



**ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ
(ДПС)**

Львівська пл., 8, м. Київ, 04053, тел.: (044) 272-62-55
E-mail: post@tax.gov.ua, сайт: www.tax.gov.ua, код згідно з ЄДРПОУ 43005393

від 26.12 20 25 р. № 1434/2/99-00-21-01-01-02 На № _____ від _____ 20 ____ р.

**Комітет Верховної Ради
України з питань фінансів,
податкової та митної політики**

**Міністерство фінансів України
(код згідно з ЄДРПОУ 00013480)**

Державна податкова служба України до звернення Комітету Верховної Ради України з питань фінансів, податкової та митної політики від 28.11.2025 № 04-32/10-2025/275428 (вх. ДПС № 998/2 від 28.11.2025) розглянула питання щодо застосування окремих норм податкового законодавства України та з урахуванням листа ДПС від 04.12.2025 № 1330/2/99-00-21-01-01-02 надає відповіді.

Розміщення таких відповідей на Загальнодоступному інформаційно-довідковому ресурсі (далі – ЗІР), за винятком аналогічних, на питання, які вже розміщено в ЗІР, буде здійснено в належній рубриці в загальному порядку, встановленому для такого розміщення, за покликанням: <https://zir.tax.gov.ua/main/bz/view/>.

Додаток: на 33 арк. в 1 прим.

Заступник Голови

Теодозія ЧЕРНЕЦЬКА

Дубровіна Олена 247 35 55
Катишева Наталія 521 39 65
Лужина Олена 247 3360
Нечипоренко Георгій 247 35 56
Франкевич Вікторія 590 48 78
Швидаков Олександр 272 45 91



Документ СЕД ДПС від 26.12.2025 № 1434/2/99-00-21-01-01-02
Підписувач: Чернецька Теодозія Юріївна
Сертифікат: 4AF212836405D99040000077E63C007BE6EA00
Дійсний з: 19.11.2025 по 18.11.2027

К
Державна податкова служба України
1434/2/99-00-21-01-01-02 від 26.12.2025



«Ситуація: У відповіді ДПС на запит 04-32/10-2025/251613 від 28.11.2025 щодо надання позиції стосовно застосування окремих норм податкового законодавства України зазначено наступне: «Контролюючий орган перевіряє відповідність обраного суб'єктом господарювання та зазначеного у заяві про застосування спрощеної системи оподаткування виду господарської діяльності згідно з КВЕД ДК 009:2010 вимогам Кодексу. При цьому зазначаємо, що ДПС не веде розподіл визначених КВЕД ДК 009:2010 видів економічної діяльності по видах діяльності, які можуть або не можуть здійснювати ФОП – платники єдиного податку першої – третьої груп».

Питання: Яким чином контролюючий орган здійснює перевірку відповідності обраних платником КВЕДів вимогам Податкового кодексу України, якщо ДПС не веде розподілу КВЕДів на дозволені та заборонені для платників єдиного податку першої – третьої груп?»

Відповідь: Крім уривку, наведеного у вище запропонованій ситуації, у відповіді ДПС зокрема зазначено, що відповідно до пункту 298.3 статті 298 Податкового кодексу України (далі – Кодекс) види господарської діяльності згідно з КВЕД ДК 009:2010, як обов'язкові відомості, обираються суб'єктом господарювання та зазначаються у заяві про застосування спрощеної системи оподаткування. Пунктом 291.5 статті 291 Кодексу визначені види діяльності, здійснюючи які юридичні особи та фізичні особи – підприємці (далі – ФОП) не можуть бути платниками єдиного податку першої – третьої груп. Контролюючий орган перевіряє відповідність обраного суб'єктом господарювання та зазначеного у заяві про застосування спрощеної системи оподаткування виду господарської діяльності згідно з КВЕД ДК 009:2010 вимогам Кодексу.

Наприклад, у заяві про застосування спрощеної системи оподаткування ФОП ХХХ обрано першу групу платника єдиного податку та види діяльності згідно з КВЕД ДК 009:2010: 56.10 «Діяльність ресторанів, надання послуг мобільного харчування»; 47.24 «Роздрібна торгівля хлібобулочними виробами, борошняними та цукровими кондитерськими виробами в спеціалізованих магазинах»; 92.00 «Організація азартних ігор».

ФОП ХХХ не може бути зареєстрований платником єдиного податку першої групи оскільки не відповідає вимогам, встановленим статтею 291 Кодексу. Так, відповідно до підпункту 1 пункту 291.4 статті 291 Кодексу перша група платників єдиного податку – це ФОП, які не використовують працю найманих осіб, здійснюють виключно роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках та/або провадять господарську діяльність з надання побутових послуг населенню і обсяг доходу яких протягом календарного року не перевищує 167 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року. При цьому організацію азартних ігор згідно з

пунктом 291.5 статті 291 Кодексу віднесено до видів діяльності, здійснюючи які ФОП не можуть бути платниками єдиного податку першої – третьої груп.

Разом з тим повідомляємо, що ФОП, які здійснюють або планують здійснювати види діяльності згідно з КВЕД ДК 009:2010: 56.10 «Діяльність ресторанів, надання послуг мобільного харчування» та 47.24 «Роздрібна торгівля хлібобулочними виробами, борошняними та цукровими кондитерськими виробами в спеціалізованих магазинах» можуть обрати (за бажанням) другу або третю групу платника єдиного податку.

Додатково повідомляємо, що згідно з пунктом 299.3 статті 299 Кодексу у разі відсутності визначених Кодексом підстав для відмови у реєстрації суб'єкта господарювання як платника єдиного податку контролюючий орган зобов'язаний протягом двох робочих днів від дати надходження заяви щодо переходу на спрощену систему оподаткування зареєструвати таку особу платником єдиного податку.

У разі відмови у реєстрації платника єдиного податку контролюючий орган зобов'язаний надати протягом двох робочих днів з дня подання суб'єктом господарювання відповідної заяви письмову вмотивовану відмову, яка може бути оскаржена суб'єктом господарювання у встановленому порядку (пункт 299.5 статті 299 Кодексу).

Підстави для прийняття контролюючим органом рішення про відмову у реєстрації суб'єкта господарювання як платника єдиного податку визначені у пункті 299.6 статті 299 Кодексу. Однією з підстав, зокрема є невідповідність такого суб'єкта вимогам, встановленим статтею 291 Кодексу.

«Ситуація: Щодо репатріації – форма довідки.

Підприємство здійснює виплату роялті нерезиденту та має намір застосувати положення Конвенції про уникнення подвійного оподаткування.

Питання: Чи має право підприємство скористатися довідкою від нерезидента, складеною в електронній формі? Якщо ні, то які дії повинен вчинити платник, у разі якщо у країні нерезидента не передбачено оформлення довідки у паперовій формі?»

Відповідь: Доходи, отримані нерезидентом із джерелом їх походження з України, оподатковуються у порядку і за ставками, встановленими пунктом 141.4 статті 141 Кодексу.

Перелік таких доходів визначено підпунктом 141.4.1 пункту 141.4 статті 141 Кодексу, зокрема згідно з підпунктом «в» підпункту 141.4.1 пункту 141.4 статті 141 Кодексу до таких доходів віднесено «роялті».

Згідно з підпунктом 141.4.2 пункту 141.4 статті 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 – 141.4.5 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.

Відповідно до статті 3 Кодексу 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 визначено статтею 103 Кодексу.

Відповідно до пункту 103.1 статті 103 Кодексу застосування правил міжнародного договору України здійснюється шляхом звільнення від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України, зменшення ставки податку або шляхом повернення різниці між сплаченою сумою податку і сумою, яку нерезиденту необхідно сплатити відповідно до міжнародного договору України.

Згідно з абзацом другим пункту 103.2 статті 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 пункту 103.4 цієї статті.

Відповідно до пункту 103.4 статті 103 Кодексу підставою для звільнення (зменшення) від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України є подання нерезидентом з урахуванням особливостей, передбачених у пунктах 103.5, 103.6 цієї статті, 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.

У пункті 103.5 статті 103 Кодексу встановлено, що 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.

Документ для цілей Кодексу – документ, створений у паперовій або електронній формі з дотриманням вимог законів України від 22 травня 2003 року № 851-IV «Про електронні документи та електронний документообіг» та

від 05 жовтня 2017 року № 2155-VIII «Про електронну ідентифікацію та електронні довірчі послуги», складення та/або подання, та/або надіслання якого передбачається Кодексом, іншими нормативно-правовими актами, прийнятими на підставі та на виконання Кодексу, та/або пов'язане з реалізацією прав та обов'язків платника податків, та/або контролюючих органів згідно із нормами Кодексу (підпункт 14.1.144¹ пункту 14.1 статті 14 Кодексу).

Відповідно до статті 13 Закону України від 23 червня 2005 року № 2709-IV «Про міжнародне приватне право» (зі змінами) документи, що видані уповноваженими органами іноземних держав у встановленій формі, визнаються дійсними в Україні в разі їх легалізації, якщо інше не передбачено законом або міжнародним договором України.

Відповідно до статті 1 Конвенції, що скасовує вимогу легалізації іноземних офіційних документів, від 05 жовтня 1961 року (далі – Гаазька Конвенція) її дія поширюється на офіційні документи, які були складені на території однієї з Договірних держав і мають бути представлені на території іншої Договірної держави.

Для цілей Гаазької Конвенції офіційними документами вважаються:

1) документи, які виходять від органу або посадової особи, що діють у сфері судової юрисдикції держави, включаючи документи, які виходять від органів прокуратури, секретаря суду або судового виконавця;

2) адміністративні документи;

3) нотаріальні акти;

4) офіційні свідоцтва, виконані на документах, підписаних особами у їх приватній якості, такі як офіційні свідоцтва про реєстрацію документа або факту, який існував на певну дату, та офіційні і нотаріальні засвідчення підписів.

Відповідно до статті 2 Гаазької Конвенції, кожна з Договірних держав звільняє від легалізації документи, на які поширюється ця Конвенція і які мають бути представлені на її території.

У частині першій статті 3 Гаазької Конвенції встановлено, що єдиною формальною процедурою, яка може вимагатися для посвідчення автентичності підпису, якості, в якій виступала особа, що підписала документ, та, у відповідному випадку, автентичності відбитку печатки або штампу, якими скріплений документ, є проставлення передбаченого статтею 4 апостиля компетентним органом держави, в якій документ був складений.

