларусь, являющимся государственными долговыми обязательствами, формирующим внешний государственный долг; полученные от оказания услуг, связанных с выпуском, размещением, обращением и погашением этих облигаций (подп. 4.2 ст. 146 НК);

3) от предоставления белорусским организациям в виде кредитов и займов денежных средств

НАЛОГОВАЯ БАЗА

Налоговая база для исчисления налога на доходы определяется как общая сумма начисляемых (выплачиваемых) в пользу иностранной организации доходов с учетом особенностей, предусмотренных в п. 1 ст. 147 НК. за вычетом документально подтвержденных затрат

Пример. Белорусская организация получила от иностранной организации, не осуществляющей деятельность на территории Республики Беларусь, заем в сумме 50000 дол. США, в соответствии с условиями договора займа заемщик должен в течение срока действия договора займа выплатить заимодавцу проценты в сумме 5000 дол. США.

Налоговой базой в данном случае будет являться сумма в белорусских рублях, эквивалентная 5000 дол. США по официальному курсу, установленному Национальным банком Республики Беларусь на дату возникновения обязательств по уплате налога на доходы;

ДАТА ВОЗНИКНОВЕНИЯ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ПО УПЛАТЕ НАЛОГА

***Дата возникновения
обязательств по уплате налога
на доходы определяется как
приходящийся на налоговый
период день начисления
иностранной организации дохода
(платежа).***

СТАВКИ НАЛОГА

Применяемая ставка <1>	Наименование дохода
6%	Плата за перевозку, фрахт, демередж и прочие платежи, возникающие при перевозках, в связи с осуществлением международных перевозок (за исключением перевозки пассажиров в международных перевозках, платы за перевозку, фрахта, диспача, демереджа, возникающих в связи с осуществлением международных перевозок грузов морским транспортом), а также платежи за оказание транспортно-экспедиционных услуг (за исключением услуг в области транспортно-экспедиционной деятельности при организации международных перевозок грузов морским транспортом) (подп. 1.1 п. 1 ст. 146 НК)
10%	Доходы от долговых обязательств любого вида независимо от способа их оформления, в том числе: <ul style="list-style-type: none">- доходы по кредитам, займам;- доходы по ценным бумагам, условиями выпуска которых предусмотрено получение доходов в виде процентов (дисконта);- доходы от пользования временно свободными средствами на счетах в банках Республики Беларусь (подп. 1.2 п. 1 ст. 146 НК)

12%	<ol style="list-style-type: none">1. Дивиденды и приравненные к ним доходы (подп. 1.4 п. 1 ст. 146 НК).2. Доходы от отчуждения долей в уставном фонде (паев, акций) организаций, находящихся на территории Республики Беларусь, либо их части (подп. 1.11.4 п. 1 ст. 146 НК)
15%	<ol style="list-style-type: none">1. Доходы от использования имущества либо предоставления права пользования имуществом (роялти) (подп. 1.3 п. 1 ст. 146 НК).2. Доходы от реализации на территории Республики Беларусь товаров на условиях договоров поручения, комиссии и иных аналогичных гражданско-правовых договоров (подп. 1.5 п. 1 ст. 146 НК).3. Доходы от организации и проведения на территории Республики Беларусь культурно-зрелищных мероприятий и (или) участия в них, а также от работы на территории Республики Беларусь аттракционов и зверинцев (подп. 1.6 п. 1 ст. 146 НК).4. Доходы в виде неустоек (штрафов, пеней) и других видов санкций за нарушение условий договоров (подп. 1.7 п. 1 ст. 146 НК).5. Доходы от выполнения научно-исследовательских, опытно-конструкторских работ, разработки конструкторской и технологической документации на опытные образцы (опытную партию) товаров, от изготовления и испытания опытных образцов (опытной партии) товаров, предпроектных и проектных работ (подготовка технико-экономических обоснований, проектно-конструкторские разработки и иные аналогичные работы) (подп. 1.8 п. 1 ст. 146 НК).6. Доходы от предоставления гарантии и (или) поручительства (подп. 1.9 п. 1 ст. 146 НК).

