

ДИВИДЕНДИ НЕРЕЗИДЕНТАМ: ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ТА ПОРЯДОК ВИПЛАТИ

Дана стаття висвітлює питання, пов'язані з оподаткуванням дивідендів, перерахованих нерезидентам в Україні, розглядає та характеризує можливий механізм уникнення подвійного оподаткування, описує особливості виплати дивідендів нерезидентам.

This article highlights issues related to taxation of non-residents in Ukraine. Examines and describes a possible mechanism for avoiding double taxation. Describes the features of dividend payments to non-residents.

Ключові слова: дивіденди, прибуток, корпоративні права, дивідендна політика, нерезидент, податок, репатріація, юридичні особи, фізичні особи.

Постановка проблеми. Протягом останніх років законодавче регулювання оподаткування дивідендів в Україні активізується. Держава випробувала кілька різних способів та прийомів стягнення коштів, найбільш вдалі з яких узагальнені в нормативно-правових актах, що регулюють основи оподаткування. Імперативність в оподаткуванні відображається в діючій податковій політиці, основна мета якої зводиться, по-перше, до формування дохідної частини державного бюджету й, по-друге, до стимулювання розвитку економічного потенціалу країни. При цьому ефективна система оподаткування дивідендів повинна розумно сполучати фіскальну, регулюючу й контрольну функції.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Окремі аспекти проблеми методології формування й оподаткування дивідендів є предметом дослідження українських і закордонних економістів. Аналіз економічної літератури в області фінансів й оподаткування вказує на недостатню глибину й докладність проведених досліджень в області податкових взаємин нерезидентів і держави у сфері дивідендів. Істотний внесок у розробку концепції оподаткування дивідендів внесли праці О.Г. Лапіної, Ю.М. Лермонтова, К.І. Оганяна, С.Д. Шаталова [1].

Незважаючи на це, існує недостатнє висвітлення вирішення проблем механізму оподаткування дивідендів, немає чіткої концепції його застосування в аспекті стимулювання розміщення іноземними підприємствами своїх капіталів на території України.

Метою даної статті є висвітлення особливостей виплати дивідендів нерезидентам юридичним та фізичним особам та характеристика певної специфіки оподаткування дивідендів нерезидентам, а саме: необхідність сплати авансового внеску з податку на прибуток; перелік міжнародних угод, спрямованих на уникнення подвійного оподаткування дивідендів.

Виклад основного матеріалу. Аналіз перерахування та виплати дивідендів важливі тому, що вони сигналізують акціонерам й інвесторам про здатність фірми одержувати дохід та виконувати свої зобов'язання перед акціонерами. Дивіденди є основою визначення ринкової ціни акцій та є найважливішим компонентом визначення ефективності вкладень у цінні папери різних підприємств. Ефективнішою є та політика, яка стабільно залучає інвесторів і максимально збільшує ціну акцій фірми. У разі вчасної виплати дивідендів, з'являється ефективна взаємодія в роботі з інвесторами, що дає позитивний результат як для інвестора, так і для підприємства-об'єкта інвестування

Законодавство України захищає інвестиції, прибутки й інтереси іноземних інвесторів і надає гарантії перерахування за кордон їхніх прибутків (у тому числі дивідендів), отриманих на законних підставах на території України. Для емітента корпоративних прав – резидента України, що виплачує дивіденди нерезиденту, передбачені ті ж юридичні й податкові вимоги, що й для резидента. Обрана підприємством дивідендна політика має узгоджуватися з податковим законодавством.

Згідно із законодавством України підприємство, яке виплачує дивіденди своїм акціонерам (власникам), нараховує та утримує податок на дивіденди в розмірі 25 % нарахованої суми виплат за рахунок таких виплат незалежно від того, чи є емітент платником податку на прибуток. Отже, ставка оподаткування розподіленого прибутку (як і нерозподіленого, що залишається у розпорядженні підприємства) становить 25 %, безпосереднім платником податку на дивіденди є суб'єкт підприємницької діяльності – емітент корпоративних прав; об'єктом оподаткування є сума дивідендів, строком сплати – до/або одночасно з виплатою дивідендів [2, с. 25].

