

Індивідуальна податкова консультація

Державна податкова служба України розглянула звернення щодо окремих питань оподаткування доходів нерезидента від здійснення операцій із продажу нерезидентом корпоративних прав резидента України іншому резиденту України – громадянину та, керуючись ст. 52 Податкового кодексу України (далі – Кодекс), повідомляє.

Як зазначено у зверненні, ТОВ володіє нерухомістю, яку придбало за кошти засновників. Засновник ТОВ – юридична особа резидент Кіпру (частка в статутному капіталі – 49%) планує продати свою частку іншому учаснику ТОВ – громадянину України нижче номінальної вартості.

Питання:

Які податки та в яких розмірах мають сплатити на території України та на території Кіпру продавець – юридична особа резидент Кіпру та покупець – громадянин України?

Відповідно до ст. 21 Закону України «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю» учасник товариства має право відчужити свою частку (частину частки) у статутному капіталі товариства оплатно або безоплатно іншим учасникам товариства або третім особам.

Статутом товариства може бути встановлено, що відчуження частки (частини частки) та надання її в заставу допускається лише за згодою інших учасників. Відповідне положення може бути внесене до статуту або виключене з нього одноставним рішенням загальних зборів учасників, у яких взяли участь всі учасники товариства.

Учасник товариства має право відчужити свою частку (частину частки) у статутному капіталі лише в тій частині, в якій вона є оплаченою.

Відповідно до п.п. 14.1.90 п. 14.1 ст. 14 Кодексу корпоративні права – права особи, частка якої визначається у статутному капіталі (майні) господарської організації, що включають правомочності на участь цієї особи в управлінні господарською організацією, отримання певної частки прибутку (дивідендів) даної організації та активів у разі ліквідації останньої відповідно до закону, а також інші правомочності, передбачені законом та статутними документами.

Правові основи оподаткування ПДВ встановлено розділом V та підрозділом 2 розділу XX Кодексу.

Згідно з п. 185.1 ст. 185 Кодексу об'єктом оподаткування податком на додану вартість є операції платників податку з постачання товарів/послуг, місце постачання яких відповідно до ст. 186 Кодексу розташоване на митній території України.

Не є об'єктом оподаткування операції з випуску (емісії), розміщення у будь-які форми управління та продажу (погашення, викупу) за кошти цінних паперів, що випущені в обіг (емітовані) суб'єктами підприємницької діяльності, Національним банком України, центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, органами

місцевого самоврядування відповідно до закону, включаючи інвестиційні та іпотечні сертифікати, сертифікати фонду операцій з нерухомістю, деривативи, а також корпоративні права, виражені в інших, ніж цінні папери, формах; обміну зазначених цінних паперів та корпоративних прав, виражених в інших, ніж цінні папери, формах, на інші цінні папери, корпоративні права, виражені в інших, ніж цінні папери, формах; розрахунково-клірингової, реєстраторської та депозитарної діяльності на ринку цінних паперів, а також діяльності з управління активами (у тому числі пенсійними активами, фондами банківського управління), відповідно до закону та інших видів професійної діяльності на фондовому ринку, які підлягають ліцензуванню відповідно до закону (п.п. 196.1.1 п. 196.1 ст. 196 Кодексу).

Таким чином, операції з продажу корпоративних прав за грошові кошти або в обмін на цінні папери не є об'єктом оподаткування ПДВ.

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

Зокрема, п.п. «е» п.п. 141.4.1 п. 141.4 ст. 141 Кодексу передбачено оподаткування прибутку від здійснення операцій з продажу або іншого відчуження наступних інвестиційних активів:

цінних паперів, деривативів або інших корпоративних прав у статутному капіталі юридичних осіб резидентів, крім тих, що знаходяться в обігу на фондовій біржі, що входить до переліку, затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до підпункту «а» п.п. 141.4.11 п. 141.4 ст. 141 цього Кодексу;

акцій, корпоративних прав, часток в іноземних компаніях, організаціях, утворених відповідно до законодавства інших держав (іноземні юридичні особи), крім тих, що знаходяться в обігу на фондовій біржі, що входить до переліку, затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до п.п. «а» п.п. 141.4.11 п. 141.4 ст. 141 цього Кодексу, що відповідають таким умовам:

а) у будь-який момент часу впродовж 365 днів, що передують продажу або іншому відчуженню, вартість акцій, часток, корпоративних або інших аналогічних прав іноземної юридичної особи на 50 і більше відсотків утворюється за рахунок акцій, часток в українській юридичній особі, які належать зазначеній іноземній юридичній особі прямо або опосередковано, та