ПОРЯДОК ИСЧИСЛЕНИЯ, УДЕРЖАНИЯ И УПЛАТЫ НАЛОГА

- Налоговым периодом налога на доходы признается календарный месяц, на который приходится дата возникновения обязательства по уплате налога на доходы.
- 2. Сумма налога на доходы исчисляется как произведение налоговой базы и налоговой ставки.
- 3. Налог на доходы исчисляется, удерживается и перечисляется в бюджет юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями, начисляющими и (или) выплачивающими доход иностранной организации, не осуществляющей деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство. Указанные юридические лица и индивидуальные предприниматели признаются налоговыми агентами и имеют права, несут обязанности, установленные статьей 23 настоящего Кодекса.
- 4. Налоговый агент не удерживает налог на доходы и не представляет налоговую декларацию (расчет) по налогу на доходы иностранной организации, не осуществляющей деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство, если до наступления срока исполнения обязательства по удержанию и перечислению в бюджет налога на доходы им получено подтверждение об осуществлении иностранной организацией деятельности на территории Республики Беларусь через постоянное представительство, выданное налоговым органом Республики Беларусь в порядке, установленном частями второй и третьей настоящего пункта.

5. Если иное не предусмотрено настоящей статьей, налоговая декларация (расчет) по налогу на доходы представляется юридическим лицом Республики Беларусь, иностранной организацией или белорусским индивидуальным предпринимателем, начисляющими и (или) выплачивающими доход иностранной организации, не осуществляющей деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство, в налоговые органы по месту постановки на учет такого юридического лица, иностранной организации или индивидуального предпринимателя не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

6. Налог на доходы перечисляется в бюджет не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, если иной срок не предусмотрен настоящей статьей.

Обратите внимание!

За неудержание налога на доходы из доходов иностранной организации, не осуществляющей деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство, налоговый агент может быть привлечен к административной ответственности на основании ст. 13.7 Кодекса Республики Беларусь об административных правонарушениях

Пример. Белорусская организация начислила в бухгалтерском учете и выплатила резиденту Норвегии, не осуществляющему деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство, проценты по займу. Сумма процентов составила 120 евро, курс евро на дату возникновения обязательства по уплате налога на доходы установлен Национальным банком Республики Беларусь в размере 11490 руб.

1. Начисленная сумма процентов является объектом налогообложения налогом на доходы (подп. 1.2.1 ст. 146 НК).

2. Налоговая база налога на доходы равна 1378800 руб. (120 евро x 11490 руб.) (подп. 1.3 ст. 147 НК).

3. Данный доход не подлежит освобождению от налога на доходы согласно белорусскому законодательству.

4. Соглашение об избежании двойного налогообложения между Республикой Беларусь и Королевством Норвегия не заключено.

5. Ставка налога на доходы по выплачиваемым процентам установлена в размере 10% (абз. 3 п. 1 ст. 149 НК). Сумма налога на доходы составит 137880 руб. (1378800 руб. x 10%).

Пример. Литовская компания, являясь собственником здания в г. Минске, предполагает реализовать его по цене 100000 евро. Здание было приобретено пять лет назад за 80000 евро. Амортизационные отчисления, произведенные в соответствии с законодательством Республики Беларусь, на дату продажи здания составили 5000 евро, что подтверждается расчетом в справке произвольной формы.

В приведенной ситуации налоговая база для исчисления налога на доходы от продажи здания составит 25000 евро ($100000 - (80000 - 5000)$). В связи с тем что международным договором льготы по такому виду дохода не предусмотрены, налогообложение дохода следует осуществлять по ставке 15% и налог на доходы составит сумму в белорусских рублях, эквивалентную 3750 евро ($25000 \times 0,15$).

Пример. Организация, ведущая учет в общеустановленном порядке, выплачивает иностранной организации, не осуществляющей деятельность на территории Республики Беларусь через постоянное представительство, вознаграждение за перевозку грузов. Акт об оказании услуг на сумму 2000 евро подписан 20 мая, в этот же день отражены в бухгалтерском учете обязательства перед иностранной организацией. Оплата услуг произведена в полном объеме 25 мая.

Датой возникновения обязательств по уплате налога на доходы признается наиболее ранняя из дат начисления дохода, в данном случае 20 мая.

Курс евро на дату возникновения обязательств по уплате налога составляет 12000 руб. (условно).

Произведем расчет налога.

Исчисленный налог на доходы составит 1440,0 тыс.руб. $((2000 \times 12000) \times 6\%)$.