У частині другій статті 3 Гаазької Конвенції визначено, що дотримання згаданої в попередній частині формальної процедури не може вимагатися, якщо закони, правила або практика, що діють в державі, в якій документ представлений, або угода між двома чи декількома договірними державами відмінюють чи спрощують цю формальну процедуру або звільняють сам документ від легалізації.

У пункті 30 Висновків і рекомендацій Спеціальної комісії із застосування Гаазької Конвенції, що відбулася у 2021 році, наголошується, що незалежно від формату офіційного документа апостилю, належним чином виданий однією

Договірною стороною, відповідно до Гаазької Конвенції повинен прийматися всіма іншими Договірними сторонами, для яких Гаазька Конвенція є чинною. Договірні сторони повинні вживати активних заходів для забезпечення прийняття офіційних документів із електронним апостилом.

На сайті Гаазької конференції з міжнародного приватного права розміщено інформацію щодо держав, у яких запроваджено електронні реєстри, з активними посиланнями на такі реєстри.

Також інформація про сайт, на якому можна перевірити дійсність апостиля, розміщується на самому апостилі.

Відповідно до пункту 9 глави 7 розділу I Порядку вчинення нотаріальних дій нотаріусами України, затвердженого наказом Міністерства юстиції України від 22.02.2012 № 296/5, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 22.02.2012 за № 282/20595 (далі – Порядок № 296/5), нотаріус приймає для вчинення нотаріальних дій електронні документи та паперові копії електронних офіційних документів, що видані уповноваженими органами іноземних держав, з проставленим на них електронним апостилом.

Перевірка дійсності електронного апостиля на цих документах здійснюється за реєстрами країн – учасниць Гаазької Конвенції, відомості про які містяться на офіційному вебсайті Гаазької конференції з міжнародного приватного права та/або за посиланням на електронний апостиль, наданий особою, яка звернулася за вчиненням нотаріальної дії.

Після перевірки електронного апостиля нотаріус роздруковує з відповідного вебсайту документ з електронним апостилом та здійснює заходи, передбачені в пункті 10 глави 7 розділу I Порядку № 296/5, а саме на копіях (фотокопіях) документів проставляється відмітка «Згідно з оригіналом», із проставленням дати, підпису нотаріуса.

Відповідно до статті 8 Закону України «Про електронні документи та електронний документообіг» (із змінами) юридична сила електронного документа не може бути заперечена виключно через те, що він має електронну форму.

Згідно зі статтею 38 Закону України «Про електронну ідентифікацію та електронні довірчі послуги» (зі змінами) встановлено, що електронні довірчі послуги не можуть визнаватися недійсними лише через те, що вони надані відповідно до вимог нормативно-правових актів, що регулюють відносини у сфері електронних довірчих послуг в іноземних державах.

Отже, якщо в міжнародному договорі України не передбачено умов, що відміняють чи спрощують формальну процедуру проставлення апостиля або звільняють сам документ від легалізації, довідка, яка підтверджує, що нерезидент є резидентом країни – учасниці Гаазької Конвенції, з якою укладено міжнародний договір України, видана компетентним (уповноваженим) органом відповідної країни, визначеним міжнародним договором України, за формою, затвердженою згідно з законодавством відповідної країни, вважатиметься належним чином легалізованою у разі, якщо оригінал довідки містить апостиль,

передбачений у статті 4 Гаазької Конвенції, та переклад довідки (її копія), нотаріально засвідчений відповідно до вимог глави 8 розділу II Порядку № 296/5.

Довідка, яка підтверджує, що нерезидент є резидентом країни – учасниці Гаазької Конвенції, з якою укладено міжнародний договір України, видана в електронному вигляді компетентним (уповноваженим) органом відповідної країни, визначеним міжнародним договором України, за формою, затвердженою згідно із законодавством відповідної країни, з проставленим на ній електронним апостилом, вважатиметься належним чином легалізованою за умови нотаріального засвідчення електронного апостилю та перекладу довідки.

Актуальний перелік країн, до офіційних документів яких застосовується процедура засвідчення апостилом, розміщено на офіційному сайті Гаазької конференції з міжнародного приватного права, за посиланням:

<https://www.hcch.net/en/instruments/conventions/statustable/print/?cid=41>.

Разом з тим, звертаємо увагу, що дане роз'яснення може бути застосовано платниками податків, які відповідають фактичним обставинам, наведеним у запитанні, а саме: стосовно використання довідки, яка підтверджує, що нерезидент є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України про уникнення подвійного оподаткування, яка є учасником Гаазької Конвенції.

«Ситуація: Щодо військового збору – конвенція.

Підприємство придбаває товар та послуги з перевезення у фізичної особи-підприємця, резидента Польщі. ФОП надав довідку про резидентство Польщі, яка належним чином легалізована та перекладена українською мовою, а переклад нотаріально посвідчений.

Питання: Чи виникає при цьому обов'язок утримувати податки (ПДФО та військовий збір)?

Уточнення: Якщо так, чи може підприємство скористатися нормами Конвенції не лише щодо ПДФО, а й щодо військового збору, застосувавши такі положення:

Відповідно до підпункту 1.1 пункту 16¹ підрозділу 10 розділу XX та підпункту 162.1.2 Кодексу, фізичні особи-нерезиденти, які отримують доходи з джерелом їх походження з України, є платниками військового збору. Об'єктом оподаткування для них є доходи, визначені статтею 163 Кодексу. Згідно з підпунктом 163.2 Кодексу, об'єктом оподаткування нерезидента є загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід з джерелом його походження в Україні, а також доходи з джерелом їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання).

Крім того, у п. 2 Конвенції зазначено: «Податками на доход і на майно вважаються усі податки, що справляються від загальної суми доходу та вартості майна або з елементів доходу, включаючи податки на доходи від відчужування рухомого або нерухомого майна і податки на загальну суму заробітної плати і платні, сплачених підприємством».

Також у п. 4 Конвенції визначено, що вона: «застосовується також до будь-яких ідентичних або подібних по суті податків, які стягуються однією з

Договірних Держав після дати підписання цієї Конвенції, на додаток до або замість існуючих податків цієї Договірної Держави. Компетентні органи Договірних Держав повідомляють один одного про будь-які істотні зміни, що відбудуться в їх законодавствах щодо оподаткування».

Відповідно, оскільки військовий збір утримується із загальної суми доходу аналогічно до ПДФО, можна дійти висновку, що військовий збір також не підлягає утриманню, якщо відповідно до Конвенції не утримується ПДФО.»

Відповідь: Оподаткування доходів фізичних осіб регламентується розділом IV Кодексу, відповідно до підпункту 162.1.2 пункту 162.1 статті 162 якого платником податку на доходи фізичних осіб є фізична особа – нерезидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні.

Об'єктом оподаткування фізичної особи – нерезидента є загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід з джерела його походження в Україні (підпункт 163.2.1 пункту 163.2 статті 163 Кодексу).

Відповідно до підпункту 170.10.1 пункту 170.10 статті 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 нормами розділу IV Кодексу для нерезидентів).

Згідно з підпунктом 170.10.3 пункту 170.10 статті 170 Кодексу у разі якщо доходи з джерелом їх походження в Україні виплачуються нерезиденту резидентом – юридичною або самозайнятою фізичною особою, такий резидент вважається податковим агентом нерезидента щодо таких доходів. Під час укладення договору з нерезидентом, умови якого передбачають отримання таким нерезидентом доходу з джерелом його походження в Україні, резидент зобов'язаний зазначити в договорі ставку податку, що буде застосована до таких доходів.

Перелік доходів, які включаються до загального місячного (річного) оподаткованого доходу платника податку, визначено пунктом 164.2 статті 164 Кодексу, зокрема, інші доходи, крім зазначених у статті 165 Кодексу (підпункт 164.2.20 пункту 164.2 статті 164 Кодексу).

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

Відповідно до пункту 16¹ підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу тимчасово, до набрання чинності рішенням Верховної Ради України про завершення реформи Збройних Сил України, встановлюється військовий збір.

Платниками військового збору є особи, визначені пунктом 162.1 статті 162 Кодексу (підпункт 1 підпункту 1.1 пункту 16¹ підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу).

Об'єктом оподаткування військовим збором для платників, зазначених у підпункті 1 підпункту 1.1 пункту 16¹ підрозділу 10 розділу XX «Перехідні

положення» Кодексу, є доходи, визначені статтею 163 Кодексу (підпункт 1 підпункту 1.2 пункту 16¹ підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу).

Згідно з пунктом 1.3 пункту 16¹ підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу ставка військового збору становить для платників, зазначених у підпункті 1 підпункту 1.1 пункту 16¹ підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу – 5 відс. від об'єкта оподаткування, визначеного підпунктом 1 підпункту 1.2 пункту 16¹ підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу.

Нарахування, утримання та сплата (перерахування) податку на доходи фізичних осіб та військового збору до бюджету здійснюється у порядку, встановленому статтею 168 Кодексу та підпункту 1.4 пункту 16¹ підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу.

При цьому податковий агент, який нараховує (виплачує, надає) оподатковуваний дохід на користь платника податку, зобов'язаний утримувати податок на доходи фізичних осіб та військовий збір із суми такого доходу за його рахунок, використовуючи ставку податку, визначену в статті 167 Кодексу, та ставку військового збору, встановлену в підпункті 1.3 пункту 16¹ підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу (підпункт 168.1.1 пункту 168.1 статті 168 та підпункту 1.4 пункту 16¹ підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу).

Враховуючи зазначене, дохід, який виплачується юридичною особою – резидентом на користь фізичної особи – нерезидента оподатковується податком на доходи фізичних осіб і військовим збором на загальних підставах.

Разом з тим, якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені Кодексом, застосовуються правила міжнародного договору (пункт 3.2 статті 3 Кодексу).

На сьогоднішній день між Україною та іншими державами діє 70 міжнародних двосторонніх конвенцій (угод) про уникнення подвійного оподаткування, зокрема, Конвенція між Урядом України та Урядом Республіки Польща про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень, (далі – Конвенція).

Порядок застосування міжнародного договору України про уникнення подвійного оподаткування стосовно повного або часткового звільнення від оподаткування доходів нерезидентів із джерелом їх походження з України визначено статтею 103 Кодексу.

Згідно з пунктом 103.2 статті 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 (якщо відповідна умова

передбачена міжнародним договором) 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 пункту 103.4 статті 103 Кодексу.

Підставою для звільнення (зменшення) від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України є подання нерезидентом з урахуванням особливостей, передбачених підпунктом 103.5 і 103.6 статті 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 (пункт 103.4 статті 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 (пункт 103.5 статті 103 Кодексу).

Таким чином, якщо фізичною особою – підприємцем надано юридичній особі документ, який підтверджує статус податкового резидента згідно з вимогами пункту 103.4 статті 103 Кодексу, то дохід, який виплачується юридичною особою на користь такого нерезидента за придбані у нього товари оподатковується відповідно до положень Конвенції.

Одночасно зауважуємо, що оскільки положення Конвенції не поширюються на військовий збір, то сплата цього збору здійснюється у порядку, визначеному Кодексом.

Крім того, у разі неподання нерезидентом довідки відповідно до пункту 103.4 статті 103 Кодексу доходи нерезидента із джерелом їх походження з України підлягають оподаткуванню відповідно до законодавства України з питань оподаткування (пункт 103.10 статті 103 Кодексу).

«Ситуація: Щодо списання основних засобів.

Підприємство (загальна система оподаткування, платник ПДВ) за результатами річної інвентаризації здійснює списання таких активів:

основні засоби (ОЗ): частина об'єктів має залишкову вартість, щодо інших залишкова вартість дорівнює нулю;

малоцінні необоротні матеріальні активи (МНМА): по окремих об'єктах є залишкова вартість, по інших – залишкова вартість нульова;

запаси (рахунки 22, 20, 28);

нематеріальні активи (рахунок 12).

Указані активи є непридатними до подальшої експлуатації. Списання оформлено належним чином, складено акт на списання, який підписано членами інвентаризаційної комісії.

Питання 1: Чи виникає податкове зобов'язання з ПДВ у разі списання наведених вище активів?

Питання 2: У який спосіб підприємство має виконати вимогу щодо відсутності постачання у разі ліквідації основних засобів (абзац другий пункту 189.9 Кодексу) у частині: «Норма цього пункту не поширюється на випадки, коли основні виробничі або невиробничі засоби ліквідуються у зв'язку з їх знищенням або зруйнуванням внаслідок дії обставин непереборної сили, в інших випадках, коли така ліквідація здійснюється без згоди платника податку, у тому числі в разі викрадення основних виробничих або невиробничих засобів, що підтверджується відповідно до законодавства або коли платник податку подає контролюючому органу відповідний документ про знищення, розібрання або перетворення основних виробничих або невиробничих засобів у інший спосіб, внаслідок чого вони не можуть використовуватися за первісним призначенням».

Питання 3: Чи повинні документи про розібрання та знищення основних засобів подаватися контролюючому органу під час перевірки на його вимогу, чи їх слід надсилати до податкового органу засобами електронного зв'язку або у паперовій формі у місяці, кварталі чи році ліквідації?

Уточнення: Якщо надсилання є необхідним, у який саме строк воно має бути здійснене та з якої норми чинного законодавства впливає вимога щодо подання таких документів, а також чи встановлено законодавством конкретний строк подання?»

Відповідь на питання 1 і 2: У разі списання в обліку платника ПДВ малоцінних необоротних активів, запасів, нематеріальних активів, у зв'язку з чим вони не зможуть надалі використовуватися у його господарській діяльності, такий платник ПДВ зобов'язаний нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ за правилами, встановленими пунктом 198.5 статті 198 Кодексу.

У разі якщо основні виробничі або невиробничі засоби ліквідуються за самостійним рішенням платника ПДВ, то така ліквідація для цілей оподаткування ПДВ розглядається як постачання таких основних виробничих або невиробничих засобів за звичайними цінами, але не нижче балансової вартості на момент ліквідації.

Водночас, у разі ліквідації основних виробничих або невиробничих засобів, внаслідок чого вони не можуть використовуватися за первісним призначенням, платник ПДВ не нараховує податкові зобов'язання з ПДВ за умови подання контролюючому органу належним чином оформленого (у тому числі за довільною формою) відповідного документа (якщо такий документ міститиме всю необхідну інформацію, яка дозволяє ідентифікувати операцію, та матиме належні реквізити первинного документа). Незалежно від форми складання документа на списання основних засобів такий документ має підтверджувати

факт знищення, розібрання або перетворення основних засобів в інший спосіб, внаслідок чого основний засіб не може використовуватися за первісним призначенням.

Відповідь на питання 3: Нормами Кодексу не визначено механізму та термінів подання платником податку контролюючому органу документів про знищення, розібрання або перетворення основних виробничих або невиробничих засобів. У зв'язку із цим платник податку може подати такі документи (копії документів) контролюючому органу у загальнозстановленому порядку за власною ініціативою або на запит контролюючого органу (або особисто платником податків, або уповноваженою на це особою, або поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення, або засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням вимог законів щодо електронного документообігу та електронного цифрового підпису).

«Ситуація: Щодо ПДВ, звільнених операцій та реалізації сертифікатів.

Клініка (заклад охорони здоров'я) у межах рекламної кампанії реалізує сертифікати. Придбані сертифікати можуть бути використані фізичними особами виключно для проходження медичного обстеження в рамках підпункту «в» пункту 197.1.5 Кодексу – проведення профілактичних медичних оглядів із підготовкою висновку про стан здоров'я на прохання громадян.

Питання: Чи виникають на дату оплати сертифіката податкові зобов'язання з ПДВ за ставкою 20 відс. чи така операція розглядається як оплата (аванс) за постачання звільнених від оподаткування операцій, у зв'язку з чим податкова накладна складається без ПДВ?»

Відповідь на питання: Операція платника ПДВ (клініки) з постачання (реалізації) сертифікату на отримання послуг із проведення профілактичних медичних оглядів із підготовкою висновку про стан здоров'я на прохання громадян є об'єктом оподаткування ПДВ.

Якщо в описаній ситуації першою подією згідно з пунктом 187.1 статті 187 Кодексу є оплата за сертифікат, то за вказаною вище операцією на дату отримання такої оплати у платника ПДВ (клініки) виникають податкові зобов'язання з ПДВ за ставкою 20 відсотків.

Водночас на безпосередньо операції з постачання послуг із проведення профілактичних медичних оглядів із підготовкою висновку про стан здоров'я на прохання громадян режим звільнення від оподаткування ПДВ, встановлений підпунктом 197.1.5 пункту 197.1 статті 197, не поширюється.

«Ситуація: Щодо змін контролюючих осіб КІК посеред року.

Фізична особа 1 у січні 2025 року придбала 100 % корпоративних прав іноземної юридичної особи А.

у березні 2025 року фізична особа 1 продала 100 % корпоративних прав цієї іноземної юридичної особи фізичній особі 2.

у травні 2025 року фізична особа 2 продала 100 % корпоративних прав іноземної юридичної особи А фізичній особі 3.

у вересні 2025 року фізична особа 3 відчужила 100 % корпоративних прав іноземної юридичної особи А на користь фізичної особи 4.

у грудні 2025 року фізична особа 4 продала 100 % корпоративних прав іноземної юридичної особи А фізичній особі 5.

Таким чином, протягом 2025 року іноземна юридична особа А мала п'ять різних контролюючих осіб як КІК.

Питання 1: Хто зобов'язаний подавати звіт про КІК: фізична особа № 5 чи всі п'ять фізичних осіб?

Питання 2: Яким чином контролюючій особі слід розраховувати прибуток КІК: чи має кожна фізична особа враховувати лише фактичні місяці володіння корпоративними правами, чи всі 12 місяців 2025 року?

Питання 3: Якщо всі п'ять фізичних осіб мають враховувати доходи КІК за всі місяці 2025 року, чи означає це, що податок фактично буде сплачено п'ять разів з одного об'єкта оподаткування?»

Відповідь: Відповідно до підпункту 39².2.1 пункту 39².2 статті 39² Кодексу платником податку щодо прибутку контрольованої іноземної компанії є контролююча особа. Якщо одна фізична або юридична особа володіє часткою або контролює частку в розмірі 25 і більше відсотків у контрольованій іноземній компанії спільно з іншими фізичними та/або юридичними особами, та при цьому жодна з осіб самостійно не визначить себе контролюючою особою щодо такої частки у повному розмірі, вважається, що всі зазначені особи є контролюючими особами для контрольованої іноземної компанії у рівних частках (незалежно від того, чи досягає розмір частки кожного з них 25 відсотків).

Об'єктом оподаткування для податку на доходи фізичних осіб (податку на прибуток підприємств) контролюючої особи є частина скоригованого прибутку контрольованої іноземної компанії, пропорційна частці, якою володіє або яку контролює така фізична (юридична) особа на останній день відповідного звітного періоду, щодо якого розраховується скоригований прибуток контрольованої іноземної компанії, що обчислюється відповідно до правил, визначених цією статтею (підпункт 39².2.2 пункту 39².2 статті 39² Кодексу).

Водночас, відповідно до підпункту 39².5.2 пункту 39².5 статті 39² Кодексу контролюючі особи зобов'язані подавати звіт про контрольовані іноземні компанії до контролюючого органу одночасно з поданням річної декларації про майновий стан і доходи або податкової декларації з податку на прибуток підприємств за відповідний календарний рік засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням вимог законів України «Про електронні документи та електронний документообіг» та «Про електронну ідентифікацію та електронні довірчі послуги».

Пунктом 1 Положення про Державну податкову службу України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 06 березня 2019 року № 227, встановлено, що ДПС є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну податкову політику, державну

політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Відповідно до Положення про Міністерство фінансів України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 20 серпня 2014 року № 375, зі змінами, Міністерство фінансів України є головним органом у системі центральних органів виконавчої влади, що, зокрема, забезпечує формування та реалізацію єдиної державної податкової політики, державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, а також здійснює нормативно-правове регулювання у зазначених сферах.

Отже, з метою врегулювання питання щодо подання звіту про КІК та розрахунку прибутку КІК у зазначеній ситуації ДПС буде звертатися до Міністерства фінансів України для визначення позиції щодо вказаних питань.

«Ситуація: Щодо сплати ПНВК резидентами Дія Сіті при виплаті дивідендів.

