

Індивідуальна податкова консультація

Державна податкова служба України розглянула звернення щодо оподаткування дивідендів та, керуючись ст. 52 Податкового кодексу України (далі – Кодекс), повідомляє.

Відповідно до інформації, наданої у зверненні, Товариство має у складі учасника – юридичну особу – резидента України, у якого планує викупити частку у власному статутному капіталі.

У зв'язку із зазначеним, у Товариства виникли питання:

1. Чи розповсюджується норма п.п. 14.1.49 п. 14.1 ст. 14 Кодексу на оподаткування виплат у грошовій або негрошовій формі, що здійснюються юридичною особою на користь її учасника (юридичної або фізичної особи – резидента України) у зв'язку із зменшенням статутного капіталу, викупом юридичною особою корпоративних прав у власному статутному капіталі у її учасника, виходом учасника зі складу господарського товариства або іншої аналогічної операції у розмірі, що призводить до зменшення нерозподіленого прибутку юридичної особи? Якщо так, то за якою ставкою Товариство зобов'язане утримувати податок на дивіденди у разі викупу частки учасника у власному статутному капіталі?

2. За якою ставкою оподатковуються виплати у грошовій або негрошовій формі, що здійснюються юридичною особою на користь її учасника (юридичної або фізичної особи – нерезидента) у зв'язку із зменшенням статутного капіталу, викупом юридичною особою корпоративних прав у власному статутному капіталі у її учасника (юридичної або фізичної особи – нерезидента), виходом учасника (юридичної або фізичної особи – нерезидента) зі складу господарського товариства або іншої аналогічної операції у розмірі, що призводить до зменшення нерозподіленого прибутку юридичної особи?

3. Чи потрібно нараховувати авансові внески на суми операції у разі викупу юридичною особою корпоративних прав у власному статутному капіталі у її учасника (юридичної або фізичної особи – резидента України) у зв'язку із зменшенням статутного капіталу, викупом юридичною особою корпоративних прав у власному статутному капіталі у її учасника (юридичної або фізичної особи – резидента України), виходом учасника (юридичної або фізичної особи – резидента України) зі складу господарського товариства або іншої аналогічної операції у розмірі, що призводить до зменшення нерозподіленого прибутку юридичної особи?

Щодо питання 1.

Відповідно до абзацу першого п.п. 14.1.49 п. 14.1 ст. 14 Кодексу дивіденди визначені як платіж, що здійснюється юридичною особою, в 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.

Законом України від 16 січня 2020 року № 466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» до зазначеного підпункту внесено зміни, що набули чинності 1 січня 2021 року, і якими передбачено, що для цілей оподаткування до дивідендів прирівнюються такі доходи на користь нерезидента (далі – прирівняні до дивідендів доходи):

- платіж у грошовій чи негрошовій формі, що здійснюється юридичною особою на користь її засновника та/або учасника (учасників) у зв'язку з розподілом чистого прибутку (його частини) (абзац третій п.п. 14.1.49 п. 14.1 ст. 14 Кодексу);

- суми доходів у вигляді платежів за цінні папери (корпоративні права), що виплачуються на користь нерезидента, зазначеного в підпунктах «а», «в», «г» п.п. 39.2.1.1 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу, у контрольованих операціях понад суму, яка відповідає принципу «витягнутої руки» (абзац четвертий п.п. 14.1.49 п. 14.1 ст. 14 Кодексу);

- вартість товарів (робіт, послуг) (крім цінних паперів та деривативів), що придбаваються у нерезидента, зазначеного у підпунктах «а», «в», «г» п.п. 39.2.1.1 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу, у контрольованих операціях понад суму, яка відповідає принципу «витягнутої руки» (абзац п'ятий п.п. 14.1.49 п. 14.1 ст. 14 Кодексу);

- сума зниження вартості товарів (робіт, послуг), які продаються нерезиденту, зазначеному в підпунктах «а», «в», «г» п.п. 39.2.1.1 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу, у контрольованих операціях порівняно із сумою, яка відповідає принципу «витягнутої руки» (абзац шостий п.п. 14.1.49 п. 14.1 ст. 14 Кодексу);

- виплата в грошовій або негрошовій формі, що здійснюється юридичною особою на користь її засновника та/або учасника - 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, у розмірі, що призводить до зменшення нерозподіленого прибутку юридичної особи (абзац сьомий п.п. 14.1.49 п. 14.1 ст. 14 Кодексу).

Отже, норма п.п. 14.1.49 п. 14.1 ст. 14 Кодексу щодо оподаткування виплати в грошовій або негрошовій формі, що здійснюється юридичною особою на користь її засновника та/або учасника, 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, у розмірі, що призводить до зменшення нерозподіленого прибутку юридичної особи, розповсюджується на доходи, виплачені на користь нерезидента.

Щодо питання 2.

Операції з нерезидентами, у яких здійснюється виплата доходу, що прирівнюється Кодексом до дивідендів, у грошовій чи негрошовій формі, є об'єктом оподаткування податком на доходи нерезидентів відповідно до правил абзаців другого та третього п.п. 141.4.2 п. 141.4 ст. 141 Кодексу. Перелік цих

операцій визначений у абзацах третьому - сьомому п.п. 14.1.49 п. 14.1 ст. 14 Кодексу.

При виплаті нерезиденту доходу, прирівняного до дивідендів, у грошовій формі, в тому числі що здійснюється юридичною особою на користь її засновника та/або учасника – 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, у розмірі, що призводить до зменшення нерозподіленого прибутку юридичної особи, податок на доходи нерезидента утримується з такого доходу та за рахунок нерезидента за ставкою в розмірі 15 відсотків від суми доходу. Податок сплачується до бюджету до граничної дати подання звіту про контрольовані операції за відповідний звітний (податковий) рік у порядку, визначеному абзацом другим п.п. 141.4.2 п. 141.4 ст. 141 Кодексу.

Відповідно до абзацу третього п.п. 141.4.2 п. 141.4 ст. 141 Кодексу, якщо дохід виплачується нерезиденту у будь-якій формі, відмінній від грошової, або якщо податок на доходи нерезидента не було утримано з відповідного доходу під час виплати, такий податок підлягає нарахуванню та сплаті виходячи з такого розрахунку:

$P_c = C_D * 100 / (100 - C_P) - C_D$, де:

P_c - сума податку до сплати;

C_D - сума виплаченого доходу;

C_P - ставка податку, встановлена цим підпунктом.

Відтак, спеціальна формула розрахунку податкових зобов'язань застосовується у таких випадках:

- податковий агент не утримав суму податку з доходу нерезидента (наприклад, резидент сплатив податок за власний рахунок з наступною компенсацією витрат від нерезидента або без неї), або

- дохід, прирівняний до дивідендів, нараховано у формі, відмінній від грошової.

Якщо особа, яка отримує дивіденди, є резидентом держави, з якою укладений чинний міжнародний договір про уникнення подвійного оподаткування (далі - міжнародний договір), норми абзаців першого – третього п.п. 141.4.2 п. 41.4 ст. 141 Кодексу щодо ставки та порядку розрахунку суми податку застосовуються у частині, у якій вони не суперечать правилам міжнародного договору.

Відповідні міжнародні договори застосовуються, якщо нерезидент виконує усі умови для отримання переваг, передбачених відповідною статтею (відповідним пунктом статті) такого міжнародного договору.

Слід зазначити, що доходи, які перелічені у абзаці сьомому (виплата учаснику юридичної особи в операції, що призводить до зменшення нерозподіленого прибутку юридичної особи) п.п. 14.1.49 п. 14.1 ст. 14 Кодексу, прирівнюються до дивідендів та оподатковуються як дивіденди незалежно від відповідності умов операції з нерезидентом принципу «витягнутої руки». Тобто, об'єкт оподаткування для податку на доходи нерезидента виникає при виплаті

відповідного доходу нерезиденту незалежно від суми операції та обсягу річного доходу резидента України.

При здійсненні виплати на користь засновника та/або учасника – 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 базою оподаткування для податку на дохід нерезидента є сума, на яку відбулося зменшення нерозподіленого прибутку юридичної особи, у частині, пропорційній частці нерезидента у статутному капіталі юридичної особи.

Якщо виплата доходу учаснику – нерезиденту України здійснюється у зв'язку зі зменшенням статутного (зареєстрованого) капіталу юридичної особи, що не веде до зменшення нерозподіленого прибутку відповідної юридичної особи, об'єкта оподаткування податком на доходи нерезидента не виникає.

При цьому необхідно враховувати, що виплата учаснику юридичної особи в операції, що призводить до зменшення нерозподіленого прибутку такої юридичної особи, передбачає виплату доходу юридичною особою її безпосередньому учаснику та власнику корпоративних прав.

Відтак, доходи, що виплачуються на користь безпосереднього власника корпоративних прав юридичної особи, відповідають визначенню дивідендів для цілей міжнародного договору та оподатковуються за правилами статті міжнародного договору про дивіденди (незалежно від того, чи містить міжнародний договір широке визначення, чи ні). Понижена ставка податку, передбачена міжнародним договором, застосовується виключно за умови виконання нерезидентом усіх умов для її застосування (стосовно мінімальної частки в капіталі юридичної особи, наявності у нерезидента статусу бенефіціарного (фактичного) отримувача (власника) доходу та інших вимог міжнародного договору).

Роз'яснення щодо оподаткування доходів нерезидентів, що прирівнюються до дивідендів, надані в Узагальнюючій податковій консультації, затвердженій наказом Міністерства фінансів України від 20.08.2021 № 480.

Щодо питання 3.

Порядок сплати податкового зобов'язання з податку на прибуток при виплаті дивідендів встановлено п. 57.1¹ ст. 57 Кодексу.

У разі прийняття рішення щодо виплати дивідендів, відповідно до п.п. 57.1¹.1 п. 57.1¹ ст. 57 Кодексу, платник податку на прибуток – емітент корпоративних прав, на які нараховуються дивіденди, проводить зазначені виплати власнику таких корпоративних прав незалежно від того, чи є оподатковуваний прибуток, розрахований за правилами, визначеними ст. 137 Кодексу.

Підпунктом 57.1¹.2 п. 57.1¹ ст. 57 Кодексу встановлено, що крім випадків, передбачених п.п. 57.1¹.3 цього пункту, емітент корпоративних прав, який приймає рішення про виплату дивідендів своїм акціонерам (власникам), нараховує та вносить до бюджету авансовий внесок із податку на прибуток.

Авансовий внесок розраховується з суми перевищення дивідендів, що підлягають виплаті, над значенням об'єкта оподаткування за відповідний

податковий (звітний) рік, за результатами якого виплачуються дивіденди, грошове зобов'язання щодо якого погашене. У разі наявності непогашеного грошового зобов'язання авансовий внесок розраховується зі всієї суми дивідендів, що підлягають виплаті. Авансовий внесок обчислюється за ставкою, встановленою п. 136.1 ст. 136 Кодексу. Сума дивідендів, що підлягає виплаті, не зменшується на суму авансового внеску.

При цьому зазначаємо, п. 57.1¹ ст. 57 Кодексу з 01.01.2021, відповідно до змін, внесених Законом України від 14.07.2020 № 786-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо функціонування електронного кабінету та спрощення роботи фізичних осіб – підприємців», доповнено новим п.п. 57.1¹.7, відповідно до якого авансові внески не справляються / не нараховуються на суми операцій, які для цілей оподаткування прирівнюються до дивідендів відповідно до абзаців четвертого – сьомого п.п. 14.1.49 п. 14.1 ст. 14 Кодексу.

Таким чином враховуючи, що абзац сьомий п.п. 14.1.19 п. 14.1 ст. 14 Кодексу розповсюджується на операції з нерезидентами, то у разі викупу юридичною особою корпоративних прав у власному статутному капіталі у її учасника – резидента України у зв'язку із зменшенням статутного капіталу, викупом юридичною особою корпоративних прав у власному статутному капіталі у її учасника, у разі виходу такого учасника зі складу господарського товариства або іншої аналогічної операції між юридичною особою та її учасником – резидентом України у розмірі, що призводить до зменшення нерозподіленого прибутку юридичної особи, авансові внески з податку на прибуток підприємств на такі суми нараховуються і сплачуються у загальному порядку.

Водночас повідомляємо, що відповідно до п. 52.2 ст. 52 Кодексу індивідуальна податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію.