

№16- 342

6 червня 2016 року

**Голові Державної фіскальної  
служби України  
Р.М. Насірову**

*Щодо використання переваг податкових конвенцій  
при виплаті доходу нерезиденту-бенефіціарному  
власнику через посередника*

**Шановний Романе Михайловичу!**

Від імені Ради директорів Американської торгівельної палати в Україні (надалі - Палата) та компаній-членів Палати засвідчуємо Вам свою високу повагу та звертаємося до Вас з проханням переглянути позицію Державної фіскальної служби України (далі – ДФС), викладену в листах від 21 березня 2016 року №6047/6/99-99-19-02-02-15 та від 17 грудня 2015 року №27020/6/99-99-19-02-02-15.

У зазначених документах ДФС розглянула питання виплати роялті нерезиденту через посередника (агента). На підставі аналізу положень п. 103.2 ст. 103 Податкового кодексу України (далі – ПКУ), а також угод про уникнення подвійного оподаткування ДФС дійшла висновку про неможливість застосування зменшеної ставки податку при виплаті доходу нерезиденту, який є його бенефіціарним власником, через посередника.

Так, ПКУ у п. 103.2 ст. 103 визначає, що *“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”*.

ДФС буквально тлумачить зазначене положення як таке, що дозволяє особі (податковому агенту) застосувати звільнення від оподаткування або зменшену ставку податку на час виплати доходу тільки якщо:

1. нерезидент є бенефіціарним власником доходу і резидентом держави, з якою Україною укладено міжнародний договір про уникнення подвійного оподаткування; та
2. виплата доходу здійснюється **безпосередньо** такому нерезиденту.

При цьому за таким підходом ДФС фактично ототожнює перерахування платежу бенефіціарному власнику, яке може здійснюватися як безпосередньо, так і через посередника, з виплатою доходу, яке на нашу думку є ширшим поняттям, ніж суто здійснення переказу коштів. Вбачається, що така позиція ДФС є не зовсім обґрунтованою, не відповідає міжнародним стандартам оподаткування, а також суперечить положенням податкового законодавства України, адміністративній та судовій практиці з огляду на таке.

**Рада директорів:** **Стівен Фішер**, "СІТІ" – Голова; **Шевкі Аджунер**, Європейський банк реконструкції та розвитку – Заступник голови; **Мартін Шумахер**, "МЕТРО Кеш енд Кері Україна" – Заступник голови; **Надія Васильєва**, "Майкрософт Україна" – Скарбник; **Антуан Брун**, "Проктер енд Гембл Україна" – Секретар; **Люджи Барберіс**, "Ені Україна"; **Роджер Гонтле**, "Кока-Кола Україна Лімітед"; **Пенко Дінев**, "ІВМ Україна"; **Ленна Кожарни**, Horizon Capital; **Олег Тимків**, РwС; **Гжегож Хмелярський**, "МакДональдз Юкрейн"; **Петро Чернишов**, "Київстар"; **Сергій Чорний**, "Бейкер і Макензі"; **Євген Шевченко**, Carlsberg; **Мартін Шульдт**, "Каргілл".

**Президент:** **Андрій Гундер**

## 1. Міжнародний підхід

Визнаним джерелом тлумачення міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування є Коментарі до Модельної конвенції ОЕСР щодо податків на доходи та капітал (далі – Модельна Конвенція). Відповідно до п. 12.7 Коментарів до Модельної Конвенції зниження податку при виплаті доходів нерезиденту на підставі угоди про уникнення подвійного оподаткування є можливим навіть тоді, коли такий дохід виплачується бенефіціарному власнику через посередника (наприклад, агента). Таке тлумачення відповідає позиції усіх держав-членів ОЕСР.

При цьому до 1995 року формулювання Модельної Конвенції майже повністю відповідало положенням п. 103.2 ст. 103 ПКУ. У 1995 році з метою уточнення цього питання було змінено текст Модельної Конвенції. Зокрема, ч. 2 ст. 11 Модельної Конвенції, на сьогодні, визначає, що *“[...] проценти, що виникають в одній Договірній Державі, можуть оподатковуватися в цій Державі відповідно до законодавства цієї Держави, але якщо бенефіціарний власник процентів є резидентом другої Договірної Держави, то податок, що стягується у такий спосіб не має перевищувати 10 відсотків від загальної суми процентів”*.

З наведеного випливає, що застосування зниженої ставки податку можливо за умови, якщо бенефіціарний власник доходу є резидентом держави, з якою укладено Угоду про уникнення подвійного оподаткування. При цьому вимога про те, що такий бенефіціарний власник повинен бути безпосереднім одержувачем доходу, відсутня.

