

19.01.2018

N 237 /17K/28.10-01-03-11

ІНДИВІДУАЛЬНА ПОДАТКОВА КОНСУЛЬТАЦІЯ

Щодо оподаткування податком на прибуток доходів нерезидента (материнської компанії-резидента республіки Польща) у вигляді нарахованих/сплачених лізингових платежів та відсотків за користування майном по договору фінансового лізингу обладнання, та відсотків за розстрочення боргу за вказане обладнання по договору надання послуг.

Згідно із п.п.14.1.97 п.14.1 ст.14 Кодексу лізинговою (орендною) операцією є господарська операція (крім операцій з фрахтування (чартеру) морських суден та інших транспортних засобів) фізичної чи юридичної особи (орендодавця), що передбачає надання основних засобів у користування іншим фізичним чи юридичним особам (орендарям) за плату та на визначений строк.

Різновидом лізингової (орендної) операції є фінансовий лізинг (оренда) - господарська операція, що здійснюється фізичною або юридичною особою і передбачає передачу орендарю майна, яке є основним засобом згідно з цим Кодексом і придбане або виготовлене орендодавцем, а також усіх ризиків та винагород, пов'язаних з правом користування та володіння об'єктом лізингу (п.п. «б» п.п.14.1.97 п.14.1 ст.14 Кодексу).

Лізинг (оренда) вважається фінансовим, якщо лізинговий (орендний) договір містить одну з таких умов:

об'єкт лізингу передається на строк, протягом якого амортизується не менш як 75 відсотків його первісної вартості, а орендар зобов'язаний на підставі лізингового договору та протягом строку його дії придбати об'єкт лізингу з наступним переходом права власності від орендодавця до орендаря за ціною, визначеною у такому лізинговому договорі;

балансова (залишкова) вартість об'єкта лізингу на момент закінчення дії лізингового договору, передбаченого таким договором, становить не більш як 25 відсотків первісної вартості ціни такого об'єкта лізингу, що діє на початок строку дії лізингового договору;

сума лізингових (орендних) платежів з початку строку оренди дорівнює первісній вартості об'єкта лізингу або перевищує її;

майно, що передається у фінансовий лізинг, виготовлене за замовленням лізингоотримувача (орендаря) та після закінчення дії лізингового договору не може бути використаним іншими особами, крім лізингоотримувача (орендаря), виходячи з його технологічних та якісних характеристик.

Під терміном "строк фінансового лізингу" слід розуміти передбачений лізинговим договором строк, який розпочинається з дати передання ризиків, пов'язаних із зберіганням або використанням майна, чи права на отримання будь-яких вигод чи винагород, пов'язаних з його використанням, або будь-

яких інших прав, що слідуєть з прав на володіння, користування або розпоряджання таким майном, лізингоотримувачу (орендарю) та закінчується строком закінчення дії лізингового договору, включаючи будь-який період, протягом якого лізингоотримувач має право прийняти одноосібне рішення про продовження строку лізингу згідно з умовами договору.

Постачанням товарів є будь-яка передача права на розпоряджання товарами як власник, у тому числі продаж, обмін чи дарування такого товару, а також постачання товарів за рішенням суду (п.п.14.1.191 п.14.1 ст.14 Кодексу).

Продаж (реалізація) товарів - будь-які операції, що здійснюються згідно з договорами купівлі-продажу, міни, поставки та іншими господарськими, цивільно-правовими договорами, які передбачають передачу прав власності на такі товари за плату або компенсацію незалежно від строків її надання, а також операції з безоплатного надання товарів (п.п.14.1.202 п.14.1 ст.14 Кодексу).

Отже, з метою оподаткування, передача права на розпоряджання товарами за договором фінансового лізингу (оренди), який передбачає передачу права власності на такі товари за плату або компенсацію, вважається постачанням.

Згідно із п.п.14.1.206 п.14.1 ст.14 Кодексу проценти - дохід, який сплачується (нараховується) позичальником на користь кредитора як плата за використання залучених на визначений або невизначений строк коштів або майна.

До процентів, зокрема, включаються: платіж за придбання товарів у розстрочку; платіж за користування майном згідно з договорами фінансового лізингу (без урахування частини лізингового платежу, що надається в рахунок компенсації частини вартості об'єкта фінансового лізингу).

Проценти нараховуються у вигляді відсотків на основну суму заборгованості чи вартості майна або у вигляді фіксованих сум.

Отже, з метою оподаткування, платежі за придбані товари у розстрочку та за користування майном згідно з договорами фінансового лізингу (без урахування частини лізингового платежу, що надається в рахунок компенсації частини вартості об'єкта фінансового лізингу) прирівняні до процентів.

