

Податкова консультація

Державна фіскальна служба України розглянула звернення щодо оподаткування доходів нерезидента, що виплачуються на користь Європейського банку реконструкції та розвитку за кредитними договорами, які мають ознаки синдикованих, та, керуючись ст. 52 Податкового кодексу України (далі – Кодекс), повідомляє.

Відповідно до п.п. 14.1.227² п. 14.1 ст. 14 Кодексу синдикований фінансовий кредит – це кошти, що надаються кількома банками-резидентами та/або банками-нерезидентами, або нерезидентами, що кваліфікуються як банківська установа згідно із законодавством країни перебування нерезидента, або резидентами та/або нерезидентами, які мають згідно з відповідним законодавством статус небанківських фінансових установ, а також іноземною державою або її офіційними агентствами, міжнародними фінансовими організаціями та іншими кредиторами-нерезидентами (учасники синдикату кредиторів) у межах одного кредитного договору в певних частках юридичним особам на визначений строк для цільового використання та під процент. Виплата доходу учасникам синдикату кредиторів може здійснюватися через агента, номінального утримувача (номінального власника) або посередника щодо такого доходу.

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

Для цілей цього пункту під доходами, отриманими нерезидентом із джерелом їх походження з України, слід розуміти, зокрема, проценти, дисконтні доходи, що сплачуються на користь нерезидента, у тому числі проценти за позиками та борговими зобов'язаннями, випущеними (виданими) резидентом (п.п. «а» п.п. 141.4.1 п. 141.4 ст. 141 Кодексу).

Відповідно до положень п.п. 141.4.2 п. 141.4 ст. 141 Кодексу резидент або постійне представництво нерезидента, що здійснюють на користь нерезидента або уповноваженої ним особи (крім постійного представництва нерезидента на території України) будь-яку виплату з доходу з джерелом його походження з України, отриманого таким нерезидентом від провадження господарської діяльності (у тому числі на рахунки нерезидента, що ведуться в національній валюті), утримують податок з таких доходів, зазначених у п.п. 141.4.1 п. 141.4 ст. 141 Кодексу, за ставкою у розмірі 15 відс. (крім доходів, зазначених у п.п. 141.4.3 – 141.4.6 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.

Зокрема, згідно з Указом Президента України від 14.07.1992 № 379 «Про членство України в Європейському банку реконструкції та розвитку» Україна приєдналася до Угоди про заснування Європейського банку реконструкції та

розвитку (далі – ЄБРР) від 29.05.1990, ст. 53 якої визначено, що у рамках своєї офіційної діяльності ЄБРР, його активи, майно і дохід звільняються від всіх прямих податків.

Порядок застосування міжнародного договору України визначено ст. 10 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 і є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України. У разі отримання синдикованого фінансового кредиту особа (податковий агент) застосовує ставку податку, передбачену відповідним міжнародним договором України, на дату виплати процентів або інших доходів, отриманих із джерел в Україні, учасникам синдикату кредиторів з урахуванням того, резидентом якої юрисдикції є кожен учасник синдикованого кредиту, та пропорційно до його частки у межах кредитного договору, за умови що він є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу, незалежно від того, виплата здійснюється через агента чи напряму (п. 103.2 ст. 103 Кодексу).

Бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу для цілей застосування пониженої ставки податку згідно з правилами міжнародного договору України до дивідендів, процентів, роялті, винагород тощо нерезидента, отриманих із джерел в Україні, вважається особа, що має право на отримання таких доходів. При цьому бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу не може бути юридична або фізична особа, навіть якщо така особа має право на отримання доходу, але є агентом, номінальним утримувачем (номінальним власником) або є тільки посередником щодо такого доходу (п. 103.3 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 ст. 103 Кодексу, особі (податковому агенту), яка виплачує йому доходи, довідки (або її нотаріально засвідченої копії), яка підтверджує, що нерезидент є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України, а також інших документів, якщо це передбачено міжнародним договором України.

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 (п. 103.5 ст. 103 Кодексу).

Враховуючи зазначене вище, у разі якщо дохід отримується резидентом договірної держави, що діє в якості агента або номінального отримувача для перерахування за синдикованим кредитом, але фактичним одержувачем (особою, що має фактичне право на проценти згідно з положеннями відповідних міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування) є кожний з

кредиторів – учасників синдикованого кредиту, при нарахуванні та виплаті доходу за синдикованим кредитом резиденту України слід керуватися нормами чинних міжнародних договорів кожної з тих країн, резидентом яких є кредитори – учасники синдикованого кредиту, які є бенефіціарними власниками доходу.