Важливим є те, що емітент корпоративних прав зменшує суму нарахованого податку на прибуток на суму внесеного до бюджету податку на дивіденди. Якщо сума сплаченого податку на дивіденди перевищує суму податкових зобов'язань підприємства-емітента за податком на прибуток звітного періоду, різниця переноситься на зменшення зобов'язань за податком на прибуток такого підприємства у майбутніх податкових періодах.

За прийняття рішення про спрямування чистого прибутку на збільшення статутного капіталу та виплату дивідендів у формі корпоративних прав (акцій, часток, паїв), податок на дивіденди не застосовується за умови, що така виплата жодним чином не змінює пропорцій участі власників у статутному

капіталі підприємства-емітента. При цьому слід враховувати, що держава в будь-якому разі отримує всю суму податку. В останньому випадку не сплачується податок на дивіденди, однак на всю суму оподаткованого прибутку нараховується податок на прибуток.

Якщо одержувачем дивідендів є юридична особа, то цей вид доходів не включається до складу валового доходу підприємства для цілей оподаткування за умови, що з дивідендів утримано податок на рівні емітента корпоративних прав. Аналогічний порядок встановлений для одержувачів дивідендів – фізичних осіб: до сукупного оподаткованого доходу, одержаного громадянами, не включаються суми дивідендів, що були оподатковані під час їх виплати.

Дивіденди, що виплачуються в грошовій формі або у формі цінних паперів (корпоративних прав), не оподатковуються податком на додану вартість. На суми виплачених дивідендів не нараховуються збори на обов'язкове пенсійне страхування; обов'язкове соціальне страхування (в т. ч. на випадок безробіття) тощо, оскільки дивіденди не є платежем у рамках оплати праці.

Якщо хоча б один із засновників підприємства – нерезидент, при прийнятті рішення про виплату дивідендів виникне низка запитань. Для виплати дивідендів (у т. ч. коли хоча б один із засновників – нерезидент) необхідно розподіляти чистий прибуток, отриманий за правилами українського бухгалтерського обліку, а саме – позитивне значення рядка 220 зі Звіту про фінансові результати (Форма № 2) або рядка 190 Звіту про фінансові результати Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва (Форма № 2-м) [3, с. 15].

Якщо нерезиденту виплачуватимуть дивіденди у валюті, відмінній від гривні, то в рішенні про виплату дивідендів слід прописати формулу переведення української валюти в іноземну. Наприклад:

- дивіденди нерезиденту перераховують у валюту за курсом НБУ на дату прийняття рішення засновника про виплату дивідендів;
- нерезидентські дивіденди, нараховані в гривнях, перераховують у валюту виплати за курсом НБУ на дату виплати дивідендів;
- валютний еквівалент дивідендів для нерезидента визначають на дату їх виплати за комерційним курсом придбання валюти у визначеному банку.

Щодо необхідності зазначати в рішенні про нарахування дивідендів перелік та особливості розрахунків податків, які утримуються з дивідендів нерезидента законодавчих вимог немає. Однак, і заборона вчинити так відсутня.

Тому, доцільно було б відразу прописати:

- як із цих сум утримуватимуть податок на репатріацію (якщо нерезидент – юридична особа) чи податок на доходи (якщо фізична особа).
- коли нерезиденту можна розраховувати на застосування міжнародних норм (тобто щодо наявності довідки про нерезидентський статус).
- слід визначити, на який рахунок буде перераховано нерезиденту дивіденди: закордонний рахунок чи інвестиційний рахунок, відкритий в Україні.

Незалежно від того, кому платитимуть дивіденди (фізичній чи юридичній особі, резиденту або нерезиденту), необхідно до або одночасно з виплатою дивідендів сплатити авансовий внесок з податку на прибуток (без зменшення суми дивідендів на суму такого внеску) за ставкою 25 % незалежно від того, перебуває платник на загальній чи спрощеній системі оподаткування (пп. 7.8.2 ст.7 Закону про оподаткування прибутку підприємств – до 1.04.2011 року та п. 153.3 Податкового кодексу – після 1.04.2011 року) [4].

