

01.04.2020 №1360 / 6/99-0007-02-02-06 / i7K

Податкова консультація

Державна податкова служба України розглянула звернення щодо окремих питань стосовно оподаткування доходів нерезидентів та визнання операцій контролюваними і, керуючись ст. 52 Податкового кодексу України (далі – Кодекс), у межах компетенції повідомляє таке.

Особливості оподаткування нерезидентів встановлено п. 141.4 ст. 141 Кодексу.

Доходи, отримані нерезидентом із джерелом їх походження з України, оподатковуються у порядку і за ставками, визначеними п. 141.4 ст. 141 Кодексу.

Перелік таких доходів, отриманих нерезидентом із джерелом їх походження з України, визначено п.п. 141.4.1 п. 141.4 ст. 141 Кодексу.

До доходів належить, зокрема, прибуток від здійснення операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів, деривативів або інших корпоративних прав, визначений відповідно до цього розділу (абзац «е» п.п. 141.4.1 п. 141.4 ст. 141 Кодексу).

Підпунктом 141.4.2 п. 141.4 ст. 141 Кодексу встановлено, що резидент або постійне представництво нерезидента, що здійснюють на користь нерезидента або уповноваженої ним особи (крім постійного представництва нерезидента на території України) будь-яку виплату з доходу з джерелом його походження з України, отриманого таким нерезидентом від провадження господарської діяльності (у тому числі на рахунки нерезидента, що ведуться в національній валюті), утримують податок з таких доходів, зазначених у п.п. 141.4.1 п. 141.4 ст. 141 Кодексу, за ставкою в розмірі 15 відсотків (крім доходів, зазначених у підпунктах 141.4.3 - 141.4.6 та 141.4.11 п. 141.4 ст. 141 Кодексу) їх суми та за їх рахунок, який сплачується до бюджету під час такої виплати, якщо інше не передбачено положеннями міжнародних договорів України з країнами резиденції осіб, на користь яких здійснюються виплати, що набрали чинності.

Таким чином, відповідно до викладеної норми Кодексу у разі отримання нерезидентом, що є юридичною особою, доходів у вигляді прибутку від продажу цінних паперів з джерелом їх походження з України, з таких доходів утримується податок у розмірі 15 відсотків їх суми та за їх рахунок під час здійснення таких операцій, якщо інше не передбачено положеннями чинних міжнародних договорів.

Якщо ж міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені Кодексом, застосовуються правила міжнародного договору (п. 3.2 ст. 3 Кодексу).

Щодо визнання господарської операції з продажу цінних паперів нерезидента контролюваною

Згідно з п.п. 39.2.1.1 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу контролювані операціями є господарські операції платника податків, що можуть впливати на

об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків, а саме:

- а) господарські операції, що здійснюються з пов'язаними особами - нерезидентами, в тому числі у випадках, визначених підпунктом 39.2.1.5 цього підпункту;
- б) зовнішньоекономічні господарські операції з продажу та/або придбання товарів та/або послуг через комісіонерів-нерезидентів;
- в) господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, зареєстрованими у державах (на територіях), включених до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до підпункту 39.2.1.2 цього підпункту, або які є резидентами цих держав;
- г) господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи. Перелік організаційно-правових форм таких нерезидентів в розрізі держав (територій) затверджується Кабінетом Міністрів України.

У разі внесення змін до переліку організаційно-правових форм нерезидентів у розрізі держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до цього підпункту, вони набирають чинності з 1 січня звітного року, що настає за календарним роком, у якому внесено такі зміни.

Якщо нерезидентом, організаційно-правова форма якого включена до переліку, затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до підпункту "г" цього підпункту, у звітному році сплачувався податок на прибуток (корпоративний податок), господарські операції платника податків з таким нерезидентом за відсутності критеріїв, визначених підпунктами "а" - "в" цього підпункту, визнаються неконтрольованими;

г) господарські операції (у тому числі внутрішньогосподарські розрахунки), що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні.