Налог удерживается с дохода нерезидента: $2000 - 2000 \times 6\% = 1880$ евро - сумма дохода к перечислению иностранной организации.

Удержанный налог в сумме 1440,0 тыс.руб. уплачивается в бюджет не позднее 22 июня.

Пример. Белорусская организация (общество с ограниченной ответственностью, не являющееся резидентом Парка высоких технологий) в соответствии с решением общего собрания участников общества начислила дивиденды иностранной организации, не осуществляющей деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство, в размере 100 млн.бел.руб. Общая сумма прибыли, направляемая на выплату дивидендов, составила 200 млн.бел.руб. Сумма дивидендов, полученная в предыдущем году от участия в уставном фонде другой организации, равна 50 млн.бел.руб. (полученная сумма дивидендов ранее не учитывалась белорусской организацией при определении налоговой базы налога на доходы в составе показателя ДП).

Отношение начисленной иностранной организации суммы дивидендов к общей сумме прибыли, направляемой на выплату дивидендов, составило 0,5 ($100 / 200$). В связи с этим размер налоговой базы будет равен 75 млн.бел.руб. ($0,5 \times (200 - 50)$), а сумма налога на доходы - 9 млн.бел.руб. ($75 \times 12\%$).

Пример. Белорусская организация в текущем году выплачивает иностранной организации, не осуществляющей деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство, проценты по валютным облигациям. Доход по облигациям начисляется по ставке 10% годовых и выплачивается ежемесячно в течение фактического срока пользования облигациями. Для расчета процентов используется годовое число календарных дней - 365, количество дней в текущем месяце - 30. Номинальная стоимость облигаций, находящихся у иностранной организации, составляет 20000 дол. США. Сумма процентов по облигациям за текущий месяц составила 164,38 дол. США ($((20000 \text{ дол. США} \times 10\%) / 365 \text{ дн.}) \times 30 \text{ дн.}$).

Соответственно налоговая база по налогу на доходы в данной ситуации равна 164,38 дол. США по курсу Национального банка Республики Беларусь на дату отражения в бухгалтерском учете обязательств перед иностранной организацией по выплате доходов.

Пример. В январе белорусская организация получила процентный заем в размере 40000 дол. США от иностранной организации, не осуществляющей деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство. Заем погашен через 90 календарных дней. Проценты за пользование займом уплачены в момент погашения займа исходя из ставки 9% годовых и отражены в бухгалтерском учете на дату их уплаты. Для определения суммы процентов количество дней в году принимается равным 365. Документ, подтверждающий постоянное местонахождение заимодавца, в белорусский налоговый орган представлен не был. В текущем году белорусская организация приняла решение признавать день начисления дохода (платежа) иностранным организациям от долговых обязательств по кредитам, займам на дату отражения в бухучете факта выплаты дохода по кредитам, займам. Курс доллара США, установленный Национальным банком Республики Беларусь на дату уплаты процентов, составил 15000 бел.руб. за 1 дол. США (условно).

В данной ситуации сумма уплаченных процентов составила 887,67 дол. США $((40000 \text{ дол. США} \times 9\%) / 365 \text{ дн.}) \times 90 \text{ дн.}$.

Сумма налога на доходы должна быть определена в размере 1331505 бел.руб. $(887,67 \text{ дол. США} \times 15000 \times 10\%)$.

Таблица расчета налога на доходы налоговой декларации по налогу на доходы состоит из 15 граф.

N п/п	Вид дохода	Код вида дохода	Дата начисления дохода (платежа)	Сумма дохода	Сумма затрат, учитываемых для целей исчисления налога	Сумма дохода, освобождаемая от налогообложения		Облагаемый доход (графа 5 - графа 6 - графа 7 или графа 8)	Ставка налога, %		Основание для применения льгот и (или) пониженной ставки налога	Сумма налога, подлежащая уплате ((графа 9 х на ставку налога) / 100)	По сроку уплаты	В том числе сумма налога, доначисленного (уменьшенного) по акту проверки
						по законодательству Республики Беларусь	по международному договору		по законодательству Республики Беларусь	по международному договору				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
ИТОГО, в том числе к доплате (уменьшению):									X	X	X		X	
в соответствии с подпунктом 1.11 пункта 1 Указа Президента Республики Беларусь от 23.10.2012 N 488				X	X	X	X	X	X	X	X		X	X
в соответствии с пунктом 5 статьи 70 Налогового кодекса Республики				X	X	X	X	X	X	X	X		X	X

ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НЕСВОЕВРЕМЕННОЕ ПРЕДСТАВЛЕНИЕ НАЛОГОВОЙ ДЕКЛАРАЦИИ ПО НАЛОГУ НА ДОХОДЫ

Административное правонарушение	Нормы, устанавливающие административную ответственность	Органы, уполномоченные рассматривать дело об административном правонарушении	Мера ответственности		
			индивидуального предпринимателя	юридического лица	должностного лица юридического лица <1>
Нарушение срока представления в налоговый орган налоговой декларации (расчета), в т.ч.:					
при просрочке не более 3 рабочих дней	Часть 1 ст. 13.4 КоАП	Органы Комитета государственного контроля Республики Беларусь, налоговые органы <2>	Штраф в размере от 0,2 базовой величины до 2 базовых величин	Штраф от 1 до 10 базовых величин	-
при просрочке более 3 рабочих дней	Часть 2 ст. 13.4 КоАП	Органы Комитета государственного контроля Республики Беларусь, налоговые органы <2>	Штраф в размере 10% от суммы налога, подлежащей уплате, но не менее 2 базовых величин	Штраф в размере 10% от суммы налога, подлежащей уплате, но не менее 10 базовых величин	Штраф в размере 2 базовых величин с увеличением его на 0,5 базовой величины за каждый полный месяц просрочки, но не более 10 базовых

Решить задачу:

Белорусская организация начислила в бухгалтерском учете и выплатила резиденту Норвегии, не осуществляющему деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство, проценты по займу. Сумма процентов составила 120 евро, курс евро на дату возникновения обязательства по уплате налога на доходы установлен Национальным банком Республики Беларусь в размере 2,1859 руб (условно).

Определить сумму налога на доходы, подлежащую удержанию из доходов иностранной организации.

Определяем налоговую базу
налога на доходы иностранных
организаций

$$\text{НБ} = 120 \times 2,1859 = 262,308 \text{ руб.}$$

Определяем сумму налога

$$\text{НД} = 262,308 \times 10 / 100 = 26,23 \text{ руб.}$$

Задача № 30

Литовская компания, являясь собственником здания в г. Минске, предполагает реализовать его по цене 100000 евро. Здание было приобретено пять лет назад за 80000 евро. Амортизационные отчисления, произведенные в соответствии с законодательством Республики Беларусь, на дату продажи здания составили 5000 евро, что подтверждается расчетом в справке произвольной формы. Курс на дату продажи 17800 руб.

Определить сумму налога на доходы, подлежащую удержанию из доходов иностранной организации

Решение:

Остаточная стоимость $80000 - 5000 =$
 75000 евро

НОБ $(100000 - 75000) * 17800 = 445000000$
руб.

Налог на доходы $445000000 * 15 / 100 =$
 66750000 руб.

Задача № 31 Белорусская организация в текущем году выплачивает иностранной организации, не осуществляющей деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство, проценты по валютным облигациям. Доход по облигациям начисляется по ставке 15% годовых и выплачивается ежемесячно в течение фактического срока пользования облигациями. Для расчета процентов используется годовое число календарных дней – 365, количество дней в текущем месяце - 30. Номинальная стоимость облигаций, находящихся у иностранной организации, составляет 10000 дол. США. Курс доллара США, установленный Национальным банком Республики Беларусь на дату начисления процентов, составил 1,95 бел.руб. за 1 дол. США

Определить сумму налога на доходы, подлежащую удержанию из доходов иностранной организации

Задача № 32 В январе белорусская организация получила процентный заем в размере 55000 дол. США от иностранной организации, не осуществляющей деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство. Заем погашен через 90 календарных дней. Проценты за пользование займом уплачены в момент погашения займа исходя из ставки 4,5% годовых и отражены в бухгалтерском учете на дату их уплаты. Для определения суммы процентов количество дней в году принимается равным 365. Курс доллара США, установленный Национальным банком Республики Беларусь на дату уплаты процентов, составил 1,95бел.руб. за 1 дол. США (условно). Определить сумму налога на доходы, подлежащую удержанию из доходов иностранной организации