Емітент повинен сплатити до бюджету авансовий внесок до/або одночасно із виплатою дивідендів. У разі невиконання цієї вимоги на емітента можуть накласти штраф передбачений пп.17.1.9 ст.17 Закону № 2181, зокрема у подвійному розмірі суми авансового внеску. При цьому, як зазначено у п.3 Узагальнюючого роз'яснення № 210, цей штраф застосовується незалежно від стану розрахунку платника податків із бюджетом, тобто не враховується наявність у платника податкового боргу чи переплати. На суму сплаченого протягом звітного періоду авансового внеску емітент - платник податку на прибуток на підставі пп.7.8.3 ст.7 Закону про прибуток може зменшити суму нарахованого податку на прибуток звітного періоду [4].

У декларації з податку на прибуток «авансові внески, нараховані на суму дивідендів та прирівняних до них платежів» зазначають у рядку 20. Показник цього рядка не впливає на розрахунок податкових зобов'язань звітного періоду. Важливіше значення має показник рядка 13.5.1 таблиці 1 додатка К6 до декларації, де вказується «сума, що відноситься на зменшення нарахованої суми податку», тобто сума сплачених авансових внесків під час виплати дивідендів.

Платники єдиного податку не звільняються від сплати авансового внеску. Проте, ані Закон про прибуток, ні Указ №727 не дозволяють емітенту-платнику єдиного податку зменшувати суму цього податку на суму сплаченого авансового внеску.

Згідно Податкового кодексу від сплати авансового внеску податку на прибуток у разі виплати дивідендів звільняються:

- підприємства, що виплачують дивіденди фізичним особам;
- платники фіксованого сільськогосподарського податку;

– управителі фондів операцій із нерухомістю при виплаті платежів власникам сертифікатів фондів у результаті розподілу доходів фонду [1].

Відповідно до пп. 7.8.5 ст.7 Закону про прибуток авансовий внесок не сплачується, якщо дивіденди виплачуються:

а) у вигляді акцій (часток, паїв), емітованих (випущених) платником податку, який нараховує дивіденди, за умови, що така виплата ніяким чином не змінює пропорцій (часток) участі всіх акціонерів (власників) у статутному фонді емітента, незалежно від того, чи були такі акції (частки, паї) належним чином зареєстровані (відображені у зміні до статутних документів) чи ні;

б) інститутами спільного інвестування;

в) у межах сум дивідендів, отриманих від юридичних осіб, які перебувають під контролем юридичної особи, яка здійснює виплату [4].

Процитовані вище абзаци «а» та «б» були у Законі і раніше, а от абзак «в» – новий. Він з'явився у зв'язку із прийняттям Закону № 2156 «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» щодо оподаткування дивідендів» від 27.04.2010 р. По суті, нові положення означають, що емітент не сплачує авансовий внесок із суми дивідендів, які він сплачує за рахунок дивідендів, отриманих від підконтрольних йому юридичних осіб. З дивідендів, виплачених за рахунок інших джерел, авансовий внесок слід сплачувати.

Підконтрольними особами вважаються особи, які відповідають одному з критеріїв, визначених у п.1.26 ст.1 Закону про прибуток. Зокрема, це особи:

– найбільша частка (пай, пакет акцій) статутного фонду яких належить одержувачу дивідендів. При цьому таке володіння може бути безпосереднім або через більшу кількість пов'язаних фізичних чи юридичних осіб;

– у керівному органі яких одержувач дивідендів управляє найбільшою кількістю голосів;

– не менше 20% статутного капіталу яких належать одержувачу дивідендів [5, с. 53].

Авансовий внесок також не справляється, якщо дивіденди виплачують на користь фізичних осіб (резидентів та нерезидентів) за акціями (іншими корпоративними правами), які мають статус привілейованих або інший статус, що передбачає виплату фіксованого розміру дивідендів або в більшій сумі (пп. 7.8.7 ст.7 Закону про прибуток). Такі виплати порівнюються до виплати заробітної плати та оподатковують відповідно до Закону про податок з доходів фізичних осіб.

Для нерезидентів на авансовому внеску справа не закінчується. Далі фіскальні правила для юридичних та фізичних осіб відрізняються. Дивіденди, виплачувані (нараховані) юридичним особам-нерезидентам, відносять до доходів із джерелом походження з України (п.п. 1.21 та 13.1 Закону про прибуток). А це означає, що з дивідендів потрібно утримати податок з доходів нерезидентів, тобто податок на репатріацію.

Згідно з п. 13.2 Закону про прибуток ставка такого податку становить 15% суми дивідендів "якщо інше не передбачено нормами міжнародних угод, які набрали чинності". Тобто, якщо Україна уклала з "країною прописки" нерезидента угоду (конвенцію) про уникнення подвійного оподаткування, ставка оподаткування може бути нижчою. Якщо ні – нерезидент завжди отримуватиме на 15% менше нарахованої суми.

Податок на репатріацію потрібно сплатити до/або одночасно з виплатою доходу нерезиденту (п. 13.2 Закону про прибуток). Сам податок відповідно до п. 13.3 Закону про прибуток розраховують, виходячи з суми доходу із джерелом походження в Україні. Якщо засновник-резидент однієї з країн, із якою укладено міжнародний договір, потрібно ґрунтовно проаналізувати міжнародну угоду про уникнення подвійного оподаткування з нею, щоб визначити: чи має підприємство право на нижчу ставку оподаткування та в якому саме випадку.

Загальними принципами міжнародного права та внутрішнім законодавством України передбачено, що у разі, коли нормами міжнародних договорів встановлено інші правила, ніж ті, що містяться в національному законодавстві, застосовуються правила міжнародних договорів. Положення окремих міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування, які стосуються оподаткування дивідендів, відображено в таблиці 1. У разі, якщо резидент України серед своїх власників має нерезидентів, то при прийнятті рішень щодо порядку виплати дивідендів слід ознайомитися з відповідними угодами тієї країни, резидентом якої є власник корпоративних прав вітчизняного підприємства.

Як видно з розглянутих умов договорів про уникнення подвійного оподаткування, ними встановлено максимальні ставки оподаткування доходів нерезидентів у вигляді дивідендів. Окрім цього, майже всі відповідні договори містять застереження, що у разі, коли нерезидент здійснює свою господарську діяльність в Україні через постійне представництво або надає незалежні послуги через постійну базу й отримує дивіденди, які йому виплачує компанія – резидент України через такі постійне представництво або постійну базу, то пільгові ставки щодо оподаткування дивідендів не застосовуються.

Щоб мати право на нижчу ставку оподаткування чи звільнення від оподаткування в силу дії міжнародних норм, українські підприємства мусять отримати від іноземців довідку (або її нотаріально засвідчену копію), яка підтверджує, що такий іноземець – резидент країни, з якою підписано міжнародний

договір (п. 4 Порядку № 470). Її видають компетентні органи іншої країни. Форма довідки повинна відповідати тій, що наведена в додатку до Порядку № 470, або іншій формі, встановленій державою нерезидента, і містити обов'язкову інформацію про підприємство, як цього вимагає вказаний Порядок [7, с.30].

Таблиця 1

Міжнародні договори України щодо оподаткування дивідендів [3, с. 24–27; 6, с. 25–26]