## 2. Податкове законодавство України

ПКУ у п.п. 14.1.54 п. 14.1 ст. 14 визначає, що доходом з джерелом його походження з України є будь-який дохід, отриманий резидентами або нерезидентами, у тому числі **від будь-яких видів їх діяльності на території України**. У свою чергу, господарська діяльність, внаслідок якої може виникати дохід з джерелом його походження з України, може здійснюватись резидентом або нерезидентом **через будь-яку особу, яка діє на його користь**, зокрема за договорами комісії, доручення та агентськими договорами (п.п. 14.1.36 п. 14.1 ст. 14 ПКУ).

Це, по суті, означає, що одержувачем доходу з джерелом його походження з України, який виникає внаслідок здійснення нерезидентом господарської діяльності на території України через агента, є саме нерезидент, а не агент, через якого здійснюється така діяльність.

Крім того, аналіз положень п.п. 141.4.2 п. 141.4. ст. 141 ПКУ дозволяє дійти висновку про те, що виплата “безпосередньо нерезиденту” охоплює також і випадки, коли така виплата здійснюється нерезиденту через агента. Наведене впливає із формулювання *“Резидент або постійне представництво нерезидента, що здійснюють на користь нерезидента або уповноваженої ним особи [...] будь-яку виплату з доходу з джерелом його походження з України”*.

## 3. Адміністративна практика

Крім того, податкові органи України до набрання чинності ПКУ притримувались позиції, яка є загальноприйнятою на міжнародному рівні. Так, у листі від 29 жовтня 2009 року №23790/7/15-0517 Державна податкова адміністрація України (далі – ДПА) роз’яснила порядок оподаткування процентів, що виплачуються банком за синдикованим кредитом від нерезидента.

Зокрема, ДПА відзначила, що *“[...] через організатора кредиту - нерезидента здійснюється лише перерахування банком процентів 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. Тому при нарахуванні та виплаті процентів за синдикованим кредитом банку - резиденту України слід керуватися нормами чинних міжнародних договорів кожної з тих країн, резидентом яких є кредитори - учасники синдикованого кредиту”*.

#### 4. Судова практика

Вищий адміністративний суд України (далі – ВАСУ) ухвалою від 4 червня 2015 року у справі № 2а-3238/11/2670 визнав правомірним застосування положень Конвенції між Урядом України і Урядом Сполученого Королівства Великобританії і Північної Ірландії про усунення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доход і на приріст вартості майна від 11 серпня 1993 року, незважаючи на те, що виплата процентів здійснювалась через фінансового агента.

В іншій ухвалі від 23 лютого 2016 року у справі № 802/658/15-а ВАСУ дійшов висновку про правомірне застосування українським резидентом положень Конвенції між Урядом України і Урядом Сполученого Королівства Великобританії і Північної Ірландії про усунення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доход і на приріст вартості майна від 11 серпня 1993 року при виплаті доходу британському партнерству, яке в подальшому розподіляло його партнерам-резидентам Великобританії.

Отже, все наведене вище свідчить, що підхід ДФС, викладений у листах від 21 березня 2016 року №6047/6/99-99-19-02-02-15 та від 17 грудня 2015 року №27020/6/99-99-19-02-02-15, не відповідає міжнародним стандартам оподаткування, минулим роз'ясненням податкових органів, а також судовій практиці. Підхід ДФС зводить тлумачення виплати доходу до суто переказу коштів, що, на нашу думку, потребує перегляду. Правильним підходом, на нашу думку, буде підтвердження можливості застосувати звільнення від оподаткування або зменшення ставки податку на підставі міжнародних договорів при виплаті доходу нерезиденту-бенефіціарному власнику, незалежно від того, є такий отримувач безпосереднім отримувачем платежу чи отримує його через посередника (незалежно від того, на якій правовій підставі та в межах яких правовідносин діє такий посередник).

У цьому зв'язку, звертаємось до Вас із проханням розглянути викладені вище аргументи та переглянути позицію ДФС із вищезазначеного питання, викладену у листах від 21 березня 2016 року №6047/6/99-99-19-02-02-15 та від 17 грудня 2015 року №27020/6/99-99-19-02-02-15.

Заздалегідь вдячні за розгляд та врахування пропозицій.

У разі виникнення додаткових запитань з приводу положень листа, просимо уповноважити відповідальну особу, яка б могла зв'язатися з нами за телефоном 490-58-00 або електронною поштою [orokhohovych@chamber.ua](mailto:orokhohovych@chamber.ua), контактна особа – Олександр Прохорович, менеджер Палати з питань стратегічного розвитку (оподаткування та митна політика).

**З глибокою повагою та найкращими побажаннями,**

**Президент**



**Андрій Гундер**