

### Податкова консультація

Державна фіскальна служба України розглянула звернення щодо оподаткування доходів нерезидента – юридичної особи за надані послуги з оренди нежитлового приміщення на митній території України та, керуючись ст. 52 Податкового кодексу України (далі – Кодекс), повідомляє таке.

Згідно з абзацом «а» п.п. 14.1.122 п. 14.1 ст. 14 Кодексу нерезиденти – це іноземні компанії, організації, утворені відповідно до законодавства інших держав, їх зареєстровані (акредитовані або легалізовані) відповідно до законодавства України філії, представництва та інші відокремлені підрозділи з місцезнаходженням на території України.

Згідно з 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.

З метою оподаткування термін «постійне представництво» включає будівельний майданчик, будівельний, складальний або монтажний об'єкт чи пов'язану з ними наглядову діяльність, якщо тривалість робіт, пов'язана з таким майданчиком, об'єктом чи діяльністю, перевищує шість місяців; надання послуг нерезидентом (крім послуг з надання персоналу), у тому числі консультаційних, через співробітників або інший персонал, найнятий ним для таких цілей, але якщо така діяльність провадиться (в рамках одного проекту або проекту, що пов'язаний з ним) в Україні протягом періоду або періодів, загальна тривалість яких становить більш як шість місяців, у будь-якому дванадцятимісячному періоді; резидентів, які мають повноваження: діяти від імені виключно такого нерезидента (проведення переговорів щодо суттєвих умов та/або укладення договорів (контрактів) від імені цього нерезидента), що призводить до виникнення у цього нерезидента цивільних прав та обов'язків; та/або утримувати (зберігати) запаси товарів, що належать нерезиденту, із складу яких здійснюється поставка товару від імені нерезидента, крім резидентів, що мають статус складу тимчасового зберігання або митного ліцензійного складу.

Постійним представництвом не є використання будівель або споруд виключно з метою зберігання, демонстрації або доставки товарів чи виробів, що належать нерезиденту; зберігання запасів товарів або виробів, що належать нерезиденту, виключно з метою зберігання або демонстрації; зберігання запасів товарів або виробів, що належать нерезиденту, виключно з метою переробки іншим підприємством; утримання постійного місця діяльності виключно з метою закупівлі товарів чи виробів або для збирання інформації для нерезидента; направлення у розпорядження особи фізичних осіб у межах

виконання угод про послуги з надання персоналу; утримання постійного місця діяльності виключно з метою провадження для нерезидента будь-якої іншої діяльності, яка має підготовчий або допоміжний характер.

Господарська діяльність – діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу і проводиться такою особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії, доручення та агентськими договорами (п.п. 14.1.36 п. 14.1 ст. 14 Кодексу).

Відповідно до п. 63.2 ст. 63 Кодексу взяттю на облік або реєстрації у контролюючих органах підлягають всі платники податків. Взяття на облік у контролюючих органах юридичних осіб, їх відокремлених підрозділів, а також самозайнятих осіб здійснюється незалежно від наявності обов'язку щодо сплати того або іншого податку та збору.

Пунктом 63.3 ст. 63 Кодексу визначено, що об'єктами оподаткування і об'єктами, пов'язаними з оподаткуванням, є майно та дії, у зв'язку з якими у платника податків виникають обов'язки щодо сплати податків та зборів. Такі об'єкти за кожним видом податку та збору визначаються згідно з відповідним розділом Кодексу.

Платник податків зобов'язаний стати на облік у відповідних контролюючих органах за основним та неосновним місцем обліку, повідомляти про всі об'єкти оподаткування і об'єкти, пов'язані з оподаткуванням, контролюючі органи за основним місцем обліку згідно з порядком обліку платників податків.

Тобто юридична особа – нерезидент, яка отримує дохід від здійснення господарської діяльності (оренда майна) на митній території України, повинна зареєструвати у контролюючому органі своє постійне представництво.

При цьому згідно з п. 133.3 ст. 133 Кодексу постійне представництво до початку своєї господарської діяльності стає на облік в контролюючому органі за своїм місцезнаходженням у порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику. Постійне представництво, яке розпочало свою господарську діяльність до реєстрації в контролюючому органі, вважається таким, що ухиляється від оподаткування, а одержані ним прибутки вважаються прихованими від оподаткування.

Відповідно до п.п. 141.4.7 п. 141.4 ст. 141 Кодексу суми прибутків нерезидентів, які провадять свою діяльність на території України через постійне представництво, оподатковуються в загальному порядку. При цьому таке постійне представництво прирівнюється з метою оподаткування до платника податку, який провадить свою діяльність незалежно від такого нерезидента.

Згідно з п.п. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Кодексу об'єктом оподаткування 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.

Кодексом не передбачено коригування фінансового результату до оподаткування на різниці, що виникають за операціями з оренди нерухомого майна.

Отже, платник податку на прибуток визначає фінансовий результат до оподаткування за операціями з оренди нерухомого майна відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

Базова (основна) ставка податку на прибуток підприємств становить 18 відсотків (п. 136.1 ст. 136 Кодексу).

