

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДИВИДЕНДОВ: ЧЕГО ОЖИДАТЬ ОТ ВВЕДЕНИЯ VEPS-НОВШЕСТВ

Законопроект «О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины в целях имплементации Плана противодействия размыванию базы налогообложения и выведению прибыли из-под налогообложения» (далее – Законопроект), подготовленный Минфином и Нацбанком, предусматривает масштабные изменения в отечественном налоговом законодательстве. В частности, радикально изменяются содержание термина «дивиденды» и правила налогообложения дивидендов.

Подробно об этих новшествах – дальше в статье.

Новое понятие – приравненные к дивидендам платежи

В действующей редакции Налогового кодекса (далее – НК) **дивиденды** определяются как платеж, который осуществляется юридическим лицом, в том числе эмитентом корпоративных прав, инвестиционных сертификатов или других ценных бумаг, в пользу владельца таких корпоративных прав, инвестиционных сертификатов и других ценных бумаг, удостоверяющих право собственности инвестора на долю (пай) в имуществе (активах) эмитента, в связи с распределением части его прибыли, рассчитанной по правилам бухучета.

Для целей налогообложения к дивидендам приравнивается также платеж в денежной форме, который осуществляется юридическим лицом в пользу его учредителя и/или участника (участников) в связи с распределением чистой прибыли (ее части) (пп. 14.1.49 НК).

Согласно Законопроекту, для целей налогообложения к дивидендам дополнительно приравниваются еще четыре группы платежей, характеристики которых приведены в таблице далее.

Три первые группы платежей, приведенные в таблице, никак не связаны с распределением прибыли, то есть не являются дивидендами в их классическом понимании. Это как раз и есть приравненные к дивидендам платежи, называемые в международной практике конструктивными дивидендами (подробнее об этом понятии – см. обзор на с. 11 этого номера). Кстати, интересно, почему разработчики не воспользовались этим словосочетанием в тексте Законопроекта? Но раз так, то и мы будем придерживаться отечественной терминологии. Далее для удобства будем использовать аббревиатуру: приравненные к дивидендам платежи – **ПкДП**.

№ п/п	Вид платежа (изменения в пп. 14.1.49 НК)	Статус нерезидента, который осуществляет и/или получает платеж
1	2	3
1	Суммы процентов, роялти и/или доходов в виде платежей за ценные бумаги (корпоративные права), которые выплачиваются в пользу нерезидента сверх суммы, соответствующей принципу «вытянутой руки» (абзац четвертый)	Нерезидент: – связанное лицо (пп. «а» пп. 39.2.1 НК); – из перечня низконалоговых юрисдикций (пп. «в» пп. 39.2.1.1 НК); – из перечня организационно-правовых форм (пп. «г» пп. 39.2.1.1 НК)
2	Стоимость товаров (работ, услуг), которые будут приобретаться у нерезидента, сверх суммы, которая соответствует принципу «вытянутой руки» (абзац пятый)	
3	Сумма занижения стоимости товаров (работ, услуг), которые продаются нерезиденту, по сравнению с суммой, которая соответствует принципу «вытянутой руки» (абзац шестой)	
4	Выплата в денежной или неденежной форме, которая осуществляется юрлицом в пользу нерезидента Украины в связи с уменьшением уставного капитала, выкупом юрлицом корпоративных прав в собственном уставном капитале, выходом участника из состава хозяйственного общества или другой аналогичной операции между юрлицом и его участником, если операция приводит к уменьшению нераспределенной прибыли юрлица (абзац седьмой)	Нерезидент – учредитель и/или участник украинского юридического лица (пп. 14.1.49 НК)

Как выявить завуалированную выплату дивидендов

Для **идентификации первых трех групп ПкДП** используется принцип «вытянутой руки», который является основным инструментом определения контролируемых операций по правилам трансфертного ценообразования (далее – ТЦО).

Сейчас выплата дивидендов подчиняется ТЦО-правилам только в случае их выплаты «контролируемым» нерезидентам **в форме, отличной от денежной** (письмо Минфина от 26.09.18 г. № 11420-10-10/25191, письмо ГФС от 27.09.18 г. № 29993/7/99-99-15-02-02-17).