№ з/п	Країна	Дата		За міжнародним договором податок з дивідендів не повинен перевищувати
		Підписання договору	Набрання чинності	
1	Австрія	16.10.97 р.	20.05.99 р.	а) 5% загальної суми дивідендів, якщо фактичним власником дивідендів є компанія (інша, ніж товариство), яка безпосередньо володіє, принаймні, 10% капіталу компанії, яка сплачує дивіденди; б) 10% загальної суми дивідендів в усіх інших випадках
2	Казахстан	09.07.96 р.	14.04.97 р.	а) 5% валової суми дивідендів, якщо право на дивіденди фактично має компанія, яка контролює прямо або опосередньо у випадку, принаймні, 20% капіталу з правом голосу компанії, яка сплачує дивіденди, а у випадку України принаймні 20% статутного фонду компанії, яка сплачує дивіденди; б) 15% загальної суми дивідендів у разі дивідендів, що сплачуються інвестиційною корпорацією, якою володіє нерезидент, але яка є резидентом Канади і в усіх інших випадках
3	Канада	04.03.96 р.	22.08.96 р.	а) 5% від загальної суми дивідендів, якщо право на ці дивіденди має компанія, яка контролює, прямо або опосередковано, принаймні, 20% статутного капіталу компанії, що виплачує дивіденди (Україна); б) в усіх інших випадках має застосовуватись ставка в розмірі 15%
4	Німеччина	03.07.95 р.	04.10.96 р.	а) 5% валової суми дивідендів, якщо право на дивіденди фактично має компанія (на відміну від товариства), і ця компанія є власником, принаймні, 20% капіталу компанії, яка сплачує дивіденди; б) 10% валової суми дивідендів в усіх інших випадках
5	Росія	08.02.95 р.	03.08.99 р.	а) 5% загальної суми дивідендів, якщо резидент другої Договірної Держави (Росії) зробив внесок до його акціонерного капіталу (статутного фонду) в розмірі не менше ніж 50 тис. дол. США або еквівалентній сумі в національних валютах договірних держав; б) 15% від загальної суми дивідендів у всіх інших випадках
6	США	04.03.94 р.	05.06.2000 р.	а) 5% від загальної суми дивідендів, якщо фактичним власником є компанія, яка володіє не менш ніж 10% акцій, що дають право голосу (або якщо компанія не має акцій, що дають право голосу, не менш ніж 10% статутного фонду) та, у випадку України, нерезидент України володіє не менше, ніж 20% акцій, що дають право голосу, або у випадку, якщо компанія не має таких акцій, то 20% статутного фонду; б) 15% загальної суми дивідендів в інших випадках
7	Фінляндія	14.10.94 р.	14.02.98 р.	а) 5% валової суми дивідендів, якщо фактичним власником є компанія (на відміну від товариства), що безпосередньо володіє мінімум 20% капіталу компанії, яка сплачує дивіденди; б) 15% валової суми дивідендів в усіх інших випадках
8	Франція	30.01.97 р.	01.11.99 р.	а) 5% валової суми дивідендів, якщо право на дивіденди фактично має компанія, яка володіє прямо або принаймні опосередковано: - 20% капіталу компанії, яка сплачує дивіденди, у разі, якщо компанія є резидентом України; - 10% капіталу компанії, яка сплачує дивіденди, у разі, якщо компанія є резидентом Франції; б) 15% валової суми дивідендів в інших випадках
9	Швейцарія	30.10.2000 р.	26.02.02 р.	а) 5% загальної суми дивідендів, якщо право на дивіденди фактично має компанія (інша ніж партнерство), яка безпосередньо володіє, принаймні, 20% капіталу компанії, яка сплачує дивіденди; б) 15% загальної суми дивідендів в інших випадках
10	Швеція	15.08.95 р.	04.06.96 р.	а) 5% загальної суми дивідендів, якщо право на дивіденди фактично має компанія (на відміну від товариства) і ця компанія є власником принаймні 20% капіталу компанії, яка сплачує дивіденди; б) 10% загальної суми дивідендів в інших випадках

Слід зауважити, що довідка про резидентність дійсна в межах календарного року, у якому її видано. Підприємство, яке виплачує доходи нерезидентів у звітному році, може застосувати зменшені ставки оподаткування, якщо власник корпоративних прав подав довідку з інформацією за попередній рік. Але після закінчення звітного (податкового) року треба обов'язково отримати нову довідку (п. п. 4, 6 Порядку № 470). Окрім того, довідка про резидентський статус засновника може потребувати легалізації в Україні або ж на ній достатньо буде проставити апостиль. Якщо статус нерезидента залишиться непідтвердженим належним чином оформленою довідкою, доведеться сплачувати податок на репатріацію за ставкою 15%.

Оподаткування виплат фізичним особам-нерезидентам регулює Закон про ПДФО. Відповідно до п. 1.3 цього Закону дивіденди, нараховані резидентом-емітентом корпоративних прав, належать до доходу з джерелом його походження з України. А самих фізичних осіб вважають платниками податку з доходів

фізичних осіб (пп. 1.20.2, п. 2.1 Закону про ПДФО). Підпункт 9.11.3 Закону про ПДФО встановлює, що при нарахуванні на користь нерезидента дивідендів застосовується така ж ставка податку, як і для нарахування таких доходів резиденту, тобто 15% (пп. 9.3.4, 9.4.1 та п. 7.1 Закону про доходи).

