

КОНСТРУКТИВНІ ДИВІДЕНДИ: майбутнє українських реалій?

Володимир РУДЕНКО,
керівник інформаційно-аналітичного департаменту АФ

АКЦЕНТИ

План дій BEPS передбачає застосування механізму конструктивних дивідендів.

Вони оподатковуватимуться авансовим внеском з податку на прибуток та податком на доходи із джерелом їх походження з України (так званим податком на репатріацію).

Авансовий внесок сплачуватиметься за ставкою 18 %.

Утримання податку на репатріацію здійснюватиметься за ставкою в розмірі 15 % з усіх прирівняних до дивідендів виплат нерезиденту за умови, що сума такої виплати перевищує суму, яка відповідає принципу «витягнутої руки». Зазначена ставка застосовується за умови, що іншу ставку не встановлено міжнародним договором.

Для боротьби з агресивним податковим плануванням у світі напрацьовано та застосовуються чимало різноманітних податкових інструментів. Одним із таких інструментів є концепція «конструктивних дивідендів», які успішно застосовуються для оподаткування прихованих дивідендних виплат у США, Німеччині, Ірландії, Японії, Австрії, Іспанії та в інших країнах. Як передбачено цією концепцією, конструктивними дивідендами вважаються суми, виплачені компанією акціонеру, засновнику, учаснику або його афілійованим особам за товари, роботи або послуги з порушенням принципу «витягнутої руки».

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, зокрема, застосування механізму **конструктивних дивідендів**. Зазначений план, що називають Планом дій BEPS, кардинально змінює як зміст терміну «дивіденди», так і правила їх оподаткування.

ІДЕНТИФІКАЦІЯ ДИВІДЕНДНИХ ПЛАТЕЖІВ

У чинній редакції ПКУ дивіденди визнаються 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 бухгалтерського обліку.

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 ст. 14 ПКУ).

Натомість законопроект для цілей оподаткування до дивідендів додатково прирівнює ще чотири групи платежів (далі — прирівняні дивіденди), характеристики яких наведено у **таблиці на с. 17**.

Більшість з наведених у таблиці платежів жодним чином не пов'язані з розподілом прибутку, тобто не є дивідендами в їх класичному розумінні. Ці платежі є українським аналогом конструктивних дивідендів, що мають оподатковуватись у **джерела виплати як доходи нерезидентів, отримані у вигляді дивідендів**.

Для ідентифікації перших трьох груп прирівняних дивідендів пропонується використовувати принцип «витягнутої руки», який є основним інструментом для визначення контрольованих операцій за правилами

№ з/п	Вид платежу	Статус нерезидента, який здійснює та/або отримує платіж
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»	Нерезидент — пов'язана особа (пп. «а» пп. 39.2.1.1 ст. 39 ПКУ); нерезидент із переліку «низькоподаткових» юрисдикцій (пп. «в» пп. 39.2.1.1 ст. 39 ПКУ); нерезидент із переліку організаційно-правових форм (пп. «г» пп. 39.2.1.1 ст. 39 ПКУ)
2	Вартість товарів (робіт, послуг), що придбаваються у нерезидента, понад суму, яка відповідає принципу «витягнутої руки»	
3	Сума зниження вартості товарів (робіт, послуг), які продаються нерезиденту, порівняно із сумою, яка відповідає принципу «витягнутої руки»	
4	Виплата в грошовій або негрошовій формі, що здійснюється юридичною особою на користь нерезидента України у зв'язку зі зменшенням статутного капіталу, викупом юридичною особою корпоративних прав у власному статутному капіталі, виходом учасника зі складу господарського товариства або іншої аналогічної операції між юридичною особою та її учасником, якщо операція призводить до зменшення нерозподіленого прибутку юридичної особи	Нерезидент є засновником та/або учасником юридичної особи (пп. 14.1.49 ст. 14 ПКУ)

ми ТЦУ. Наразі виплата дивідендів перетинається з ТЦУ-правилами лише при їх виплаті «контрольованим» нерезидентам у формі, відмінній від грошової (лист Мінфіну від 26.09.2018 р. № 11420-10-10/25191, лист ДФС України від 27.09.2018 р. № 29993/7/99-99-15-02-02-17). За новими правилами ТЦУ-контроль поширюватиметься на всі зазначені виплати таким нерезидентам, що здійснюються як у грошовій, так і у негрошовій формі.