Відповідно до п.п. «г» п.п. 39.2.1.4 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу господарською операцією для цілей трансфертного ціноутворення є всі види операцій, договорів або домовленостей, документально підтверджених та/або непідтверджених, що можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків, зокрема, але не виключно операції з купівлі чи продажу корпоративних прав, акцій або інших інвестицій, купівлі чи продажу довгострокових матеріальних і нематеріальних активів.

Підпунктом 39.2.1.7 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу визначено, що господарські операції, передбачені підпунктами 39.2.1.1 (крім операцій, що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні) і 39.2.1.5 цього підпункту, визнаються контролльованими, якщо одночасно виконуються такі умови:

річний дохід платника податків від будь-якої діяльності, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 150 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік;

обсяг таких господарських операцій платника податків з кожним контрагентом, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 10 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік.

Таким чином, у разі якщо обсяг господарської операції (продаж корпоративних прав) платника податку з нерезидентом не перевищує 10 мільйонів гривень, то така операція не визнається контролюваною.

Згідно з п.п. 39.2.1.9 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу обсяг господарських операцій платника податків для цілей п.п. 39.2.1.7 цього підпункту обраховується за цінами, що відповідають принципу «витягнутої руки».

Таким чином, операція платника податку – резидента з продажу цінних паперів нерезиденту, що є пов’язаною з резидентом особою, чи є резидентом країни з переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до п.п. 39.2.1.2 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу, чи його організаційно-правова форма включена до переліку, затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до підпункту «г» п.п. 39.2.1.1 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу, або ж такі операції здійснювались через комісіонерів нерезидентів, підпадає під визначення контролюваної та підлягає відображення у звіті про контролюовані операції за умови досягнення критеріїв, встановлених п.п. 39.2.1.7 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу.

При цьому у разі, якщо договірна ціна продажу цінних паперів нерезиденту відповідає принципу «витягнутої руки» відповідно до ст. 39 Кодексу, то для визначення обсягу такої господарської операції як критерія віднесення до контролюваної (п.п. 39.2.1.7 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу) застосовується така договірна ціна продажу цінних паперів .

Щодо визнання контролюованими операцій, здійсненими за договорами комісії

Відносини, що виникають за договором комісії, регулюються положеннями статей 1011 - 1028 Цивільного кодексу України (далі – ЦКУ).

Так, відповідно до ст. 1011 ЦКУ за договором комісії одна сторона (комісіонер) зобов’язується за дорученням другої сторони (комітента) за плату вчинити один або кілька правочинів від свого імені, але за рахунок комітента. Істотними умовами договору комісії, за якими комісіонер зобов’язується продати або купити майно, є умови про це майно та його ціну (ст. 1012 ЦКУ). Комітент повинен виплатити комісіонерові плату у розмірі та порядку, встановленими у договорі комісії (ст. 1013 ЦКУ).

Відповідно до ст. 1014 ЦКУ комісіонер зобов’язаний вчинити правочини на умовах, найбільш вигідних для комітента, і відповідно до його вказівок. Якщо комісіонер вчинив правочин на умовах більш вигідних, ніж ті, що були визначені комітентом, додатково одержана вигода належить комітентові.

У разі якщо обсяг господарських операцій з продажу товарів нерезиденту за договором комісії, визначений за правилами бухгалтерського обліку, відповідно до критеріїв, встановлених підпунктами 39.2.1.1 та 39.2.1.7 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу, перевищує 10 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік та річний дохід продавця – резидента (комітента) від будь-якої діяльності, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 150 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік, то такі операції визнаються контролльованими.

Одночасно повідомляємо, що у зверненні недостатньо інформації для однозначного визнання операцій контролльованими або неконтрольованими, оскільки операції по кожному контрагенту необхідно аналізувати та розглядати окремо.

Індивідуальна податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію (п. 52.2 ст. 52 Кодексу).