По новым правилам ТЦО-контроль распространяется на любую форму выплаты дивидендов – как денежную, так и неденежную.

Возможны два варианта применения принципа «вытянутой руки» для идентификации ПкДП.

Первый вариант. Принцип «вытянутой руки» применяется к контролируемым операциям по стандартной ТЦО-процедуре, которая предусматривает:

- составление и представление Отчета о контролируемых операциях по результатам налогового (отчетного) года (далее – отчет) – до 1 октября года, следующего за отчетным (абзац первый пп. 39.4.2 НК);
- подготовку ТЦО-документации и увеличение финрезультата до налогообложения на сумму ПкДП (пп. 39.5.4.1 НК).

Второй вариант. Принцип «вытянутой руки» применяется к выплатам, которые по результатам налогового (отчетного) года не подпадают под определение контролируемых из-за недостижения стоимостных критериев. В таком случае на соответствие принципу «вытянутой руки» следует проверять любую сумму ПкДП, которая выплачивалась «контролируемому» нерезиденту в течение отчетного года. При этом суммы ПкДП не включаются в отчет. Также в данном случае не нужно составлять документацию. В то же время без такой документации будет невозможно обосновать сумму выплаченных нерезиденту ПкДП.



Наше предложение! Считаем, что для снижения дискреционных рисков нужно на нормативном уровне определить минимальный состав информации (и форму ее предоставления), которая должна подтвердить суммы указанных платежей во время налоговых проверок.

Идентификация **четвертой группы** ПкДП не требует применения сложной процедуры проверки платежа на соответствие принципу «вытянутой руки». В этом случае идентификация базируется на использовании соответствующих норм корпоративного законодательства и правилах бухучета таких операций.

Налогообложение ПкДП

Согласно Законопроекту в случае выплаты ПкДП предусмотрена уплата двух налоговых платежей – авансового взноса по налогу на прибыль (ст. 57 НК) и налога на доходы нерезидента с источником их происхождения из Украины (ст. 141 НК).

Авансовый взнос по налогу на прибыль

Напомним, что в соответствии с действующей редакцией НК эмитенты корпоративных прав, которые принимают решение о выплате дивидендов своим акционерам (собственникам), начисляют и вносят в бюджет авансовый взнос по налогу на прибыль. Исключения из общего правила названы в пп. 57.1³ НК.

Юрлица – плательщики единого налога третьей и четвертой групп освобождены от уплаты «дивидендного» авансового взноса (действующая редакция абзаца седьмого пп. 57.1² НК перекочевала в аналогичную норму нового пп. 57.1^{2.1} НК).

Уплата авансового взноса по налогу на прибыль во время выплаты ПкДП осуществляется в порядке, установленном **новым пп. 57.1^{2.2} НК**. В соответствии с этой нормой авансовый взнос начисляется только на ПкДП **первой и четвертой групп** (см. таблицу выше).

Это вполне понятно. Ведь платежи **второй и третьей групп** (см. нашу таблицу) предусматривают уплату нерезидентам стоимости товаров, работ, услуг (импорт) или получение от них выручки за товары, работы, услуги (экспорт) по контрактным ценам.

Для **первой группы платежей** базой начисления авансового взноса являются суммы процентов, роялти и/или доходов в виде платежей за ценные бумаги (корпоративные права), которые выплачиваются в пользу связанного лица – нерезидента сверх суммы, которая соответствует принципу «вытянутой руки», за исключением случаев, когда налогоплательщик отразил в налоговой декларации увеличение финрезультата до налогообложения на сумму такого превышения по правилам ст. 39 НК.

Платежи четвертой группы не являются объектом ТЦО-контроля, поэтому база начисления авансового взноса здесь состоит из сумм нераспределенной прибыли, которая фактически распределяется в результате принятия решения об уменьшении уставного капитала, о выкупе юрлицом корпоративных прав в собственном уставном капитале, о выходе участника из состава хозяйственного общества или другого решения, которое приводит к фактическому распределению нераспределенной прибыли в пользу участников (акционеров).