б) у будь-який момент часу впродовж 365 днів, що передують продажу або іншому відчуженню, вартість акцій, часток в українській юридичній особі на 50 і більше відсотків утворюється за рахунок нерухомого майна, яке розташовано в Україні та належить такій українській юридичній особі або використовується такою українською юридичною особою на підставі договору довгострокової оренди, фінансового лізингу чи аналогічного договору;

акцій, корпоративних прав у статутному капіталі юридичної особи - резидента України, за умови що у будь-який час впродовж 365 днів, що передують продажу або іншому відчуженню, вартість таких акцій,

корпоративних прав на 50 і більше відсотків утворювалась за рахунок нерухомого майна, яке розташовано в Україні та належить такій юридичній особі - резиденту України або використовується такою юридичною особою - резидентом України на підставі договору довгострокової оренди, фінансового лізингу чи аналогічного договору.

Вартість акцій, часток, корпоративних або інших аналогічних прав (для цілей абзаців четвертого та шостого підпункту «е» цього підпункту) та нерухомого майна (для цілей абзаців п'ятого та шостого підпункту «е» цього підпункту) визначається на підставі балансової (залишкової) вартості за даними бухгалтерського обліку як найвища сума у будь-який момент часу впродовж 365 днів, що передують продажу або іншому відчуженню, та підлягає порівнянню з вартістю іншого майна (активів) згідно з балансовою (залишковою) вартістю за даними бухгалтерського обліку такої юридичної особи.

Відповідно до п.п. 141.4.2 п. 141.4 ст. 141 Кодексу резидент, у тому числі фізична особа - підприємець, фізична особа, яка провадить незалежну професійну діяльність, або суб'єкт господарювання (юридична особа чи фізична особа підприємець), який обрав спрощену систему оподаткування, або інший нерезидент, який провадить господарську діяльність через постійне представництво на території України, які здійснюють на користь нерезидента або уповноваженої ним особи будь-яку виплату з доходу з джерелом його походження з України, отриманого таким нерезидентом (у тому числі на рахунки нерезидента, що ведуться в національній валюті), утримують податок з таких доходів, зазначених у підпункті 141.4.1 цього пункту, за ставкою в розмірі 15 відсотків (крім доходів, зазначених у підпунктах 141.4.4 - 141.4.6 та 141.4.11 цього пункту) їх суми та за їх рахунок, що 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. Вимоги цього абзацу не застосовуються до доходів нерезидентів, що отримуються ними через їх постійні представництва на території України.

Прибуток від здійснення операцій, визначених у підпункті «е» підпункту 141.4.1 цього пункту, визначається як позитивна різниця між доходом, отриманим від продажу або іншого відчуження інвестиційного активу, та документально підтвердженими витратами на придбання такого активу. Якщо на вимогу особи, яка відповідно до цього підпункту є відповідальною за сплату податку з прибутку від здійснення такої операції, нерезидент, який відчужує інвестиційний актив, не надає документи, що підтверджують витрати на придбання такого активу, базою оподаткування податком на такий прибуток є вартість операції з відчуження інвестиційного активу (абз. 11 п.п. 141.4.2 п. 141.4 ст. 141 Кодексу).

Отже, п.п. 141.4.2 п. 141.4 ст. 141 Кодексу визначено перелік фізичних осіб, які зобов'язані утримувати та перераховувати до бюджету податок з доходів нерезидента, до яких належать фізичні особи – підприємці (у тому

числі, які обрали спрощену систему оподаткування), фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність. Такі фізичні особи при виплаті на користь нерезидента-юридичної особи доходів з джерелом походження з України від операцій з продажу інвестиційних активів зобов'язані утримувати податок з таких доходів та за їх рахунок, якщо інше не передбачено положеннями міжнародного договору України з країною резиденцією особи, на користь якої здійснюється виплата.

При цьому вартість акцій часток, корпоративних або інших аналогічних прав визначається на підставі балансової (залишкової) вартості за даними бухгалтерського обліку як найвища сума в порівнянні з вартістю іншого майна (активів) згідно з балансовою (залишковою) вартістю за даними бухгалтерського обліку такої юридичної особи.

У разі якщо документально підтверджені витрати нерезидента на придбання корпоративних прав перевищують доходи, отримані таким нерезидентом від їх продажу, то об'єкт оподаткування податком на прибуток відповідно до п.п. 141.4.2 п. 141.4 ст. 141 Кодексу не виникає.