Однак, слід також врахувати: п. 21.1 Закону про ПДФО передбачає, що при оподаткуванні можна враховувати й норми міжнародних договорів, якщо їх ратифіковано Верховною Радою України. Тож, як і у випадку з юридичними особами, можна застосовувати меншу ставку оподаткування, якщо підписана відповідна міжнародна угода чи конвенція про уникнення подвійного оподаткування. Звісно, право на податкове послаблення й у цьому випадку також можливе за наявності належно оформленої (у т. ч. за необхідності легалізованої чи апостильованої) довідки чи її нотаріально засвідченої копії про те, що фізична особа – резидент країни, з якою укладено міжнародну угоду.

Податковим агентом при виплаті дивідендів на користь іноземців виступає емітент корпоративних прав або ж за його дорученням інша особа, яка проводитиме таку виплату. Податок перераховують у бюджет (пп. 8.1.2 Закону про ПДФО): під час виплати дивідендів; якщо дивіденди нараховано, але не виплачено – у строки, встановлені законом для місячного податкового періоду, тобто протягом 30 днів після закінчення звітного місяця.

Слід також звернути увагу на те, що якщо засновником підприємства є іноземець, який має статус резидента України, підтверджений належно оформленою довідкою, виплачуватимуть йому дивіденди так, як і українським громадянам.

Для фізичної особи–нерезидента, який отримав дивіденди від українського підприємства, у свою чергу, для уникнення подвійного оподаткування у своїй країні незайвим є отримання довідки про сплату нерезидентом в Україні податку з доходів на дивіденди. Форму такої довідки затверджено наказом ДПА України від 03.09.2003 р. №417, який зареєстровано в Міністерстві юстиції України 01.10.2003 р. за № 885/8206.

Висновки. Оподаткування дивідендів, виплачених нерезидентам має низку особливостей, у порівнянні з оподаткуванням резидентів. У деяких випадках застосовуються підвищені ставки при оподаткуванні дивідендів, у деяких – взагалі характерна відсутність податкових зобов'язань. Всі особливості, пов'язані з даним питанням, визначені діючим законодавством України, а також певними міжнародними договорами. Проте, незважаючи на прийняття та введення в дію в Україні у 2011 році Податкового кодексу, більшість спірних питань, які стосуються оподаткування та виплати дивідендів нерезидентам, залишаються актуальними. Тому, вдосконалення нормативно-правових актів та ліквідація спірних моментів у міждержавних угодах є головним завданням як для України, так і для міжнародних організацій, що сприятиме гармонізації порядку нарахування, оподаткування та виплати дивідендів нерезидентам.

Література

1. <http://webcache.googleusercontent.com/>
2. Солошенко Л. Дивіденди: новації – 2010 / Л. Солошенко, О. Уварова // Податки та бухгалтерський облік: Видавничо-консалтингова корпорація Фактор. – 2010. – № 49. – С. 24–30.
3. Лісна І. Дивіденди нерезиденту: облікові лабіринти / І. Лісна // Все про бухгалтерський облік. – 2010. – № 32. – С. 6–45.
4. Про оподаткування прибутку підприємств [Електронний ресурс] : закон (№ 334/94-ВР) : [прийнято Верховною Радою України 22.05.1997] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 14.03.2011).
5. Журавська І. Емітенту про оподаткування дивідендів: зміни – 2010 / І. Журавська // Бухгалтерія. – 2010. – № 24. – С. 52–57.
6. Онищенко Т. Дивіденди від нерезидента і для нерезидента: особливості оподаткування / Т. Онищенко, Л. Солошенко // Податки та бухгалтерський облік: Видавничо-консалтингова корпорація Фактор. – 2006. – № 4. – С. 22–33.
7. Солошенко Л. Дивіденди нерезиденту від нерезидента / Л. Солошенко // Податки та бухгалтерський облік: Видавничо-консалтингова корпорація Фактор. – 2010. – № 10. – С. 25–31.

Надійшла 13.04.2011