



МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ

НАКАЗ

від 10.08.2021

Київ

№ 480

Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо питань оподаткування доходів нерезидентів, що прирівнюються до дивідендів

Відповідно до пункту 52.6 статті 52 глави 3 розділу II Податкового кодексу України та Порядку надання узагальнюючих податкових консультацій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 27 вересня 2017 року № 811, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 13 жовтня 2017 року за № 1266/31134,

НАКАЗУЮ:

1. Затвердити Узагальнюючу податкову консультацію щодо питань оподаткування доходів нерезидентів, що прирівнюються до дивідендів, що додається.

2. Департаменту міжнародного оподаткування в установленому порядку забезпечити оприлюднення цього наказу на офіційному вебсайті Міністерства фінансів України.

3. Податкові консультації застосовувати у частині, що не суперечать цій Узагальнюючій податковій консультації.

4. Голові Державної податкової служби України довести цей наказ до відома відповідних підрозділів Державної податкової служби України та територіальних органів Державної податкової служби України.

5. Контроль за виконанням цього наказу залишаю за собою та покладаю на Голову Державної податкової служби України.

Міністр

Сергій МАРЧЕНКО



ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Міністерства фінансів України

20 серпня 2021 року № 480

УЗАГАЛЬНЮЮЧА ПОДАТКОВА КОНСУЛЬТАЦІЯ З ПИТАНЬ ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ НЕРЕЗИДЕНТІВ, ЩО ПРИРІВНЮЮТЬСЯ ДО ДИВІДЕНДІВ

У цій узагальнюючій податковій консультації розглядаються норми Податкового кодексу України (далі – Кодекс) з урахуванням змін, передбачених Законом України від 16 січня 2020 року № 466-ІХ «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві», зі змінами та доповненнями (далі – Закон № 466), якщо інше не зазначене окремо.

I. Загальні питання оподаткування доходів нерезидентів, що прирівнюються до дивідендів

A. Доходи, прирівняні до дивідендів

Відповідно до абзацу першого підпункту 14.1.49 пункту 14.1 статті 14 розділу I 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 № 466 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 підпункту 14.1.49 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу);**
- **суми доходів у вигляді платежів за цінні папери (корпоративні права), що виплачуються на користь нерезидента, зазначеного в підпунктах «а», «в», «г» підпункту 39.2.1.1 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 розділу I**

Кодексу, у контрольованих операціях **понад суму, яка відповідає принципу «витягнутої руки»** (абзац четвертий підпункту 14.1.49 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу);

- **вартість товарів (робіт, послуг)** (крім цінних паперів та деривативів), **що придбаваються у нерезидента**, зазначеного у підпунктах «а», «в», «г» підпункту 39.2.1.1 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 розділу I Кодексу, у контрольованих операціях **понад суму, яка відповідає принципу «витягнутої руки»** (абзац п'ятий підпункту 14.1.49 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу);
- **сума зниження вартості товарів (робіт, послуг), які продаються нерезиденту**, зазначеному в підпунктах «а», «в», «г» підпункту 39.2.1.1 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 розділу I Кодексу, у контрольованих операціях **порівняно із сумою, яка відповідає принципу «витягнутої руки»** (абзац шостий підпункту 14.1.49 пункту 14.1 статті 14 розділу I 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 підпункту 14.1.49 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу).

Б. Об'єкт оподаткування податком на доходи нерезидента

Операції з нерезидентами, у яких здійснюється виплата доходу, що прирівнюється Кодексом до дивідендів, у грошовій чи майновій формі, є об'єктом оподаткування податком на доходи нерезидентів відповідно до правил абзаців другого та третього підпункту 141.4.2 пункту 141.4 статті 141 розділу III Кодексу. Перелік цих операцій визначений у абзацах третьому – сьомому підпункту 14.1.49 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу.

В. Порядок та строки сплати податку на доходи нерезидента

При виплаті нерезиденту доходу, прирівняного до дивідендів, у **грошовій формі** 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 підпункту 141.4.2 пункту 141.4 статті 141 розділу III Кодексу.

Відповідно до абзацу третього підпункту 141.4.2 пункту 141.4 статті 141 розділу III 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:

$$P_c = C_D * 100 / (100 - C_P) - C_D, \text{ де:}$$

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 підпункту 141.4.2 пункту 141.4 статті 141 розділу III Кодексу щодо ставки та порядку розрахунку суми податку застосовуються у частині, у якій вони не суперечать правилам міжнародного договору.

З 23 травня 2020 року було виключено абзац перший підпункту 141.4.9 пункту 141.4 статті 141 розділу III Кодексу, яким заборонялось включення до договорів із нерезидентами податкових застережень, згідно з якими підприємства, що виплачують доходи, беруть на себе зобов'язання щодо сплати податків на доходи нерезидента. Відтак, з 23 травня 2020 року питання відображення у бухгалтерському обліку резидента України суми податку на доходи нерезидентів (у тому числі, у випадку його утримання з доходів, прирівняних до дивідендів) здійснюється з урахуванням умов відповідного договору згідно з правилами стандартів бухгалтерського обліку.

Нові правила щодо оподаткування прирівняних до дивідендів доходів застосовуються до податкових (звітних) періодів починаючи з 1 січня 2021 року, відповідно до пункту 60⁸ підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу.

Доходи, зазначені в абзацах третьому та сьомому підпункту 14.1.49 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу (операції з засновниками/учасниками та капіталом юридичної особи), оподатковуються як дивіденди при їх виплаті нерезидентам, починаючи з 1 січня 2021 року.

1 січня 2021 року є першим днем звітного (податкового) року, починаючи з якого доходи та виплати на користь нерезидентів, одержані ними в контрольованих

операціях відповідно до абзаців четвертого-шостого підпункту 14.1.49 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу, вважаються доходами, прирівняними до дивідендів. Такі контрольовані операції будуть відображені платником податку у звіті про контрольовані операції за 2021 рік – перший (звітний) податковий рік для цілей оподаткування доходів, прирівняних до дивідендів.

30 вересня 2022 року – останній день першого граничного терміну для сплати податку на доходи нерезидентів з доходів, прирівняних до дивідендів, які будуть нараховані та/або виплачені починаючи з 1 січня 2021 року.

Отже, резидент, який здійснив на користь нерезидента або уповноваженої ним особи виплату доходу з джерелом його походження з України, виконавши обов'язок щодо **утримання** податку з об'єкта оподаткування (із суми, що перевищує суму, яка відповідає принципу «витягнутої руки», або із суми інших доходів, прирівняних до дивідендів відповідно до абзаців третього та сьомого підпункту 14.1.49 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу), зобов'язаний **сплатити** податок до граничної дати подання звіту про контрольовані операції за відповідний звітний (податковий) рік. Тобто, **податок повинен бути сплачений до 30 вересня (включно) року, наступного за звітним.**

При сплаті податку на доходи нерезидента до граничного терміну штрафні санкції та пеня не застосовуються.

Г. Застосування міжнародних договорів України про уникнення подвійного оподаткування

Відповідно до вимог пункту 3.2 статті 3 розділу I Кодексу, якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені Кодексом, застосовуються правила міжнародного договору. Порядок застосування міжнародного договору щодо доходів нерезидентів із джерелом їх походження з України визначений у статті 103 Кодексу.

Відповідно до пункту 103.1 статті 103 глави 10 розділу II Кодексу, застосування правил міжнародного договору здійснюється шляхом звільнення від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України, зменшення ставки податку або шляхом повернення різниці між сплаченою сумою податку і сумою, яку нерезиденту необхідно сплатити відповідно до міжнародного договору.

Особа (податковий агент) має право самостійно застосувати звільнення від оподаткування або зменшену ставку податку, передбачену відповідним міжнародним договором під час виплати доходу нерезиденту, якщо такий нерезидент є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу (якщо відповідна умова передбачена міжнародним договором), і є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір (абзац перший пункту 103.2 статті 103 глави 10 розділу II Кодексу, з урахуванням змін, внесених Законом № 466).

Відповідно до абзацу другого пункту 103.2 статті 103 глави 10 розділу II Кодексу, застосування міжнародного договору у частині звільнення від оподаткування або застосування пониженої ставки податку дозволяється тільки за умови надання нерезидентом особі (податковому агенту) документа, який підтверджує статус податкового резидента згідно з вимогами пункту 103.4 статті 103 глави 10 розділу II Кодексу.

Крім того, починаючи з 23 травня 2020 року, Законом № 466 пункт 103.2 статті 103 глави 10 розділу II Кодексу доповнено абзацом третім, згідно із яким податкові вигоди у вигляді звільнення від оподаткування або застосування пониженої ставки податку, передбачені міжнародним договором, не надаються стосовно відповідного виду доходу або прибутку, якщо головною або переважною метою здійснення відповідної господарської операції нерезидента з резидентом України було безпосереднє або опосередковане отримання переваг, які надаються міжнародним договором у вигляді звільнення від оподаткування або застосування пониженої ставки податку. Ця норма не застосовується, якщо буде встановлено, що отримання таких переваг відповідає об'єкту та цілям міжнародного договору. Якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлені інші правила, ніж передбачені пунктом 103.2 статті 103 глави 10 розділу II Кодексу, застосовуються відповідні правила міжнародного договору.

Отже, якщо доходи, прирівняні Кодексом до дивідендів, виплачуються на користь особи, яка є податковим резидентом держави, з якою укладений міжнародний договір, відповідний дохід оподатковується податком на доходи нерезидента з урахуванням правил міжнародного договору. Відповідні міжнародні договори застосовуються, якщо нерезидент виконує усі умови для отримання переваг, передбачених відповідною статтею (відповідним пунктом статті) такого міжнародного договору.

Правила Кодексу, у тому числі норми абзацу третього підпункту 141.4.2 пункту 141.4 статті 141 розділу III Кодексу щодо порядку розрахунку суми податку, застосовуються у частині, у якій вони не суперечать правилам міжнародного договору.

II. Питання застосування норм Кодексу, які регулюють оподаткування доходів, прирівняних до дивідендів

1. Як визначаються об'єкт та база оподаткування для податку на доходи нерезидента при виплаті доходів учаснику юридичної особи відповідно до абзаців третього та сьомого підпункту 14.1.49 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу?

Відповідь:

Доходи, які перелічені у абзацах третьому (виплати учаснику юридичної особи у зв'язку з розподілом її чистого прибутку) та сьомому (виплата учаснику юридичної особи в операції, що призводить до зменшення нерозподіленого прибутку юридичної особи) підпункту 14.1.49 пункту 14.1 статті 14 розділу I 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.**

Сума доходу, що виплачується учаснику – нерезиденту України **при ліквідації юридичної особи** у розмірі понад вартість його оплаченої частки у капіталі цієї юридичної особи, для цілей оподаткування прирівнюється до дивідендів, якщо виплата здійснюється за рахунок чистого прибутку або нерозподіленого прибутку юридичної особи, що ліквідується.

Розмір доходу, що підлягає оподаткуванню, визначається на підставі документів, складених згідно з нормами законодавства у сфері корпоративного права (наприклад, протоколу загальних зборів, акта, договору чи іншого документа, який визначає розмір виплати учаснику юридичної особи), та даних бухгалтерського обліку.

При здійсненні виплати доходу у майновій формі або при несвоєчасній сплаті податку для розрахунку бази оподаткування враховуються правила абзацу третього підпункту 141.4.2 пункту 141.4 статті 141 розділу III Кодексу.

2. Як визначаються об'єкт та база оподаткування для податку на доходи нерезидента у контрольованих операціях відповідно до абзаців четвертого - шостого підпункту 14.1.49 пункту 14.1 статті 14 розділу III Кодексу?