Водночас, незалежно від того, регулюється господарська операція нормами п.п.14.1.97 п.14.1 ст.14 Кодексу чи ні, сторони договору мають право під час укладення договору (правочину) визначити таку операцію як оперативний лізинг без права подальшої зміни статусу такої операції до закінчення дії відповідного договору.

Оперативний лізинг (оренда) – це господарська операція юридичної особи, що передбачає передачу орендарю основного фонду, придбаного або виготовленого орендодавцем, на умовах інших, ніж ті, що передбачаються фінансовим лізингом (орендою) (п.п.«а» п.п.14.1.97 п.14.1 ст.14 Кодексу).

При цьому, наголошуємо, що відповідно до статті 36 Кодексу платники податку зобов'язані самостійно декларувати свої податкові зобов'язання та визначити відповідність проведених ними операцій нормам Кодексу.

Особливості оподаткування доходів нерезидентів визначено п.141.4 ст.141 Кодексу.

Згідно з пп.141.4.1 п.141.4 ст.141 Кодексу доходи, отримані нерезидентом із джерелом їх походження з України, оподатковуються в порядку за ставками, визначеними ст.141 Кодексу.

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

При цьому 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 пп. 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 (пп.141.4.2 п.141.4 ст.141 Кодексу).

Зокрема, такими доходами є інші доходи від провадження нерезидентом (постійним представництвом цього або іншого нерезидента) господарської діяльності на території України, крім доходів у вигляді виручки або інших видів компенсації вартості товарів, виконаних робіт, наданих послуг, переданих, виконаних, наданих резиденту від такого нерезидента (постійного представництва), у тому числі вартості послуг із міжнародного зв'язку чи міжнародного інформаційного забезпечення (абзац "й" пп.141.4.1 п.141.4 ст.141 Кодексу).

Таким чином, відповідно до абзацу "й" пп.141.4.1 п.141.4 ст.141 Кодексу не підлягають оподаткуванню згідно із пп.141.4.2 п.141.4 ст.141 Кодексу доходи нерезидента із джерелом походження з України у вигляді лізингових платежів, нарахованих/сплачених на користь нерезидента - лізингодавця за договорами фінансового лізингу.

Якщо нерезидент з метою виконання договору залучає до виконання третіх осіб, то компенсація таких виплат резидентом нерезиденту відповідно до підпункту "й" пп.141.4.1 п.141.4 ст.141 Кодексу є іншими доходами, отриманими нерезидентом із джерелом їх походження з України, що оподатковуються в порядку і за ставками, визначеними пп.141.4.2 п.141.4 ст.141 Кодексу.

Крім того, відповідно до п.п.141.4.8 п.141.4 ст.141 Кодексу резиденти, які надають агентські, довірчі, комісійні та інші подібні послуги з продажу чи придбання товарів, робіт, послуг за рахунок і на користь тільки даного нерезидента (в тому числі укладення договорів з іншими резидентами від імені і на користь даного нерезидента), утримують і перераховують до відповідного бюджету податок із доходу, отриманого таким нерезидентом із джерел в Україні, визначений у порядку, передбаченому для оподаткування прибутків нерезидентів, що проводять діяльність на території України через

постійне представництво. При цьому такі резиденти не підлягають додатковій реєстрації у контролюючих органах як платники податку.

Відповідно до абзацу "а" пп.141.4.1 п.141.4 ст.141 Кодексу доходи, отримані нерезидентом із джерелом їх походження з України, у вигляді процентів, дисконтних доходів, що сплачуються на користь нерезидента, у тому числі процентів за позиками та борговими зобов'язаннями, випущеними (виданими) резидентом, оподатковуються в порядку і за ставками, визначеними статтею 141 Кодексу.

Тобто, платежі за придбання товарів у розстрочку та за користування майном згідно з договорами фінансового лізингу (оренди) (без урахування частини лізингового платежу, що надається в рахунок компенсації частини вартості об'єкта фінансового лізингу), які згідно із п.п.14.1.206 п.14.1 ст.14 Кодексу включено до процентів, відповідно до абзацу "а" пп.141.4.1 п.141.4 ст.141 Кодексу підлягають оподаткуванню згідно із пп.141.4.2 п.141.4 ст.141 Кодексу.

Відповідно до абзацу "г" пп.141.4.1 п.141.4 ст.141 Кодексу доходи, отримані нерезидентом із джерелом їх походження з України, у вигляді лізингових платежів, що вносяться резидентами на користь нерезидента - лізингодавця за договорами оперативного лізингу, оподатковуються в порядку і за ставками, визначеними статтею 141 Кодексу.

Відповідно до ст. 3 Кодексу чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування, є частиною податкового законодавства України. Якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені Кодексом, застосовуються правила міжнародного договору.

У відносинах між Урядом України і Урядом Республіки Польща, починаючи з 11 березня 1994 року, застосовується Конвенція про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень (далі - Конвенція).

Відповідно до положень пунктів 1 і 2 ст. 11 Конвенції проценти, що виникають в одній Договірній Державі і сплачуються резиденту другої Договірної Держави, будуть оподатковуватися в цій другій Державі, якщо такий резидент має фактичне право на ці проценти.

Однак, такі проценти можуть також оподатковуватися у тій Договірній Державі, в якій вони виникають, і відповідно до законодавства цієї Держави, але якщо одержувач фактично має право на проценти, податок, що стягується, не повинен перевищувати 10 процентів від загальної суми процентів. Компетентні органи Договірних Держав за взаємною згодою встановлюють спосіб застосування такого обмеження.

При цьому положення пунктів 1 і 2 ст. 11 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 процентів. Відповідно до положень цих пунктів обидві країни, і країна, що є джерелом доходу, і країна, резидентом якої є особа, що одержує проценти, мають право оподатковувати такий вид доходу.

Країна, в якій виникають проценти, має право на оподаткування таких процентів (якщо внутрішнім законодавством передбачене оподаткування цього виду доходу), але це право обмежується ставкою 10 відсотків загальної суми процентів (п.2 ст.11 Конвенції).

Це означає, що положення п.2 ст.11 Конвенції дозволяють Україні відповідно до її податкового законодавства оподатковувати проценти, що виникають в Україні і виплачуються резиденту Республіки Польща, але не за ставкою 15 відсотків, а за ставкою, встановленою Конвенцією, - 10 відсотків.

При цьому відповідно до положень п.1 ст.11 Конвенції країна резиденції особи, що одержує дивіденди, також має право на оподаткування таких дивідендів за ставками свого внутрішнього законодавства, але з урахуванням податку, сплаченого в країні, що є джерелом доходу (ст. 24 "Усунення подвійного оподаткування" Конвенції).

Згідно із п.4 ст.11 Конвенції положення п.1 і п.2 ст.11 Конвенції не застосовуються, якщо особа, що фактично має право на проценти, яка є резидентом одної Договірної Держави, здійснює комерційну діяльність у другій Договірній Державі, в якій виникають проценти, через розташоване там постійне представництво або надає в цій другій Державі незалежні особисті послуги з розташованої там постійної бази, і боргова вимога, на підставі якої сплачуються проценти, дійсно відноситься до такого постійного представництва або постійної бази. В такому випадку, в залежності від обставин, застосовуються положення статті 7 або статті 14 Конвенції.

В Україні порядок застосування міжнародного договору про уникнення подвійного оподаткування стосовно повного або часткового звільнення від оподаткування доходів нерезидентів із джерелом їх походження з України регламентоване положеннями ст. 103 Кодексу.

Відповідно до п.103.9 ст.103 Кодексу особа, яка виплачує доходи нерезидентів, зобов'язана у разі здійснення у звітному періоді (кварталі) виплат нерезидентам доходів із джерелом їх походження з України подавати контролюючому органу за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) звіт про виплачені доходи, утримані та перераховані до бюджету податки на доходи нерезидентів у строки та за формою, встановленими центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

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 (п.103.2 ст.103 Кодексу).

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.

Згідно із 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.

Таким чином, якщо лізингові платежі як компенсація вартості товару здійснюються не безпосередньо власнику-нерезиденту, а агенту, то така виплата не підпадає під дію положень міжнародних договорів для застосування звільнення від оподаткування або зменшеної ставки податку на прибуток.

Підставою для звільнення (зменшення) від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України є подання нерезидентом з урахуванням особливостей, передбачених пунктами 103.5 і 103.6 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 (далі - довідка), а також інших документів, якщо це передбачено міжнародним договором України (п.103.4 ст.103 Кодексу).

Довідка видається компетентним (уповноваженим) органом відповідної країни, визначеним міжнародним договором України, за формою, затвердженою згідно із законодавством відповідної країни, і повинна бути належним чином легалізована, перекладена відповідно до законодавства України.

У разі неподання нерезидентом довідки відповідно до пункту 103.4 цієї статті доходи нерезидента із джерелом їх походження з України підлягають оподаткуванню відповідно до законодавства України з питань оподаткування.

Разом з тим наголошуємо, що будь-які висновки щодо податкового обліку конкретних операцій платників податків можуть надаватися за результатами перевірки умов, суттєвих обставин здійснення відповідних господарських операцій та всіх первинних документів, оформленням яких вони супроводжувались.

Згідно з пунктом 52.2 статті 52 Кодексу індивідуальна податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію.