

6. Castro M. P. R., Antunes G. C., Marcon L. M. P., Andrade L. S., Rückl S., Andrade V. L. Â. Euthanasia and assisted suicide in western countries: a systematic review. *Revista Bioética*. 2016. vol. 24. № 2. pp. 360.

REFERENCES

1. Khimchenko, S. A. (2010). Doktrylnalni pidkholdy do problemy lehalizatsii v Ukraini. *Aktualni problemy derzhavy i prava - Actual problems of state and law*, 55, P. 225–233. URL: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/app/2012_46/Himchenko.pdf. [in Ukrainian]
2. Hromovchuk, M. V. (2016). Konstytutsiino-pravove zakriplennia evtanazii v zarubizhnykh krainakh. *Konstytutsiino-pravovi akademichni studii – Constitutional and Legal Academic Studies*, 2, P. 32–38 [in Ukrainian]
3. Beiher, H. (2014). Problema evtanazii ditei u Yevropi. *Naukovi zapysky NDU im. M. Hoholia. «Psykhologo-pedahohichni nauky» – Scientific notes of NDU M. Gogol. «Psychological and pedagogical science»*, 3, P. 242 [in Ukrainian]
4. Chervenak FA, McCullough LB, Arabin B. (2009). The Groningen Protocol: is it necessary? Is it scientific? Is it ethical? *J Perinat Med*, 37, P. 199–205.
5. Dyer O., White C., Garcia Rada A. (2015). Assisted dying: law and practice around the world. *BMJ. Vol. 351*. URL: <https://www.bmj.com/content/351/bmj.h4481>.
6. Castro M. P. R., Antunes G. C., Marcon L. M. P., Andrade L. S., Rückl S., Andrade V. L. Â. (2016). Euthanasia and assisted suicide in western countries: a systematic review. *Revista Bioética*, vol. 24, 2, pp. 360.

Наугольникова Катерина Михайлівна

*молодий науковий співробітник
НДІ правового забезпечення інноваційного розвитку
НАПрН України*

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ЗАПРОВАДЖЕННЯ КОНСТРУКТИВНИХ ДИВІДЕНДІВ В УКРАЇНІ

В Україні Законом № 466 запроваджено концепцію оподаткування прирівняних до дивідендів платежів, яка передбачає коригування за методоло-

гією принципу «втягнутої руки». Здійснення таких платежів є об'єктом податку на репатріацію, а базою буде виступати сума, що перевищує показник, визначений на підставі застосування принципу «втягнутої руки». У зв'язку з цим постає декілька питань. По-перше, щодо можливості застосування пільгової ставки за конвенціями про уникнення подвійного оподаткування при сплаті податку на репатріацію. Чи можна застосовувати визначений в конвенціях про уникнення подвійного оподаткування термін «дивіденди» для цілей зменшення внутрішньої ставки 15% податку на репатріацію при виплаті «конструктивних дивідендів» нерезиденту. Іноземні суди відповідають, що термін «дивіденди» повинен розумітися в широкому значенні з урахуванням національного законодавства. По-друге, чи будуть підпадати прирівняні дивіденди під правило визначення ділової мети. Платники серйозно занепокоєні, що податкова служба буде у кожному випадку стверджувати, що при здійсненні виплат платник мав на меті ухилення від оподаткування з використанням податкових преференцій міжнародних договорів України. Насамкінець, сплата податку на репатріацію та підготовка обґрунтування про відповідність ціни операції принципу «втягнутої руки» має великий розрив у часі. Попередньо можна сказати, що нововведення значно ускладнить життя платникам податків, що ж саме порадити вітчизняному бізнесу? Для мінімізації ризиків перш за все необхідно не перевищувати сумових критеріїв, встановлених для контрольованих операцій та готувати належне обґрунтування цін протягом року, в якому відбуваються контрольовані операції, а не постфактум.

Ключові слова: дивіденди, конструктивні дивіденди, оподаткування.