Відповідь:

На відміну від операцій з капіталом юридичної особи (абзаци третій та сьомий підпункту 14.1.49), в операціях, що перелічені в абзацах **четвертому – шостому** підпункту 14.1.49 пункту 14.1 статті 14 розділу III Кодексу, **дохід, прирівняний до дивідендів, виникає виключно за умови здійснення контрольованої операції із нерезидентами, які зазначені в підпунктах «а», «в», або «г» підпункту 39.2.1.1 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 розділу I Кодексу, та проведення у цій операції коригування у зв'язку з невідповідністю її умов принципу «витягнутої руки».**

Якщо виплата доходу здійснюється в операції з нерезидентом, визначеним у підпунктах «а», «в», або «г» підпункту 39.2.1.1 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 розділу I Кодексу, **але ця операція не є контрольованою для цілей пункту 39.2 статті 39 розділу I Кодексу, дохід у такій операції не є доходом, що прирівняний до дивідендів, та не оподатковується податком на доходи нерезидентів як дивіденди відповідно до вимог підпункту «б» підпункту 141.4.1 і підпункту 141.4.2 пункту 141.4 статті 141 розділу III Кодексу. Якщо платіж відноситься до інших підпунктів підпункту 141.4.1 пункту 141 статті 141 розділу III Кодексу, податок може стягуватись відповідно до таких норм.**

Наприклад, не виникає доходу, прирівняного до дивідендів, у операції з нерезидентом, якщо не виконуються вартісні критерії для визнання операції контрольованою відповідно до підпункту 39.2.1.7 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 розділу III Кодексу.

Встановлення відповідності умов операції принципу «витягнутої руки» здійснюється відповідно до вимог статті 39 розділу I Кодексу за методами, визначеними пунктом 39.3 статті 39 розділу I Кодексу.

Відтак, база для нарахування та сплати податку на доходи нерезидента для дивідендів в операціях, перелічених в абзацах **четвертому – шостому** підпункту 14.1.49 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу, визначається таким чином:

- 1) **При виплаті доходу нерезиденту за цінні папери (корпоративні права)** базою оподаткування є сума завищення доходу нерезидента від продажу резиденту України цінних паперів або корпоративних прав (прав, які не посвідчуються акціями або іншими пайовими цінними паперами) понад суму, визначену із дотриманням принципу «витягнутої руки».

Визначення терміну «корпоративні права» надано у підпункті 14.1.90 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу. Залежно від організаційно-правової форми юридичної особи корпоративні права можуть посвідчуватись (акціонерні товариства тощо) або не посвідчуватись цінними паперами (товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю, приватні підприємства тощо).

Виходячи з контексту норми (в дужках після фрази «цінні папери» вказуються «корпоративні права»), під цінними паперами в абзаці **четвертому** підпункту 14.1.49 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу потрібно розуміти ті цінні папери, які посвідчують корпоративні права, а не будь-які цінні

папери. Відтак, для цілей оподаткування дивідендів «цінними паперами» вважаються **пайові** цінні папери, визначені у частині 5 статті 3 Закону України № 3480-IV «Про цінні папери та фондовий ринок» від 23 лютого 2006 року, а саме «пайові цінні папери, які засвідчують участь власника таких цінних паперів (інвестора) у статутному капіталі та/або активах емітента (у тому числі активах, які знаходяться в управлінні емітента) та надають власнику зазначених цінних паперів (інвестору) право на отримання частини прибутку (доходу), зокрема у вигляді дивідендів, та інші права, встановлені законодавством, а також проспектом цінних паперів або рішенням про емісію цінних паперів. До пайових цінних паперів належать: (а) акції; (б) інвестиційні сертифікати; (в) сертифікати фондів з управління нерухомістю; (г) акції корпоративного інвестиційного фонду».

- 2) **При здійсненні операцій із придбання (імпорту) товарів (крім цінних паперів та деривативів), робіт та послуг** базою оподаткування є сума завищення витрат резидента понад суму, визначену із дотриманням принципу «витягнутої руки»;
- 3) **При здійсненні операцій з продажу (експорту) товарів, робіт та послуг** базою оподаткування є сума заниження доходу резидента у порівнянні із сумою, визначеною із дотриманням принципу «витягнутої руки».

Під товарами в абзаці шостому підпункту 14.1.49 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу потрібно розуміти товари у значенні підпункту 14.1.244 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу, у тому числі цінні папери (**усі їх види, а не лише пайові**) та деривативи, що використовуються у будь-яких операціях, крім операцій з їх випуску (емісії) та погашення.

База оподаткування визначається виходячи з **розміру коригування фінансового результату до оподаткування відповідного податкового (звітного) періоду в обсязі, визначеному підпунктами 140.5.1 та 140.5.2 пункту 140.5 статті 140 розділу III Кодексу, та здійсненому:**

- платником податків, якщо він скористався своїм правом самостійно провести коригування у зв'язку із застосуванням під час здійснення контрольованої операції умов, що не відповідають принципу «витягнутої руки», у тому числі, якщо умови не відповідають розумній економічній причині (діловій меті), або
- контролюючим органом.

Податкові зобов'язання з податку на доходи нерезидента **не виникають** при здійсненні контролюючим органом коригувань відповідно до підпункту 140.5.2¹ пункту 140.5 статті 140 розділу III Кодексу на суму операції, яку контролюючий орган не враховує (не визнає) внаслідок застосування підпункту 39.2.2.12 підпункту 39.2.2 пункту 39.2 статті 39 розділу I Кодексу.

При здійсненні зазначених коригувань відсутній об'єкт оподаткування, згаданий в абзацах четвертому – шостому підпункту 14.1.49 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу.

3. Платник податків визначив та утримав суму податку на доходи нерезидента з доходу у грошовій формі під час його виплати (у тому числі з тієї його частини, яка вважається дивідендами на підставі підпункту 14.1.49 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу). Фактичне перерахування утриманого податку до бюджету буде здійснене не в момент виплати доходу нерезиденту, але до граничної дати подання звіту про контрольовані операції. Чи повинен платник податку для визначення суми податку, яка підлягає перерахуванню до бюджету, застосовувати формулу розрахунку, наведену в абзаці третьому підпункту 141.4.2 пункту 141.4 статті 141 розділу III Кодексу?

Відповідь:

Ні, адже платником податку виконана вимога абзацу другого підпункту 141.4.2 пункту 141.4 статті 141 розділу III Кодексу щодо **утримання** податку з доходу, прирівняного до дивідендів відповідно до підпункту 14.1.49 пункту 14.1 статті 14 розділу III Кодексу, і дохід у наведеній ситуації виплачується у грошовій формі.

Водночас, якщо платник податку здійснює виплату нерезиденту доходу, прирівняного до дивідендів, у формі, відмінній від грошової, такий платник податку повинен застосовувати розрахунок, наведений у абзаці третьому підпункту 141.4.2 пункту 141.4 статті 141 розділу III Кодексу (*див.* розділ I.В цієї Узагальнюючої консультації).

Якщо особа, яка отримує дивіденди, є резидентом держави, з якою укладений чинний міжнародний договір, формула розрахунку абзацу третього підпункту 141.4.2 пункту 141.4 статті 141 розділу III Кодексу застосовується, якщо це не суперечить правилам міжнародного договору.

4. У якому звітному періоді платник податків має визнати податкові зобов'язання, передбачені підпунктом 141.4.2 пункту 141.4 статті 141 розділу III Кодексу, і в якому періоді має відобразити у декларації з податку на прибуток податкові зобов'язання з податку на доходи нерезидента перед бюджетом?

Відповідь:

Особливістю застосування вимог абзацу другого підпункту 141.4.2 пункту 141.4 статті 141 розділу III Кодексу є те, що резидент має сплатити податок на доходи нерезидента з доходів, які прирівнюються до дивідендів, до граничної дати подання звіту про контрольовані операції за відповідний звітний (податковий) рік. Однак визначити суму податку можна лише після того, як платник податків

визначить суму доходу чи витрат, що не відповідає принципу «витагнутої руки». **Причому утримання податку з доходу, нарахованого до його фактичної виплати, та розрахунок суми податку за правилами абзацу третього підпункту 141.4.2 пункту 141.4 статті 141 розділу III Кодексу мають різні наслідки для платника податків – резидента. Адже у другому випадку у платника податків виникатимуть витрати, якщо нерезидент не погоджується визнати свої зобов'язання щодо нарахованого податку на доходи нерезидента (у тому числі з доходів, прирівняних Кодексом до дивідендів).**

Отже, якщо податкові зобов'язання з податку на доходи нерезидента перед бюджетом не було утримано з відповідного доходу під час виплати нерезиденту (у тому числі, під час виплат доходів, прирівняних за цим Кодексом до дивідендів), то у платника виникатимуть зобов'язання на дату здійснення їх розрахунку **та витрати.**

Якщо до 1 жовтня року, наступного за звітним, нерезидент погоджується визнати свої зобов'язання щодо нарахованого податку на доходи нерезидента (у тому числі з доходів, прирівняних Кодексом до дивідендів), і податок **ще не було сплачено**, то на дату здійснення розрахунку такого податку (але у будь-якому випадку не пізніше ніж 1 жовтня року, наступного за звітним) у платника виникатимуть зобов'язання зі сплати податку на доходи нерезидента перед бюджетом, на суму яких зменшиться кредиторська заборгованість перед таким нерезидентом (якщо така заборгованість є непогашеною), або збільшиться дебіторська заборгованість такого нерезидента перед платником.

Якщо у майбутньому після 1 жовтня року, наступного за звітним, **нерезидент** визнає своє зобов'язання щодо нарахованого **та вже сплаченого податку** на доходи нерезидента (у тому числі з доходів, прирівняних за Кодексом до дивідендів), то на дату такого визнання або на дату отримання платником податків – резидентом компенсації за сплату такого податку (в залежності від того, яка подія відбулась раніше) у платника виникає **дохід.**

Дотримання правил бухгалтерського обліку важливе для формування фінансового результату платника податків до оподаткування податком на прибуток підприємств відповідного податкового (звітного) періоду. Відповідно до підпункту 134.1.1 пункту 134.1 статті 134 розділу III Кодексу, об'єктом оподаткування податком на прибуток є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень Кодексу.

Кодексом не передбачено різниць для коригування фінансового результату до оподаткування по операціях, що розглядаються. Такі операції відображаються згідно з правилами бухгалтерського обліку при визначенні фінансового результату до оподаткування.

Податкові зобов'язання з податку на доходи нерезидента перед бюджетом, який не було утримано з відповідного доходу під час виплати нерезиденту (у тому числі під час виплат доходів, прирівняних за Кодексом до дивідендів), але визначені за правилами підпункту 141.4.2 пункту 141.4 статті 141 розділу III Кодексу, **відображаються у декларації з податку на прибуток того звітного періоду, у якому такі зобов'язання сплачені до бюджету.**

5. Як розраховується сума податку на доходи нерезидента у різних сценаріях виконання податкових зобов'язань?

Відповідь:

Розглянемо, як визначається сума податку, та у яких випадках застосовується спеціальна формула розрахунку суми податку на доходи нерезидента, наведена в абзаці третьому підпункту 141.4.2 пункту 141.4 статті 141 розділу III Кодексу, у різних сценаріях виконання податкових зобов'язань. Для цілей пояснення всі приклади в цьому питанні наведені без врахування положень міжнародних договорів. Особливості застосування таких договорів розглядаються у розділі III цієї консультації.

Умови:

У 2021 році платник податку – резидент України (далі – платник) отримав товар від постачальника – нерезидента (далі – постачальник) у контрольованій операції вартістю 100 грошових одиниць (операція 1). Платник також продав товар іншому нерезиденту у контрольованій операції вартістю 80 грошових одиниць (операція 2).

Відповідно до проведеного аналізу платник податку встановив, що в операції 1 перевищення витрат за контрактом над сумою витрат, що відповідає принципу «витягнутої руки», становить 20 грошових одиниць. Ця різниця прирівнюється до дивідендів та є об'єктом оподаткування для податку з доходів нерезидента.

В операції 2 заниження доходів, визнаних в операції, над сумою доходів, що відповідає принципу «витягнутої руки», становить 20 грошових одиниць. Ця різниця теж прирівнюється до дивідендів та є об'єктом оподаткування для податку з доходів нерезидента. При цьому дохід нараховується у **майновій формі.**

Приклад 1:

В операції 1 (імпорт товару) до 1 жовтня 2022 року вартість товару на користь нерезидента залишається **не сплаченою.**

Платник **утримав** податок в розмірі 3-х грошових одиниць (20 x 15%) і сплатив його суму до граничної дати сплати податку до бюджету (тобто, до 1 жовтня 2022

року). На суму зобов'язань перед бюджетом з податку на доходи нерезидента зменшується сума заборгованості платника перед постачальником.

