

Податкова консультація

Державна фіскальна служба України розглянула звернення щодо нарахування, сплати та подання звітності платником єдиного податку четвертої групи у разі виплати таким платником нерезиденту доходів із джерелом їх походження з України та, керуючись ст. 52 Податкового кодексу України (далі – ПКУ), у межах компетенції повідомляє таке.

Відповідно до п. 297.5 ст. 297 Кодексу платник єдиного податку, який здійснює на користь нерезидента – юридичної особи або уповноваженої ним особи (крім постійного представництва на території України) будь-які виплати з доходів із джерелом їх походження з України, отриманим таким нерезидентом, здійснює нарахування та сплату податку з доходів нерезидента в порядку, розмірі та у строки, встановлені розділом III Кодексу.

Доходи, отримані нерезидентом із джерелом їх походження з України, оподатковуються в порядку й за ставками, визначеними ст. 141 Кодексу (п.п. 141.4.1 п. 141.4 ст. 141 Кодексу).

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

Відповідно до абзацу «й» п.п. 141.4.1 п. 141.4 ст. 141 Кодексу не підлягають оподаткуванню доходи у вигляді виручки або інших видів компенсації вартості товарів, виконаних робіт, наданих послуг, переданих, виконаних, наданих резиденту від такого нерезидента (постійного представництва), у тому числі вартості послуг із міжнародного зв'язку чи міжнародного інформаційного забезпечення, а також крім субсидій для повернення частини кваліфікованих витрат, передбачених Законом України «Про державну підтримку кінематографії в Україні».

Водночас слід зауважити, що відповідно до п.п. 14.1.85 п. 14.1 ст. 14 Кодексу надання послуг (виконання робіт) із складення технічних завдань, проектних пропозицій, проведення наукових досліджень і техніко-економічних обстежень, виконання інженерно-розвідувальних робіт з будівництва об'єктів, розроблення технічної документації, проектування та конструкторського опрацювання об'єктів техніки і технології, надання консультації та авторського

нагляду під час монтажних та пусконаладжувальних робіт, а також надання консультацій, пов'язаних із такими послугами (роботами) є інжинірингом.

Доходи нерезидента від інжинірингу підлягають оподаткуванню згідно з п.п. 141.4.2 п. 141.4 ст. 141 Кодексу (п.п. «г» п.п. 141.4.1 п. 141.4 ст. 141 Кодексу).

Відповідно до п.п. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 Кодексу постійне представництво – постійне місце діяльності, через яке повністю або частково проводиться господарська діяльність нерезидента в Україні, зокрема: місце управління; філія; офіс; фабрика; майстерня; установка або споруда для розвідки природних ресурсів; шахта, нафтова/газова свердловина, кар'єр чи будь-яке інше місце видобутку природних ресурсів; склад або приміщення, що використовується для доставки товарів, сервер.

Отже, нерезидент, який здійснює господарську діяльність на території України, у розумінні Кодексу підпадає під визначення «постійне представництво».

Якщо постійне представництво розпочало свою господарську діяльність до реєстрації у контролюючому органі, то відповідно до вимог п. 133.3 ст. 133 Кодексу вважається таким, що ухиляється від оподаткування, а одержані ним прибутки вважаються прихованими від оподаткування.

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

4 жовтня 1996 року набрала чинності Угода між Україною і Федеративною Республікою Німеччина про уникнення подвійного оподаткування на доход і майно, ратифікована Верховною Радою України 22 листопада 1995 року (далі – Угода).

Згідно з п. 1 ст. 7 Угоди прибуток підприємства Договірної Держави оподатковується тільки у цій Державі, якщо тільки це підприємство не здійснює комерційної діяльності у другій Договірній Державі через розташоване в ній постійне представництво. Якщо підприємство здійснює комерційну діяльність, як вказано вище, прибуток підприємства може оподатковуватися в другій Державі, але тільки у тій частині, що відноситься до цього постійного представництва.

Тобто країна, що є джерелом доходу від підприємницької діяльності, здійснюваної нерезидентом, має право на оподаткування такого доходу лише за наявності на території цієї країни постійного представництва такого нерезидента, через яке одержується цей дохід.

Звертаємо увагу, що види діяльності резидента однієї договірної держави, яка є стороною Угоди, на території другої країни – учасниці Угоди, які підпадають під поняття «постійне представництво», визначені ст. 5 Угоди, п. 1 якої встановлено, що для цілей Угоди цей термін означає постійне місце діяльності, через яке повністю або частково здійснюється комерційна діяльність підприємства.

Відповідно до п. 3 ст. 5 будівельний майданчик або монтажний чи складальний об'єкт є постійними представництвами лише в тому разі, якщо вони існують більше дванадцяти місяців.

Застосування міжнародного договору України в частині звільнення від оподаткування або застосування пониженої ставки податку дозволяється тільки за умови надання нерезидентом особі (податковому агенту) документа, який підтверджує статус податкового резидента згідно з вимогами п. 103.4 ст. 103 Кодексу.

Пунктом 103.4 ст. 103 Кодексу визначено, що підставою для звільнення (зменшення) від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України є подання нерезидентом з урахуванням особливостей, передбачених пунктами 103.5 і 103.6 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.

Таким чином, якщо діяльність резидента ФРН в Україні не утворює «постійне представництво» у розумінні Кодексу та Угоди, доходи від такої діяльності згідно з ст. 7 Угоди звільнюються від оподаткування в Україні за умови надання нерезидентом довідки, яка відповідає вимогам ст. 103 Кодексу.

Підпунктом 141.4.3 п. 141.4 ст. 141 Кодексу встановлено, що центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування й реалізує державну фінансову політику, встановлює порядок надання резидентами або постійними представництвами нерезидента розрахунку податкових зобов'язань нерезидентів та звітів про справляння та внесення до відповідного бюджету податків, встановлених п. 141.4 ст. 141 Кодексу.

Податкова декларація подається за звітний період в установлені Кодексу строки контролюючому органу, в якому перебуває на обліку платник податків (п. 49.1 ст. 49 Кодексу).

Платник податків зобов'язаний за кожний встановлений Кодексу звітний період, у якому виникають об'єкти оподаткування, або в разі наявності показників, які підлягають декларуванню, відповідно до вимог Кодексу подавати податкові декларації щодо кожного окремого податку, платником якого він є. Цей абзац застосовується до всіх платників податків, у тому числі платників, які перебувають на спрощеній системі оподаткування обліку й звітності (п. 49.2 ст. 49 Кодексу).

Сума податків, які утримуються при виплаті доходів (прибутків) нерезидентам, нарахованих за звітний (податковий) період, відображається у рядку 23 ПН податкової декларації з податку на прибуток підприємств (далі – Декларація), затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 20.10.2015 № 897 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 28.04.2017 № 467).

Розрахунок податкових зобов'язань нерезидентів, якими отримано доходи із джерелом їх походження з України, здійснюється у додатку ПН до рядка 23 ПН Декларації.

Податковими (звітними) періодами для податку на прибуток підприємств, крім випадків, передбачених п. 137.5 ст. 137 Кодексу, є календарні: квартал, півріччя, три квартали, рік (п. 137.4 ст. 137 Кодексу).

Згідно з п. 137.5 ст. 137 Кодексу річний податковий (звітний) період встановлюється, зокрема, для платників податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за показниками Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), за попередній річний звітний (податковий) період, не перевищує 20 мільйонів гривень.

Відповідно до п. 294.1 ст. 294 Кодексу податковим (звітним) періодом для платників єдиного податку четвертої групи є календарний рік.

Згідно з п.п. 49.18.6 п. 49.18 ст. 49 Кодексу податкова декларація з податку на прибуток, яка розраховується наростаючим підсумком за рік, подається протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року.

Отже, у разі виплати на користь нерезидента або уповноваженої ним особи (крім постійного представництва нерезидента на території України) будь-якого доходу з джерелом походження з України юридичні особи – платники єдиного податку четвертої групи повинні утримувати й перераховувати до відповідного бюджету податок з доходів нерезидента, а також за підсумками податкового (звітного) року протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем такого звітного (податкового) року, подавати до контролюючого органу за своїм місцезнаходженням Декларацію та Розрахунок (звіт) податкових зобов'язань нерезидентів, якими отримано доходи із джерелом їх походження з України як додаток до неї.

Водночас слід зазначити, що кожен конкретний випадок стосовно кваліфікації та порядку оподаткування платежів, здійснених платником податку на користь нерезидента за договорами про надання нерезидентом послуг з монтажу, має розглядатися з урахуванням договірних умов, обставин здійснення відповідних господарських операцій та всіх первинних документів, оформленням яких вони супроводжувались.

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