

ОПОДАТКУВАННЯ ДИВІДЕНДІВ: ЧОГО ЧЕКАТИ ВІД УПРОВАДЖЕННЯ BEPS-НОВАЦІЙ

Законопроект «Про внесення змін до Податкового кодексу України з метою імплементації Плану протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування» (далі – Законопроект), підготовлений Мінфіном і Нацбанком, передбачає масштабні зміни у вітчизняному податковому законодавстві. Зокрема, радикально змінюються зміст терміна «дивіденди» і правила оподаткування дивідендів.

Детально про ці новації – далі у статті.

Нове поняття – прирівняні до дивідендів платежі

У діючій редакції Податкового кодексу (далі – ПК) **дивіденди** визначаються як платіж, що здійснюється юридичною особою, у тому числі емітентом корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів чи інших цінних паперів, на користь власника таких корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів та інших цінних паперів, що засвідчують право власності інвестора на частку (пай) у майні (активах) емітента, у зв'язку з розподілом частини його прибутку, розрахованого за правилами бухгалтерії.

Для цілей оподаткування до дивідендів прирівнюється також платіж у грошовій формі, що здійснюється юридичною особою на користь її засновника та/або учасника (учасників) у зв'язку з розподілом чистого прибутку (його частини) (пп. 14.1.49 ПК).

Згідно із Законопроектом для цілей оподаткування **до дивідендів додаточно прирівнюються ще чотири групи платежів**, характеристики яких наведені в таблиці далі.

Три перші групи платежів, наведені в таблиці, ніяким чином не пов'язані з розподілом прибутку, тобто не є дивідендами у їх класичному розумінні. Це якраз і є прирівняні до дивідендів платежі, іменовані в міжнародній практиці **конструктивними дивідендами** (докладніше про це поняття – див. огляд на с. 11 цього номера). До речі, цікаво, чому розробники не скористалися цим словосполученням у тексті Законопроекту? Але раз так, то й ми будемо дотримуватися вітчизняної термінології. Далі для зручності будемо використовувати аббревіатуру: прирівняні до дивідендів платежі – ПдДП.

№ п/п	Вид платежу (зміни до пп. 14.1.49 ПК)	Статус нерезидента, який здійснює та/або отримує платіж
1	2	3
1	Суми процентів, роялті та/або доходів у вигляді платежів за цінні папери (корпоративні права), що виплачуються на користь нерезидента понад суму, яка відповідає принципу «витягнутої руки» (абзац четвертий)	Нерезидент: – пов'язана особа (пп. «а» пп. 39.2.1 ПК); – із переліку низько-податкових юрисдикцій (пп. «в» пп. 39.2.1.1 ПК); – із переліку організаційно-правових форм (пп. «г» пп. 39.2.1.1 ПК)
2	Вартість товарів (робіт, послуг), що придбаваються у нерезидента, понад суму, яка відповідає принципу «витягнутої руки» (абзац п'ятий)	
3	Сума заниження вартості товарів (робіт, послуг), які продаються нерезиденту, порівняно із сумою, яка відповідає принципу «витягнутої руки» (абзац шостий)	
4	Виплата в грошовій або негрошовій формі, що здійснюється юрособою на користь нерезидента України у зв'язку зі зменшенням статутного капіталу, викупом юрособою корпоративних прав у власному статутному капіталі, виходом учасника зі складу господарського товариства або іншої аналогічної операції між юрособою та її учасником, якщо операція призводить до зменшення нерозподіленого прибутку юрособи (абзац сьомий)	Нерезидент – засновник та/або учасник української юридичної особи (пп. 14.1.49 ПК)

Як виявити завуальовану виплату дивідендів

Для **ідентифікації перших трьох груп** ПдДП використовується принцип «витягнутої руки», який є основним інструментом визначення контрольованих операцій за правилами трансфертного ціноутворення (далі – ТЦУ).

Наразі виплата дивідендів підпорядковується ТЦУ-правилам тільки в разі їх виплати «контрольованим» нерезидентам **у формі, відмінній від грошової** (лист Мінфіну від 26.09.18 р. № 11420-10-10/25191, лист ДФС від 27.09.18 р. № 29993/7/99-99-15-02-02-17).

За новими правилами ТЦУ-контроль поширюється на будь-яку форму виплати дивідендів – як грошову, так і негрошову.

Можливі два варіанти застосування принципу «витягнутої руки» для ідентифікації ПдДП.

Перший варіант. Принцип «витягнутої руки» застосовується до контрольованих операцій за стандартною ТЦУ-процедурою, яка передбачає:

- складання та подання Звіту про контрольовані операції за результатами податкового (звітного) року (далі – звіт) – до 1 жовтня року, що настає за звітним (абзац перший пп. 39.4.2 ПК);
- підготовку ТЦУ-документації та збільшення фінрезультату до оподаткування на суму ПдДП (пп. 39.5.4.1 ПК).

Другий варіант. Принцип «витягнутої руки» застосовується до виплат, які за результатами податкового (звітного) року не підпадають під визначення контрольованих через недосягнення вартісних критеріїв. У такому випадку на відповідність принципу «витягнутої руки» слід перевіряти будь-яку суму ПдДП, що виплачувалася «контрольованому» нерезиденту впродовж звітного року. При цьому суми ПдДП не включаються у звіт. Також у даному випадку не треба складати документацію. Водночас без такої документації буде неможливо обґрунтувати суму випланих нерезиденту ПдДП.



Наша пропозиція! Уважаємо, що для зниження дискреційних ризиків потрібно на нормативному рівні визначити мінімальний склад інформації (та форму її надання), яка має підтвердити суми зазначених платежів під час податкових перевірок.

Ідентифікація **четвертої групи** ПдДП не потребує застосування складної процедури перевірки платежу на відповідність принципу «витягнутої руки». У цьому випадку ідентифікація базується на використанні відповідних норм корпоративного законодавства та правилах бухгалтерії таких операцій.

Оподаткування ПдДП

Згідно із Законопроектом у разі виплати ПдДП передбачена сплата двох податкових платежів – авансового внеску з податку на прибуток (ст. 57 ПК) та податку на доходи нерезидента із джерелом їх походження з України (ст. 141 ПК).

Авансовий внесок із податку на прибуток

Нагадаємо, що відповідно до чинної редакції ПК емітенти корпоративних прав, які приймають рішення про виплату дивідендів своїм акціонерам (власникам), нараховують та вносять до бюджету авансовий внесок із податку на прибуток. Винятки із загального правила названо у пп. 57.1.3 ПК.

Юросіб – платників єдиного податку третьої і четвертої груп звільнено від сплати «дивідендного» авансового внеску (чинна редакція абзацу сьомого пп. 57.1.2 ПК перекочувала в аналогічну норму нового пп. 57.1.2.1 ПК).

Сплата авансового внеску з податку на прибуток під час виплати ПдДП здійснюється у порядку, установленому **новим пп. 57.1.2.2 ПК**. Відповідно до цієї норми авансовий внесок нараховується тільки на ПдДП **першої та четвертої груп** (див. таблицю вище).

Це цілком зрозуміло. Адже платежі **другої і третьої груп** (див. нашу таблицю) передбачають сплату нерезидентам вартості товарів, робіт, послуг (імпорт) чи отримання від них виручки за товари, роботи, послуги (експорт) за контрактними цінами.

Для **першої групи платежів** базою нарахування авансового внеску є суми процентів, роялті та/або доходів у вигляді платежів за цінні папери (корпоративні права), що виплачуються на користь пов'язаної особи – нерезидента понад суму, яка відповідає принципу «витягнутої руки», за винятком випадків, коли платник податку відобразив у податковій декларації збільшення фінрезультату до оподаткування на суму такого перевищення за правилами ст. 39 ПК.

Платежі четвертої групи не є об'єктом ТЦУ-контролю, тому база нарахування авансового внеску тут складається із сум нерозподіленого прибутку, що фактично розподіляється внаслідок прийняття рішення про зменшення статутного капіталу, про викуп юрособою корпоративних прав у власному статутному капіталі, про вихід учасника зі складу господарського товариства або іншого рішення, що призводить до фактичного розподілу нерозподіленого прибутку на користь учасників (акціонерів).

Як бачимо, в обох випадках **як база для розрахунку** авансового внеску безальтернативно використовується **вся сума ПдДП**. Наразі ж у загальному випадку авансовий внесок розраховується не з усієї суми дивідендів, а тільки із суми перевищення дивідендів, що підлягають виплаті, над зна-

ченням **об'єкта оподаткування** за відповідний податковий (звітний) рік, за результатами якого виплачуються дивіденди, грошове зобов'язання щодо якого погашено (чинна редакція пп. 57.1¹.2 ПК).

Авансовий внесок у разі виплати «звичайних» дивідендів перераховують до бюджету **до або одночасно із виплатою дивідендів** (чинна редакція абзацу третього пп. 57.1¹.2.1 ПК).

У разі виплати ПдДП авансовий внесок розраховується та сплачується **з усієї суми платежу** за наслідками звітного податкового року, протягом якого було здійснено такий платіж, **одночасно з поданням податкової декларації з податку на прибуток підприємств** за відповідний звітний (податковий) рік (нова редакція пп. 57.1¹.2.1 ПК).

Зважаючи на те, що декларація подається протягом 60 календарних днів після закінчення звітного (податкового) року, сплата авансового внеску в такий спосіб є більш прийнятною для платників податку, оскільки при цьому заощаджуються обігові кошти підприємства.

Але є і **певні нестиковки**.

Синхронізація моменту сплати авансового внеску з моментом подання податкової декларації з податку на прибуток суперечить іншій новації, яка дозволяє не платити авансовий внесок із суми ПдДП першої групи за умови, що платник податку відобразив у податковій декларації збільшення фінансового результату до оподаткування на суму такого платежу за правилами ст. 39 ПК. У цьому випадку сплата податку «розтягується» на 10 календарних днів із моменту подання декларації (п. 57.1 ПК). Така розбіжність у строках сплати грошового зобов'язання може дорого коштувати платнику податків, оскільки податківці вважають цей платіж невід'ємною частиною податку на прибуток, його несвоєчасна сплата тягне за собою нарахування штрафу на підставі ст. 127 ПК та пені згідно зі ст. 129 ПК. Тому важливо з'ясувати, як стикаються між собою вищезазначені норми.

Для **контрольованих операцій** збільшення фінансового результату до оподаткування на суму ПдДП за правилами ст. 39 ПК здійснюється через Звіт про контрольовані операції (далі – Звіт), який складається на сім місяців пізніше, ніж настає строк подання річної декларації з податку на прибуток та додатка ТЦ до цієї декларації.



Зверніть увагу! Дані про контрольовані операції, за якими були самостійні коригування, відображені в додатку ТЦ, повинні збігатися з даними про такі операції у Звіті. Ось чому на практиці звітну річну декларацію з прибутку платник подає без додатка ТЦ – для того щоб коли буде готовий Звіт за рік, можна було подати уточнюючу декларацію. У такій декларації вказують дані про ті контрольовані операції зі Звіту, по яких платник проводив коригування за правилами пп. 140.5.2 ПК.

Отже, сплатити авансовий внесок одночасно з поданням податкової декларації за звітний рік платник податків не має можливості, доки не будуть внесені відповідні зміни до порядку складання податкової декларації.

Інша справа – **неконтрольовані виплати** пов'язаним нерезидентам. У цьому випадку ніщо не заважає платнику податку відобразити у податковій декларації збільшення фінансового результату до оподаткування на суму ПдДП, а також сплатити грошове зобов'язання одночасно з поданням податкової декларації. До речі, аналогічний порядок збільшення фінансового результату застосовується у випадку імпорту товарів, у тому числі необоротних активів, робіт та послуг у нерезидентів, визначених у пп. 140.5.4 ПК. Тоді коригування фінансового результату до оподаткування здійснюється на різницю між вартістю придбання та вартістю, визначеною за принципом «втягнутої руки» (абзац шостий пп. 140.5.4 ПК).

Авансовий внесок сплачується за ставкою 18 %. Його сума не зменшує суму дивідендів, не підлягає поверненню платнику податків або зарахуванню в рахунок погашення грошових зобов'язань з інших податків і зборів (обов'язкових платежів).

Сума авансового внеску, сплаченого із сум ПдДП за наслідками звітного (податкового) року, **переноситься** у зменшення податкових зобов'язань наступних податкових (звітних) періодів до повного його погашення, а в разі отримання від'ємного значення об'єкта оподаткування такого наступного періоду – у зменшення податкових зобов'язань майбутніх податкових (звітних) періодів до повного його погашення.

Податок на доходи нерезидентів

Утримання податку на доходи нерезидентів із сум ПдДП регламентується ст. 141 ПК. Цю статтю доповнено нормою, яка встановлює такий порядок.

Якщо резидент виплачує на користь нерезидента **доходи, зазначені в абзацах четвертому–шостому пп. 14.1.49 ПК** (див. нашу таблицю), понад суму, визначену за принципом «втягнутої руки», або виплачує інші доходи, прирівняні згідно з ПК до дивидендів, такий резидент має утримати з таких доходів податок на доходи нерезидента за ставкою 15 %, якщо інша ставка не встановлена міжнародним договором, згоду на обов'язковість якого було надано ВР України (новий абзац другий пп. 141.4.2 ПК).



Важливий нюанс! У наведеному вище абзаці не вказано, що податок утримується із суми виплачуваного доходу (тобто сума виплати не зменшується на суму податку) і що податок перераховується до бюджету під час виплати доходу.

Такий порядок сплати податку на доходи нерезидентів відрізняється від чинного. Оскільки сума ПдДП груп 2 і 3 (див. таблицю) фактично є частиною контрактної ціни, логічно видається прив'язка моменту сплати податку до моменту розрахунку з нерезидентом за таким контрактом.

Якщо ПдДП виплачуються нерезиденту у будь-якій формі, відмінній від грошової, або податок на репатріацію не було утримано під час виплати, такий податок підлягає нарахуванню та сплаті виходячи з такого розрахунку:

$$П_с = СД \times 100 : (100 - СП) - СД,$$

де $П_с$ – сума податку до сплати;

$СД$ – сума виплаченого доходу;

$СП$ – ставка податку, встановлена цим підпунктом (абзац третій пп. 141.4.2 ПК).

Як убачається зі змісту нового абзацу другого пп. 141.4.2 ПК, зменшити зазначену ставку податку на доходи нерезидентів можливо в разі застосування угоди (конвенції) про уникнення подвійного оподаткування (далі – міжнародні угоди), укладеної між Україною і країною одержувача ПдДП.

Але з огляду на BEPS-новації, унесені до ст. 103 ПК, яка регулює порядок застосування міжнародних угод, можливість отримання такої преференції, яка надається міжнародним договором для ПдДП, виглядає примарною. Пояснимо, з яких причин.

По-перше, для застосування податкової преференції ПдДП повинні визнаватися дивідендним доходом у тексті відповідної міжнародної угоди. Наразі Україна є учасницею близько вісімдесяти міжнародних угод. Стаття 10 «Дивіденди» цих угод містить визначення названого терміна, а також ставки податку на репатріацію дивідендів.

Наприклад, згідно з п. 1 і 2 ст. 10 Угоди між Україною і Федеративною Республікою Німеччини про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на дохід і майно від 03.07.95 р. (далі – Угода), дивіденди, що сплачуються компанією, яка є резидентом України, резиденту Німеччини, можуть обкладатися в Україні податком, що не перевищує:

- 5 % валової суми дивідендів – якщо право на дивіденди фактично має компанія (на відміну від товариства) і ця компанія є власником принаймні 20 % капіталу компанії, яка сплачує дивіденди;
- 10 % валової суми дивідендів – в усіх інших випадках.

У п. 3 ст. 10 Угоди дається визначення терміна «дивіденди»: такими визнаються доходи від акцій чи інших прав, які не є борговими вимогами, що дають право на участь у прибутку, а також дохід від інших корпоративних прав, який підлягає такому ж оподаткуванню, як доходи від акцій відповідно до податкового законодавства держави, резидентом якої є компанія, що розподіляє прибуток.

ПдДП ніяк не пов'язані з розподілом прибутку на користь власника корпоративних прав. Також їх оподаткування, як було показано вище, відрізняється від оподаткування доходів від акцій відповідно до податкового законодавства України. Тому під час виплати резиденту Німеччини так званих конструктивних дивідендів скористатися ставками в 5 % або 10 % від валової суми дивідендів – неможливо, оскільки такі виплати не є дивідендами згідно зі ст. 10 Угоди.

По-друге, з метою унеможливити нецільове використання податкових преференцій, встановлених міжнародними угодами, Законопроектом істотно відкориговано концепцію беніфіціарного власника.

Так, бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу для цілей застосування пониженої ставки податку за правилами міжнародного договору до дивідендів, процентів, роялті, винагород тощо, отриманих із джерел в Україні (якщо відповідна умова передбачена міжнародним договором), вважається особа, що має право на отримання таких доходів та є **вигодоотримувачем щодо них (фактично розпоряджається доходом)**.

Умови визнання особи бенефіціарним отримувачем доходу – більш суворі (указані в оновленому п. 103.3 ПК).

По-третє, згідно з новим абзацом третім п. 103.2 ПК застосування правил міжнародного договору не дозволяється, якщо головною або переважною метою здійснення відповідної господарської операції із нерезидентом було безпосереднє або опосередковане отримання переваг, які надаються міжнародним договором у вигляді звільнення від оподаткування або застосування пониженої ставки податку.

Тобто отримати такі переваги можна лише за умови, що це відповідає об'єкту та цілям міжнародного договору України.



Важливе уточнення! *Обов'язок довести наявність обставин, передбачених абзацом третім п. 103.2 ПК, покладається на контролюючий орган.*

Зазначена новація є найбільш «небезпечною» для платників податків, оскільки ПдДП із податкових позицій початково трактується як суми прихованих (у ціні товарів, робіт і послуг) доходів нерезидентів. Тому податківці при бажанні можуть по кожній такій виплаті стверджувати, що зазначені суми не є помилкою платника податку під час визначення ринкової ціни,

а мали на меті ухиляння від оподаткування, у тому числі з використанням податкових преференцій міжнародних договорів України.

Висновки

Імплементация розглянутих новацій упровадить у податкову практику нові об'єкти оподаткування у вигляді так званих конструктивних дивідендів (ПдДП – у термінології Законопроекту), суттєво розширить базу оподаткування та збільшить податковий тиск на суб'єктів ЗЕД. У деяких випадках податкове навантаження за такими виплатами становитиме 33 % (18 % + 15 %) від суми ПдДП. А суб'єктам ЗЕД, які не мали контрольованих операцій, доведеться опановувати складний і головне – дуже затратний механізм ТЦУ-контролю, установлений ст. 39 ПК.

Для зниження дискреційних (тобто залежних від власного розсуду) ризиків і усунення неоднозначного трактування запропонованих новацій необхідно до прийняття Законопроекту більш детально сформулювати окремі його положення. Ідеться, зокрема, про конкретизацію правил ст. 39 ПК, які звільняють від сплати авансового внеску з ПдДП першої групи (див. таблицю). Також на рівні ПК необхідно визначити момент сплати податку на доходи нерезидентів у разі здійснення зазначених платежів.

І наостанок головне. У тексті ПК необхідно навести перелік критеріїв, за якими податківці можуть визнати, що головною або переважною метою здійснення господарської операції з виплати нерезиденту ПдДП було безпосереднє або опосередковане отримання переваг, які надаються міжнародним договором у вигляді звільнення від оподаткування або застосування пониженої ставки податку.

Володимир РУДЕНКО,

керівник інформаційно-аналітичного департаменту АФ «Сайвена-Аудит»

ШВИДКА УСНА ВІДПОВІДЬ НА КОРОТКЕ ЗАПИТАННЯ

за телефонами: (056) 370-44-25
(067) 522-04-01 • (050) 474-86-00

Консультаційна лінія працює щотижня.

Вівторок • Середа • Четвер з 10.00 до 15.00.