Судячи з усього, допускаються два варіанти застосування принципу «витягнутої руки» для ідентифікації прирівняних дивідендів.

Перший варіант — у складі контрольованих операцій за стандартною ТЦУ-процедурою, яка передбачає:

- складання та подання звіту про контрольовані операції (далі — звіт про КО) за результатами податкового (звітного) року — до 1 жовтня року, що настає за звітним (пп. 39.4.2 ст. 39 ПКУ);

- підготовку ТЦУ-документації та збільшення фінрезультату до оподаткування на суму прирівняних дивідендів (пп. 39.5.4 ст. 39 ПКУ).

Другий варіант — застосування принципу «витягнутої руки» для визначення прирівняних дивідендів до виплат, які за результатами податкового (звітного) року не підпадають під визначення контрольованих у зв'язку з недосагненням вартісних критеріїв. У такому випадку на відповідність принципу «витягнутої руки» має перевірятися будь-яка сума прирівняних дивідендів, що виплачувалася «контрольованому» нерезиденту протягом звітного року. При цьому їх суми наразі не включаються до звіту про КО. Також у цьому випадку не потрібно складати документацію.

Ідентифікація четвертої групи прирівняних дивідендів не потребує застосування складної процедури перевірки платежу на відповідність принципу «витягнутої руки». У цьому випадку ідентифікація ґрунтується на використанні відповідних норм корпоративного законодавства та правил бухгалтерського обліку таких операцій.

ОПОДАТКУВАННЯ ПРИРІВНЯНИХ ДИВІДЕНДІВ

Законопроектом передбачено при виплаті прирівняних дивідендів сплачувати два податкові платежі — авансовий внесок з податку на прибуток (ст. 57 ПКУ) та податок на доходи із джерелом їх походження з України (далі — податок на репатріацію) (ст. 141 ПКУ).

Авансовий внесок з податку на прибуток

Сплата авансового внеску з податку на прибуток з прирівняних до дивідендів платежів здійснюється за процедурою, встановленою новим пп. 57.1¹.2.2 ст. 57 ПКУ. Відповідно до цієї норми авансовий внесок нараховується тільки на прирівняні дивіденди **першої та четвертої груп**.

Для першої групи платежів базою для 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 ПКУ.

Прирівняні дивіденди четвертої групи не є об'єктом ТЦУ-контролю, тому база для нарахування авансового внеску складається з сум нерозподіленого

прибутку, що фактично розподіляється внаслідок прийняття рішення про зменшення статутного капіталу, про викуп юридичною особою корпоративних прав у власному статутному капіталі, про вихід учасника зі складу господарського товариства або іншого рішення учасників юридичної особи, що приводить до фактичного розподілу нерозподіленого прибутку на користь учасників (акціонерів).

Як бачимо, в обох випадках як база для розрахунку авансового внеску безальтернативно використовується вся сума аналізованих платежів. Наразі авансовий внесок розраховується не з усієї суми дивідендів, а лише з суми перевищення дивідендів, що підлягають виплаті, над значенням об'єкта оподаткування за відповідний податковий (звітний) рік, за результатами якого виплачуються дивіденди.

Авансовий внесок при виплаті «звичайних» дивідендів перераховують до бюджету **до/або одночасно з виплатою дивідендів** (абзац третій пп. 57.1¹.2 ст. 57 ПКУ). У разі виплати прирівняних дивідендів авансовий внесок розраховуватиметься та сплачуватиметься зі всієї суми дивідендів 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. Враховуючи, що декларація подається протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року, сплата авансового внеску у такий спосіб є більш прийнятною для платників податку, оскільки при цьому заощаджуються обігові кошти підприємства.

Але синхронізація моменту сплати авансового внеску з моментом подання податкової декларації з податку на прибуток підприємств суперечить іншій новачці, яка дозволяє не сплачувати авансовий внесок з суми прирівняних дивідендів першої групи, за умови, що платник податку відобразив у податковій декларації збільшення фінрезультату до оподаткування на суму такого платежу за правилами ст. 39 ПКУ. У цьому випадку сплата податку відстрочується на 10 календарних днів з моменту подання декларації (п. 57.1 ст. 57 ПКУ). Така розбіжність у строках сплати грошового зобов'язання може дорого коштувати платнику податків, оскільки податківці вважають цей платіж невід'ємною частиною податку на прибуток, несвоєчасна сплата якого тягне за собою накладення на платника податків штрафу, встановленого ст. 127 ПКУ, та пені згідно зі ст. 129 ПКУ. Тому важливо з'ясувати, як стикуються зазначені норми.

Для контрольованих операцій збільшення фінрезультату до оподаткування на суму прирівняних дивідендів за правилами ст. 39 ПКУ здійснюється через звіт про КО та додаток ТЦ до декларації з податку на прибуток, які складаються на сім місяців пізніше, ніж строк подання річної декларації. Тож сплатити авансовий внесок одночасно з поданням податкової декларації за звітний рік платник податків не має можливості, якщо не буде внесено 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 фінрезультату до оподаткування на суму прирівняних дивідендів, а також сплатити грошове зобов'язання одночасно з поданням податкової декларації. До речі, аналогічний порядок збільшення фінрезультату застосовується при імпорті товарів, у тому числі необоротних активів, робіт та послуг за завищеною ціною. У зазначеному випадку коригування фінрезультату до оподаткування здійснюється на розмір різниці між вартістю придбання та вартістю, визначеною виходячи з рівня ціни, визначеної за принципом «витягнутої руки» (абзац шостий пп. 140.5.4 ст. 140 ПКУ).

Авансовий внесок сплачуватиметься за ставкою 18 %. Його сума не буде зменшувати суму дивідендів, повертатися платнику податків або зараховуватися в рахунок погашення грошових зобов'язань з інших податків і зборів (обов'язкових платежів).

Сума авансового внеску, сплаченого з прирівняного до дивідендів платежу за наслідками звітного (податкового) року, зменшуватиме податкові зобов'язання наступних податкових (звітних) періодів до повного його погашення, а під час отримання від'ємного значення об'єкта оподаткування такого наступного періоду — зменшуватиме податкові зобов'язання майбутніх податкових (звітних) періодів до повного його погашення.

Податок на доходи нерезидента

Утримання так званого податку на репатріацію при виплаті прирівняних дивідендів регламентуватиметься ст. 141 ПКУ «Особливості оподаткування окремих видів діяльності та операцій». Цю статтю планується доповнити нормою, яка передбачає утримання податку на репатріацію за ставкою в розмірі **15 %** з усіх прирівняних до дивідендів виплат нерезиденту за умови, що сума такої виплати перевищує суму, яка відповідає принципу «витягнутої руки». Зазначена ставка застосовуватиметься за умови, що **іншу ставку не встановлено міжнародним договором**, згоду

на обов'язковість якого було надано Верховною Радою України (абзац другий пп. 141.4.2 ст. 141 ПКУ).

Слід зауважити, що сплата податку на репатріацію з суми прирівняних дивідендів не звільнятиме утримання цього податку з повної суми відповідної виплати нерезиденту. Тобто податок на репатріацію потрібно буде сплачувати двічі, але за різними ставками та правилами.

Розглянемо, як це працюватиме, на умовному прикладі.

ПРИКЛАД

Підприємство протягом звітного року за умовами ліцензійної угоди сплатило роялті в сумі 14 млн грн пов'язаній особі — підприємству, яке є резидентом Німеччини. Згідно з положеннями п. 2 ст. 12 Угоди між Україною і Федеративною Республікою Німеччина про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доход і майно роялті, що сплачуються компанією, яка є резидентом України, резиденту Німеччини, можуть оподатковуватися в Україні податком, що не перевищує 5 % валової суми роялті. З урахуванням цього податок на репатріацію становить 700 тис. грн і виплачується за рахунок суми роялті та під час її виплати.

За даними ТЦУ-аналізу встановлено, що сума такої виплати перевищує суму, яка відповідає принципу «втягнутої руки», на 3 млн грн. Тому з суми перевищення, яка є прирівняними дивідендами, утримується податок на репатріацію за «дивідендними» правилами. У цьому випадку ставка податку встановлюється за правилами пунктів 1 і 2 ст. 10 Угоди в розмірі **5 або 10 % валової суми дивідендів**, але з урахуванням п. 3 зазначеної статті, яким надано визначення терміну «дивіденди» — доходи від акцій чи інших прав, які не є борговими зобов'язаннями, що дають право на участь у прибутку, а також інший дохід, який підлягає такому самому податковому регулюванню, як дохід від акцій відповідно до податкового законодавства держави, резидентом якої є компанія, що розподіляє прибуток. Виплата прирівняних дивідендів нерезиденту не пов'язана з розподілом прибутку на користь власника корпоративних прав. Також їх оподаткування, як було зазначено вище, відрізняється від оподаткування доходів від акцій відповідно до податкового законодавства України. З огляду на це такі виплати не є дивідендами згідно зі ст. 10 Угоди. Тому при їх виплаті податок на репатріацію утримується не за преференційними ставками — 5 або 10 %, а за повною ставкою у розмірі 15 % суми прирівняних дивідендів та, відповідно, становить 450 тис. грн.

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

$$P_c = C_d \times 100 : (100 - C_p) - C_d,$$

де P_c — сума податку до сплати;

C_d — сума виплаченого доходу;

C_p — ставка податку у розмірі 15 % за умови, що іншу ставку не встановлено міжнародним договором (абзац третій пп. 141.4.2 ст. 141 ПКУ).

ВИСНОВКИ

Імплементація розглянутих новацій покликана впровадити у податкову практику нові об'єкти оподаткування у вигляді прирівняних дивідендів, що суттєво розширить базу оподаткування та збільшить податковий тиск на суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності (далі — ЗЕД). А суб'єктам ЗЕД, які не мали контрольованих операцій, доведеться опановувати непростий і витратний механізм ТЦУ-контролю, встановлений ст. 39 ПКУ.

Але найбільш «небезпечною» для платника податків є новація законопроекту, яка не дозволяє застосування міжнародного договору України, якщо головною або переважною метою здійснення відповідної господарської операції з нерезидентом було безпосереднє або опосередковане отримання переваг такого договору у вигляді звільнення від оподаткування або застосування зниженої ставки податку.

На думку автора, під дію цієї норми підпадають прирівняні дивіденди, оскільки вони початково за своєю суттю трактуються як суми прихованих від оподаткування (в ціні товарів, робіт і послуг) виплат нерезидентам. А відсутність законодавчо визначених орієнтирів під час аналізу таких виплат підвищує рівень суб'єктивізму в роботі контролерів. У результаті не виключено, що податкові органи за бажанням зможуть щодо кожної такої виплати стверджувати, що зазначені суми не є помилкою платника податку під час визначення ринкової ціни, а первісно мали на меті ухиляння від оподаткування, зокрема з використанням податкових преференцій міжнародних договорів України.

Тому для зниження дискреційних ризиків у тексті ПКУ необхідно навести перелік умов, за яких податківці можуть визнати, що головною або переважною метою здійснення господарської операції з виплати нерезиденту прирівняних дивідендів було безпосереднє або опосередковане отримання податкових переваг міжнародних договорів. Тоді така норма із репресивного інструменту тиску на бізнес перетвориться на справді ефективний механізм запобігання агресивному податковому плануванню.



Telegram ПРИЄДНУЙТЕСЬ

Вісник
ОФІЦІЙНО ПРО ПОДАТКИ