Nauholnykova Kateryna

*Research Assistant of Scientific and Research Institute
of Providing Legal Framework for the Innovative Development
of NALS of Ukraine*

PROBLEMATIC ISSUES OF IMPLEMENTATION OF CONSTRUCTIVE DIVIDENDS IN UKRAINE

In Ukraine, the Law No.466 introduced the concept of taxation of payments equated to dividends, which provides for adjustment according to the methodology of the “arm’s length” principle. Making such payments is subject to repatriation tax, and the base will be the amount exceeding the figure

determined on the basis of the application of the “arm’s length” principle. This raises several questions. First, the possibility of applying the preferential rate under double taxation conventions when paying tax on repatriation. Can the term “dividends” as defined in the double taxation conventions be applied for the purpose of reducing the domestic repatriation tax rate of 15% when paying “constructive dividends” to a non-resident. Foreign courts have responded that the term “dividends” must be understood broadly in light of domestic law. Second, will equated dividends fall under the business purpose determination rule. Taxpayers are seriously concerned that the IRS will argue in each case that in making the payments the taxpayer intended to evade taxation by using the tax preferences of Ukraine’s international treaties. Finally, payment of repatriation tax and preparation of justification on the compliance of transaction price with the “arm’s length” principle has a big gap in time. Preliminarily we can say that the innovations will significantly complicate the life of taxpayers, so what exactly is the advice for domestic business? To minimize risks, first of all, it is necessary not to exceed the amount criteria established for controlled transactions and to prepare a proper justification of prices during the year in which controlled transactions take place, rather than after the fact.

Keywords: dividends, constructive dividends, taxation.

Для боротьби з агресивним податковим плануванням план BEPS, в числі інших механізмів, передбачає застосування концепції «конструктивних дивідендів» з метою оподаткування прихованих виплат дивідендів. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення адміністрування податків», прийнятий Верховною Радою від 16.01.2020 року (надалі - Закон №466) вводить і в Податковий кодекс України (надалі - ПКУ) поняття «конструктивних дивідендів» – тобто платежів, прирівняних до дивідендів. Запровадження концепції оподаткування прирівняних до дивідендів платежів передбачає коригування за методологією, передбаченими для контролю за трансфертним ціноутворенням, при здійсненні операцій з нерезидентами. [2] Згідно зі змінами в п.п. 14.1.49. ПКУ, які вступили в силу з 1 січня 2021 року до «конструктивних дивідендів» переважно відносяться контрольовані операції (надалі – КО), які здійснюються за цінами, що не відповідають принципу «втягнутої руки», а також операції з засновниками / учасниками з викупу корпоративних прав, зменшення статутного капіталу, виходу учасника з товариства і т.д.:

1) 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 цього Кодексу, у контрольованих операціях понад суму, яка відповідає принципу «витягнутої руки»;

2) вартість товарів (робіт, послуг), крім цінних паперів та деривативів), що придбаваються у нерезидента, зазначеного в підпунктах «а», «в», «г» підпункту 39.2.1.1 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 цього Кодексу, у контрольованих операціях понад суму, яка відповідає принципу «витягнутої руки»;

3) 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 цього Кодексу, у контрольованих операціях порівняно із сумою, яка відповідає принципу «витягнутої руки»;

4) 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» [1].

Таким чином, перші 3 пункту будуть поширюються тільки на контрольовані операції. Це означає, що повинні дотримуватися вартісні критерії для трансфертного ціноутворення (надалі – ТЦО), а саме: дохід особи має перевищувати 150 млн. гривень і обсяг таких операцій з кожним контрагентом повинен перевищувати 10 млн. гривень. Останній пункт застосовується для виведення капіталу тільки якщо операція призводить до зменшення нерозподіленого прибутку. Якщо ж зменшення не буде, положення також не застосовуватиметься. Здійснення платежів, прирівняних до дивідендів, вимагає сплати податку на репатріацію (withholding tax) в розмірі 15% – якщо інше не встановлено міжнародним договором (ДГТ). При цьому, базою для оподаткування є не вся сума платежу, а лише сума, що переви-

щуче правило «витягнутої руки»: «<...> У разі якщо резидент (крім платників єдиного податку четвертої групи) здійснює на користь нерезидента виплату доходів, зазначених в абзацах четвертому – шостому підпункту 14.1.49 пункту 14.1 статті 14 цього Кодексу, у сумі, що перевищує суму, яка відповідає принципу «витягнутої руки», або виплачує інші доходи, які прирівняні згідно з цим Кодексом до дивідендів, такий резидент має утримати з суми такого перевищення та з таких інших доходів податок на доходи нерезидента за ставкою в розмірі 15 відсотків (якщо інша ставка не встановлена міжнародним договором, згоду на обов'язковість якого було надано Верховною Радою України). Такий податок має бути сплачений до граничної дати подання звіту про контрольовані операції за відповідний звітний (податковий) рік.» [1]