Как видим, в обоих случаях **как база для расчета** авансового взноса безальтернативно используется **вся сумма ПкДП**. Теперь же в общем случае авансовый взнос рассчитывается не со всей суммы дивидендов, а только с суммы превышения дивидендов, подлежащих выплате, над

значением **объекта налогообложения** за соответствующий налоговый (отчетный) год, по результатам которого выплачиваются дивиденды, денежное обязательство относительно которого погашено (действующая редакция пп. 57.1¹.2 НК).

Авансовый взнос в случае выплаты «обычных» дивидендов перечисляют в бюджет **до или одновременно с выплатой дивидендов** (действующая редакция абзаца третьего пп. 57.1¹.2.1 НК).

В случае выплаты ПкДП авансовый взнос рассчитывается и платится **со всей суммы платежа** по результатам отчетного налогового года, в течение которого был осуществлен такой платеж, **одновременно с представлением налоговой декларации по налогу на прибыль предприятий** за соответствующий отчетный (налоговый) год (новая редакция пп. 57.1¹.2.1 НК).

Ввиду того что декларация подается в течение 60 календарных дней по окончании отчетного (налогового) года, уплата авансового взноса таким способом предпочтительнее для налогоплательщиков, поскольку при этом экономятся оборотные средства предприятия.

Но есть и **определенные нестыковки**.

Синхронизация момента уплаты авансового взноса с моментом представления налоговой декларации по налогу на прибыль противоречит другой новации, которая разрешает не платить авансовый взнос с суммы ПкДП первой группы при условии, что налогоплательщик отразил в налоговой декларации увеличение финансового результата до налогообложения на сумму такого платежа по правилам ст. 39 НК. В этом случае уплата налога «растягивается» на 10 календарных дней с момента представления декларации (п. 57.1 НК). Такое расхождение в сроках уплаты денежного обязательства может дорого стоить налогоплательщику, поскольку налоговики считают этот платеж неотъемлемой частью налога на прибыль, его несвоевременная уплата влечет за собой начисление штрафа на основании ст. 127 НК и пени согласно ст. 129 НК. Поэтому важно выяснить, как стыкуются между собой вышеуказанные нормы.

Для **контролируемых операций** увеличение финансового результата до налогообложения на сумму ПкДП по правилам ст. 39 НК осуществляется через Отчет о контролируемых операциях (далее – Отчет), который составляется на семь месяцев позже, чем наступает срок представления годовой декларации по налогу на прибыль и приложения ТЦ к этой декларации.



Обратите внимание! Данные о контролируемых операциях, по которым были самостоятельные корректировки, отраженные в приложении ТЦ, должны совпадать с данными о таких операциях в Отчете. Вот почему на практике отчетную годовую декларацию по прибыли плательщик подает без приложения ТЦ – для того, чтобы когда будет готов Отчет за год, можно было подать уточняющую декларацию. В такой декларации указывают данные о тех контролируемых операциях из Отчета, по которым плательщик проводил корректировку согласно правилам пп. 140.5.2 НК.

Таким образом, уплатить авансовый взнос одновременно с представлением налоговой декларации за отчетный год налогоплательщик не имеет возможности, пока не будут внесены соответствующие изменения в порядок составления налоговой декларации.

Другое дело – **неконтролируемые выплаты** связанным нерезидентам. В этом случае ничего не мешает налогоплательщику отразить в налоговой декларации увеличение финансового результата до налогообложения на сумму ПкДП, а также уплатить денежное обязательство одновременно с представлением налоговой декларации. Кстати, аналогичный порядок увеличения финансового результата применяется в случае импорта товаров, в том числе необоротных активов, работ и услуг у нерезидентов, определенных в пп. 140.5.4 НК. Тогда корректировка финансового результата до налогообложения осуществляется на разницу между стоимостью приобретения и стоимостью, определенной по принципу «вытянутой руки» (абзац шестой пп. 140.5.4 НК).

Авансовый взнос платится по ставке 18 %. Его сумма не уменьшает сумму дивидендов, не подлежит возврату налогоплательщику или зачислению в счет погашения денежных обязательств по другим налогам и сборам (обязательным платежам).

Сумма авансового взноса, уплаченного с сумм ПкДП по результатам отчетного (налогового) года, **переносится** в уменьшение налоговых обязательств следующих налоговых (отчетных) периодов до полного его погашения, а в случае получения отрицательного значения объекта налогообложения такого следующего периода – в уменьшение налоговых обязательств будущих налоговых (отчетных) периодов до полного его погашения.

Налог на доходы нерезидентов

Содержание налога на доходы нерезидентов с сумм ПкДП регламентируется ст. 141 НК. Эта статья дополнена нормой, которая устанавливает следующий порядок.

Если резидент выплачивает в пользу нерезидента **доходы, указанные в абзацах четвертом–шестом пп. 14.1.49 НК** (см. нашу таблицу), сверх суммы, определенной по принципу «вытянутой руки», или выплачивает другие доходы, приравненные согласно НК к дивидендам, такой резидент должен удерживать с таких доходов налог на доходы нерезидента по ставке 15 %, если другая ставка не установлена международным договором, согласие на обязательность которого было дано ВР Украины (новый абзац второй пп. 141.4.2 НК).



Важный нюанс! В приведенном выше абзаце не указано, что налог удерживается с суммы выплачиваемого дохода (т. е. сумма выплаты не уменьшается на сумму налога) и что налог перечисляется в бюджет во время выплаты дохода.

Такой порядок уплаты налога на доходы нерезидентов отличается от действующего. Поскольку сумма ПкДП групп 2 и 3 (см. таблицу) фактически является частью контрактной цены, логичной представляется привязка момента уплаты налога к моменту расчета с нерезидентом по такому контракту.

Если ПкДП выплачиваются нерезиденту в любой форме, отличной от денежной, или налог на репатриацию не был удержан во время выплаты, такой налог подлежит начислению и уплате исходя из следующего расчета:

$$H_{yn} = CD \times 100 : (100 - CN) - CD,$$

где H_{yn} – сумма налога к уплате;

CD – сумма выплаченного дохода;

CN – ставка налога, установленная данным подпунктом (абзац третий пп. 141.4.2 НК).

Как видно из содержания нового абзаца второго пп. 141.4.2 НК, уменьшить указанную ставку налога на доходы нерезидентов можно в случае применения соглашения (конвенции) об избежании двойного налогообложения (далее – международные соглашения), заключенного между Украиной и страной получателя ПкДП.

Но с учетом BEPS-новшеств, внесенных в ст. 103 НК, которая регулирует порядок применения международных соглашений, возможность получения такой преференции, которая предоставляется международным договором для ПкДП, выглядит призрачной. Объясним, по каким причинам.

Во-первых, для применения налоговой преференции ПкДП должны признаваться дивидендным доходом в тексте соответствующего международного соглашения. В настоящее время Украина является участницей около восьмидесяти международных соглашений. Статья 10 «Дивиденды» этих соглашений содержит определение названного термина, а также ставки налога на репатриацию дивидендов.

Например, согласно п. 1 и 2 ст. 10 Соглашения между Украиной и Федеральной Республикой Германия об избежании двойного налогообложения относительно налогов на доход и имущество от 03.07.95 г. (далее – Соглашение), дивиденды, которые платятся компанией, являющейся резидентом Украины, резиденту Германии, могут облагаться в Украине налогом, который не превышает:

- 5 % валовой суммы дивидендов – если право на дивиденды фактически имеет компания (в отличие от общества) и эта компания является владельцем по крайней мере 20 % капитала компании, которая платит дивиденды;
- 10 % валовой суммы дивидендов – во всех других случаях.

В п. 3 ст. 10 Соглашения дается определение термина «дивиденды»: таковыми признаются доходы от акций или других прав, не являющихся долговыми требованиями, которые дают право на участие в прибыли, а также доход от других корпоративных прав, который подлежит такому же налогообложению, как доходы от акций в соответствии с налоговым законодательством Государства, резидентом которого является компания, распределяющая прибыль.

ПкДП никак не связаны с распределением прибыли в пользу владельца корпоративных прав. Также их налогообложение, как было показано выше, отличается от налогообложения доходов от акций в соответствии с налоговым законодательством Украины. Поэтому во время выплаты резиденту Германии так называемых конструктивных дивидендов воспользоваться ставками в 5 % или 10 % от валовой суммы дивидендов – невозможно, поскольку такие выплаты не являются дивидендами согласно ст. 10 Соглашения.

Во-вторых, с целью сделать невозможным нецелевое использование налоговых преференций, установленных международными соглашениями, Законопроектом существенно откорректирована концепция бенефициарного владельца.

Так, бенефициарным (фактическим) получателем (владельцем) дохода для целей применения сниженной ставки налога по правилам международного договора к дивидендам, процентам, роялти, вознаграждениям и т. п., полученным из источников в Украине (если соответствующее условие предусмотрено международным договором), считается лицо, которое имеет право на получение таких доходов и является **выгодополучателем относительно них (фактически распоряжается доходом)**.

Условия признания лица бенефициарным получателем дохода – более строгие (указаны в обновленном п. 103.3 НК).

В-третьих, согласно новому абзацу третьему п. 103.2 НК применение правил международного договора не разрешается, если главной или преимущественной целью осуществления соответствующей хозяйственной операции с нерезидентом было непосредственное или косвенное получение преимуществ, которые предоставляются международным договором в виде освобождения от налогообложения или применения сниженной ставки налога.

То есть получить такие преимущества можно только при условии, что это соответствует объекту и целям международного договора Украины.



Важное уточнение! Обязанность доказать наличие обстоятельств, предусмотренных абзацем третьим п. 103.2 НК, возлагается на контролирующий орган.

Указанное новшество наиболее «опасно» для налогоплательщиков, поскольку ПкДП с налоговых позиций изначально трактуются как суммы скрытых (в цене товаров, работ и услуг) доходов нерезидентов. Поэтому налоговики при желании могут по каждой такой выплате утверждать, что указанные суммы не являются ошибкой налогоплательщика во время определения

рыночной цены, а имели целью уклонение от налогообложения, в том числе с использованием налоговых преференций международных договоров Украины.

Выводы

Имплементация рассмотренных новшеств введет в налоговую практику новые объекты налогообложения в виде так называемых конструктивных дивидендов (ПкДП – в терминологии Законопроекта), существенно расширит базу налогообложения и увеличит налоговое давление на субъектов ВЭД. В некоторых случаях налоговая нагрузка по таким выплатам будет составлять 33 % (18 % + 15 %) от суммы ПкДП. А субъектам ВЭД, которые не имели контролируемых операций, придется овладевать сложным и главное – очень затратным механизмом ТЦО-контроля, установленным ст. 39 НК.

Для снижения дискреционных (то есть зависимых от собственного усмотрения) рисков и устранения неоднозначной трактовки предложенных новшеств необходимо до принятия Законопроекта более детально сформулировать отдельные его положения. Речь идет, в частности, о конкретизации правил ст. 39 НК, которые освобождают от уплаты авансового взноса по ПкДП первой группы (см. таблицу). Также на уровне НК необходимо определить момент уплаты налога на доходы нерезидентов в случае осуществления указанных платежей.

И в завершение главное. В тексте НК необходимо привести перечень критериев, по которым налоговики могут признать, что главной или преимущественной целью осуществления хозяйственной операции по выплате нерезиденту ПкДП было прямое или косвенное получение преимуществ, предоставляемых международным договором в виде освобождения от налогообложения или применения сниженной ставки налога.

Владимир РУДЕНКО, руководитель информационно-аналитического департамента АФ «Сайвена-Аудит»

БЫСТРЫЙ УСТНЫЙ ОТВЕТ НА КОРОТКИЙ ВОПРОС

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

Консультационная линия работает каждую неделю.
Вторник • Среда • Четверг с 10.00 до 15.00.