Водночас зазначаємо, що п. 64.5 ст. 64 Кодексу визначено, що нерезиденти (іноземні юридичні компанії, організації), які здійснюють в Україні діяльність через відокремлені підрозділи, у тому числі постійні представництва, або придбавають нерухоме майно або отримують майнові права на таке майно в Україні, або відкривають рахунки в банках України відповідно до ст. 6 Закону України «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні», зобов'язані стати на облік у контролюючих органах.

Порядок оподаткування доходів фізичних осіб врегульовано розділом IV Кодексу, згідно з п.п. 162.1.1 п. 162.1 ст. 162 якого платником податку є фізична особа - резидент, яка отримує доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи.

Пунктом п. 163.1 ст. 163 Кодексу передбачено, що об'єктом оподаткування резидента є, зокрема, загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід, іноземні доходи - доходи (прибуток), отримані з джерел за межами України.

Оподаткування іноземних доходів встановлено п. 170.11 ст. 170 Кодексу, відповідно до п.п. 170.11.1 якого у разі якщо джерело виплат будь-яких оподатковуваних доходів є іноземним, сума такого доходу включається до загального річного оподаткованого доходу платника податку - отримувача, який зобов'язаний подати річну податкову декларацію, та оподатковується за ставкою, визначеною п. 167.1 ст. 167 Кодексу, крім доходів, визначених п.п. 167.5.4 п. 167.5 ст. 167 Кодексу, що оподатковуються за ставкою, визначеною п.п. 167.5.4 п. 167.5 ст. 167 Кодексу, крім прибутку від операцій з інвестиційними активами, що оподатковується в порядку, визначеному п. 170.2 ст. 170 Кодексу, та крім прибутку контрольованих іноземних компаній, що оподатковується в порядку, визначеному п. 170.13 ст. 170 Кодексу.

Згідно з п. 167.1 ст. 167 Кодексу ставка податку становить 18 відс. бази оподаткування щодо доходів, нарахованих (виплачених, наданих) платнику (крім випадків, визначених у пунктах 167.2 – 167.5 цієї статті).

Крім того, вказані доходи є об'єктом оподаткування військовим збором (п.п. 1.2 п. 161 підрозділу 10 розділу XX Кодексу).

Ставка військового збору становить 1,5 відс. об'єкта оподаткування, визначеного п.п. 1.2 п. 161 підрозділу 10 розділу XX Кодексу (п.п. 1.3 п. 161 підрозділу 10 розділу XX Кодексу).

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

Так, відповідно до п.п. 168.2.1 п. 168.2 ст. 168 Кодексу платник податку, що отримує доходи від особи, яка не є податковим агентом, та іноземні доходи, зобов'язаний включити суму таких доходів до загального річного оподатковуваного доходу та подати податкову декларацію за наслідками звітного податкового року, а також сплатити податок (військовий збір) з таких доходів.

При цьому особою, яка не є податковим агентом, вважається нерезидент або фізична особа, яка не має статусу суб'єкта підприємницької діяльності або не є особою, яка перебуває на обліку у контролюючих органах як особа, що провадить незалежну професійну діяльність (п.п. 168.2.2 п. 168.2 ст. 168 Кодексу).

Порядок подання податкової декларації про майновий стан і доходи визначено ст. 179 Кодексу.

Враховуючи викладене, дохід фізичної особи – резидента (покупця) у вигляді знижки вартості придбаних у юридичної особи – нерезидента (продавця) корпоративних прав включається до загального місячного оподатковуваного доходу платника податків як іноземний дохід та оподатковується податком на доходи фізичних осіб і військовим збором на загальних підставах.

При цьому зазначений дохід відображається платником податків у податковій декларації про майновий стан і доходи.

Одночасно слід зазначити, що відповідно до ст. 3 Кодексу податкове законодавство України складається, зокрема з Конституції України; Кодексу; Митного кодексу України та інших законів з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України (далі - законами з питань митної справи); чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування.

Якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені Кодексом, застосовуються правила міжнародного договору.

Зауважуємо, що оскільки кожен конкретний випадок потребує аналізу документів та матеріалів, які дають змогу ідентифікувати предмет запиту більш детально, пропонуємо для отримання відповіді звернутися особисто фізичній

особі – резиденту (покупцю) з наданням усіх копій документів, які стосуються порушеного питання.

Пунктом 52.2 ст. 52 Кодексу визначено, що індивідуальна податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію.