

Податкова консультація

Державна фіскальна служба України розглянула звернення щодо оподаткування сум коштів, виплачених на користь нерезидента у формі упущеної вигоди, та, керуючись ст. 52 Податкового кодексу України (далі – Кодекс), повідомляє таке.

Відповідно до п.п. 134.1.1 п. 134.1 ст. 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 виникають відповідно до положень Кодексу.

Згідно з п.п. 140.5.11 п. 140.5 ст. 140 Кодексу платник податку має збільшити фінансовий результат податкового (звітного) періоду на суму витрат від визнаних штрафів, пені, неустойок, нарахованих відповідно до цивільного законодавства та цивільно-правових договорів на користь осіб, що не є платниками податку (крім фізичних осіб), та на користь платників податку, які оподатковуються за ставкою 0 відсотків відповідно до п. 44 підрозділу 4 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу.

Цивільно-правова відповідальність є однією з форм (видів) юридичної відповідальності, суть якої полягає у примусовому впливі на порушника цивільних прав та обов'язків шляхом застосування щодо нього санкцій, які тягнуть за собою додаткові невігідні майнові наслідки, котра передбачена нормами Цивільного кодексу України та інших актів цивільного законодавства.

Відповідно до ст. 549 Цивільного кодексу України (далі – ЦКУ) неустойкою (штрафом, пенею) є грошова сума або інше майно, які боржник повинен передати кредиторів у разі порушення боржником зобов'язання.

Штрафом є неустойка, що обчислюється у відсотках від суми невиконаного або неналежно виконаного зобов'язання.

Застосування відповідальності у зовнішньоекономічній діяльності визначено у розділі VI Закону України від 16 квітня 1991 року № 959-ХІІ «Про зовнішньоекономічну діяльність» (далі – Закон № 959).

Згідно з ст. 1 Закону № 959 упущена вигода – це доход або прибуток, який міг би одержати суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності в разі здійснення зовнішньоекономічної операції і який він не одержав внаслідок дії обставин, що не залежать від нього, якщо розмір його передбачуваного доходу або прибутку можна обґрунтувати.

Статтею 35 Закону № 959 визначено, що суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності несуть відповідальність у видах та формах, передбачених статтями

33 і 37 Закону № 959, іншими законами України та/або зовнішньоекономічними договорами (контрактами).

Зокрема відповідно до ст. 33 Закону № 959 одним із видів відповідальності у зовнішньоекономічній діяльності є майнова відповідальність, яка застосовується у формі матеріального відшкодування прямих, побічних збитків, упущеної вигоди, матеріального відшкодування моральної шкоди, а також майнових санкцій.

Якщо порушення суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності або іноземними суб'єктами господарської діяльності цього або пов'язаних з ним законів України призвели до виникнення збитків, втрати вигоди та/або моральної шкоди у інших таких суб'єктів або держави, суб'єкти, що порушили закон, несуть матеріальну відповідальність у повному обсязі.

Отже, якщо платник податку на прибуток за порушення виконання умов зовнішньоекономічного договору несе відповідальність у вигляді штрафних санкцій (неустойки), що сплачуються на користь нерезидента, такий платник згідно з вимогами п.п. 140.5.11 п. 140.5 ст. 140 Кодексу збільшує фінансовий результат до оподаткування на суму понесених витрат від визнання таких штрафних санкцій (неустойки).

Якщо відшкодування упущеної вигоди на підставі зовнішньоекономічного договору не відноситься до штрафної санкції (неустойки), то для цілей визначення різниці, на яку відповідно до п.п. 140.5.11 п. 140.5 ст. 140 Кодексу збільшується фінансовий результат до оподаткування, зазначені суми упущеної вигоди, сплачені за зовнішньоекономічним договором на користь нерезидента, не враховуються.

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

Перелік таких доходів визначено п.п. 141.4.1 п. 141.4 ст. 141 Кодексу.

Враховуючи те, що суми упущеної вигоди за зовнішньоекономічним договором не виокремлені як окремий вид доходу, що отримується нерезидентом з джерелом походження з України, то такі виплати розглядаються у складі інших доходів від провадження нерезидентом (постійним представництвом цього або іншого нерезидента) господарської діяльності на території України (п.п. «й» п.п. 141.4.1 п. 141.4 ст. 141 Кодексу).

Відповідно до 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 цього пункту, за ставкою в розмірі 15 відсотків (крім доходів, зазначених у підпунктах 141.4.3 - 141.4.6 та 141.4.11 цього пункту) 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 (далі – міжнародний договір)

Згідно з п. 3.2 ст. 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.

Отже, резидент під час виплати на користь нерезидента сум упущеної вигоди має утримати податок за ставкою 15 відсотків або за меншою ставкою згідно з положеннями діючого міжнародного договору від їх суми.

Щодо визначення об'єкта оподаткування ПДВ у разі виплати платником ПДВ – отримувачем послуг з розробки програмного продукту упущеної вигоди нерезиденту-постачальнику таких послуг у зв'язку з достроковим розірванням ліцензійної угоди

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

Визначення поняття «послуга» надано п.п. 14.1.185 п. 14.1 ст. 14 Кодексу.

Пунктом 186.3 ст. 186 Кодексу визначено перелік послуг, місцем постачання яких вважається місце, в якому отримувач послуг зареєстрований як суб'єкт господарювання або - у разі відсутності такого місця - місце постійного чи переважного його проживання. До таких послуг, зокрема, належать:

надання майнових прав інтелектуальної власності, створення за замовленням та використання об'єктів права інтелектуальної власності, у тому числі за ліцензійними договорами, а також надання (передача) права на скорочення викидів парникових газів (вуглецевих одиниць);

консультаційні, інжинірингові, інженерні, юридичні (у тому числі адвокатські), бухгалтерські, аудиторські, актуарні, а також послуги з розроблення, постачання та тестування програмного забезпечення, з оброблення даних та надання консультацій з питань інформатизації, надання інформації та інших послуг у сфері інформатизації, у тому числі з використанням комп'ютерних систем.

Таким чином, місцем постачання послуг, про які йдеться у зверненні, є митна територія України.

Відповідно до п. 188.1 ст. 188 Кодексу база оподаткування операцій з постачання товарів/послуг визначається виходячи з їх договірної вартості з урахуванням загальнодержавних податків та зборів (крім акцизного податку на реалізацію суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів, збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, що справляється з вартості послуг стільникового рухомого зв'язку, податку на додану вартість та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується виробниками - суб'єктами господарювання для виробництва лікарських засобів, у тому числі

компонентів крові і вироблених з них препаратів (крім лікарських засобів у вигляді бальзамів та еліксирів).

При цьому до складу договірної (контрактної) вартості включаються будь-які суми коштів, вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платнику податків безпосередньо покупцем або через будь-яку третю особу у зв'язку з компенсацією вартості товарів/послуг. До складу договірної (контрактної) вартості не включаються суми неустойки (штрафів та/або пені), три проценти річних та інфляційні, що отримані платником податку внаслідок невиконання або неналежного виконання договірних зобов'язань.

Правила оподаткування ПДВ в разі постачання особою-нерезидентом, яку не зареєстровано як платника податку, послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, особі, яку зареєстровано як платника податку, чи будь-якій іншій юридичній особі - резиденту встановлено статтею 208 ПКУ.

Відповідно до п. 208.2 ст. 208 Кодексу отримувач послуг, що постачаються нерезидентами, місце постачання яких розташоване на митній території України, нараховує податок за основною ставкою податку на базу оподаткування, визначену згідно з п. 190.2 ст. 190 Кодексу, яким встановлено, що для послуг, які постачаються нерезидентами на митній території України, базою оподаткування є договірна (контрактна) вартість таких послуг з урахуванням податків та зборів, за винятком податку на додану вартість, що включаються до ціни постачання відповідно до законодавства.

При цьому конкретні операції, за результатами яких кошти, що надходять платнику податків як компенсація упущеної вигоди, потребують аналізу документів, що дозволять ідентифікувати предмет запиту та природу виплати більш детально і визначити/встановити наявність/відсутність об'єкта оподаткування ПДВ.

Оскільки у разі виплати платником ПДВ – отримувачем послуг з розробки програмного продукту упущеної вигоди нерезиденту-постачальнику таких послуг у зв'язку з достроковим розірванням ліцензійної угоди за її змістом така виплата з метою оподаткування ПДВ може розглядатись як компенсація вартості таких послуг, а відтак підлягати оподаткуванню в порядку, визначеному ст. 208 Кодексу.

Таким чином, для надання консультації щодо обкладення ПДВ операцій з компенсації упущеної вигоди просимо надати більш детальну інформацію та відповідні документи, на підставі яких здійснюється така виплата.

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