В даному аспекті виникає ще одне питання, що стосується можливості застосування пільгової ставки за конвенціями про уникнення подвійного оподаткування (надалі – DDT). Визначення терміна «дивіденди», що міститься в більшості DDT як «доходів від акцій або інших прав, які не є борговими зобов'язаннями, що дають право на участь в прибутку, а також інший дохід, який підлягає такому ж оподаткуванню, як доходи від акцій відповідно до законодавства держави, резидентом якої є компанія, що розподіляє прибуток» формально не відповідає поняттю «конструктивних дивідендів». Чи означає це, що замість 5–10% за DDT потрібно застосовувати повну ставку 15%? На думку автора, немає. Коментарі до модельної конвенції ОЕСР (*model tax convention on income and on capital 2017*) передають регулювання переліку платежів, які можуть вважатися дивідендами, на розсуд національного законодавства, що дозволяє при проведенні таких платежів використовувати ставку, передбачену ст. 10 конвенції для дивідендів: «*In view of the great differences between the laws of OECD member countries, it is impossible to define “dividends” fully and exhaustively. Consequently, the definition merely mentions examples which are to be found in the majority of the member countries’ laws and which, in any case, are not treated differently in them*» [4].

Подібні спірні ситуації вже були предметом судового розгляду в зарубіжній практиці (наприклад, справа АТ «Каширський Двір-

Северянин»). Податковий орган РФ перекваліфікував позитивну різницю між нарахованими процентами і граничними процентами в дивіденди, сплачені іноземній компанії, щодо якої існує контрольована заборгованість. Податок був нарахований виходячи із ставки 15% відповідно до п.п. «В» п. 2 ст. 10 Конвенції між Урядом РФ і Урядом Австрійської Республіки про уникнення подвійного оподаткування. У застосуванні ставки 5% було відмовлено, тому що іноземна компанія володіла «дочірньою компанією» не безпосередньо, а опосередковано, через інші структури, а значить, не виконувалося правило прямого володіння в капіталі. Суди першої, апеляційної та касаційної інстанції підтримали податкову інспекцію. Однак, Верховний Суд РФ ухвалою від 06.08.2018 по справі № А40-176513 / 2016 скасував рішення нижчих інстанцій. Було встановлено, що термін «дивіденди» повинен розумітися в широкому значенні з урахуванням національного законодавства.[5] Повертаючись до українських реалій і використовуючи описаний вище кейс в якості зразку можна зробити висновок, що перекваліфікація неринкових знижок / надбавок в дивіденди практично можлива, а питання ставки, яка застосовується до таких псевдо дивідендів – 5 або 15% – залежить від конкретної конвенції і від особливостей ідентифікації дивідендів в національному законодавстві їх платника. Варто відзначити, що на відміну від описаного вище кейса РФ, українські парламентарії вирішили не включати проценти, а також роялті в діапазон визначення «конструктивних дивідендів», поклавшись на достатність спеціальних податкових різниць (тонка капіталізація і т.д.).[6] Цікавим видається той факт, що для інших операцій з продажу або придбання товарів / послуг законодавець не зупинило наявність і істотне розширення в Законі № 466 супутніх податкових різниць, а саме, поява тесту ділової мети (по суті - 100 відсоткова податкова різниця для витрат від покупки у нерезидентів, і додавання 30 відсотків податкової різниці до продажу низько податковим нерезидентам). Особливе занепокоєння у платників податків викликають нововведення у поєднанні з тестом ділової мети. Закон № 466 деталізує визначення ділової мети, що передбачено п.п. 14.1.231 ПКУ та сферу його застосування. Тест на ділову мету буде застосовуватися тільки компаніями на загаль-

ній системі і тільки при здійсненні витрат на користь нерезидентів. Якщо компанія не проходить тест ділової мети, вона повинна збільшити на суму таких витрат фінансовий результат до оподаткування. Під тест ділової мети потенційно підпадають прирівняні дивіденди, оскільки вони спочатку по своїй суті трактуються як суми прихованих від оподаткування (в ціні товарів, робіт і послуг) виплат нерезидентам. Відсутність законодавчо визначених орієнтирів при аналізі таких виплат підвищує рівень суб'єктивізму в роботі контролюючих органів. В результаті не виключено, що податкова служба буде по кожній такій виплаті стверджувати, що зазначені суми не є помилкою платника податків при визначенні ринкової ціни, а заздалегідь мали на меті ухилення від оподаткування, зокрема з використанням податкових преференцій міжнародних договорів України.[3]

У зв'язку з цим виникає питання, так навіщо взагалі потрібні конструктивні дивіденди, якщо є ТЦО, і як ці інститути повинні поєднуватися? Як визначив законодавець, Закон 466 дозволить забезпечити додаткові надходження до державного бюджету та запобігатиме використанню агресивних схем податкового планування. Разом з тим, нововведення значно ускладнить життя платникам податків. Одним із найбільш проблемних питань співвідношення інститутів трансфертного ціноутворення та «конструктивних дивідендів» виявляється у тому, що податок на репатріацію сплачується при виплаті доходу, а підприємство, яке впевнене, що операція відповідає принципу «витягнутої руки» може обґрунтувати ціну тільки при підготовці звіту про КО в наступному році. Дані події мають великий розрив у часі. Можливо, саме з цих міркувань у фінальній версії Закону № 466 було прийнято рішення не застосовувати авансовий внесок на прибуток. Як же платнику уникнути зайвих проблем з конструктивними дивідендами?

А) Для малого та середнього бізнесу поради, мабуть, будуть такими ж, як і для ТЦО:

1) не перевищувати поріг прибутковості за рік понад 150 млн. З двома застереженнями:

2) з урахуванням 30-відсоткової податкової різниці як на продаж, так і на покупку товарів / послуг в низько податкових юрисдикціях,

яка не прив'язана до порогів контрольованих операцій - взагалі виключити ці юрисдикції з числа контрагентів;

3) для операцій зі зменшення статутного капіталу, викупу корпоративних прав тощо., які теж не пов'язані порогом контрольованих операцій – стежити за тим, щоб вони не приводили до зменшення інвестиційного прибутку;

В) Для великих підприємств, які можуть дозволити собі обґрунтування по ТЦО – займатися цим, наскільки дозволяють процеси і обрана методологія, прямо протягом року, в якому відбуваються контрольовані операції, а не постфактум.

ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України в ред. від 15.03.2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

2. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві: Закон України від 16.01.2020 року № 466-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20/ed20210101#Text> (дата звернення: 15.03.2021 р.)

3. Пояснювальна записка до проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 16.01.2020 року. URL: https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=66520 (дата звернення: 16.03.2021 р.)

4. «OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017». URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en#page1 (дата звернення: 15.03.2021 р.)

5. «Налог у источника по выплатам иностранным холдинговым компаниям: последняя практика» 2019. Віктор Калгін. URL: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/ru/pdf/2019/08/ru-ru-wht-from-problem-to-the-solution-new.pdf> (дата звернення: 16.03.2021 р.)

6. «Налоговое планирование в международной структуре» 2019. Віктор Калгін, Анна Воронкова. URL: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/ru/pdf/2019/07/ru-ru-tax-planning-in-international-structure.pdf> (дата звернення: 16.03.2021 р.)

REFERENCES

1. Podatkovi kodeks Ukrainy v red. vid 15.03.2021 r. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> [in Ukrainian].
2. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo vdoskonalennia administruvannia podatkiv, usunennia tekhnichnykh ta lohichnykh neuzghodzenosti u podatkovomu zakonodavstvi: Zakon Ukrainy vid 16.01.2020 roku № 466-IKh. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20/ed20210101#Text> [in Ukrainian].
3. Poiasniuvalna zapyska do proektu Zakonu Ukrainy «Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo vdoskonalennia administruvannia podatkiv, usunennia tekhnichnykh ta lohichnykh neuzghodzenosti u podatkovomu zakonodavstvi» vid 16.01.2020 roku. URL: https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=66520 [in Ukrainian].
4. «OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017». URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en#page1.
5. «Nalog u istochnika po vyplatam inostrannym kholdingovym kompaniyam: poslednyaya praktika» 2019. Viktor Kalgin. URL: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/ru/pdf/2019/08/ru-ru-wht-from-problem-to-the-solution-new.pdf> [in Russian].
6. «Nalogovoye planirovaniye v mezhdunarodnoi strukture» 2019. Viktor Kalgin. Anna Voronkova. URL: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/ru/pdf/2019/07/ru-ru-tax-planning-in-international-structure.pdf> [in Russian].

Пасмор Юлія Вікторівна

кандидат наук із соціальних комунікацій, науковий співробітник

НДІ правового забезпечення інноваційного розвитку

НАПрН України

ORCID 0000-0001-8773-360X

ЦИФРОВА ТРАНСФОРМАЦІЯ ЯК ВИМОГА ЧАСУ В УМОВАХ ПАНДЕМІЇ COVID-19 І КАРАНТИНУ

У статті констатовано, що в умовах пандемії COVID-19 і карантину цифрова трансформація є не тільки вимогою часу, а й підґрунтям форму-