Таким чином, резидент – позичальник при виплаті доходу за синдикованим кредитним договором організатору синдикованого кредиту застосовує преференції міжнародного чинного договору в частині доходів такого організатора та, враховуючи те, що бенефіціарність інших власників доходу (учасників синдикованого кредиту) та країни їх резиденції не встановлено, не застосовує преференції міжнародних договорів з країнами резиденції інших учасників-кредиторів відносно доходів таких учасників.

Щодо застосування податкових пільг з ПДВ при отриманні послуг від ЄБРР та необхідності подання звіту про суми податкових пільг.

Відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, регулюються нормами Кодексу (п. 1.1 ст. 1 розділу I Кодексу).

Статтею 3 розділу I Кодексу встановлено, що однією із складових податкового законодавства України є чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування. Якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені ПКУ, застосовуються правила міжнародного договору.

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

Відповідно до підпунктів «а» та «б» п. 185.1 ст. 185 розділу V Кодексу об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників податку з постачання товарів та/або послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до ст. 186 розділу V Кодексу.

Постачання послуг – будь-яка операція, що не є постачанням товарів, чи інша операція з передачі права на об'єкти права інтелектуальної власності та інші нематеріальні активи чи надання інших майнових прав стосовно таких об'єктів права інтелектуальної власності, а також надання послуг, що споживаються в процесі вчинення певної дії або провадження певної діяльності (п.п. 14.1.185 п. 14.1 ст. 14 розділу I Кодексу).

Пунктом 186.2 – 186.4 ст. 186 розділу V Кодексу визначено категорії послуг, місце постачання яких визначається залежно від місця реєстрації постачальника або отримувача відповідних послуг або від місця фактичного надання відповідних послуг.

Місцем постачання послуг, крім операцій, зазначених у пунктах 186.2 і 186.3 ст. 186 розділу V Кодексу, є місце реєстрації постачальника (п. 186.4 ст. 186 розділу V Кодексу).

Порядок оподаткування ПДВ операцій з постачання послуг, що постачаються нерезидентами, місце постачання яких розташоване на митній території України, визначено ст. 208 розділу V Кодексу.

Відповідно до розділу 7.05 ст. 7 Договору між Урядом України та Європейським банком реконструкції та розвитку про співробітництво та діяльність Постійного представництва ЄБРР в Україні від 12 червня 2007 року (далі – Договір з ЄБРР), ратифікованим Законом України від 04 червня 2008 року № 319-VI, послуги, які надаються ЄБРР в Україні, звільняються від ПДВ.

Отже, порядок оподаткування ПДВ операцій платника податку з постачання послуг безпосередньо залежить від місця постачання таких послуг:

якщо ЄБРР в Україні надає послуги, місце постачання яких відповідно до статті 186 розділу V ПКУ знаходиться поза межами митної території України, то такі операції не підпадають під визначення об'єкта оподаткування ПДВ;

якщо ЄБРР в Україні надає послуги, місце постачання яких відповідно до статті 186 розділу V ПКУ знаходиться на митній території, то операції з надання таких послуг згідно з розділом 7.05 статті 7 Договору з ЄБРР звільняються від оподаткування ПДВ.

Відповідно до пунктів 2 та 3 Порядку обліку сум податків та зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 року № 1233 (далі – Порядок № 1233), суб'єкт господарювання, що не сплачує податки та збори у зв'язку з отриманням податкових пільг, складає звіт про суми податкових пільг.

Відповідно до пункту 8 Порядку № 1233 податкові пільги визначаються за операціями з постачання товарів та/або послуг, що є об'єктами обкладення ПДВ і відповідно до ПКУ та міжнародних договорів України, ратифікованих Верховною Радою України, зокрема звільнені від оподаткування ПДВ. За операціями з постачання товарів/послуг, які не є об'єктом оподаткування ПДВ, податкові пільги не визначаються, звіт про суми податкових пільг не подається.

Таким чином, при отриманні послуг, операції з постачання яких звільнені від оподаткування ПДВ, у отримувача таких послуг відсутні підстави для подання звіту про суми податкових пільг за такими операціями.

Відповідно до п. 52.2 ст. 52 Кодексу індивідуальна податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податку, якому надано таку консультацію.