Підприємство є резидентом Дія Сіті – платником податку на особливих умовах з 01.04.2024. У листопаді 2025 року підприємство здійснює розподіл та виплату дивідендів за 2023 та 2024 роки.

Відомо, що:

2023 рік: рядок 04 декларації за 2023 рік – 100 000 грн; сума дивідендів, що виплачуються за 2023 рік – 120 000 грн.

2024 рік: рядок 04 декларації за 2024 рік – 200 000 грн (декларація подавалася річна); дивіденди за I квартал 2024 року – 100 000 грн; дивіденди за період з 01.04.2024 по 31.12.2024 – 200 000 грн.

Питання 1: Як правильно застосувати пункт 60 підрозділу 4 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу?

Питання 2: У якому розмірі має бути сплачений податок на особливих умовах при виплаті дивідендів у листопаді 2025 року?»

Відповідь: Відповідно до підпункту 14.1.49 пункту 14.1 статті 14 Кодексу дивіденди – платіж, що здійснюється юридичною особою, в тому числі емітентом корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів чи інших цінних паперів, на користь власника таких корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів та інших цінних паперів, що засвідчують право власності інвестора на частку (пай) у майні (активах) емітента, у зв'язку з розподілом частини його прибутку, розрахованого за правилами бухгалтерського обліку.

Для цілей оподаткування до дивідендів прирівнюються також:

платіж у грошовій чи негрошовій формі, що здійснюється юридичною особою на користь її засновника та/або учасника (учасників) у зв'язку з розподілом чистого прибутку (його частини);

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 Кодексу, у

контрольованих операціях понад суму, яка відповідає принципу «витягнутої руки»;

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

сума заниження 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 Кодексу, у контрольованих операціях порівняно із сумою, яка відповідає принципу «витягнутої руки»;

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.

Згідно з пунктом 60 підрозділу 4 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу у разі якщо платник податку на прибуток підприємств на загальних підставах здійснив перехід на оподаткування як резидента Дія Сіті – платника податку на особливих умовах або якщо резидент Дія Сіті – платник податку на особливих умовах здійснив перехід на оподаткування податком на прибуток підприємств на загальних підставах, такі платники податку визначають об'єкт оподаткування з урахуванням цього пункту.

Зокрема, у разі здійснення емітентом корпоративних прав, який є резидентом Дія Сіті – платником податку на особливих умовах, операції з виплати дивідендів за результатами податкового (звітного) періоду, протягом якого такий емітент корпоративних прав не був резидентом Дія Сіті – платником податку на особливих умовах, така операція підлягає оподаткуванню відповідно до пункту 135.2 статті 135, пункту 137.10 статті 137 та пункту 141.9¹ статті 141 Кодексу в сумі перевищення дивідендів, що виплачуються, над значенням об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств за такий податковий (звітний) період.

Слід зазначити, що з суми дивідендів, що підлягають оподаткуванню згідно з цим пунктом, не справляється авансовий внесок з податку на прибуток підприємств, передбачений пунктом 57.11 статті 57 Кодексу.

Підпунктом 135.2.1.1 підпункту 135.2.1 пункту 135.2 статті 135 Кодексу встановлено, що база оподаткування визначається, зокрема, як сума дивідендів, які виплачуються на користь власника корпоративних прав (крім власника корпоративних прав, який є резидентом Дія Сіті – платником податку на особливих умовах) у грошовій формі та/або відмінній від грошової формі, за винятком дивідендів, які нараховуються на користь акціонера/учасника

юридичної особи – емітента у вигляді акцій (часток, паїв), за умови що таке нарахування жодним чином не змінює пропорцій (часток) участі всіх акціонерів/учасників у статутному капіталі емітента та в результаті якого збільшується статутний капітал емітента на сукупну номінальну вартість нарахованих дивідендів. Положення цього підпункту не застосовуються до сум, які для цілей оподаткування прирівнюються до дивідендів відповідно до абзаців четвертого – шостого підпункту 14.1.49 пункту 14.1 статті 14 Кодексу.

Відповідно до пункту 136.8 статті 136 Кодексу під час провадження діяльності резидентами Дія Сіті – платниками податку на особливих умовах відповідно до Закону України «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» ставка податку встановлюється в розмірі 9 відс. бази оподаткування, визначеної відповідно до положень пункту 135.2 статті 135, пункту 137.10 статті 137 та пункту 141.9¹ (крім підпунктів 141.9¹.3 і 141.9¹.4) статті 141 Кодексу.

Отже, операція резидента Дія Сіті – платника податку на особливих умовах з виплати дивідендів своїм учасникам за період, протягом якого такий платник податку не був резидентом Дія Сіті – платником податку на особливих умовах (2023 рік та I квартал 2024 року), підлягає оподаткуванню за ставкою 9 відс. від суми перевищення дивідендів, що виплачуються, над значенням об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств за такий податковий (звітний) період, визначений у Податковій декларації з податку на прибуток у рядку 04, при цьому авансовий внесок з податку на прибуток підприємств, передбачений пунктом 57.11 статті 57 Кодексу, з суми дивідендів не справляється.

За період з 01.04.2024 сума дивідендів, які виплачуються на користь власника корпоративних прав, включається до бази оподаткування резидента Дія Сіті – платника податку на особливих умовах в повній сумі.

«Ситуація: Щодо звільнення мобілізованих ФОП від сплати податків.

Мобілізований або прийнятий на військову службу за контрактом ФОП - платник єдиного податку другої групи сплатив нараховані контролюючим органом за період мобілізації або дії контракту суми авансових внесків з єдиного податку та військового збору. Після скасування (анулювання) контролюючим органом таких нарахованих зобов'язань зазначені суми можуть бути повернуті платнику за умови дотримання вимог статті 43 Кодексу, зокрема, подання заяви про повернення протягом 1095 днів з дати виникнення надміру сплаченої суми та за відсутності у платника податкового боргу.

Питання: Для цілей обчислення 1095 днів, який день слід вважати днем виникнення надміру сплаченої суми та відсутністю податкового боргу у такого платника: дату сплати підприємцем сум єдиного податку та військового збору чи дату анулювання контролюючим органом відповідних нарахувань в інтегрованій картці платника?»

Відповідь: Відповідно до пункту 102.5 статті 102 Кодексу заяви про повернення надміру сплачених грошових зобов'язань або про їх відшкодування у випадках, передбачених Кодексом, можуть бути подані не пізніше 1095 дня,

що настає за днем виникнення такої переоплати або отримання права на таке відшкодування.

Згідно з підпунктом 14.1.115 пункту 14.1 статті 14 Кодексу надміру сплачені грошові зобов'язання - суми коштів, які на певну дату зараховані до відповідного бюджету або на єдиний рахунок понад нараховані суми грошових зобов'язань, граничний строк сплати яких настав на таку дату.

«Ситуація: Щодо ПДВ при наданні медичних послуг.

Медична компанія надає медичні послуги фізичним особам, які звертаються як самостійно (кінцеві споживачі), так і через страхові компанії. В обох випадках отримувачами послуг є фізичні особи, і саме на них підприємство складає податкові накладні за щоденними підсумками відповідно до пункту 201.4 Кодексу.

Питання 1: Чи є правильним складання податкової накладної на фізичну особу у випадку, коли оплату за надані їй медичні послуги здійснює страхова компанія?

Питання 2: Чи є коректним складання податкових накладних за щоденними підсумками на послуги, надані фізичним особам, оплату за які страхова компанія перераховує безпосередньо на адресу медичної компанії (за умови, що кількість таких осіб за день може становити до 200)?»

Відповідь на питання 1: Податкова накладна складається на особу (у тому числі неплатника ПДВ (фізичну особу)), яка є отримувачем послуг (тобто на особу, якій фактично такі послуги надаються), у тому числі якщо оплата за такі послуги здійснюється не безпосередньо таким отримувачем, а третьою особою (наприклад, страховою компанією).

Відповідь на питання 2: За операціями з постачання послуг, наданих фізичним особам, оплату за які здійснює страхова компанія безпосередньо на рахунок постачальника таких послуг (медичної компанії), не може бути складена податкова накладна за щоденними підсумками операцій.

«Ситуація: Щодо застосування спрощеної системи оподаткування ФОП 2-ї групи.

Юридична особа на загальній системі оподаткування (експедитор) для виконання послуг за транспортно-експедиторським договором із юридичною особою – платником єдиного податку залучає перевізника – фізичну особу-підприємця, платника єдиного податку другої групи.

Питання: Чи має право фізична особа-підприємець, платник єдиного податку другої групи, надавати послуги з перевезення у випадку, коли замовником таких послуг є юридична особа на загальній системі оподаткування (експедитор), яка, у свою чергу, здійснює перевезення в інтересах юридичної особи – платника єдиного податку?»

Відповідь: Згідно з підпунктом 2 пункту 291.4 статті 291 Кодексу друга група платників єдиного податку – це ФОП, які здійснюють господарську діяльність з надання послуг, у тому числі побутових, платникам єдиного податку та/або населенню, виробництво та/або продаж товарів, діяльність у сфері

ресторанного господарства, за умови, що протягом календарного року відповідають сукупності таких критеріїв:

не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, одночасно не перевищує 10 осіб;

обсяг доходу не перевищує 834 розміри мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року.

Дія цього підпункту не поширюється на ФОП, які надають посередницькі послуги з купівлі, продажу, оренди та оцінювання нерухомого майна (група 70.31 КВЕД ДК 009:2005), послуги з надання доступу до мережі Інтернет, а також здійснюють діяльність з виробництва, постачання, продажу (реалізації) ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення та напівдорогоцінного каміння. Такі ФОП належать виключно до третьої групи платників єдиного податку, якщо відповідають вимогам, встановленим для такої групи.

Отже, у зазначеній ситуації ФОП – платник єдиного податку другої групи не може надавати послуги з перевезення, оскільки замовником послуг з перевезення є юридична особа на загальній системі оподаткування (експедитор).

«Ситуація: Щодо сплати ПНВК резидентами Дія Сіті при операціях з цінними паперами.

Резидент Дія Сіті, платник податку на прибуток на особливих умовах.

Питання 1: Чи виникає податок на виведений капітал у разі придбання ОВДП?

Питання 2: Чи підлягає оподаткуванню податком на виведений капітал операція з продажу резидентом Дія Сіті ОВДП до закінчення строку їх обігу?»

