



Департамент
трансфертного
ціноутворення



Державна
податкова
служба України

Конструктивні дивіденди

червень 2023



Департамент
трансфертного
ціноутворення

Доходи, які прирівнюються до дивідендів



Державна
податкова
служба України

абз. 3-7 пп. 14.1.49 п. 14.1 ст. 14 ПКУ

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)

Суми доходів у вигляді платежів за цінні папери (корпоративні права), що виплачуються на користь нерезидента, зазначеного в пп. «а», «в», «г» пп. 39.2.1.1 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПКУ, у контрольованих операціях понад суму, яка відповідає принципу «витагнутої руки»

Вартість товарів (робіт, послуг) (крім цінних паперів та деривативів), що придбаваються у нерезидента, зазначеного у пп. «а», «в», «г» пп. 39.2.1.1 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПКУ, у контрольованих операціях понад суму, яка відповідає принципу «витагнутої руки»



Сума заниження вартості товарів (робіт, послуг), які продаються нерезиденту, зазначеному в пп. «а», «в», «г» пп. 39.2.1.1 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПКУ, у контрольованих операціях порівняно із сумою, яка відповідає принципу «витагнутої руки»

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



Департамент
трансфертного
ціноутворення

Загальні принципи оподаткування



Державна
податкова
служба України



При виплаті нерезиденту «конструктивних дивідендів», у грошовій формі податок на доходи нерезидента (ПнДН) утримується з такого доходу та за рахунок нерезидента за ставкою в розмірі **15 відсотків** від суми доходу



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

Спеціальна **формула застосовується** якщо:
податковий агент не утримав суму ПнДН, або
дохід, прирівняний до дивідендів, нараховано у формі, відмінній від грошової

Якщо отримувач дивідендів, є резидентом держави, з якою укладений чинний міжнародний договір України про уникнення подвійного оподаткування (міжнародний договір) – норми щодо ставки та порядку розрахунку ПнДН застосовуються у частині, у якій вони не суперечать правилам такого міжнародного договору

ПнДН - податок на доходи нерезидента



Департамент
трансфертного
ціноутворення



Державна
податкова
служба України

Строки сплати податку



01

1 січня 2021 року – перший день звітного (податкового) року, починаючи з якого доходи та виплати на користь нерезидентів, визначені абз. 3-7 пп. 14.1.49 п. 14.1 ст 14 ПКУ вважаються доходами, прирівняними до дивідендів



02

Коригування контрольованих операцій відображається платником податку у **додатку ТЦ до декларації з податку на прибуток за 2021 рік** – перший (звітний) податковий рік для цілей оподаткування доходів, прирівняних до дивідендів

При сплаті ПнДН до граничного терміну штрафні санкції та пеня не застосовуються



03

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



Департамент
трансфертного
ціноутворення

База оподаткування для «конструктивних» дивідендів



Державна
податкова
служба України

У контрольованих
операціях відповідно до
абз. 4, 5-6 пп. 14.1.49

п. 14.1 ст. 14 ПКУ

Дохід, порівняний до дивідендів,
виникає за умови здійснення
контрольованої операції із
нерезидентами та **проведення у
цій операції коригування у зв'язку
з невідповідністю її умов
принципу "витягнутої руки"**

Правила визначення бази оподаткування:

Якщо виплата доходу здійснюється в операції з нерезидентом, визначеним у пп. «а», «в», або «г» пп. 39.2.1.1 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПКУ, але ця операція не є контрольованою, дохід у такій операції не є доходом, що порівняний до дивідендів, та не оподатковується ПнДН як «конструктивні» дивіденди

Не виникає доходу, порівняного до дивідендів, у операції з нерезидентом, якщо не виконуються вартісні критерії для визнання операції контрольованою

Встановлення відповідності умов операції принципу «витягнутої руки» здійснюється відповідно до вимог ст. 39 ПКУ за методами, визначеними п. 39.3 ст. 39 ПКУ

База оподаткування визначається виходячи з розміру коригування фінансового результату до оподаткування відповідного податкового (звітного) періоду



Департамент
трансфертного
ціноутворення

База оподаткування для «конструктивних» дивідендів



Державна
податкова
служба України

Виплати учаснику
юридичної особи у
зв'язку з розподілом її
чистого прибутку

У контрольованих
операціях відповідно
до абз. 3 та 7
пп. 14.1.49 п. 14.1
ст. 14 ПКУ

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

Правила визначення бази оподаткування:

1

Прирівнюються до
дивідендів та
оподатковуються як
дивіденди **НЕЗАЛЕЖНО** від
відповідності умов операції
з нерезидентом принципу
«витягнутої руки»

2

Якщо виплата доходу
не веде до зменшення
нерозподіленого
прибутку відповідної
юридичної особи, –
об'єкта оподаткування
ПнДН не виникає

3

Розмір доходу
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 бухгалтеру



Департамент
трансфертного
ціноутворення

База оподаткування для «конструктивних» дивідендів



Державна
податкова
служба України

Абз. пп. 14.1.49	ОПЕРАЦІЯ	БАЗА ОПОДАТКУВАННЯ
абз. 3	Виплата учаснику юридичної особи у зв'язку з розподілом її чистого прибутку	Сума виплати*
абз. 4	Виплата доходу нерезиденту за цінні папери (корпоративні права)	Сума завищення доходу нерезидента від продажу резиденту України цінних паперів або корпоративних прав понад суму, визначену із дотриманням принципу «витягнутої руки» (на розмір коригування)
абз. 5	Здійснення операції із придбання (імпорту) товарів (крім цінних паперів та деривативів), робіт та послуг	Сума завищення витрат резидента понад суму, визначену із дотриманням принципу «витягнутої руки» (на розмір коригування)
абз. 6	Здійснення операції з продажу (експорту) товарів, робіт та послуг	Сума зниження доходу резидента у порівнянні із сумою, визначеною із дотриманням принципу «витягнутої руки» (на розмір коригування)
абз. 7	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	Сума, на яку відбулося зменшення нерозподіленого прибутку юридичної особи, у частині, пропорційній частці нерезидента у статутному капіталі юридичної особи

* Об'єкт оподаткування виникає при виплаті відповідного доходу нерезиденту незалежно від суми операції та обсягу річного доходу резидента України



Департамент
трансфертного
ціноутворення

Визнання податкових зобов'язань



Державна
податкова
служба України

1

Якщо до 1 жовтня року, наступного за звітним, нерезидент погоджується визнати свої зобов'язання щодо нарахованого ПнДН (у т.ч. з «конструктивних 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 ПнДН. На їх суму зменшиться кредиторська заборгованість перед таким нерезидентом (якщо така заборгованість є непогашеною), або збільшиться дебіторська заборгованість такого нерезидента перед платником

2

Якщо у майбутньому після 1 жовтня року, наступного за звітним, нерезидент визнає своє зобов'язання щодо нарахованого **та вже сплаченого ПнДН** (у т.ч. з «конструктивних 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**

3

Податкові зобов'язання з ПнДН, який не було утримано з відповідного доходу під час виплати нерезиденту (у т.ч. з «конструктивних дивідендів»), відображаються у декларації з ПнП **того звітного періоду, у якому такі зобов'язання сплачені до бюджету**



Департамент
трансфертного
ціноутворення

Загальні принципи застосування положень міжнародних договорів



Державна
податкова
служба України



Якщо «конструктивні дивіденди» виплачуються на користь особи, яка є податковим резидентом держави, з якою укладений міжнародний договір, відповідний дохід оподатковується ПнДН з урахуванням правил такого міжнародного договору



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



Звільнення від оподаткування або застосування пониженої ставки податку на підставі міжнародного договору дозволяється за умови надання нерезидентом особі (податковому агенту) документа, який підтверджує статус податкового резидента



Правила Кодексу (у тому числі щодо застосування «спеціальної формули») щодо порядку розрахунку суми ПнДН, застосовуються у частині, у якій вони не суперечать правилам міжнародного договору

За загальним правилом, «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...».

абз. 3 п. 103.2 ст. 103 ПКУ

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



*Чи іншої аналогічної статті міжнародного договору



Аналіз міжнародного договору



Схема 2. Алгоритм аналізу міжнародного договору при оподаткуванні процентів



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



Аналіз міжнародного договору



Схема 3. Алгоритм аналізу міжнародного договору при оподаткуванні роялті



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



Департамент
трансфертного
ціноутворення

Податковий контроль за оподаткуванням доходів, прирівняних до дивідендів



Державна
податкова
служба України

1

Дотримання платниками податків вимог пп. 141.4.2 п. 141.4 ст. 141 ПКУ в частині повноти нарахування та своєчасності сплати ПнДН з доходів, які прирівняні до дивідендів відповідно до абз. 4 – 6 пп. 14.1.49 п. 14.1 ст. 14 ПКУ, може бути перевірено контролюючим органом **виключно під час спеціальної документальної позапланової перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки»**, проведення якої передбачено пп. 39.5 ст. 39 ПКУ

Не пізніше закінчення 2555 дня, що настає за останнім днем граничного строку подання декларації з ПнП за відповідний звітний рік

2

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»

Не пізніше закінчення 1095 дня, що настає за останнім днем граничного строку подання декларації з ПнП за відповідний звітний рік

3

У випадку самостійного встановлення платником податків невідповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» та здійснення ним самостійного коригування, 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