

### Податкова консультація

Державна фіскальна служба України, керуючись ст. 52 Податкового кодексу України (далі – Кодекс), розглянула звернення щодо практичного застосування норм податкового законодавства і в межах компетенції повідомляє, що відповідь надається з урахуванням фактичних обставин, викладених у листі.

Оподаткування доходів фізичних осіб врегульовано розділом IV Кодексу, згідно з п.п. 162.1 п. 162.1 ст. 162 якого платником податку є фізична особа – нерезидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні.

Пунктом 163.2 ст. 163 Кодексу передбачено, що об'єктом оподаткування нерезидента є загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід з джерела його походження в Україні.

Відповідно до п.п. 170.10.1 п. 170.10 ст. 170 Кодексу доходи з джерелом їх походження в Україні, що нараховуються (виплачуються, надаються) на користь нерезидентів, оподатковуються за правилами та ставками, визначеними для резидентів (з урахуванням особливостей, визначених деякими нормами розділу IV Кодексу для нерезидентів).

Порядок оподаткування дивідендів передбачено п. 170.5 ст. 170 Кодексу, відповідно до п.п. 170.5.1 якого податковим агентом платника податку під час нарахування на його користь дивідендів, крім випадків, зазначених у п.п. 165.1.18 п. 165.1 ст. 165 Кодексу, є емітент корпоративних прав або за його дорученням інша особа, яка здійснює таке нарахування.

Будь-який резидент, який нараховує дивіденди, включаючи того, який сплачує податок на прибуток підприємств у спосіб, відмінний від загального (є суб'єктом спрощеної системи оподаткування), або звільнений від сплати такого податку з будь-яких підстав, є податковим агентом під час нарахування дивідендів (п.п. 170.5.2 п. 170.5 ст. 170 Кодексу).

Доходи, зазначені в п. 170.5 ст. 170 Кодексу, остаточно оподатковуються податковим агентом під час їх нарахування платнику податку за ставкою, визначеною п. 167.5 ст. 167 Кодексу (п.п. 170.5.4 п. 170.5 ст. 170 Кодексу).

Згідно з п.п. 167.5.4 п. 167.5 ст. 167 Кодексу доходи у вигляді дивідендів по акціях та/або інвестиційних сертифікатах, корпоративних правах, нарахованих нерезидентами, інститутами спільного інвестування та суб'єктами господарювання, які не є платниками податку на прибуток оподатковуються у половинному розмірі ставки, встановленої у п. 167.1 ст. 167 Кодексу, тобто 9 відсотків.

Також вказаний дохід є об'єктом оподаткування військовим збором (п.п. 1.2 п. 16<sup>1</sup> підрозділу 10 розділу XX Кодексу).

Ставка військового збору становить 1,5 відс. об'єкта оподаткування, визначеного п.п. 1.2 п. 16<sup>1</sup> підрозділу 10 розділу XX Кодексу (п.п. 1.3 п. 16<sup>1</sup> підрозділу 10 розділу XX Кодексу).

Нарахування, утримання та сплата (перерахування) податку на доходи фізичних осіб та військового збору до бюджету здійснюються у порядку, встановленому ст. 168 Кодексу.

Враховуючи зазначене, дохід у вигляді дивідендів, нарахованих фізичній особі – нерезиденту суб'єктом господарювання, платником єдиного податку оподатковується податком на доходи фізичних осіб за ставкою 9 відс. та військовим

збором за ставкою 1,5 відсотка.

Водночас, дивіденди, нараховані платникові податку за акціями або іншими корпоративними правами, що мають статус привілейованих або інший статус, що передбачає виплату фіксованого розміру дивідендів чи суми, яка перевищує суму виплат, розраховану на будь-яку іншу акцію (корпоративне право), емітовану таким платником податку згідно з п.п. 153.3.7 п. 153.3 ст. 153 Кодексу, для цілей оподаткування прирівнюються до виплати заробітної плати з відповідним оподаткуванням (п.п. 170.5.3 п. 170.5 ст. 170 Кодексу), тобто оподатковуються за ставкою 18 відсотків.

Разом з цим, положеннями п. 3.2 ст. 3 Кодексу встановлено, 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 України про уникнення подвійного оподаткування стосовно повного або часткового звільнення від оподаткування доходів нерезидентів із джерелом їх походження з України встановлено ст. 103 Кодексу.

Відповідно до положень п. 103.2 ст. 103 Кодексу особа (податковий агент) має право самостійно застосувати звільнення від оподаткування або зменшену ставку податку, передбачену відповідним міжнародним договором України на час виплати доходу нерезиденту, якщо такий нерезидент є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу і є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України.

Застосування міжнародного договору України в 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 п. 103.4 ст. 103 Кодексу.

Пунктом 103.4 ст. 103 Кодексу встановлено, що підставою для звільнення (зменшення) від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України є подання нерезидентом з урахуванням особливостей, передбачених пунктами 103.5 і 103.ст. 103 Кодексу, особі (податковому агенту), яка виплачує йому доходи, довідки (або її нотаріально засвідченої копії), яка підтверджує, що нерезидент є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України, а також інших документів, якщо це передбачено міжнародним договором України.

Згідно з п. 103.3 ст. 103 Кодексу бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу для цілей застосування пониженої ставки податку згідно з правилами міжнародного договору України до дивідендів, процентів, роялті, винагород тощо нерезидента, отриманих із джерел в Україні, вважається особа, що має право на отримання таких доходів.

При цьому бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу не може бути юридична або фізична особа, навіть якщо така особа має право на отримання доходу, але є агентом, номінальним утримувачем (номінальним власником) або є тільки посередником щодо такого доходу.

Відповідно до положень пунктів 1 і 2 ст. 10 Конвенції між Урядом України і Урядом Французької Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно від 30 січня 1997 року (далі – Конвенція) дивіденди, що сплачуються компанією, яка

є резидентом Договірної Держави, резиденту другої Договірної Держави, можуть оподатковуватись у цій другій Державі.

Однак такі дивіденди можуть також оподатковуватись у Договірній Державі, резидентом якої є компанія, що сплачує дивіденди, і відповідно до законодавства цієї Держави, але якщо фактичний власник дивідендів є резидентом другої Договірної Держави, то податок, що стягується таким чином, не повинен перевищувати:

а) 5 відсотків валової суми дивідендів, якщо право на дивіденди фактично має компанія, яка володіє прямо або посередньо принаймні:

(i) 20 відсотками капіталу компанії, яка сплачує дивіденди, у випадку, якщо компанія є резидентом України;

(ii) 10 відсотками капіталу компанії, яка сплачує дивіденди, у випадку, якщо компанія є резидентом Франції;

b) 15 відсотків валової суми дивідендів в інших випадках.

Отже, відповідно до положень ст. 10 Конвенції при виплаті українською компанією дивідендів фізичній особі – резиденту Французької Республіки повинен бути застосований п.п. b) п. 2 ст. 10 Конвенції, а саме, дивіденди підлягають оподаткуванню в Україні відповідно до українського законодавства, але якщо одержувач фактично має право на дивіденди, податок, що стягується таким чином, не повинен перевищувати 15 відсотків валової суми дивідендів.

З урахуванням положень п.п. 167.5.4 п. 167.5 ст. 167 Кодексу, ставка податку, встановлена Кодексом, відповідає вимогам п.п. b) п. 2 ст. 10 Конвенції (не перевищує 15 відсотків валової суми дивідендів).

Тобто Конвенція не містить положень, які б встановлювали інші правила, ніж ті, що передбачені Кодексом, у частині звільнення (зменшення) від оподаткування доходів у вигляді дивідендів, що сплачуються українською компанією фізичній особі – резиденту Французької Республіки.

При цьому, слід зауважити, що положення пунктів 1 і 2 ст. 10 Конвенції не можуть трактуватися як такі, що надають платнику податку право вибору, в якій саме з двох договірних держав буде здійснюватися оподаткування одержаного доходу у вигляді дивідендів. Відповідно до положень цих пунктів обидві країни, і країна, що є джерелом доходу, і країна, резидентом якої є особа, що одержує дивіденди, мають право оподатковувати такий вид доходу.

Враховуючи зазначене, доходи у вигляді дивідендів, що сплачуються українською компанією фізичній особі – резиденту Французької Республіки, підлягають оподаткуванню в Україні.

Порядок сплати податкового зобов'язання з податку на прибуток підприємств при виплаті дивідендів встановлено п. 57.1<sup>1</sup> ст. 57 Кодексу.

Відповідно до абзацу сьомого п.п. 57.1<sup>1</sup>.2 п. 57.1<sup>1</sup> ст. 57 Кодексу обов'язок з нарахування та сплати авансового внеску з податку на прибуток підприємств за визначеною п. 136.1 ст. 136 Кодексу ставкою покладається на будь-якого емітента корпоративних прав (крім платників єдиного податку), що є резидентом, незалежно від того, чи користується такий емітент пільгами із сплати податку, передбаченими цим Кодексом, чи у вигляді застосування ставки податку іншої, ніж встановлена п. 136.1 ст. 136 Кодексу.

Крім того, відповідно до абзацу четвертого п.п. 57.1<sup>1</sup>.3 п. 57.1<sup>1</sup> ст. 57 Кодексу авансовий внесок, передбачений п.п. 57.1<sup>1</sup>.2 п. 57.1<sup>1</sup>, не справляється, зокрема, у разі виплати дивідендів фізичним особам.

Згідно з п.п. 57.1<sup>1</sup>.4 п. 57.1<sup>1</sup> ст. 57 Кодексу виплата дивідендів на користь фізичних осіб (у тому числі нерезидентів) за акціями або корпоративними правами, які мають статус привілейованих або інший статус, що передбачає виплату фіксованого розміру дивідендів чи суми, яка є більшою за суму виплат, розраховану на будь-яку іншу акцію (корпоративне право), емітовану таким платником податку, прирівнюється з метою оподаткування до виплати заробітної плати з відповідним оподаткуванням.

При цьому така виплата не підлягає оподаткуванню як дивіденди згідно з положеннями розділу IV цього Кодексу.

Отже, під час нарахування та виплати дивідендів платником єдиного податку на користь фізичної особи авансовий внесок з податку на прибуток підприємств не справляється.

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