Відповідь: Відповідно до підпункту 14.1.282¹ пункту 14.1 статті 14 Кодексу резидент Дія Сіті – платник податку, що сплачує податок на прибуток підприємств на особливих умовах (далі – резидент Дія Сіті – платник податку на особливих умовах), – резидент Дія Сіті, який у порядку, передбаченому пунктом 141.10 статті 141 Кодексу, обрав або перейшов на відповідний режим оподаткування. Резиденти Дія Сіті, які не обрали (не перейшли) на відповідний режим оподаткування, сплачують податок на прибуток підприємств на загальних підставах та вважаються резидентами Дія Сіті, що не є платниками податку на особливих умовах.

Під час провадження діяльності резидентами Дія Сіті – платниками податку на особливих умовах відповідно до Закону України від 15 липня 2021 року № 1667-ІХ «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» ставка податку встановлюється у розмірі 9 відс. бази оподаткування, визначеної відповідно до положень пункту 135.2 статті 135, пункту 137.10 статті 137 та пункту 141.9¹ (крім підпунктів 141.9¹.3 і 141.9¹.4) статті 141 Кодексу (пункт 136.8 статті 136 Кодексу).

Резиденти Дія Сіті – платники податку на особливих умовах самостійно визначають суму податку, що підлягає сплаті до бюджету. Податок, що підлягає сплаті до бюджету резидентами Дія Сіті – платниками податку на особливих

умовах, визначається з урахуванням положень, передбачених пунктом 135.2 статті 135 Кодексу, пунктом 137.10 статті 137 Кодексу та пунктом 141.9¹ статті 141 Кодексу. Резиденти Дія Сіті – платники податку на особливих умовах не визначають окремо об'єкт оподаткування, передбачений підпунктом 134.1.1 пункту 134.1 статті 134 Кодексу (підпункт 137.10.1 пункту 137.10 статті 137 Кодексу).

Згідно з пунктом 135.2 статті 135 Кодексу базою оподаткування операцій резидента Дія Сіті – платника податку на особливих умовах є грошове вираження об'єкта оподаткування, розрахованого за правилами, визначеними пунктом 135.2 статті 135 Кодексу та підпунктом 141.9¹.3 пункту 141.9¹ статті 141 Кодексу. У разі здійснення операцій, які є об'єктом оподаткування, у формі, відмінній від грошової, базою оподаткування є вартість такої операції, визначена на рівні не нижче звичайної ціни.

При цьому положеннями Кодексу не передбачено збільшення бази оподаткування резидента Дія Сіті – платника податку на прибуток на особливих умовах на суму операції з придбання та продажу ОВДП.

«Ситуація: Щодо сплати ПНВК резидентами Дія Сіті при наданні безповоротної фінансової допомоги.

Резидент Дія Сіті, платник податку на прибуток на особливих умовах, виплачує працівнику фінансову допомогу в розмірі 100 000 грн.

Питання 1: Чи підлягає оподаткуванню податком на прибуток на особливих умовах фінансова допомога, виплачена працівнику?

Питання 2: У якому рядку декларації слід відобразити зазначену виплату?

Уточнення: Яким чином правильно застосувати норми Кодексу у цій ситуації, зокрема:

1) підпункт 135.2.1.6 Кодексу щодо вартості майна (робіт, послуг), наданого особі, яка не є резидентом Дія Сіті – платником податку на особливих умовах, без висування вимог щодо компенсації (їх) вартості (у тому числі безоплатно наданих товарів (робіт, послуг), за винятком: «..»

в) якщо вартість такого майна (робіт, послуг) підлягає оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб відповідно до розділу IV цього Кодексу або не включається до розрахунку загального місячного (річного) оподатковуваного доходу згідно із статтею 165 цього Кодексу та/або не оподатковується згідно з пунктом 170.7 статті 170 цього Кодексу;

2) підпункт 165.1.39 Кодексу щодо вартості дарунків, (а також призів переможцям та призерам спортивних змагань) – у частині, що не перевищує 25 відсотків однієї мінімальної заробітної плати (у розрахунку на місяць), встановленої на 1 січня звітного податкового року, за винятком грошових виплат у будь-якій сумі;

3) підпункт 170.7.3 Кодексу не включається до оподатковуваного доходу сума нецільової благодійної допомоги, у тому числі матеріальної, що надається резидентами - юридичними або фізичними особами на користь платника податку протягом звітного податкового року сукупно у розмірі, що не перевищує суми

граничного розміру доходу, визначеного згідно з абзацом першим підпункту 169.4.1 пункту 169.4 статті 169 Кодексу, встановленого на 1 січня такого року.»

Відповідь: Відповідно до пункту 135.2 статті 135 Кодексу базою оподаткування операцій резидента Дія Сіті – платника податку на особливих умовах є грошове вираження об'єкта оподаткування, розрахованого за правилами, визначеними цим пунктом та підпунктом 141.9¹.3 пункту 141.9¹ статті 141 Кодексу. У разі здійснення операцій, які є об'єктом оподаткування, у формі, відмінній від грошової, базою оподаткування є вартість такої операції, визначена на рівні не нижче звичайної ціни.

Згідно з підпунктом 135.2.1.6 підпункту 135.2.1 пункту 135.2 статті 135 Кодексу до бази оподаткування резидента Дія Сіті – платника податку на особливих умовах включається, зокрема, вартість майна (робіт, послуг), наданого (наданих) особі, яка не є резидентом Дія Сіті – платником податку на особливих умовах, без висування вимог щодо компенсації його (їх) вартості (у тому числі безоплатно наданих товарів (робіт, послуг) за винятком, зокрема:

в) якщо вартість такого майна (робіт, послуг) підлягає оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб відповідно до розділу IV Кодексу або не включається до розрахунку загального місячного (річного) оподатковуваного доходу згідно із статтею 165 Кодексу та/або не оподатковується згідно з пунктом 170.7 статті 170 Кодексу;

г) додаткових благ, що надаються резидентом Дія Сіті – платником податку на особливих умовах на користь спеціалістів резидента Дія Сіті, якщо такі додаткові блага не оподатковуються податком на доходи фізичних осіб через відсутність персоніфікованого обліку.

Розрахунок податку на операції резидента Дія Сіті – платника податку на особливих умовах здійснюється у Додатку Дія до Податкової декларації з податку на прибуток, форма якої затверджена наказом Міністерства фінансів України від 20.10.2015 № 897 (зі змінами) (далі – Декларація).

Сума вартості майна (робіт, послуг), наданого (наданих) особі, яка не є резидентом Дія Сіті – платником податку на особливих умовах, без висування вимог щодо компенсації його (їх) вартості (у тому числі безоплатно наданих товарів (робіт, послуг)) відображається у рядку 16 Додатка ДІА до Декларації, зокрема:

у рядку 16.3 Додатка ДІА відображається сума вартості майна (робіт, послуг), наданого (наданих) без висування вимог щодо компенсації його (їх) вартості (у тому числі безоплатно наданих товарів (робіт, послуг), що підлягає оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб відповідно до розділу IV Кодексу або не включається до розрахунку загального місячного (річного) оподатковуваного доходу згідно зі статтею 165 Кодексу та/або не оподатковується згідно з пунктом 170.7 статті 170 Кодексу;

у рядку 16.4 Додатка ДІА відображається сума додаткових благ, що надаються на користь спеціалістів резидента Дія Сіті, якщо такі додаткові блага

не оподатковуються податком на доходи фізичних осіб через відсутність персоніфікованого обліку.

Отже, оскільки суми безповоротної фінансової допомоги працівнику резидента Дія Сіті, що сплачує податок на прибуток на особливих умовах, підлягають оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб відповідно до розділу IV Кодексу, така безповоротна фінансова допомога не включається до бази оподаткування податком на прибуток підприємств цього резидента Дія Сіті – платника податку на особливих умовах та відображається у рядку 16.3 Додатка ДІА.

«Ситуація: Підприємство має довгострокову дебіторську та кредиторську заборгованість і здійснює її дисконтування. У результаті такого дисконтування в підприємства виникають фінансові доходи та фінансові витрати.

Питання 1: Якщо підприємство є платником єдиного податку групи 3, чи включаються доходи від дисконтування до бази оподаткування єдиним податком?

Питання 2: Якщо підприємство є платником єдиного податку групи 4, чи виключаються доходи від дисконтування із загальної суми доходу при розрахунку частки сільськогосподарського товаровиробництва?»

Відповідь на питання 1: Правові засади застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, а також справляння єдиного податку визначено главою 1 розділу XIV Кодексу.

Згідно з підпунктом 2 пункту 292.1 статті 292 Кодексу для платника єдиного податку (юридичної особи) доходом є будь-який дохід, включаючи дохід представництв, філій, відділень такої юридичної особи, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій); матеріальній або нематеріальній формі, визначеній пунктом 292.3 статті 292 Кодексу.

Датою отримання доходу платника єдиного податку є дата надходження коштів платнику єдиного податку у грошовій (готівковій або безготівковій) формі, дата підписання платником єдиного податку акта приймання-передачі безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг). Для платника єдиного податку третьої групи, який є платником податку на додану вартість, датою отримання доходу є дата списання кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності (абзац перший пункту 292.6 статті 292 Кодексу).

Відповідно до абзацу п'ятого пункту 296.1 статті 296 Кодексу юридичні особи – платники єдиного податку третьої групи використовують дані спрощеного бухгалтерського обліку щодо доходів та витрат з урахуванням положень пунктів 44.2 та 44.3 статті 44 Кодексу.

Бухгалтерський облік та фінансова звітність підприємства повинні ґрунтуватися, зокрема, на принципі нарахування, за яким доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів.

Пунктами 5 та 15 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» визначено, що дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена. Доходом визнається сума зобов'язання, яке не підлягає погашенню.

Пунктом 5 Національного положення (стандартами) бухгалтерського обліку (далі – НП(С)БО) 11 «Зобов'язання» визначено, що зобов'язання визнається, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення.

Якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, то його сума включається до складу доходу звітного періоду.

Суб'єкти господарювання з метою складання фінансової звітності повинні визнавати доходи і витрати від дисконтування відповідно до бухгалтерського обліку, а саме НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» та НП(С)БО 11 «Зобов'язання».

Підприємства не залежно від розміру (мікро-, мале, середнє чи велике) та системи оподаткування, на якій перебуває платник (загальна чи спрощена) ведуть облік за НП(С)БО та за загальним правилом зобов'язані дисконтувати довгострокову дебіторську та кредиторську заборгованість.

Враховуючи зазначене, оскільки, юридичною особою – платником єдиного податку в податковому обліку відображаються лише доходи, тому фінансовий дохід від дисконтування довгострокової заборгованості, який виник відповідно до даних бухгалтерського обліку включається платником до суми доходу, отриманого протягом податкового (звітного) періоду та оподатковується єдиним податком.

Відповідь на питання 2: Відповідно до абзаців першого та четвертого підпункту 298.8.1 пункту 298.8 статті 298 Кодексу сільськогосподарські товаровиробники (юридичні особи) для переходу на спрощену систему оподаткування або підтвердження статусу платника єдиного податку четвертої групи подають не пізніше 20 лютого поточного року, зокрема, розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва (далі – Розрахунок)..

Форма Розрахунку затверджена наказом Міністерства аграрної політики та продовольства України від 26.12.2011 № 772 «Про затвердження Розрахунку частки сільськогосподарського товаровиробництва» (зі змінами).

Джерелом інформації при складанні Розрахунку є дані бухгалтерського обліку.

Загальна сума доходу підприємства визначається відповідно до вимог НП(С)БО № 15 «Дохід», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 № 290 «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку».

Згідно з пунктом 7 НП(С)БО 15 визнані доходи класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами: дохід (виручка) від реалізації

продукції (товарів, робіт, послуг); чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні доходи; фінансові доходи; інші доходи.

Дохід визначається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

За загальним правилом підприємства, котрі ведуть облік за НП(С)БО, зобов'язані дисконтувати довгострокові дебіторські та кредиторські заборгованості.

За формою Розрахунку до загальної суми доходу сільськогосподарського товаровиробника (рядок 2 Розрахунку) мають враховуватись всі суми доходів від будь-яких операцій, в тому числі і доходи від дисконтування.

«Ситуація: Платник ПДВ передає товарно-матеріальні цінності як благодійну допомогу благодійному фонду, однак такі ТМЦ не були промарковані етикетками «Благодійна допомога. Продаж заборонено».

Питання 1: Хто повинен здійснювати таке маркування?

Питання 2: Чи має право платник ПДВ у цій ситуації застосувати пільгу, передбачену підпунктом 197.1.15 Кодексу?»

Відповідь на питання 1: Товари благодійної допомоги маркуються благодійниками, які надають таку допомогу. Контроль за виконанням правил маркування здійснюють місцеві органи виконавчої влади та контролюючі органи.

Відповідь на питання 2: Для цілей застосування режиму звільнення від оподаткування ПДВ, встановленого підпунктом 197.1.15 пункту 197.1 статті 197 Кодексу, однією з обов'язкових умов є маркування товарів як благодійної допомоги.

При цьому Кодекс не містить виключень щодо правил маркування благодійної допомоги, у тому числі й на період дії воєнного стану.

Таким чином, якщо при здійсненні операції з передачі товарів як благодійної допомоги не дотримано умову щодо маркування таких товарів як благодійної допомоги, то вказаний режим звільнення від оподаткування ПДВ на таку операцію не поширюється.

«Ситуація: Фізична особа - громадянин України зареєстрована як фізична особа-підприємець в Україні та як приватний підприємець (ПП) у Польщі. Підприємство уклало договір із цією особою як з приватним підприємцем, зареєстрованим у Польщі.

Питання 1: Чи може підприємство здійснювати оплату за товари/послуги такому приватному підприємцю шляхом перерахування валюти на його рахунок, відкритий у польському банку?

Питання 2: Яким чином підприємству слід оподатковувати виплати приватному підприємцю за придбані товари чи послуги?»

Відповідь на питання 1: Якщо українське підприємство уклало договір саме з фізичною особою як приватним підприємцем, зареєстрованим у Польщі,

такий контрагент для цілей оподаткування вважається нерезидентом України (підпункт 14.1.122, підпункт 14.1.213 пункту 14.1 статті 14 Кодексу). Резидент України має право здійснювати розрахунки з нерезидентами в іноземній валюті шляхом перерахування коштів на рахунок нерезидента, відкритий у банку за кордоном, відповідно до статей 5, 7 Закону України від 21 червня 2018 року № 2473-VIII «Про валюту і валютні операції».

При здійсненні виплат нерезиденту українське підприємство повинно оцінити наявність обов'язку утримання податку з доходів нерезидента у розмірі 15 відс. згідно з підпунктом 141.4.2 пункту 141.4 статті 141 Кодексу. Такий податок утримується лише з доходів із джерелом походження з України (підпункт 141.4.1 пункту 141.4 статті 141 Кодексу); при оплаті товарів, а також послуг, що фактично надаються за межами території України, обов'язок утримання податку, як правило, не виникає. Водночас у разі виплати доходів за послуги, що надаються на території України або належать до спеціальних видів доходів (зокрема роялті, інжиніринг), можливе застосування податку на репатріацію.

Крім того, між Україною та Республікою Польща діє Конвенція про уникнення подвійного оподаткування, яка дозволяє не оподатковувати такі доходи в Україні за умови надання довідки про податкове резидентство Польщі та за відсутності постійного представництва в Україні (пункти 103.4, 103.5 статті 103 Кодексу, стаття 7 Конвенції). Отже, за умови дотримання вимог валютного і податкового законодавства українське підприємство має право здійснювати оплату за товари або послуги приватному підприємцю, зареєстрованому в Польщі, шляхом перерахування валюти на його рахунок у польському банку.

Відповідь на питання 2: Оподаткування доходів фізичних осіб регламентується розділом IV Кодексу, відповідно до підпункту 162.1.2 пункту 162.1 статті 162 якого платником податку на доходи фізичних осіб є фізична особа – нерезидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні.

Об'єктом оподаткування фізичної особи – нерезидента є загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід з джерела його походження в Україні (підпункт 163.2.1 пункту 163.2 статті 163 Кодексу).

Відповідно до підпункту 170.10.1 пункту 170.10 статті 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 нормами розділу IV Кодексу для нерезидентів).

Згідно з підпунктом 170.10.3 пункту 170.10 статті 170 Кодексу у разі якщо доходи з джерелом їх походження в Україні виплачуються нерезиденту резидентом – юридичною або самозайнятою фізичною особою, такий резидент вважається податковим агентом нерезидента щодо таких доходів. Під час укладення договору з нерезидентом, умови якого передбачають отримання

таким нерезидентом доходу з джерелом його походження в Україні, резидент зобов'язаний зазначити в договорі ставку податку, що буде застосована до таких доходів.

Перелік доходів, які включаються до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку, визначено пунктом 164.2 статті 164 Кодексу, зокрема, суми винагород та інших виплат, нарахованих (виплачених) платнику податку відповідно до умов цивільно-правового договору та інші доходи, крім зазначених у статті 165 Кодексу (підпункти 164.2.2, 164.2.20 пункту 164.2 статті 164 Кодексу).

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

Відповідно до пункту 16¹ підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу тимчасово, до набрання чинності рішенням Верховної Ради України про завершення реформи Збройних Сил України, встановлюється військовий збір.

Платниками військового збору є особи, визначені пунктом 162.1 статті 162 Кодексу (підпункт 1 підпункту 1.1 пункту 16¹ підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу).

Об'єктом оподаткування військовим збором для платників, зазначених у підпункті 1 підпункту 1.1 пункту 16¹ підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу, є доходи, визначені статтею 163 Кодексу (підпункт 1 підпункту 1.2 пункту 16¹ підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу).

Згідно з підпунктом 1.3 пункту 16¹ підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу ставка військового збору становить для платників, зазначених у підпункті 1 підпункту 1.1 пункту 16¹ підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу – 5 відс. від об'єкта оподаткування, визначеного підпунктом 1 підпункту 1.2 пункту 16¹ підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу.

Нарахування, утримання та сплата (перерахування) податку на доходи фізичних осіб та військового збору до бюджету здійснюється у порядку, встановленому статтею 168 та підпунктом 1.4 пункту 16¹ підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу.

При цьому податковий агент, який нараховує (виплачує, надає) оподатковуваний дохід на користь платника податку, зобов'язаний утримувати податок на доходи фізичних осіб та військовий збір із суми такого доходу за його рахунок, використовуючи ставку податку, визначену в статтею 167 Кодексу, та ставку військового збору, встановлену в підпункті 1.3 пункту 16¹ підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу (підпункт 168.1.1 пункту 168.1 статті 168 та підпункт 1.4 пункту 16¹ підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу).

Враховуючи зазначене, дохід, який виплачується юридичною особою – резидентом на користь фізичної особи – нерезидента оподатковується податком на доходи фізичних осіб і військовим збором на загальних підставах.

Разом з тим, якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені Кодексом, застосовуються правила міжнародного договору (пункт 3.2 статті 3 Кодексу).

Водночас наголошуємо, що будь-які висновки щодо оподаткування доходів фізичних осіб, можуть надаватися за результатами перевірки умов, суттєвих обставин здійснення відповідних операцій та всіх первинних документів, оформленням яких вони супроводжувались.

«Ситуація: ТОВ (на загальній системі оподаткування, платник ПДВ) здійснює продаж об'єкта основних засобів, що перебував в експлуатації, фізичній особі-підприємцю – платнику єдиного податку за ціною, нижчою за ринкову.

Питання: Чи підлягає у цій ситуації застосуванню норма підпункту «е» пункту 164.2.17 статті 164 ПКУ, унаслідок чого різниця між ринковою ціною та договірною вартістю об'єкта визнаватиметься додатковим благом фізичної особи (не ФОП)?

Уточнення: Чи вважатиметься така різниця доходом фізичної особи-підприємця?»

Відповідь: Підпунктом 164.2.4 пункту 164.2 статті 164 Кодексу передбачено, що до складу загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку на доходи фізичних осіб включається частина доходів від операцій з майном, розмір якої визначається згідно з положеннями статей 172 – 173 Кодексу.

Порядок оподаткування операцій з продажу (обміну) об'єктів нерухомого і рухомого майна регулюється статтями 172 та 173 Кодексу.

