



Вадим Собко,
керівник департаменту
трансфертного ціноутворення
АФ "Сайвена-Аудит"

“ТОВАРНІ” ДИВІДЕНДИ: НЮАНСИ ТЦУ-КОНТРОЛЮ

Міністерство фінансів України (далі – МФУ) у своєму листі від 26.09.2018 №11420-10-10/25191 визнало неконтрольованою операцію з нарахування (виплати) дивідендів на користь нерезидентів, яка здійснюється **у грошовій**

формі. МФУ аргументувало свій висновок відсутністю впливу даної операції на об'єкт оподаткування податком на прибуток такого платника та неможливістю проконтролювати таку операцію на відповідність принципу “витягнутої руки” із застосуванням методів встановлення такої відповідності, передбачених п. 39.3 ст. 39 Податкового кодексу України (далі – ПКУ).

Чи визнається зазначена операція контрольованою в разі її здійснення у формі, відмінній від грошової, наприклад товаром або продукцією? Розглянемо таку ситуацію на умовному прикладі.

Приклад. Підприємство “Альфа” отримало річний дохід від усієї діяльності у розмірі 200 млн грн. Підприємство “Альфа” прийняло рішення про виплату дивідендів одному зі своїх засновників, який є юрособою-нерезидентом, у сумі 10 млн грн. Нерезиденту, що є пов'язаною особою, виплата була здійснена продукцією підприємства – кукурудзою у кількості 2000 тонн (за ціною тонни – 4250 грн).

У бухгалтерському обліку дана операція відображена такими проведеннями:

Зміст проведення	Дебет	Кредит	Сума, млн грн
За рішенням засновників здійснено нарахування дивідендів	443	671	10,0
Утримано податок на доходи нерезидента (15%)	671	641	1,5
Видано дивіденди готовою продукцією нерезиденту	362	701	8,5
Списано собівартість готової продукції	901	26	6,0
Перераховано до бюджету авансовий внесок із податку на прибуток підприємств	641	311	1,53
Відображено взаємозалік заборгованостей	671	362	8,5

Із наведених бухгалтерських проведення випливає, що операція з виплати дивідендів у товарній формі оформлюється як реалізація продукції з подальшим взаємозаліком заборгованостей. Тобто в обліку визнається дохід від реалізації продукції та списується її собівартість. Це свідчить про **вплив** операції на об'єкт оподаткування, який є одним із критеріїв визначення операції контрольованою згідно з пп. 39.2.1.4 ст. 39 ПКУ.

Тож за наявності критерію впливу та певних значень інших критеріїв – вартісних (пп. 39.2.1.1 ПКУ) та статусного (пп. “а”-“в” пп. 39.2.1.1 ПКУ) – зазначена операція може бути контрольованою.

За умовами прикладу дана операція підпадає під дію критерію пов'язаності та одного з двох вартісних критеріїв (річний дохід більше за 150 млн грн). Оскільки другий вартісний критерій – річна сума операцій із нерезидентом – не перевищив 10 млн грн, підприємство визнало операцію неконтрольованою та, відповідно, не включило її до Звіту про контрольовані операції (далі – Звіт). Водночас двома платежами було сплачено податки на загальну суму 3,03 млн грн.

Дивіденди, які сплачуються резидентом на користь нерезидента, включено до доходів нерезидентів із джерелом походження з України, що підлягають оподаткуванню відповідно до положень п. 141.4 ст. 141 ПКУ. Перший платіж у сумі 1,5 млн грн виплачено згідно з пп. 141.4.2 п. 141.4 ст. 141 ПКУ. Ця норма зобов'язує резидента або постійне представництво нерезидента, що здійснюють на користь нерезидента або уповноваженої ним особи (крім постійного представництва нерезидента на території України) будь-яку виплату з доходу з джерелом його походження з України, отриманого таким нерезидентом від провадження господарської діяльності (зокрема на рахунки нерезидента, що ведуться в національній валюті), утримувати податок із таких доходів, зазначених у пп. 141.4.1 ПКУ, **за ставкою в розмірі 15 відсотків** (крім доходів, зазначених у пп. 141.4.3-141.4.6 та 141.4.11 ст. 141 ПКУ) **їх суми та за їх рахунок**, який сплачується до бюджету під час такої виплати, якщо інше не передбачено положеннями чинних міжнародних договорів України з країнами резиденції осіб, на користь яких здійснюються виплати.

Другий платіж у сумі 1,53 млн грн – авансовий внесок із податку на прибуток. Його вносить до бюджету емітент корпоративних прав, який приймає рішення про виплату дивідендів (абз. перший пп. 57.1¹.2 ст. 57 ПКУ). У разі виплати дивідендів у формі, відмінній від грошової (крім випадків, передбачених пп. 57.1¹.3 ст. 57 ПКУ), базою для нарахування авансового внеску згідно з абзацами першим та другим цього підпункту є вартість такої виплати, визначена в рішенні про виплату дивідендів, або вартість такої виплати, **розрахована відповідно до принципу “витягнутої руки”** в операціях, визнаних згідно зі ст. 39 ПКУ контрольованими (абз. сьомий пп. 57.1¹.2 п. 57.1¹ ст. 57 ПКУ).

З огляду на дану норму ПКУ, можна зробити висновок, що контролю на предмет відповідності принципу “витягнутої руки” підлягатиме вартість продукції (товарів), що надається нерезиденту як дивіденди. Операція з нарахування дивідендів контролю не підлягає.

Покажемо, як зміниться податковий платіж, якщо вартість кукурудзи, визначена підприємством при виплаті дивідендів, не відповідає принципу “витягнутої руки”. Припустимо, що ринкова вартість тонни кукурудзи з аналогічними характеристиками, визначена згідно з принципом “витягнутої руки”, становить 5100 грн. З огляду на це, засновник отримав як дивіденди продукцію на суму 10,2 млн грн = 5100 грн x 2000 тонн. Авансовий внесок з такого доходу становить 1,836 млн грн = 10,2 млн грн x 0,18, що на 0,306 млн грн більше, ніж виплачено в “неконтрольованому” варіанті.

Також зміниться база для нарахування податку на доходи нерезидента. Скоригована база становитиме 12 млн грн = 10,2 млн грн / 0,85, з неї треба сплатити податок на доходи нерезидента у сумі 1,8 млн грн = 12 млн грн x 0,15, що на 0,3 млн грн більше, ніж при “неконтрольованій” вартості кукурудзи.

Таким чином, внаслідок порушення принципу “витягнутої руки” при виплаті дивідендів у натуральній формі підприємство “Альфа” занизило податкові виплати на 0,606 млн грн, які підприємству потрібно буде сплатити. І це не єдиний фінансовий ризик, що виникає в разі порушення принципу “витягнутої руки” при визначенні суми “товарних” дивідендів. До підприємства можуть бути застосовані штрафні санкції за несплату податків, невключення операції до Звіту або за неподання Звіту, а також на нього чекає непроста процедура коригування податкової звітності. Тому, перш ніж прийняти рішення про виплату дивідендів у товарній формі, підприємству необхідно обґрунтувати вартість продукції (товарів), яку воно передає засновникам, за процедурою, встановленою ст. 39 ПКУ.