Вартість товару в сумі **97 грошових одиниць** (тобто, за мінусом утриманого податку) буде виплачена нерезиденту вже після зазначеної дати.

Спеціальна формула розрахунку суми податку в абзаці третьому підпункту 141.4.2 пункту 141.4 статті 141 розділу III Кодексу **не застосовується**.

Приклад 2:

В операції 1 (імпорт товару) до 1 жовтня 2022 року на користь нерезидента **сплачено** вартість товару в сумі **97 грошових одиниць** (тобто, за мінусом утриманого податку). Тобто, на суму зобов'язань перед бюджетом з податку на доходи нерезидента була зменшена сума заборгованості платника перед постачальником.

Попередньо платник **утримав** податок в розмірі 3-х грошових одиниць (20 x 15%) і сплатив його суму до граничної дати сплати податку до бюджету (тобто, до 1 жовтня 2022 року).

Спеціальна формула розрахунку суми податку в абзаці третьому підпункту 141.4.2 пункту 141.4 статті 141 розділу III Кодексу **не застосовується**.

Приклад 3:

В операції 1 (імпорт товару) до 1 жовтня 2022 року на користь нерезидента **сплачено 100 грошових одиниць** за товар без попереднього утримання податку.

Платник податку проводить **нарахування** податку до граничної дати сплати податку до бюджету.

При цьому платник податку **застосовує розрахунок, наведений в абзаці третьому підпункту 141.4.2 пункту 141.4 статті 141 розділу III Кодексу:**

$$20 \times 100 / (100 - 15) - 20 = 3,53 \text{ одиниці.}$$

Податок сплачено до 1 жовтня 2020 року. На суму зобов'язань перед бюджетом з податку на доходи нерезидента платник визнає витрати.

Якщо у майбутньому після 1 жовтня року, наступного за звітним, **нерезидент** визнає своє зобов'язання щодо нарахованого **та вже сплаченого податку** на доходи нерезидента (у тому числі з доходів, прирівняних Кодексом до дивідендів), то на дату такого визнання або на дату отримання платником податків – резидентом компенсації за сплату такого податку (в залежності від того, яка подія відбулась раніше) у платника виникає **дохід**.

Приклад 4:

В операції 1 (імпорт товару) вартість товару оплачувалася нерезиденту у декілька платежів. До 1 жовтня 2022 року залишився останній платіж (заборгованість за товар), суми якого недостатньо для утримання податку зі всієї суми доходів, прирівняних до дивідендів. Її вистачає лише для утримання суми, обчисленої з 10

грошових одиниць. Податок з решти доходів, що прирівнюються до дивідендів, має визначити платник податку, **керуючись розрахунком**, який наведено в абзаці третьому підпункту 141.4.2 пункту 141.4 статті 141 розділу III Кодексу.

Отже, платник до граничної дати сплати податку до бюджету проводить такі розрахунки:

а) **утримання податку** в розмірі 1,5 грошової одиниці (10 x 15%). На суму зобов'язань перед бюджетом з податку на доходи нерезидента зменшується сума заборгованості платника перед постачальником.

б) **нарахування податку** в розмірі 1,8 грошової одиниці.

Розрахунок суми нарахованого податку:

$$10 \times 100 / (100 - 15) - 10 = 1,765 \text{ одиниці} = 1,8 \text{ одиниці.}$$

На суму зобов'язань перед бюджетом з податку на доходи нерезидента платник визнає витрати.

Таким чином, до 1 жовтня 2022 року на користь нерезидента сумарно **сплачено 98,5 грошової одиниці** за товар. Податок сплачено до зазначеної дати в сумі 3,3 одиниці (1,5 + 1,8).

Приклад 5:

В операції 1 (імпорт товару) до 1 жовтня 2022 року на користь нерезидента **сплачено 97 грошових одиниць** за товар (за мінусом утриманого податку).

Платник **утримав** податок в розмірі 3 грошових одиниць (20 x 15%) і **сплатив** його суму до бюджету до моменту здійснення платежу на користь нерезидента. На суму зобов'язань перед бюджетом з податку на доходи нерезидента зменшується сума заборгованості платника перед постачальником.

Постачальник **не погодився з утриманням податку** із суми оплати за товар і визнав суму у розмірі 3 грошових одиниць заборгованістю, про що повідомив платника. Платник прийняв рішення погасити таку заборгованість. На суму зобов'язань перед бюджетом з податку на доходи нерезидента збільшується сума заборгованості платника перед постачальником, з подальшим погашенням такої заборгованості грошовими коштами.

У зв'язку з оплатою на користь нерезидента – постачальника всієї суми заборгованості (у розмірі 100 грошових одиниць), платник податку проводить **нарахування** податку із застосуванням розрахунку, наведеного в абзаці третьому підпункту 141.4.2 пункту 141.4 статті 141 розділу III Кодексу:

$$20 \times 100 / (100 - 15) - 20 = 3,53 \text{ одиниці.}$$

На суму зобов'язань перед бюджетом з податку на доходи нерезидента платник визнає витрати.

Платник **сплатив** до бюджету додаткову суму податку в розмірі 0,53 грошової одиниці (3,53 – 3). Якщо дана доплата здійснена до граничної дати сплати податку

до бюджету (тобто, до 1 жовтня 2022 року), така операція не призводить до застосування штрафних санкцій та пені.

Приклад 6:

В операції 2 (експорт товару) платник здійснює коригування доходів у річній декларації з податку на прибуток за 2021 рік. Об'єкт оподаткування (дивіденди) у розмірі 20 одиниць виникає незалежно від факту отримання платником податку оплати за товар, оскільки у цьому випадку **нерезидент отримує дохід у майновій формі**.

Для розрахунку суми податку платник застосовує розрахунок, наведений в абзаці третьому підпункту 141.4.2 пункту 141.4 статті 141 розділу III Кодексу:

$$20 \times 100 / (100 - 15) - 20 = 3,53 \text{ одиниці.}$$

Податок сплачено до 1 жовтня 2020 року. На суму зобов'язань перед бюджетом з податку на доходи нерезидента платник визнає витрати.

III. Питання застосування міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування при оподаткуванні доходів, що прирівнюються до дивідендів

6. За якою статтею міжнародного договору оподатковуються доходи, прирівняні до дивідендів, якщо визначення терміна «дивіденди» у Кодексі не збігається із визначенням терміна «дивіденди» у відповідному міжнародному договорі?

Відповідь:

Для цілей національного законодавства України доходи, перелічені в абзацах четвертому – шостому підпункту 14.1.49 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу, вважаються дивідендами та оподатковуються податком на доходи нерезидентів як дивіденди (див. розділ I.A цієї Узагальнюючої консультації). Проте, якщо міжнародним договором встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені Кодексом, застосовуються норми міжнародного договору (пункт 3.2 статті 3 Кодексу).

Принцип превалювання норм міжнародного договору над внутрішнім законодавством, закріплений у статті 3 Кодексу, застосовується при класифікації доходу, що виплачується нерезиденту України, для цілей оподаткування податком на доходи нерезидентів (якщо отримувач доходу є резидентом країни, з якою укладений чинний міжнародний договір). Відтак, правила статті міжнародного договору щодо дивідендів (стаття 10 або аналогічна стаття, яка регулює порядок оподаткування дивідендів) можуть застосовуватись до доходу, прирівняного Кодексом до дивідендів, якщо оподаткування відповідного доходу як «дивідендів» не суперечить нормам відповідних статей міжнародного договору.

Чинні міжнародні договори здебільшого мають стандартну структуру, побудовану на моделях (модельних договорах), розроблених міжнародними організаціями, які здійснюють координацію міжнародної податкової політики. В основу переважної більшості чинних міжнародних договорів України покладено або Модельну податкову конвенцію про доходи та капітал Організації Економічного Співробітництва та Розвитку (ОЕСР) (далі – Модель ОЕСР)¹, або Модельну конвенцію про уникнення подвійного оподаткування Організації Об'єднаних Націй (ООН)².

В міжнародних договорах права договірних держав щодо оподаткування дивідендів регулюються окремою статтею (переважно, статтею 10), яка містить самостійне визначення поняття «дивіденди» для цілей застосування вказаної статті. Незважаючи на те, що міжнародні договори здебільшого укладаються з використанням згаданих моделей ОЕСР або ООН, визначення дивідендів може відрізнитися залежно від міжнародного договору.

Для прикладу, відповідно до модельної угоди ОЕСР у редакції 2017 року, термін «дивіденди» визначається як дохід від акцій; від користування акціями або правами; акцій гірничодобувних компаній; акцій засновників або інших прав, які не є борговими зобов'язаннями, що дають право на участь у прибутку, а також **дохід від інших корпоративних прав**, який підлягає такому ж оподаткуванню, як і дохід від акцій відповідно до законодавства держави, резидентом якої є компанія, що розподіляє прибуток.

Виходячи з цього визначення, до дивідендів відносять дві категорії доходів:

- 1) доходи від володіння акціями чи корпоративними правами (класичні дивіденди від володіння часткою у капіталі юридичної особи, яка дає власнику певний обсяг корпоративних прав), та
- 2) доходи від інших корпоративних прав (доходи від володіння часткою в правових утвореннях або певних організаційно-правових формах, які можуть існувати в одній з договірних держав та не існувати в іншій, але за економічною природою ці доходи виникли у зв'язку з розподілом прибутку та є аналогічними до доходів власника частки в юридичній особі).

Враховуючи різноманіття організаційно-правових форм юридичних осіб та правових утворень у різних держав, Модель ОЕСР використовує термін «корпоративні права», але не дає йому визначення. Відтак, для тлумачення цього поняття при виплаті доходів із джерелом походження з України може застосовуватись внутрішнє законодавство України.

Відповідно до підпункту 14.1.90 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу, корпоративні права – права особи, частка якої визначається у статутному капіталі

¹ <https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>

² <https://www.un.org/development/desa/financing/what-we-do/ECOSOC/tax-committee/thematic-areas/UN-model-convention>

(майні) господарської організації, що включають правомочності на участь цієї особи в управлінні господарською організацією, отримання певної частки прибутку (дивідендів) даної організації та активів у разі ліквідації останньої відповідно до закону, а також інші правомочності, передбачені законом та статутними документами. Отже, у контексті Моделі ОЕСР до першої категорії дивідендів можна віднести платежі, які отримують учасники (акціонери, засновники тощо, залежно від організаційно правової-форми юридичної особи) у зв'язку з розподілом прибутку господарських товариств та інших господарських організацій, які створюються відповідно до законодавства України. Ці платежі вважаються дивідендами відповідно до цивільного та корпоративного законодавства України.

До другої категорії дивідендів (виходячи з визначення відповідно до Моделі ОЕСР) можна віднести доходи, які прямо не визначаються дивідендами відповідно до корпоративного законодавства України, але виплачуються особі, яка володіє правами, які мають ознаки корпоративних прав (щонайменше, це право на участь в управлінні, отриманні частки прибутку та активів у разі ліквідації платника доходу). Тобто, у контексті Моделі ОЕСР термін «дивіденди» пов'язується безпосередньо з наявністю відносин володіння корпоративними правами між платником та отримувачем доходів. Корпоративні права включають набір правомочностей одержувача доходу, що визначені Кодексом: право на участь у прибутках платника доходу, в управлінні та прийнятті рішень щодо діяльності останнього, отримання частки майна платника доходу у разі його ліквідації тощо.

Відтак, для цілей статті 10 Моделі ОЕСР (та міжнародних договорів, у яких відповідна стаття про дивіденди містить визначення терміна «дивіденди», тотожне або аналогічне модельному) дохід нерезидента, **не пов'язаний з володінням ним корпоративними правами в компанії, яка виплачує дохід, не є дивідендами, і стаття міжнародного договору про дивіденди до відповідного доходу не застосовується.** Оподаткування доходів, які не є дивідендами для цілей міжнародного договору, здійснюється за правилами інших статей міжнародного договору залежно від обставин здійснення операції.

Важливо зазначити, що визначення терміна «дивіденди» у чинних міжнародних договорах може суттєво відрізнятись від цього терміна у Моделі ОЕСР. Для визначення порядку оподаткування доходів, прирівняних Кодексом до дивідендів, потрібно аналізувати положення кожного окремого міжнародного договору у кожному випадку окремо.

Для прикладу, чинні міжнародні договори з Ірландією, Королівством Марокко, Канадою, Францією, ФРН та інші міжнародні договори містять визначення «дивіденди», яке є ширшим у порівнянні з Моделлю ОЕСР. Ці міжнародні договори визнають дивідендами **будь-який дохід, що розглядається як розподіл прибутку або дохід від акцій** відповідно до податкового законодавства держави, резидентом якої є компанія, що розподіляє прибуток. Це визначення дає підстави для класифікації **будь-яких доходів, які прирівнюються Кодексом до дивідендів, як дивідендів і для цілей міжнародного договору**

(незалежно від наявності корпоративних прав у отримувача нерезидента – доходу).

А. Доходи в операціях з учасником (засновником) юридичної особи, передбачені в абзацах третьому та сьомому підпункту 14.1.49 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу

Операції, які перелічені в абзацах третьому (виплати учаснику юридичної особи у зв'язку з розподілом її чистого прибутку) та сьомому (виплата учаснику юридичної особи в операції, що призводить до зменшення нерозподіленого прибутку юридичної особи) підпункту 14.1.49 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу, передбачають 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).

Б. Доходи у контрольованих операціях, передбачені в абзацах четвертому–шостому підпункту 14.1.49 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу

Виходячи з аналізу положень абзаців четвертого–шостого підпункту 14.1.49 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу, до виплати дивідендів прирівнюється низка операцій, у яких дохід може отримувати: (1) нерезидент, який є пов'язаною особою резидента – платника дивідендів (нерезиденти, визначені у підпункті «а» підпункту 39.2.1.1 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 розділу I Кодексу); та (2) нерезидент, який не є пов'язаною особою резидента – платника дивідендів (нерезиденти, визначені у підпунктах «в», «г» підпункту 39.2.1.1 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 розділу I Кодексу).

У випадку (1) попереднього абзацу відносини між резидентом та пов'язаною особою можуть існувати у площині володіння корпоративними правами. Нерезидент може прямо або опосередковано володіти часткою в капіталі компанії–резидента України та відповідними «корпоративними правами», перебувати з платником податку – резидентом під спільним контролем третьої особи (бути «сестринською» компанією для резидента України), або бути пов'язаною особою резидента за іншою ознакою, визначеною Кодексом (наприклад, через надану позику та співвідношення боргу до власного капіталу резидента-боржника).

Якщо класифікація доходів як «дивідендів» для цілей міжнародного договору залежить від володіння корпоративними правами в компанії – резидента України, то виплати, передбачені в абзацах четвертому–шостому підпункту 14.1.49 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу, можуть оподатковуватись за правилами статті 10 міжнародного договору (або аналогічної статті міжнародного договору щодо дивідендів), **якщо нерезидент є безпосереднім (прямим) власником корпоративних прав** у капіталі платника податку – резидента України. При цьому, якщо нерезидент не виконує умови для застосування пониженої ставки оподаткування за міжнародним договором (наприклад, щодо мінімальної частки володіння в капіталі платника доходу), до дивідендів застосовується ставка оподаткування, передбачена підпунктом 141.4.2 пункту 141.4 статті 141 розділу III Кодексу.

Якщо нерезидент не є прямим власником корпоративних прав у капіталі резидента України (якщо він є непрямим учасником, компанією під спільним контролем або пов'язаний з резидентом за іншими критеріями), виплати, передбачені в абзацах четвертому–шостому підпункту 14.1.49 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу, є дивідендами для цілей міжнародного договору, якщо відповідний міжнародний договір містить широке визначення поняття «дивіденди», яке включає будь-які доходи (а не лише доходи від корпоративних чи аналогічних прав), що розглядається як дохід від акцій або дивіденди, відповідно до податкового законодавства держави, резидентом якої є компанія, що розподіляє прибуток.

Якщо отримувачем доходу є особа, яка не є пов'язаною особою резидента, між нею та резидентом України відсутні відносини володіння корпоративними правами. Залежно від норм міжнародного договору, виплати, передбачені в абзацах четвертому–шостому підпункту 14.1.49 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу, не можуть бути кваліфіковані як «дивіденди», якщо класифікація доходів як «дивідендів» для цілей міжнародного договору обумовлена володінням корпоративними правами в компанії – резидента України. У такому разі при вирішенні питання можливості оподаткування Україною таких доходів та застосування до таких виплат певної ставки податку можуть бути застосовані інші статті міжнародного договору. Наприклад, якщо нерезидент отримує дохід від резидента у зв'язку зі здійсненням звичайної господарської діяльності (реалізація товарів, послуг тощо), що не веде до створення постійного представництва в Україні, дохід нерезидента може звільнитись від оподаткування в Україні за статтею міжнародного договору про оподаткування підприємницької діяльності (стаття 7 або інша стаття, що визначає аналогічні правила).

Якщо міжнародний договір містить широке визначення поняття «дивіденди», яке включає будь-які доходи (а не лише доходи від корпоративних чи аналогічних прав), що розглядається як дохід від акцій або дивіденди, відповідно до податкового законодавства держави, резидентом якої є компанія, що розподіляє прибуток, виплати, передбачені в абзацах четвертому–

шостому підпункту 14.1.49 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу, **можуть оподатковуватись за правилами ст. 10** міжнародного договору або іншої статті, яка визначає права країн-учасників стосовно оподаткування дивідендів, **незалежно від наявності відносин контролю (пов'язаності) між платником та отримувачем доходу.**

При виплаті процентів, роялті та інших доходів, на які поширюються спеціальні статті міжнародного договору, стаття міжнародного договору про дивіденди застосовується з урахуванням правил відповідної спеціальної статті. Дохід, прирівняний Кодексом до дивідендів, не може оподатковуватись як дивіденди за міжнародним договором, якщо це суперечить нормам спеціальних статей міжнародного договору, що застосовуються до відповідного виду доходу.

Застосування положень міжнародного договору до тих чи інших видів доходів здійснюється на підставі аналізу фактів та обставин здійснення кожної господарської операції.

7. Який порядок (алгоритм) застосування міжнародного договору при виплаті дивідендів у контрольованій операції, пов'язаній з реалізацією товарів, робіт або послуг?

Відповідь:

Якщо дивіденди нараховані у зв'язку зі здійсненням операції з придбання або продажу товарів, робіт або послуг, потрібно встановити, чи є у міжнародному договорі спеціальна стаття, яка застосовується до відповідного виду доходу. Прикладами спеціальних статей, які регулюють порядок оподаткування певних видів доходів, є статті, що стосуються оподаткування доходів від нерухомого майна, від міжнародних перевезень, доходів від відчуження рухомого майна, процентів, роялті тощо.

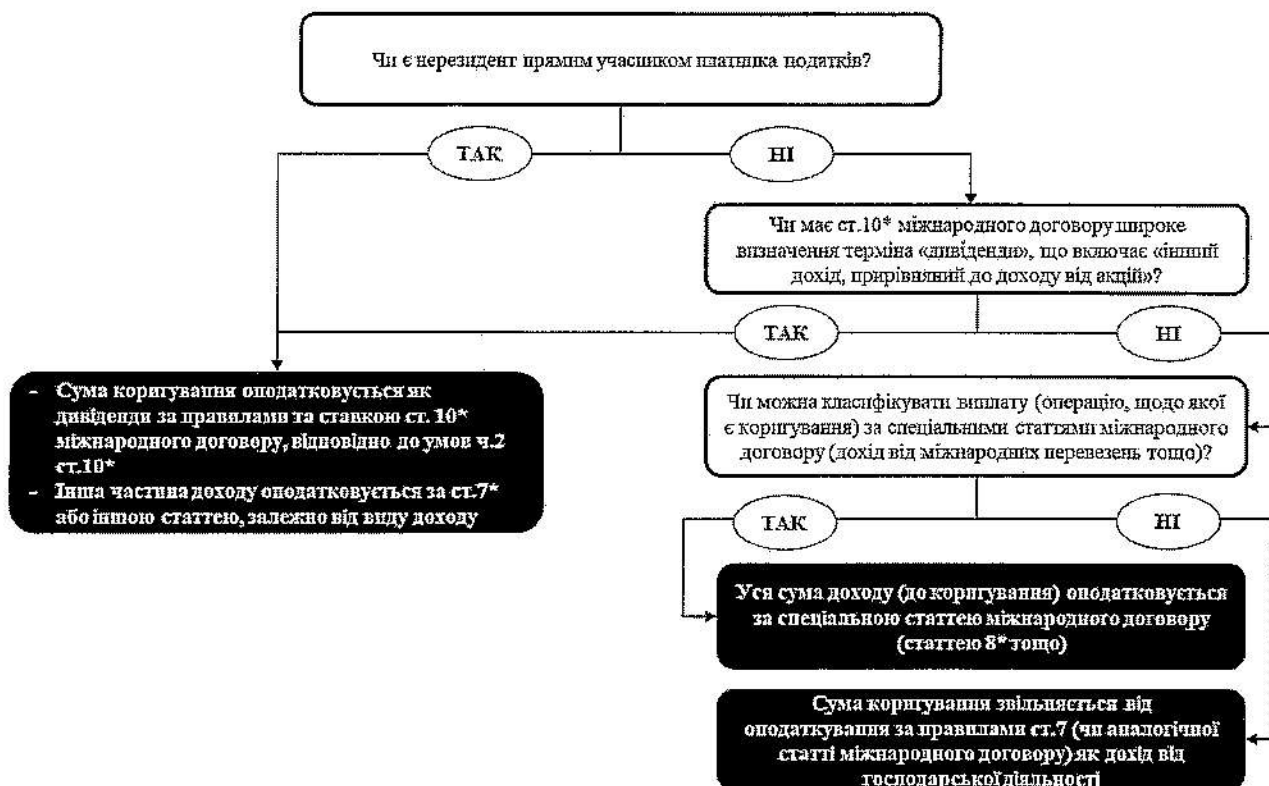
Якщо дохід у контрольованій операції підпадає під регулювання спеціальних правил міжнародного договору, стаття міжнародного договору про дивіденди застосовується з урахуванням спеціальних правил.

Дохід нерезидента від реалізації товарів, робіт або послуг, який не підпадає під регулювання окремих спеціальних статей міжнародного договору (наприклад, статті 8 (або аналогічної статті щодо оподаткування доходу від міжнародних перевезень) або статті 13 (або аналогічної статті щодо оподаткування доходу від продажу рухомого майна) тощо), може розглядатись як дохід від господарської (підприємницької) діяльності.

Загальний підхід⁴ до аналізу міжнародного договору зображений на схемі 1 далі.

⁴ Алгоритм, наведений у схемі 1, відображає загальний підхід до послідовності аналізу положень міжнародного договору та не враховує особливостей кожного конкретного міжнародного договору. Положення міжнародного

Схема 1. Підхід до аналізу міжнародного договору при оподаткуванні операцій з реалізації товарів, робіт та послуг



*Чи іншої аналогічної статті міжнародного договору

Пояснення до схеми 1.

Аналіз міжнародного договору може включати такі кроки:

1. Встановити, чи є нерезидент особою, до якої застосовується міжнародний договір.

Статус резидента договірної держави, з якою укладено чинний міжнародний договір, підтверджується довідкою, виданою компетентним органом відповідної держави, з урахуванням вимог статті 103 глава 10 розділу II Кодексу.

Доходи, які виплачуються на користь осіб, на яких не поширюється відповідний міжнародний договір, як і доходи на користь резидентів юрисдикцій, з якими в Україні відсутній чинний міжнародний договір, оподатковуються податком на доходи нерезидента в Україні за ставкою 15 відсотків та за правилами підпункту 141.4.2 пункту 141.4 статті 141 розділу III Кодексу.

Схема 1 складена виходячи з припущення, що нерезидент, який отримує дохід, прирівняний Кодексом до дивідендів, є резидентом відповідної іноземної держави та має право на застосування міжнародного договору.

договору можуть суттєво відрізнитись від правил Моделі ОЕСР, на яких побудовано алгоритм. Аналіз кожної операції повинен здійснюватися з урахуванням усіх фактичних обставин її здійснення. Оподаткування кожної операції здійснюється з належним врахуванням норм відповідного міжнародного договору, що застосовується до операції.

Особливу увагу потрібно приділяти перевірці наявності статусу резидента договірної держави в осіб, організаційно-правова форма яких включена до переліку, затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до підпункту «г» підпункту 39.2.1.1 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 розділу I Кодексу (постанова Кабінету Міністрів України від 4 липня 2017 року № 480 (далі – постанова № 480)). Особливістю зазначених організаційно-правових форм є те, що такі особи можуть не сплачувати податок на прибуток (корпоративний податок) в іноземній державі (бути фіскально прозорими), та/або не бути податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи. Відтак, залежно від норм відповідного міжнародного договору, такий нерезидент може не бути особою, до якої застосовується міжнародний договір.

2. Встановити, чи відповідає операція або структура вимогам щодо наявності головної мети іншої, аніж отримання переваг, передбачених міжнародним договором (якщо відповідна вимога передбачена міжнародним договором). Див. детальніше у відповіді **на питання 10** далі.

Якщо міжнародний договір не містить загальної вимоги про виконання тесту головної мети (незалежно від виду доходу), потрібно перейти до кроку (3) далі.

Якщо головною метою операції або структури було отримання переваг за міжнародним договором, міжнародний договір не застосовується. Дивіденди оподатковуються за ставкою 15 відсотків та за правилами Кодексу. Алгоритм завершено.

3. Визначити, чи є нерезидент прямим (безпосереднім) учасником/ акціонером (власником корпоративних прав) юридичної особи – резидента, яка виплачує дохід.

Якщо так (нерезидент безпосередньо володіє корпоративними правами в юридичній особі), сума коригування в контрольованій операції є дивідендами для цілей міжнародного договору та оподатковується за правилами відповідної статті міжнародного договору про дивіденди. Далі потрібно проаналізувати умови застосування пониженої ставки податку за міжнародним договором: щодо мінімального розміру частки або мінімального розміру інвестиції, щодо наявності статусу бенефіціарного власника доходу, щодо виконання тесту головної мети (якщо ця умова застосовується не до усього міжнародного договору, а лише до окремих її статей) тощо. Якщо усі умови для застосування ставки міжнародного договору виконуються, дохід оподатковується як дивіденди за пониженою ставкою у міжнародному договорі. Якщо умови статті для застосування пониженої ставки не виконуються, дохід оподатковується як дивіденди за максимальною ставкою міжнародного договору для дивідендів. **Якщо нерезидент не має права на застосування статті 10 міжнародного договору в цілому (не виконується вимога щодо тесту головної мети), дохід оподатковується як дивіденди за ставкою 15 відсотків та за правилами Кодексу.** Алгоритм завершено.

Якщо ні (нерезидент не є прямим учасником/ акціонером платника податків, який виплачує дохід), потрібно перейти до кроку (4) далі.

4. Визначити, чи містить міжнародний договір широке визначення «дивідендів», яке передбачає можливість оподаткування будь-яких доходів, які прирівнюються до дивідендів за законодавством країни джерела виникнення доходу (України).

Якщо так, сума коригування у контрольованій операції є дивідендами для цілей міжнародного договору та оподатковується за правилами відповідної статті міжнародного договору про дивіденди. Потрібно проаналізувати, чи виконує нерезидент умови для застосування пониженої ставки податку для дивідендів за міжнародним договором (див. крок 3 вище). Якщо умови статті для застосування пониженої ставки не виконуються, дохід оподатковується як дивіденди за максимальною ставкою міжнародного договору для дивідендів. Якщо нерезидент не має права на застосування статті 10 міжнародного договору в цілому (не виконується вимога щодо тесту головної мети), дохід оподатковується як дивіденди за ставкою 15 відсотків та за правилами Кодексу. Алгоритм завершено.

Якщо ні, потрібно перейти до кроку (5) далі.

5. Переконатись, що до доходу не може застосовуватись інша спеціальна стаття міжнародного договору.

Якщо так (є спеціальна стаття), сума коригування у контрольованій операції оподатковується за правилами спеціальної статті.

Наприклад, при здійсненні виплати нерезиденту доходу від відчуження ним рухомого майна може застосовуватись стаття міжнародного договору, що визначає порядок оподаткування доходів від відчуження майна (стаття 13 Моделі ОЕСР). Якщо в операції з нерезидентом виплачуються проценти або роялті (в окремих міжнародних договорах роялті включає плату за оренду обладнання), застосовуються алгоритми, описані далі, з урахуванням правил статей міжнародного договору про проценти та роялті відповідно.

Якщо ні (немає спеціальної статті, яка б могла застосовуватись до відповідного виду операції чи доходу), уся сума доходу нерезидента (без врахування коригування) звільняється від оподаткування в Україні як дохід від господарської (підприємницької) діяльності на підставі статті 7 міжнародного договору або аналогічної іншої статті міжнародного договору.

8. Який порядок (алгоритм) застосування міжнародного договору до процентів, що виплачуються у контрольованій операції та прирівнюються Кодексом до дивідендів?

Відповідь:

Якщо дивіденди нараховані у зв'язку зі здійсненням операції з виплати процентів за позикою від нерезидента, потрібно встановити, чи застосовується до

відповідного доходу спеціальна стаття міжнародного договору, яка регулює порядок оподаткування процентів.

У статті 11 Моделі ОЕСР надається перелік доходів, які вважаються процентами для цілей міжнародного договору. Цей перелік є вичерпним та прямо не передбачає можливості перекласифікації процентів у дивіденди за правилами внутрішнього законодавства держави джерела виникнення доходу. Відтак, якщо визначення процентів у міжнародному договорі є тотожним або близьким до модельного, до процентів, що виплачуються резидентом України, застосовуються правила відповідної статті міжнародного договору щодо оподаткування процентів. Положення статті міжнародного договору, що стосується процентів, вважаються спеціальними відносно статті міжнародного договору про дивіденди. Це означає, що стаття 10 міжнародного договору (дивіденди) не може застосовуватись при оподаткуванні доходу, прирівняного Кодексом до дивідендів, якщо це суперечить статті 11 міжнародного договору щодо оподаткування процентів.

Важливо враховувати, що окремі міжнародні договори містять правила оподаткування процентів, відмінні від модельних. Зокрема, **норми міжнародного договору, що стосуються процентів, можуть прямо вказувати на те, що процентами не є доходи, які вважаються дивідендами відповідно до статті міжнародного договору про дивіденди (див., наприклад, статтю 11 міжнародного договору з Ірландією та статтю 11 міжнародного договору з Канадою).** Якщо виплата процентів у контрольованій операції здійснюється на користь резидента країни, з якою укладено міжнародний договір з широким формулюванням терміну «проценти», сума коригування, прирівняна Кодексом до дивідендів, може оподатковуватись за правилами статті 10 міжнародного договору (чи аналогічної статті) як дивіденди.

Якщо проценти виплачуються у контрольованій операції з нерезидентом – пов'язаною особою платника податків, оподаткування процентів здійснюється з урахуванням норм частини 6 статті 11 Моделі ОЕСР або іншої аналогічної норми міжнародного договору, яка регулює порядок застосування міжнародного договору в операціях між особами, між якими існують особливі відносини. Зазначена норма дозволяє застосовувати ставку міжнародного договору для процентів лише до тієї частини доходу, яка відповідає сумі, визначеній відповідно до принципу «вितягнутої руки». Надлишок (сума коригування) може оподатковуватись за правилами держави джерела виникнення доходу (України) з урахуванням інших статей міжнародного договору. Отже, частина 6 статті 11 Моделі ОЕСР дозволяє оподатковувати надлишок процентів (понад суму, визначену відповідно до принципу «витягнутої руки») як дивіденди з урахуванням статті міжнародного договору про дивіденди.

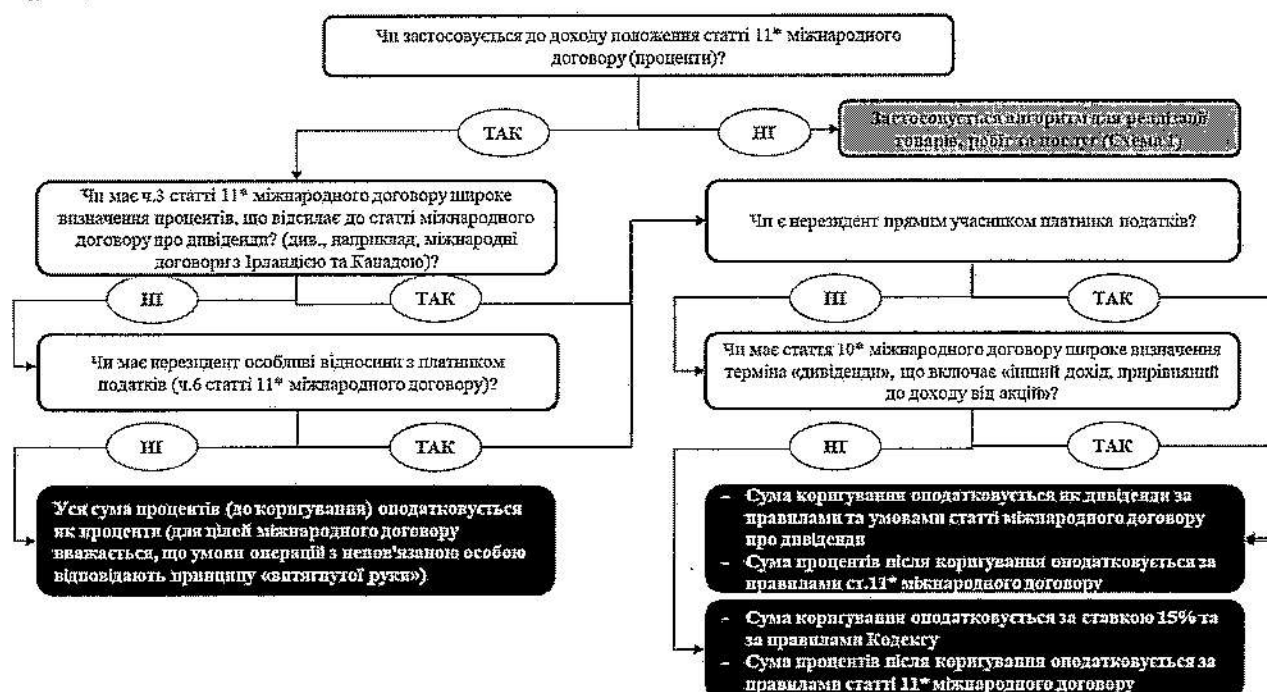
Якщо сума коригування за правилами «витягнутої руки» у контрольованій операції відповідає визначенню «дивіденди» у відповідній статті міжнародного договору, то ця сума підлягає оподаткуванню як дивіденди за міжнародним договором (зокрема, потрібно враховувати, чи є визначення широким або чи є

нерезидент прямим власником частки в капіталі резидента). Якщо сума коригування не є дивідендами для цілей міжнародного договору, відповідний дохід оподатковується як дивіденди за правилами Кодексу.

Якщо проценти виплачуються у контрольованій операції з нерезидентом, який не є пов'язаною особою платника податків, для цілей міжнародного договору вважається, що операція відповідає принципам «витягнутої руки» та, відповідно, ставка міжнародного договору для процентів застосовується до усієї суми процентів без врахування коригування, здійсненого за правилами статті 39 розділу I Кодексу.

Підхід до аналізу міжнародного договору зображений на схемі 2 далі.

Схема 2. Підхід до аналізу⁵ міжнародного договору при оподаткуванні процентів



*Чи іншої аналогічної (частини) статті міжнародного договору щодо оподаткування відповідного виду доходу

Пояснення до схеми 2.