Підпунктом «е» підпункту 164.2.17 пункту 164.2 статті 164 Кодексу визначено, що до складу загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку включається дохід, отриманий як додаткове благо у вигляді вартості безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг), визначеної за правилами звичайної ціни, а також суми знижки звичайної ціни (вартості) товарів (робіт, послуг), індивідуально призначеної для такого платника податку, крім сум, зазначених у підпункту 165.1.53 пункту 165.1 статті 165 Кодексу. Не є додатковим благом сума знижки звичайної ціни (вартості) при продажу (відчуженні) на користь платника податків житлової нерухомості, набутої у власність внаслідок звернення стягнення на таке майно за договорами іпотеки, що забезпечує кредит, наданий в іноземній валюті.

Отже, якщо продаж рухомого та/або нерухомого майна здійснюється юридичною особою фізичній особі за звичайними цінами, то об'єкта оподаткування податком на доходи фізичних осіб у фізичної особи не виникає, оскільки фізична особа фактично несе витрати на придбання майна.

Однак, якщо при продажу рухомого та/або нерухомого майна юридичною особою надається індивідуальна знижка фізичній особі, то у фізичної особи виникає дохід у розмірі наданої знижки, який оподатковується на загальних підставах.

Відповідно до пункту 292.9 статті 292 Кодексу доходи фізичної особи – платника єдиного податку, отримані в результаті провадження господарської діяльності та оподатковані згідно з главою 1 розділу XIV Кодексу, не включаються до складу загального річного оподаткованого доходу фізичної особи, визначеного відповідно до розділу IV Кодексу.

Доходом фізичної особи – підприємця – платника єдиного податку є дохід, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій); матеріальній або нематеріальній формі, визначеній пунктом 292.3 статті 292 Кодексу. При цьому до доходу не включаються отримані такою фізичною особою пасивні доходи у вигляді процентів, дивідендів, роялті, страхові виплати і відшкодування, доходи у вигляді бюджетних грантів, а також доходи, отримані від продажу рухомого та нерухомого майна, яке належить на праві власності фізичній особі та використовується в її господарській діяльності (підпункт 1 пункту 292.1 статті 292 Кодексу).

У разі якщо фізична особа – підприємець отримує інші доходи, ніж від провадження підприємницької діяльності, у межах обраних ним видів такої діяльності, такі доходи оподатковуються за загальними правилами, встановленими Кодексом для платників податку – фізичних осіб (пункт 177.6 статті 177 Кодексу).

«Ситуація: Товариство з обмеженою відповідальністю планує зареєструватися платником податку на додану вартість та здійснювати продаж товарів через платформу Etsy Marketplace.

Сумарна фактурна вартість товарів в одному відправленні не перевищуватиме еквівалент 1000 євро. На такі товари не встановлено вивізне мито та не застосовуються обмеження щодо вивезення відповідно до статті 197 Митного кодексу України.

Митне оформлення здійснюватиметься відповідно до статті 236 Митного кодексу України: замість митної декларації оператор поштового зв'язку або експрес-перевізник подає тимчасовий або додатковий реєстр міжнародних поштових/експрес-відправлень (на підставі укладених ТОВ договорів з ТОВ «Нова пошта» чи АТ «Укрпошта»).

Таким чином, ТОВ не здійснює самостійних вантажних відправлень, не використовує вантажні декларації та не залучає митних брокерів, оскільки всі відповідні процедури виконуються оператором поштового зв'язку/експрес-перевізником. У розпорядження ТОВ передаватимуться реєстри міжнародних поштових/експрес-відправлень, які замінюють митну декларацію.

Товари доставляються до США на склад Westernbid для зберігання та подальшої реалізації покупцям на платформі Etsy Marketplace або надсилаються

безпосередньо кінцевому покупцю з України (за умови, що вартість одного відправлення не перевищує еквівалент 1000 євро).

Надходження валютної виручки від продажу товарів на Etsy відбувається після утримання комісії маркетплейсу; кошти зараховуються на валютний рахунок ТОВ та конвертуються у гривню.

Питання 1: Чи вважаються операції з вивезення товарів за межі митної території України, що здійснюються ТОВ через ТОВ «Нова пошта» та/або АТ «Укрпошта» у формі міжнародних поштових та/або експрес-відправлень з митною вартістю до 1000 євро, операціями з експорту товарів, до яких застосовується ставка ПДВ 0 % відповідно до підпункту 195.1.1 пункту 195.1 статті 195 ПКУ, якщо декларування здійснюється оператором поштового зв'язку/експрес-перевізником шляхом подання додаткового реєстру відправлень, що згідно зі статтею 236 МКУ замінює митну декларацію?

Уточнення 1: Які саме документи вважаються належним митним документом / документом, що підтверджує факт експорту для цілей застосування ставки 0 % ПДВ у випадку декларування товарів оператором поштового зв'язку або експрес-перевізником?

Уточнення 2: Чи є достатнім для застосування ставки 0 % ПДВ на операції з експорту товарів наявність у ТОВ:

- договору з оператором поштового зв'язку / експрес-перевізником;
- реєстру міжнародних поштових / експрес-відправлень з відміткою митного органу (у паперовій або електронній формі)?

Уточнення 3: Чи потрібно додатково оформлювати окрему митну декларацію від імені ТОВ для підтвердження права на застосування нульової ставки ПДВ?

Питання 2: Яка дата виникнення податкових зобов'язань з ПДВ у ТОВ за операціями з експорту товарів, здійсненими через міжнародні поштові та/або експрес-відправлення у випадку, коли окрема митна декларація не подається, а митне оформлення здійснюється шляхом подання оператором поштового зв'язку / експрес-перевізником додаткового реєстру, що замінює митну декларацію?

Уточнення: Чи слід вважати такою датою:

- дату формування (затвердження) реєстру оператором;
- дату прийняття (оформлення) зазначеного реєстру митним органом;
- іншу дату, визначену МКУ або ПКУ?

Питання 3: Чи зобов'язане ТОВ складати податкові накладні за ставкою 0 % ПДВ на кожну операцію з експорту товарів покупцям-нерезидентам (кінцевим споживачам), що здійснюються через платформу Etsy, та реєструвати їх у Єдиному реєстрі податкових накладних на дату виникнення податкових зобов'язань з ПДВ, визначену відповідно до пункту 187.1 ПКУ?

Уточнення 1: У разі обов'язковості складання податкових накладних за такими операціями, просимо уточнити:

- Який тип причини та який код ставки ПДВ слід зазначати в податковій накладній, що складається на операції з експорту товарів через міжнародні поштові та/або експрес-відправлення?

- Яким чином мають заповнюватися реквізити покупця-нерезидента / кінцевого споживача, якщо розрахунки здійснюються через платформу Etsy та платіжний сервіс Payoneer (чи слід використовувати умовний ПІН «300000000000» та найменування «Неплатник», чи застосовується інший варіант)?

Уточнення 2: Чи допускається узагальнення операцій з експорту товарів за звітний період (наприклад, за день або місяць) в одній податковій накладній за наявності відповідних реєстрів відправлень, чи податкова накладна має складатися окремо за кожним відправленням/замовленням?

Уточнення 3: Які податкові наслідки та види відповідальності, передбачені ПКУ, застосовуються у разі, якщо ТОВ не складе або не зареєструє податкову накладну за операцією з експорту товарів, навіть якщо сам експорт задекларовано та відображено у декларації з ПДВ?

Питання 4: У яких саме рядках та додатках податкової декларації з ПДВ ТОВ має відображати обсяги експорту товарів, здійснених через міжнародні поштові та експрес-відправлення?

Уточнення: Чи слід відображати у декларації з ПДВ загальний обсяг постачання за продажами через Etsy (за договірною вартістю товарів), чи ТОВ має право визначати базу оподаткування ПДВ виходячи із суми виручки, фактично зарахованої на рахунок (після утримання комісій Etsy/Payoneer), з урахуванням вимог щодо мінімальної бази оподаткування, передбачених ПКУ?

Питання 5: Якою датою виникає дохід для цілей податку на прибуток відповідно до пунктів 137.1 та 137.2 Кодексу у наведеній ситуації:

– датою передачі товарів оператору поштового зв'язку / експрес-перевізнику;

– датою формування або прийняття митним органом реєстру відправлень;

– датою зарахування валютної виручки (або її частини) на рахунок ТОВ, у тому числі на рахунок у системі Payoneer?

Уточнення: У якій сумі має визначатися дохід для цілей податку на прибуток:

– у сумі контрактної вартості товарів (відповідно до реєстру відправлень або умов продажу через Etsy); чи

– у сумі фактично отриманої валютної виручки разом із сумою всіх утриманих комісій (Etsy, Payoneer, Westernbid, доставка) з урахуванням вимог ПКУ щодо формування доходів і витрат?

Питання 6: Чи підлягають оподаткуванню ПДВ за ставкою 20 % операції з отримання ТОВ послуг від нерезидентів (Etsy Payments Ireland Limited / Etsy Inc., Payoneer Inc., Westernbid Inc.), а саме:

– комісії платформи Etsy за розміщення та продаж товарів;

– комісії Payoneer за виведення коштів;

– комісії Westernbid за послуги складу та логістики у США?

Якщо місце постачання таких послуг відповідно до підпункту «в» пункту 186.3 та пункту 186.2.1 ПКУ визначається як митна територія України.

Уточнення 1: Якою датою виникають податкові зобов'язання з ПДВ за такими послугами: датою списання комісії Etsy/Payoneer/Westernbid з виручки (за датою формування звіту Etsy „Payment account“ або „Fees & Taxes Statement“) чи датою фактичного зарахування чистої суми на рахунок ТОВ?

Уточнення 2: Яким чином правильно скласти та реєструвати в ЄРПН податкові накладні за такими операціями (тип причини – 15, код ставки – 20, реквізити отримувача – нерезидент з умовним ПІН 400000000000, найменування латиницею)?

Уточнення 3: У яких рядках та додатках декларації з ПДВ відображаються операції з отримання послуг від нерезидентів (рядок, додаток, таблиця)?»

Відповідь на питання 1 - 3: З метою застосування нульової ставки ПДВ до операції з вивезення товарів за межі митної території України в митному режимі експорту та складання податкової накладної за такою операцією платнику ПДВ необхідно належним чином (відповідно до вимог Митного кодексу України) оформити митну декларацію, що засвідчує факт перетинання митного кордону України.

При цьому з огляду на пункт 3 Положення про митні декларації, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 21 травня 2012 року № 450, за бажанням декларанта або уповноваженої ним особи митна декларація може бути оформлена на товари незалежно від їх митної вартості.

Так, якщо при здійсненні операції з вивезення товарів (у тому числі товарів, сумарна митна вартість яких більша ніж 150 Євро, але не перевищує 1000 Євро) за межі митної території України у митному режимі експорту, зокрема, що переміщуються (пересилаються) за межі митної території України у міжнародних поштових або експрес-відправленнях, документом, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, є оформлена відповідно до вимог митного законодавства митна декларація, то датою виникнення податкових зобов'язань з ПДВ є дата оформлення такої митної декларації. Водночас, реєстри (тимчасові та додаткові) міжнародних поштових та експрес-відправлень для цілей оподаткування ПДВ не є митними деклараціями.

За такою операцією на дату виникнення податкових зобов'язань з ПДВ складається податкова накладна, яка підлягає реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних у встановлені Кодексом терміни.

Така податкова накладна не підлягає наданню отримувачу (покупцю) та у ній зазначається тип причини «07 – Складена на операції з вивезення товарів за межі митної території України».

У графі «Отримувач (покупець)» зазначаються найменування (П.І.Б.) нерезидента та через кому – країна, в якій зареєстрований покупець (нерезидент).

У рядку «Індивідуальний податковий номер отримувача (покупця)» проставляється умовний ПІН «300000000000».

Рядок «Податковий номер платника податку або серія (за наявності) та номер паспорта» не заповнюється.

У верхній лівій частині такої податкової накладної у відповідному рядку графі «Інформація про операцію з вивезення товарів за межі митної території України:» зазначаються дата та номер договору (контракту), відповідно до якого здійснюється операція з вивезення за межі митної території України товарів, та у разі здійснення таких операцій на підставі форвардного контракту у спеціальному полі робиться позначка «Х». В окремому рядку зазначаються дата та номер відповідної митної декларації, оформленої відповідно до вимог митного законодавства, що підтверджує факт такого вивезення.

У табличній частині розділу Б:

у графі 4 зазначаються одиниці виміру товарів, які застосовуються при оформленні митної декларації на такі товари;

у графі 8 – код ставки 901;

у графі 10 – обсяг постачання (база оподаткування) без урахування ПДВ;

графа 11 у такій накладній не заповнюється (нулі, прочерки та інші знаки чи символи у цій графі не проставляються).

Нормами Кодексу не передбачено можливості складання однієї зведеної податкової накладної або податкової накладної за щоденними підсумками за операціями з вивезення товарів за межі митної території України у митному режимі експорту.

У випадку не складання податкової накладної за операцією з вивезення товарів за межі митної території України у митному режимі експорту та не реєстрації її в ЄРПН до платника ПДВ застосовуються фінансова, адміністративна та господарська відповідальність, зокрема штрафні санкції за не реєстрацію такої податкової накладної в ЄРПН.

Відповідь на питання 4: Дані щодо обсягів операції платника ПДВ з вивезення товарів за межі митної території України у митному режимі експорту, здійснених через міжнародні поштові та експрес-відправлення, яка підлягає оподаткуванню ПДВ за нульовою ставкою, необхідно відображати у рядку 2.1 податкової декларації з ПДВ. Базою оподаткування ПДВ для операцій з вивезення товарів за межі митної території України є договірна (контрактна) вартість таких товарів, зазначена в митній декларації, оформленій відповідно до вимог Митного кодексу України.

Водночас, у разі якщо митне оформлення товарів, вивезених за межі митної території України, здійснювалося не з використанням електронної митної декларації, до контролюючого органу за місцем обліку платника ПДВ, необхідно подавати оригінали митних декларацій (примірники декларанта).

Відповідь на питання 5: Правові відносини у сфері електронної комерції під час вчинення електронних правочинів регулює Закон України від 3 вересня 2015 року № 675-VIII «Про електронну комерцію» (далі – Закон № 675).

Відповідно до частини другої статті 13 Закону № 675 способи, строки та порядок розрахунків у сфері електронної комерції визначаються в електронному договорі з урахуванням вимог законодавства України.

Частиною третьою статті 13 Закону № 675 визначено, що продавець (виконавець, постачальник), надавач платіжних послуг, оператор платіжної системи або інша особа, яка отримала плату за товар, роботу, послугу відповідно до умов електронного договору, повинні надати покупцеві (замовнику, споживачу) електронний документ, квитанцію, товарний чи касовий чек, квиток, талон або інший документ, що підтверджує факт отримання коштів, із зазначенням дати здійснення розрахунку.

Згідно з пунктом 44.1 статті 44 Кодексу для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, інформації, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством.

Платникам податків забороняється формування показників податкової звітності, митних декларацій на підставі даних, не підтверджених документами, що визначені абзацом першим пункту 44.1 статті 44 Кодексу.

Для обрахунку об'єкта оподаткування платник податку на прибуток використовує дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності щодо доходів, витрат та фінансового результату до оподаткування (пункт 44.2 статті 44 Кодексу).

Правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні визначено Законом України від 16 липня 1999 року № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі – Закон № 996-XIV) (зі змінами).

Згідно з частиною першою статті 9 Закону № 996-XIV підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи.

Відповідно до підпункту 134.1.1 пункту 134.1 статті 134 Кодексу об'єктом оподаткування податком на прибуток підприємств є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які визначені відповідними положеннями Кодексу.

Положеннями Кодексу не передбачено особливостей визначення доходу від операцій з продажу товарів нерезидентам на онлайн-платформах, у тому числі через платформу Etsy.

Такі доходи відображаються згідно з правилами бухгалтерського обліку при формуванні фінансового результату до оподаткування та відповідно, об'єкта

оподаткування податком на прибуток підприємств на підставі належним чином оформлених первинних документів.

Водночас необхідно враховувати, якщо операції з реалізації товарів (робіт, послуг) на користь нерезидентів підпадають під визначення контрольованих, платник податку самостійно коригує ціни в таких операціях згідно з вимогами підпункту 39.5.4 пункту 39.5 статті 39 та визначає різницю відповідно до положень підпункту 140.5.1 пункту 140.5 статті 140 Кодексу. Крім того, у разі, коли операції з такими нерезидентами не є контрольованими, застосовуються вимоги підпункту 140.5.5 1 пункту 140.5 статті 140 Кодексу.

Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності (частина друга статті 6 Закону № 996-XIV).

Положенням про Міністерство фінансів України, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 20.08.2014 № 375, встановлено, що Міністерство фінансів України є головним органом у системі центральних органів виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері, зокрема, бухгалтерського обліку та аудиту, а також забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства.

Отже, з питання формування доходів у бухгалтерському обліку за операціями з продажу товарів нерезидентам через онлайн-платформи доцільно звернутись до Міністерства фінансів України.

Відповідь на питання 6: Оподаткуванню ПДВ підлягають операції платника ПДВ з постачання товарів/послуг, які відповідно до пункту 185.1 статті 185 Кодексу є об'єктом оподаткування ПДВ, а не ті, чи інші комісії.

У випадку, якщо зазначені у питанні 6 послуги за своєю фактичною сутністю належать до категорії послуг, визначених у пункті 186.3 статті 186 Кодексу, то місцем постачання таких послуг буде місце, в якому отримувач послуг зареєстрований як суб'єкт господарювання або – у разі відсутності такого місця – місце постійного чи переважного його проживання, і, відповідно, операція нерезидента з постачання таких послуг резиденту (отримувачу) підлягатиме оподаткуванню ПДВ.

Якщо зазначені у питанні 6 послуги за своєю фактичною сутністю належать до категорії електронних послуг, визначених у пункті 186.31 статті 186 Кодексу, то місцем постачання таких послуг вважається місцезнаходження отримувача таких послуг і, відповідно, операція нерезидента з постачання таких послуг резиденту (отримувачу) підлягатиме оподаткуванню ПДВ.

Якщо зазначені у питанні 6 послуги належать до категорії послуг, визначених у підпункті 186.2.1 пункту 186.2 статті 186 Кодексу, то місцем

постачання таких послуг буде фактичне їх місце постачання. Якщо фактичним місцем постачання таких послуг є митна територія України, то операція нерезидента з постачання таких послуг резиденту (отримувачу) підлягатиме оподаткуванню ПДВ.

З питання віднесення зазначених у зверненні послуг до тієї чи іншої категорії послуг та визначення коду для таких послуг згідно з Державним класифікатором продукції та послуг (далі – ДКПП), ДПС рекомендує звернутися до ДП «Науково-дослідний інститут метрології вимірювальних і управляючих систем», яке є розробником ДКПП, за адресою: 79008, м. Львів, вул. Кривоноса, буд. 6.

За вказаною вище операцією, яка підлягає оподаткуванню ПДВ, резидент (платник ПДВ), як податковий агент нерезидента, зобов'язаний визначити податкові зобов'язання з ПДВ за правилом «першої події» (залежно від того, яка з подій відбулася раніше):

на дату списання коштів з рахунку резидента (платника ПДВ) в банку/небанківському надавачу платіжних послуг в оплату послуг;

або

на дату оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг нерезидентом.

Податкову накладну за вказаною вище операцією необхідно скласти за правилами, встановленими пунктом 12 Порядку заповнення податкової накладної затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2015 № 1307, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 26.01.2016 за № 137/28267 із змінами і доповненнями, зокрема у рядку «Індивідуальний податковий номер постачальника (продавця)» такої накладної проставляється умовний ПІН «500000000000», а у рядку «Постачальник (продавець)» зазначаються найменування (П. І. Б.) нерезидента та через кому - країна, в якій зареєстрований продавець (нерезидент), рядок «Податковий номер платника податку або серія (за наявності) та номер паспорта» не заповнюється. У рядках, відведених для заповнення даних покупця, отримувач (покупець) зазначає власні дані.

При цьому у такій податковій накладній необхідно зазначати:

тип причини «14 – Складена отримувачем (покупцем) послуг від нерезидента»;

у графі 8 код ставки – 20.

Дані щодо вказаної вище операції необхідно відобразити у податковій декларації з ПДВ за відповідний звітний (податковий) період, зокрема одночасно відобразити обсяги постачання і суму сформованих податкових зобов'язань з ПДВ у рядку 6.1 та обсяги придбання і суму сформованого податкового кредиту з ПДВ у рядку 13.1 (за умови своєчасної реєстрації податкової накладної в ЄРПН).