Згідно з п.п. 141.4.8 п. 141.4 ст. 141 Кодексу резиденти, які надають агентські, довірчі, комісійні та інші подібні послуги з продажу чи придбання товарів, робіт, послуг за рахунок і на користь тільки певного нерезидента (в тому числі проведення переговорів щодо суттєвих умов та/або укладення договорів з іншими резидентами від імені і на його користь), під час виплати такому нерезиденту утримують і перераховують до відповідного бюджету податок із доходу, отриманого таким нерезидентом із джерел в Україні, визначений у порядку, передбаченому для оподаткування прибутків нерезидентів, що провадять діяльність на території України через постійне представництво. При цьому такі резиденти не підлягають додатковій реєстрації в контролюючих органах як платники податку.

Водночас слід зазначити, що кожен конкретний випадок стосовно оподаткування доходів нерезидентів, отриманих за операціями з надання нерухомості в оренду на території України, має розглядатися з урахуванням умов договору оренди, обставин здійснення відповідних господарських операцій та всіх первинних документів, оформленням яких вони супроводжувались, а також чинного міжнародного договору. Інформації, яка зазначена у Вашому зверненні, не достатньо для надання більш конкретної відповіді щодо оподаткування доходу нерезидента, отриманого за операцією з оренди нерухомості на території України.

Щодо оподаткування операції з оренди нерезидентом України у іншого нерезидента нежитлового приміщення, яке знаходиться на митній території України, ПДВ

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

Для цілей оподаткування ПДВ платниками податку є особи, перелік яких визначено п.п. 14.1.139 п. 14.1 ст. 14 розділу I та п. 180.1 ст. 180 розділу V Кодексу.

При цьому згідно з п. 180.2 ст. 180 розділу V Кодексу особою, відповідальною за нарахування та сплату податку до бюджету у разі постачання послуг нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими як платники податку, якщо місце постачання послуг розташоване на митній території України, є отримувач послуг.

Визначення постійного представництва наведено у п.п. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 розділу I Кодексу і означає місце діяльності, через яке повністю або частково проводиться господарська діяльність нерезидента в Україні.

Підпунктом 194.1.1 п. 194.1 ст. 194 розділу V Кодексу встановлено, що податок на додану вартість становить 20 відсотків, 7 відсотків бази оподаткування ПДВ та додається до ціни товарів/послуг.

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

Під постачанням послуг розуміється 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).

Відповідно до загального правила визначення місця постачання послуг (п. 186.4 ст. 186 розділу V Кодексу) місце постачання послуг визначається як місце реєстрації постачальника, за винятком операцій, зазначених у п. 186.2 та 186.3 ст. 186 розділу V Кодексу.

Для послуг, що пов'язані із нерухомим майном, відповідно до п.п. 186.2.2 п. 186.2 ст. 186 розділу V Кодексу місцем постачання послуг є фактичне місцезнаходження нерухомого майна.

Таким чином, порядок оподаткування ПДВ операцій з постачання послуг безпосередньо залежить від місця їх постачання. У разі здійснення операції з постачання послуг, місцем постачання яких визначено митну територію України, така операція підпадає під дію норм Кодексу, якими регулюються питання оподаткування ПДВ.

Отже, операція з постачання послуг з оренди нерухомого майна, яке знаходиться на митній території України, є об'єктом оподаткування ПДВ та оподатковується ПДВ за ставкою 20 відсотків.

З урахуванням ситуації, викладеної у зверненні, оскільки операції з постачання послуг оренди нерухомого майна, яке знаходиться на митній території України, є об'єктом оподаткування ПДВ, то у разі надання послуг нерезидентом, який не має постійного представництва на митній території України, особою, відповідальною за нарахування та сплату ПДВ, буде отримувач таких послуг (у тому числі нерезидент). При цьому порядок оподаткування послуг, що постачаються нерезидентами, місце постачання яких розташоване на митній території України, встановлено ст. 208 розділу V Кодексу.

Щодо документів, які надаються контролюючому органу під час перевірки

Відповідно до п. 44.1 ст. 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, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством.

Згідно з п. 85.2 ст. 85 Кодексу платник податків зобов'язаний надати посадовим (службовим) особам контролюючих органів у повному обсязі всі документи, що належать або пов'язані з предметом перевірки. Такий обов'язок виникає у платника податків після початку перевірки.

Відповідно до п.п. 20.1.4 та п.п. 20.1.6 п. 20.1 ст. 20 Кодексу контролюючі органи мають право:

проводити відповідно до законодавства перевірки і звірки платників податків (крім Національного банку України), у тому числі після проведення процедур митного контролю та/або митного оформлення;

запитувати та вивчати під час проведення перевірок первинні документи, що використовуються в бухгалтерському обліку, реєстри, фінансову, статистичну та іншу звітність, пов'язану з обчисленням і сплатою податків, зборів, платежів, виконанням вимог законодавства, контроль за додержанням якого покладено на контролюючі органи;

Отже, контролюючий орган має право вимагати від платника податків первинні документи, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку, інші реєстри, фінансову, статистичну звітність, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи з урахуванням термінів їх зберігання, передбачених Кодексом.

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