Аналіз міжнародного договору може включати такі кроки:

1. Встановити, чи є нерезидент особою, до якої застосовується міжнародний договір.

⁵ Алгоритм наведений у схемі 2 відображає загальний підхід до послідовності аналізу положень міжнародного договору та не враховує особливості кожного конкретного міжнародного договору. Положення міжнародного договору можуть суттєво відрізнитись від правил Моделі ОЕСР, на яких побудовано алгоритм. Аналіз кожної операції повинен здійснюватися з урахуванням усіх фактичних обставин її здійснення. Оподаткування кожної операції здійснюється з належним врахуванням норм відповідного міжнародного договору, що застосовується до операції.

Статус резидента договірної держави, з якою укладено чинний міжнародний договір, підтверджується довідкою, виданою компетентним органом відповідної держави з урахуванням вимог статті 103 глава 10 розділу II Кодексу.

Доходи, які виплачуються на користь осіб, **на яких не поширюється відповідний міжнародний договір**, як і доходи на користь резидентів юрисдикцій, з якими в Україні відсутній чинний міжнародний договір, оподатковуються податком на доходи нерезидента в Україні за ставкою 15 відсотків та за правилами підпункту 141.4.2 пункту 141.4 статті 141 розділу III Кодексу.

Схема 2 складена виходячи з припущення, що нерезидент, який отримує дохід, прирівняний Кодексом до дивідендів, є резидентом відповідної іноземної держави та має право на застосування міжнародного договору.

Особливу увагу потрібно приділяти перевірці наявності статусу резидента договірної держави в осіб, організаційно-правова форма яких включена до переліку, затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до підпункту «г» підпункту 39.2.1.1 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 розділу II Кодексу (постанова № 480). Особливістю зазначених організаційно-правових форм є те, що такі особи можуть не сплачувати податок на прибуток (корпоративний податок) у іноземній державі (бути фіскально прозорими), та/або не бути податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи. Відтак, залежно від норм відповідного міжнародного договору, такий нерезидент може не бути особою, до якої застосовується міжнародний договір.

2. Встановити, чи відповідає операція або структура вимогам щодо наявності головної мети, іншої, аніж отримання переваг, передбачених міжнародним договором (якщо відповідна загальна вимога передбачена міжнародним договором незалежно від виду доходу). Див. детальніше у відповіді на **питання 10** далі.

Якщо (а) міжнародний договір не містить загальної вимоги про виконання тесту головної мети (незалежно від виду доходу), або (б) ця вимога є у міжнародному договорі та нерезидент її виконує, потрібно перейти до кроку (3) далі.

Якщо головною метою операції або структури було отримання переваг за міжнародним договором, міжнародний договір не застосовується. Проценти (до коригування) та дивіденди (сума коригування у контрольованій операції) оподатковуються за ставкою 15 відсотків та за правилами Кодексу. Алгоритм завершено.

3. Переконатись, що до доходу, що виплачується у контрольованій операції, застосовується стаття 11 міжнародного договору.

Стаття 11 застосовується, якщо дохід нерезидента (до коригування) відповідає визначенню «процентів» за міжнародним договором.

Якщо так, перейти до кроку (4) далі.

Якщо ні, застосовується алгоритм, описаний у Схемі 1 вище для товарів, робіт та послуг.

4. Перевірити, чи дозволяє термін «проценти» у статті 11 міжнародного договору пере kwalіфікувати частину процентів у дивіденди (див. наприклад, статті 11 міжнародного договору з Канадою та Ірландією).

Якщо виплата процентів у контрольованій операції здійснюється на користь резидента країни, з якою укладено міжнародний договір з широким формулюванням терміну «проценти», сума коригування, прирівняна Кодексом до дивідендів, може оподатковуватись за правилами статті 10 міжнародного договору (чи аналогічної статті) як дивіденди.

Якщо так, потрібно перейти до кроку (5).

Якщо ні, потрібно перейти до кроку (7).

5. Встановити, чи є нерезидент прямим (безпосереднім) учасником/ акціонером (власником корпоративних прав) юридичної особи – резидента, яка виплачує дохід.

Якщо так (нерезидент **безпосередньо володіє** корпоративними правами в юридичній особі), сума коригування в контрольованій операції є дивідендами для цілей міжнародного договору та оподатковується за правилами відповідної статті міжнародного договору про дивіденди. Далі потрібно проаналізувати умови застосування пониженої ставки податку за міжнародним договором: щодо мінімального розміру частки або мінімального розміру інвестиції, щодо наявності статусу бенефіціарного власника доходу, щодо виконання тесту головної мети (якщо ця умова застосовується не до усього міжнародного договору, а лише до окремих його статей) тощо. Якщо усі умови для застосування пониженої ставки міжнародного договору виконуються, дохід (сума коригування) оподатковується як дивіденди за пониженою ставкою міжнародного договору. Якщо умови статті для застосування пониженої ставки не виконуються, дохід оподатковується як дивіденди за максимальною ставкою міжнародного договору для дивідендів. Якщо нерезидент не має права на застосування статті 10 міжнародного договору в цілому (не виконується вимога статті 10 міжнародного договору щодо тесту головної мети), дохід (сума коригування) оподатковується як дивіденди за ставкою 15 відсотків та за правилами Кодексу.

Сума процентів після коригування оподатковується за ставкою міжнародного договору для процентів. Якщо нерезидент не має права на застосування статті 11 міжнародного договору в цілому (не виконується вимога статті 11 міжнародного договору щодо тесту головної мети), проценти після коригування оподатковуються за ставкою 15 відсотків та за правилами Кодексу. Алгоритм завершено.

Якщо ні (нерезидент не є прямим учасником/ акціонером платника податків, який виплачує дохід), потрібно перейти до кроку (6) далі.

6. Визначити, чи містить міжнародний договір широке визначення «дивідендів», яке передбачає можливість оподаткування будь-яких доходів, які прирівнюються до дивідендів за законодавством країни джерела виникнення доходу (України).

Якщо так, сума коригування у контрольованій операції є дивідендами для цілей міжнародного договору та оподатковується за правилами відповідної статті міжнародного договору про дивіденди. Потрібно проаналізувати, чи виконує нерезидент умови для застосування ставки податку для дивідендів за міжнародним договором (див. крок (5) вище). Якщо умови статті міжнародного договору про дивіденди для застосування пониженої ставки не виконуються, дохід оподатковується як дивіденди за максимальною ставкою міжнародного договору для дивідендів. Якщо нерезидент не має права на застосування статті 10 міжнародного договору в цілому (не виконується вимога щодо тесту головної мети), дохід оподатковується як дивіденди за правилами Кодексу.

Сума процентів після коригування оподатковується за ставкою міжнародного договору для процентів (якщо нерезидент має право на застосування статті 11 міжнародного договору, див. коментар до кроку 5 вище). Алгоритм завершено.

Якщо ні, потрібно перейти до кроку (7).

7. Встановити, чи є нерезидент пов'язаною особою платника податку, який виплачує проценти (чи наявні особливі відносини, які впливають на умови операції, у контексті частини 6 статті 11 міжнародного договору?).

Якщо так (нерезидент – пов'язана особа), перейти до кроку (5) вище. Якщо нерезидент є пов'язаною особою для платника податків та за наслідками аналізу кроків (5) та (6) сума коригування не є дивідендами у значенні статті 10 міжнародного договору (чи аналогічної статті про дивіденди), коригування оподатковується як дивіденди за ставкою та за правилами Кодексу. Сума процентів після коригування оподатковується за ставкою міжнародного договору для процентів (якщо нерезидент має право на застосування статті 11 міжнародного договору).

Якщо ні (нерезидент не є пов'язаною особою), уся сума процентів без урахування коригування оподатковується за ставкою міжнародного договору для процентів. Для цілей міжнародного договору вважається, що умови операції з нерезидентом відповідають принципу «витягнутої руки». Алгоритм завершено.

9. Який порядок (алгоритм) застосування міжнародного договору до роялті, що виплачуються у контрольованій операції та прирівнюються Кодексом до дивідендів?

Відповідь:

Якщо дивіденди нараховані у зв'язку зі здійсненням операції з виплати роялті на користь нерезидента, потрібно встановити, чи застосовується до відповідного доходу спеціальна стаття міжнародного договору, яка регулює порядок оподаткування роялті. Для цього потрібно проаналізувати визначення «роялті» у міжнародному договорі. Важливо зауважити, що окремі міжнародні договори містять визначення «роялті», яке включає не тільки виплати за користування майновими правами інтелектуальної власності, а й виплати за користування або надання права на користування певними видами обладнання.

Якщо дохід відповідає визначенню «роялті» за міжнародним договором, положення статті про роялті вважаються спеціальними по відношенню до статті міжнародного договору про дивіденди. Це означає, що стаття 10 міжнародного договору (дивіденди) не може застосовуватись при оподаткуванні доходу, прирівняного Кодексом до дивідендів, якщо це суперечить статті 12 міжнародного договору про оподаткування роялті.

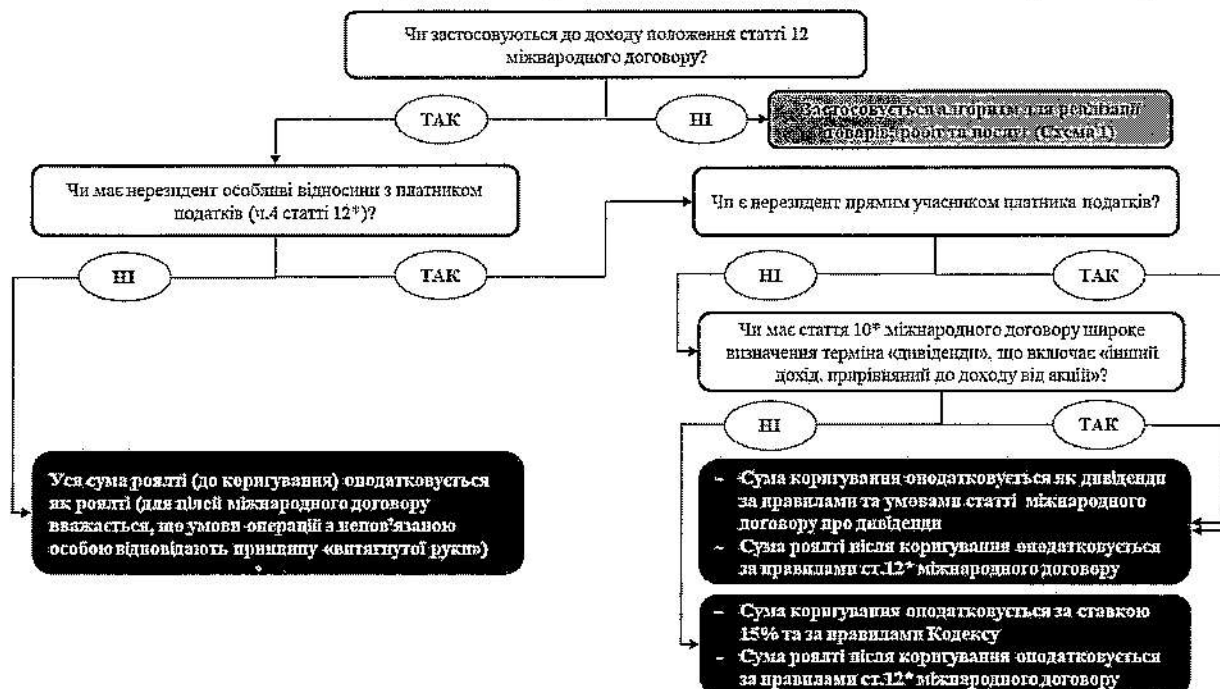
Якщо роялті виплачуються у контрольованій операції з нерезидентом – пов'язаною особою платника податків, оподаткування роялті здійснюється з урахуванням норм частини 4 статті 12 Моделі ОЕСР або іншої аналогічної норми міжнародного договору, яка регулює порядок застосування міжнародного договору в операціях між особами, між якими існують особливі відносини. Зазначена норма дозволяє застосовувати ставку міжнародного договору для роялті лише до тієї частини доходу, яка відповідає сумі, визначеній відповідно до принципу «вितягнутої руки». Надлишок (сума коригування) може оподатковуватись за правилами держави джерела виникнення доходу (України) з урахуванням інших статей міжнародного договору. Отже, частина 4 статті 12 Моделі ОЕСР дозволяє оподатковувати надлишок роялті (понад суму, визначену відповідно до принципу «вितягнутої руки») як дивіденди з урахуванням статті міжнародного договору про дивіденди.

Якщо сума коригування за правилами «вितягнутої руки» у контрольованій операції відповідає визначенню «дивіденди» у відповідній статті міжнародного договору, то ця сума підлягає оподаткуванню як дивіденди за міжнародним договором (зокрема, потрібно враховувати, чи є визначення широким, або чи є нерезидент прямим власником частки в капіталі резидента). Якщо сума коригування не є дивідендами для цілей міжнародного договору, дохід оподатковується як дивіденди за правилами Кодексу.

Якщо роялті виплачуються у контрольованій операції з нерезидентом, який не є пов'язаною особою платника податків, для цілей міжнародного договору вважається, що операція відповідає принципам «вितягнутої руки» та, відповідно, ставка міжнародного договору для роялті застосовується до усієї суми роялті без врахування коригування, здійсненого за правилами статті 39 розділу I Кодексу.

Підхід до аналізу міжнародного договору зображений на схемі 3 далі.

Схема 3. Підхід до аналізу⁶ міжнародного договору при оподаткуванні роялті



*Чи іншої аналогічної (частини) статті міжнародного договору щодо оподаткування відповідного виду доходу

Пояснення до схеми 3.

Аналіз міжнародного договору може включати такі кроки:

1. Встановити, чи є нерезидент особою, до якої застосовується міжнародний договір.

Статус резидента договірної держави, з якою укладено чинний міжнародний договір, підтверджується довідкою, виданою компетентним органом відповідної держави з урахуванням вимог статті 103 Кодексу.

Доходи, які виплачуються на користь осіб, на яких не поширюється відповідний міжнародний договір, як і доходи на користь резидентів юрисдикцій, з якими в Україні відсутній чинний міжнародний договір, оподатковуються податком на доходи нерезидента в Україні за ставкою 15 відсотків та за правилами підпункту 141.4.2 пункту 141.4 статті 141 розділу III Кодексу.

Схема 3 складена виходячи з припущення, що нерезидент, який отримує дохід, прирівняний Кодексом до дивідендів, є резидентом відповідної іноземної держави та має право на застосування міжнародного договору.

⁶ Алгоритм, наведений у схемі 3, відображає загальний підхід до послідовності аналізу положень міжнародного договору та не враховує особливостей кожного конкретного міжнародного договору. Положення міжнародного договору можуть суттєво відрізнятися від правил Моделі ОЕСР, на яких побудовано алгоритм. Аналіз кожної операції повинен здійснюватися з урахуванням усіх фактичних обставин її здійснення. Оподаткування кожної операції здійснюється з належним врахуванням норм відповідного міжнародного договору, що застосовується до операції.

Особливу увагу потрібно приділяти перевірці наявності статусу резидента договірної держави в осіб, організаційно-правова форма яких включена до переліку, затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до підпункту «г» підпункту 39.2.1.1 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 розділу І Кодексу (постанова № 480). Особливістю зазначених організаційно-правових форм є те, що такі особи можуть не сплачувати податок на прибуток (корпоративний податок) у іноземній державі (бути фіскально прозорими), та/або не бути податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи. Відтак, залежно від норм відповідної міжнародного договору, такий нерезидент може не бути особою, до якої застосовується міжнародний договір.

2. Встановити, чи відповідає операція або структура вимогам щодо наявності головної мети, іншої, аніж отримання переваг, передбачених міжнародним договором (якщо відповідна загальна вимога передбачена міжнародним договором незалежно від виду доходу). Див. детальніше у відповіді на **питання 10** далі.

Якщо (а) міжнародний договір не містить загальну вимогу про виконання тесту головної мети (незалежно від виду доходу), або (б) ця вимога є у міжнародному договорі та нерезидент її виконує, потрібно перейти до кроку (3) далі.

Якщо головною метою операції або структури було отримання переваг за міжнародним договором, міжнародний договір не застосовується. Роялті (до коригування) та дивіденди (сума коригування у контрольованій операції) оподатковуються за ставкою 15 відсотків та за правилами Кодексу. Алгоритм завершено.

3. Переконатись, що до доходу, що виплачується у контрольованій операції, застосовується стаття 12 міжнародного договору.

Стаття 12 застосовується, якщо дохід нерезидента (до коригування) відповідає визначенню «роялті» за міжнародним договором.

Якщо так, перейти до кроку (4) далі.

Якщо ні, застосовується алгоритм, описаний у Схемі 1 вище для товарів, робіт та послуг.

4. Встановити, чи є нерезидент пов'язаною особою платника податку, який виплачує роялті (чи наявні особливі відносини, які впливають на умови операції, у контексті частини 4 статті 12 Моделі ОЕСР або аналогічної норми міжнародного договору?).

Якщо так (нерезидент – пов'язана особа), перейти до кроку (5) нижче.

Якщо ні (нерезидент не є пов'язаною особою), уся сума роялті без урахування коригування оподатковується за ставкою міжнародного договору для роялті. Для цілей міжнародного договору вважається, що умови операції з нерезидентом відповідають принципу «витягнутої руки». Алгоритм завершено.

5. Встановити, чи є нерезидент прямим (безпосереднім) учасником/ акціонером (власником корпоративних прав) юридичної особи – резидента, яка виплачує дохід.

Якщо так (нерезидент **безпосередньо** володіє корпоративними правами в юридичній особі), сума коригування у контрольованій операції є дивідендами для цілей міжнародного договору та оподатковується за правилами відповідної статті міжнародного договору про дивіденди. Далі потрібно проаналізувати умови застосування пониженої ставки податку за міжнародним договором: щодо мінімального розміру частки або мінімального розміру інвестиції, щодо наявності статусу бенефіціарного власника доходу, щодо виконання тесту головної мети (якщо ця умова застосовується не до усього міжнародного договору, а лише до окремих його статей) тощо. Якщо усі умови для застосування пониженої ставки міжнародного договору виконуються, дохід оподатковується відповідно до міжнародного договору як дивіденди за пониженою ставкою. Якщо умови статті для застосування пониженої ставки не виконуються, дохід оподатковується як дивіденди за максимальною ставкою міжнародного договору для дивідендів. Якщо нерезидент не має права на застосування статті 10 міжнародного договору в цілому (не виконується вимога статті 10 міжнародного договору щодо тесту головної мети), дохід (сума коригування) оподатковується як дивіденди за ставкою 15 відсотків та за правилами Кодексу.

Сума роялті після коригування оподатковується за ставкою міжнародного договору для роялті. Якщо нерезидент не має права на застосування статті 12 міжнародного договору в цілому (не виконується вимога статті 12 міжнародного договору щодо тесту головної мети), сума роялті після коригування оподатковується за ставкою 15 відсотків та за правилами Кодексу для роялті. Алгоритм завершено.

Якщо ні (нерезидент не є прямим учасником/ акціонером платника податків, який виплачує дохід), потрібно перейти до кроку (6) далі.

6. Визначити, чи містить міжнародний договір широке визначення «дивідендів», яке передбачає можливість оподаткування будь-яких доходів, які прирівнюються до дивідендів за законодавством країни джерела виникнення доходу (України).

Якщо так, сума коригування в контрольованій операції є дивідендами для цілей міжнародного договору та оподатковується за правилами відповідної статті міжнародного договору про дивіденди. Потрібно проаналізувати, чи виконує нерезидент умови для застосування ставки податку для дивідендів за міжнародним договором (див. крок (5) вище). Якщо умови статті для застосування пониженої ставки не виконуються, дохід оподатковується як дивіденди за максимальною ставкою міжнародного договору для дивідендів. Якщо нерезидент не має право на застосування статті 10 міжнародного договору в цілому (не виконується вимога щодо тесту головної мети), дохід оподатковується як дивіденди за правилами Кодексу.

Сума роялті після коригування оподатковується за ставкою міжнародного договору для роялті (якщо нерезидент має право на застосування статті 12 міжнародного договору, див. коментар до кроку 5 вище). Алгоритм завершено.

Якщо ні (за наслідками аналізу кроків (5) та (6) сума коригування не є дивідендами у значенні статті 10 міжнародного договору), коригування оподатковується як дивіденди за ставкою та за правилами Кодексу. Сума роялті після коригування оподатковується за ставкою міжнародного договору для роялті (якщо нерезидент має право на застосування статті 12 про роялті).

10. Чи застосовуються до платежів, прирівняних до дивідендів, вимоги пункту 103.2 статті 103 глави 10 розділу II Кодексу щодо підтвердження наявності у нерезидента статусу бенефіціарного власника доходу та щодо аналізу головної мети операції?

Відповідь:

Норми пункту 103.2 статті 103 глави 10 розділу II Кодексу встановлюють умови застосування міжнародного договору при виплаті нерезидентам доходів, які підлягають оподаткуванню податком на доходи нерезидента в Україні. Платежі, передбачені в абзацах четвертому – сьомому підпункту 14.1.49 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу, прирівнюються до дивідендів та підлягають оподаткуванню податком на доходи нерезидента. Відтак, норми пункту 103.2 статті 103 глави 10 розділу II Кодексу можуть застосовуватись при визначенні підстав для застосування міжнародних договорів до платежів, прирівняних до дивідендів.

Для визначення умов застосування звільнення від оподаткування або пониженої ставки податку за міжнародним договором до певного доходу необхідно дати йому визначення та класифікувати дохід відповідно до термінології міжнародного договору. Якщо дохід відповідає визначенню дивідендів за міжнародним договором, застосовуються відповідні положення статті міжнародного договору, яка регулює порядок оподаткування дивідендів. Якщо дохід вважається дивідендами відповідно до Кодексу, але не відповідає визначенню дивідендів за міжнародним договором, застосовуються правила тієї статті міжнародного договору, яка регулює порядок оподаткування відповідного виду доходу (прибуток від підприємницької діяльності, проценти, роялті або інші доходи тощо).

Вимога щодо наявності у нерезидента статусу бенефіціарного (фактичного) отримувача (власника) доходу застосовується, якщо відповідна умова передбачена міжнародним договором (пункти 103.2 та 103.3 статті 103 глави 10 розділу II Кодексу). Відтак, якщо дохід оподатковується за правилами статті міжнародного договору про дивіденди та відповідна стаття міжнародного договору містить вимогу щодо наявності у нерезидента статусу бенефіціарного (фактичного) отримувача (власника) доходу, правила пунктів 103.2 та 103.3 статті 103 глави 10

розділу II Кодексу застосовуються. Положення Кодексу можуть застосовуватись для тлумачення поняття бенефіціарного (фактичного) отримувача (власника) доходу.

Якщо дохід, прирівняний Кодексом до дивідендів, не вважається дивідендами для цілей міжнародного договору, потрібно визначити, яка інша стаття міжнародного договору застосовується (залежно від класифікації доходу). Якщо відповідна інша стаття міжнародного договору не передбачає вимоги щодо наявності у нерезидента статусу бенефіціарного (фактичного) отримувача (власника) доходу як умову застосування звільнення від оподаткування або застосування пониженої ставки податку, правила міжнародного договору мають переважну силу та пункти 103.2 та 103.3 статті 103 глави 10 розділу II Кодексу у відповідній частині не застосовуються.

Податкові вигоди у вигляді звільнення від оподаткування або застосування пониженої ставки податку, передбачені міжнародним договором, не надаються стосовно відповідного виду доходу або прибутку, якщо головною або переважною метою здійснення відповідної господарської операції нерезидента з резидентом України було безпосереднє або опосередковане отримання переваг, які надаються міжнародним договором у вигляді звільнення від оподаткування або застосування пониженої ставки податку. Ця норма не застосовується, якщо буде встановлено, що отримання таких переваг відповідає об'єкту та цілям міжнародного договору. У разі якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлені інші правила, ніж передбачені цим пунктом, застосовуються відповідні правила міжнародного договору (абзац третій пункту 103.2 статті 103 глави 10 розділу II Кодексу).

Залежно від міжнародного договору, вимога про підтвердження головної мети операції або структури (тест головної мети) може бути включена: (1) як умова застосування окремих статей міжнародного договору (щодо оподаткування дивідендів, процентів, роялті, доходу від продажу рухомого майна), або (2) як загальна умова для застосування міжнародного договору незалежно від виду доходу.

У першому випадку необхідність застосування тесту головної мети до певного доходу може залежати від того, як цей дохід класифікується для цілей міжнародного договору.

Натомість, якщо тест головної мети визначено як загальну умову для застосування міжнародного договору, правила пункту 103.2 статті 103 глави 10 розділу II Кодексу безумовно застосовуються до усіх статей міжнародного договору у частині, у якій вони не суперечать міжнародного договору. Якщо міжнародний договір не містить вимоги про застосування тесту головної мети, норми міжнародного договору мають переважну силу та пункт 103.2 статті 103 глави 10 розділу II Кодексу у відповідній частині не застосовується.

Важливо відзначити, що відхилення цін в контрольованих операціях від цін, що відповідають принципу «втягнутої руки», не свідчить безумовно про те, що операція здійснюється з метою одержання переваг, передбачених міжнародним договором. Висновок про головну мету операції повинен ґрунтуватись виключно на підставі дослідження усіх фактів і обставин.

11. Чи застосовуються правила розрахунку податкових зобов'язань абзацу третього підпункту 141.4.2 пункту 141.4 статті 141 розділу III Кодексу (зокрема, при виплаті доходу у майновій формі), якщо міжнародний договір визначає максимальну ставку податку, яка може бути утримана/ сплачена з доходу нерезидента?

Відповідь:

Якщо особа, яка отримує дивіденди, є резидентом держави, з якою укладений чинний міжнародний договір про уникнення подвійного оподаткування, норми абзаців першого – третього підпункту 141.4.2 пункту 141.4 статті 141 розділу III Кодексу щодо ставки та порядку розрахунку суми податку застосовуються у частині, у якій вони не суперечать правилам міжнародного договору.

Статті міжнародного договору, що визначають порядок оподаткування дивідендів, переважно встановлюють право на застосування пониженої ставки податку при виплаті доходів резиденту іншої договірної держави. При цьому зазначається, що податок, який стягується за міжнародним договором, не повинен перевищувати певний відсоток від загальної суми доходу, що виплачується нерезиденту.

Стаття 10 Моделі ОЕСР не надає договірним державам права утримувати податок з доходів нерезидентів у сумі понад розмір, розрахований за міжнародним договором, незалежно від форми доходу.

Податок, що сплачується в Україні відповідно до правил підпункту 141.4.2 пункту 141.4 статті 141 розділу III Кодексу, з доходів, що прирівняні до дивідендів, є податком на доходи нерезидентів. Платником цього податку є нерезидент (підпункт 133.2.1 пункту 133.2 статті 133 розділу III Кодексу), а резидент виконує обов'язки податкового агента при виплаті доходу нерезиденту. Особливості виконання податкових зобов'язань з податку на доходи нерезидентів при виплаті прирівняних до дивідендів платежів (зокрема, можлива часова різниця між датою виплати доходу та датою перерахування податку до бюджету) не змінюють правової та економічної природи податку – платником податку залишається нерезидент. Кодекс не переносить на резидента (податкового агента) обов'язок зі сплати податкових зобов'язань з податку на доходи нерезидентів за власний рахунок.

Відтак, якщо до доходу, що виплачується нерезиденту, застосовується стаття 10 міжнародного договору (чи аналогічна стаття щодо оподаткування дивідендів), податок на доходи нерезидентів сплачується з суми доходу нерезидента, яка є об'єктом оподаткування відповідно до пункту 14.1.49

пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу. Незалежно від форми доходу (грошова або майнова), правила абзацу третього підпункту 141.4.2 пункту 141.4 статті 141 розділу III Кодексу не застосовуються при розрахунку суми податку, оскільки вони суперечать нормам міжнародних договорів, які визначають порядок оподаткування дивідендів.

Застосування правил абзацу третього підпункту 141.4.2 пункту 141.4 статті 141 розділу III Кодексу дозволяється при виплаті доходів, які оподатковуються за правилами інших статей міжнародного договору, що допускають застосування спеціальних правил розрахунку бази оподаткування. Особливі правила Кодексу щодо визначення бази оподаткування можуть застосовуватись при:

- виплаті процентів нерезиденту – пов’язаній особі понад суму, що відповідає принципу «витягнутої руки», за умови, що надлишкова сума не оподатковується за міжнародним договором як дивіденди (див. правила, аналогічні пункту 6 статті 11 Моделі ОЕСР щодо оподаткування процентів за наявності особливих відносин з нерезидентом);
- виплаті роялті нерезиденту – пов’язаній особі понад суму, що відповідає принципу «витягнутої руки», за умови, що надлишкова сума не оподатковується за міжнародним договором як дивіденди (див. правила, аналогічні пункту 4 статті 12 Моделі ОЕСР щодо оподаткування роялті за наявності особливих відносин з нерезидентом).

Наведені норми статей 11 (проценти) та 12 (роялті) міжнародного договору прямо вказують на право держави джерела виникнення доходу (України) на оподаткування надлишків доходу понад суму, розраховану відповідно до принципу «витягнутої руки», за правилами внутрішнього законодавства та з урахуванням інших статей міжнародного договору. Якщо до суми коригування у контрольованій операції не застосовуються інші статті міжнародного договору (зокрема, стаття 10 про дивіденди), оподаткування доходу здійснюється за усіма правилами Кодексу, включаючи особливі вимоги до розрахунку суми податку в абзаці третьому підпункту 141.4.2 пункту 141.4 статті 141 розділу III Кодексу.

12. Як розраховуються податкові зобов’язання щодо процентів та роялті, які були виплачені нерезиденту та з яких було утримано податок на доходи нерезидента до встановлення невідповідності умов операції принципу «витягнутої руки» та визначення суми доходів, які прирівнюються до дивідендів відповідно до абзаців четвертого – шостого підпункту 14.1.49 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу?

Відповідь:

При виплаті процентів та роялті на користь нерезидентів обов’язок зі сплати податку на доходи нерезидента виникає у податкового агента – резидента України (далі – податковий агент) до або під час виплати доходу. Аналіз відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» здійснюється резидентом за

підсумками звітнього (податкового) року. Якщо протягом звітнього року резидент сплачував нерезиденту проценти або роялті у контрольованих операціях та застосовував ставки податку на доходи нерезидента, передбачені міжнародним договором для процентів та роялті, за підсумками звітнього року може виникнути ситуація, за якої частина процентів/роялті буде визнана дивідендами («перекваліфікована» у дивіденди), які підлягають оподаткуванню податком за іншою ставкою.

Для уникнення подвійного оподаткування одного й того ж доходу або заниження податкових зобов'язань нарахування податку на доходи нерезидента щодо частини доходу, прирівняної за наслідками звітнього року до дивідендів, здійснюється у такому порядку:

1. Податковий агент проводить перерахунок суми податку на доходи нерезидента з урахуванням перекваліфікації частини процентів/роялті у дивіденди.
2. Якщо за результатами перерахунку сума податкового зобов'язання не змінюється, податковий агент не проводить додаткових утримань та/або нарахувань податку з доходів нерезидента. Вважається, що податковий агент виконав вимоги Кодексу щодо утримання та/або нарахування податку з дивідендів.
3. Якщо за результатами перерахунку сума податкового зобов'язання збільшується, податковий агент проводить нарахування та сплачує податок за вирахуванням суми податку, яка вже сплачена протягом звітнього року.
4. Якщо за результатами перерахунку сума податкового зобов'язання з податку на доходи нерезидента зменшується, податковий агент має право повернення надміру сплачених грошових зобов'язань у порядку, визначеному статтею 43 глави 1 розділу II Кодексу.

IV. Питання здійснення податкового контролю за оподаткуванням доходів, прирівняних до дивідендів

13. У якому порядку контролюючі органи можуть перевірити дотримання платниками податків вимог щодо повноти нарахування та своєчасності сплати податку при виплаті нерезидентам дивідендів у контрольованих операціях?

Відповідь:

Дотримання платниками податків вимог підпункту 141.4.2 пункту 141.4 статті 141 розділу III Кодексу в частині повноти нарахування та своєчасності сплати податку на доходи нерезидента з доходів, які прирівняні до дивідендів відповідно до абзаців четвертого – шостого підпункту 14.1.49 пункту 14.1 статті 14 розділу I

Кодексу, може бути перевірено контролюючим органом виключно під час спеціальної документальної позапланової перевірки з питань дотримання платником податків принципу «вितягнутої руки», проведення якої передбачено підпунктом 39.5 статті 39 розділу II Кодексу. При цьому, до того як розпочати перевірку повноти нарахування та своєчасності сплати податку на доходи нерезидента з суми доходів, які прирівнюються до дивідендів та виплачуються у контрольованих операціях, контролюючий орган спочатку перевіряє відповідність умов операції принципу «витягнутої руки».

Пояснюється цей висновок такими положеннями Кодексу.

Згідно із абзацом третім підпункту 75.1.2 пункту 75.1 статті 75 глави 8 розділу II Кодексу не може бути предметом планової документальної перевірки питання дотримання платником податків принципу «витягнутої руки», крім випадків перевірки дотримання платником податків вимог підпунктів 140.5.4, 140.5.51, 140.5.6 пункту 140.5 статті 140 розділу III Кодексу.

Водночас, згідно із підпунктом 39.5.1 пункту 39.5 статті 39 розділу I Кодексу, податковий контроль за встановленням відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» здійснюється шляхом моніторингу контрольованих операцій, опитування з питань трансфертного ціноутворення та проведення перевірок з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки».

Перевірка дотримання принципу «витягнутої руки» проводиться відповідно до положень глави 8 розділу II Кодексу з урахуванням особливостей, визначених статтею 39 Кодексу. Зокрема, перевірка дотримання принципу «витягнутої руки» проводиться за наявності підстав, визначених підпунктом 39.5.2.1 підпункту 39.5.2 пункту 39.5 статті 39 розділу I та підпунктами 78.1.14 – 78.1.16 пункту 78.1 статті 78 глави 8 розділу II Кодексу.

Якщо за результатами перевірки дотримання принципу «витягнутої руки» виявлено, що умови контрольованої операції відрізняються від умов, які відповідають принципу «витягнутої руки», в результаті чого платником податку здійснено на користь нерезидента виплату доходів, зазначених в абзацах четвертому – шостому підпункту 14.1.49 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу, контролюючий орган самостійно визначає суму грошових зобов'язань платника податків з урахуванням строків, встановлених пунктом 102.1 статті 102 глави 9 розділу III Кодексу, тобто не пізніше закінчення 2555 дня, що настає за останнім днем граничного строку подання податкової декларації з податку на прибуток за відповідний звітний рік.

Разом з цим, у випадку самостійного встановлення платником податків невідповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» та здійснення ним самостійного коригування, передбаченого підпунктом 39.5.4 пункту 39.5 статті 39 розділу I Кодексу, контролюючий орган під час проведення камеральної та/або документальної перевірки перевіряє:

- повноту нарахування податку на доходи нерезидента (чи правильну ставку застосовано, чи мав нерезидент право на застосування міжнародного договору);
- своєчасність сплати податку на доходи нерезидента.

За результатами перевірки цих питань під час камеральної та/або документальної перевірки контролюючий орган самостійно визначає суму грошових зобов'язань платника податків з урахуванням строків, встановлених пунктом 102.1 статті 102 глави 9 розділу II Кодексу, тобто, не пізніше закінчення 1095 дня, що настає за останнім днем граничного строку подання податкової декларації з податку на прибуток за відповідний звітний рік. Предметом звичайної камеральної та/або документальної перевірки не може бути питання правильності розрахунку платником податку суми коригування у контрольованій операції.

**Директор Департаменту
міжнародного оподаткування**



Людмила ПАЛАМАР