



—  
Верховний  
Суд

ОГЛЯД  
судової практики  
Касаційного адміністративного суду  
у складі Верховного Суду  
щодо бенефіціарних власників доходу

2021

## ЗМІСТ

1. Правовий статус бенефіціарного отримувача доходу	3
1.1. Про фактичного отримувача доходу як безпосереднього вигодоотримувача	3
1.2. Про підтвердження статусу резидента, кому виплачується дохід із джерелом походження з України	4
1.3. Про умови визнання нерезидента бенефіціарним отримувачем доходу	5
2. Правила оподаткування доходів	6
2.1. Про уникнення подвійного оподаткування доходів представництва нерезидента	6
2.2. Про виключення з переліку доходів, отриманих нерезидентом із джерелом їх походження з України	7
2.3. Про оподаткування операцій із виплати фрахту на користь нерезидента	8
2.4. Про доказування факту отримання доходу з джерелом походження за межами України	9
2.5. Про оподаткування доходу, отриманого від продажу корпоративних прав на території України	10
2.6. Про підстави для звільнення від оподаткування виплаченого міжнародним організаціям доходу джерелом походження з України у вигляді членських внесків	11
3. Оподаткування доходів при переуступці права вимоги	12
3.1. Про оподаткування агентської винагороди, сплаченої на користь нерезидента за експортними договорами при переуступці	12
3.2. Про оподаткування доходів при переуступці права вимоги боргових зобов'язань нерезиденту	13
4. Оподаткування роялті	14
4.1. Про особливості доведення контролюючим органом порушення правил оподаткування доходів нерезидентів при виплаті роялті	14
4.2. Про порядок оподаткування роялті, що виплачуються постійним представництвом або постійною базою нерезидента	15
5. Оподаткування доходів у вигляді відсотків	17
5.1. Про умови застосування зменшеної ставки податку на виплачений нерезиденту дохід у вигляді відсотків	17
5.2. Про оподаткування доходів нерезидента з джерелом походження з України у вигляді відсотків за договором позики	18

## 1. Правовий статус бенефіціарного отримувача доходу

### 1.1. Про фактичного отримувача доходу як безпосереднього вигодоотримувача

Фактичним отримувачем доходу (бенефіціарним власником) визнається особа, у якої наявні правові підстави для безпосереднього отримання такого доходу та яка є безпосереднім вигодоотримувачем, тобто отримує вигоду від доходу та визначає його подальшу економічну долю

21 березня 2018 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Головного управління ДФС у Волинській області на постанову Львівського апеляційного адміністративного суду від 05 грудня 2017 року у справі № 803/1005/17 (провадження № К/9901/516/17) за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «СБЕ Україна Рівне» до Головного управління ДФС у Волинській області про визнання протиправним і скасування податкового повідомлення-рішення.

Волинський окружний адміністративний суд постановою від 14 вересня 2017 року у задоволенні адміністративного позову відмовив. Суд першої інстанції дійшов висновку, що не доведено наявності законних підстав для застосування пільгової ставки податку, утримуваного при виплаті доходу нерезиденту у вигляді сплати процентів за користування позикою.

Львівський апеляційний адміністративний суд задовольнив апеляційну скаргу, скасував рішення суду попередньої інстанції та прийняв нове рішення, яким задовольнив адміністративний позов. Суд апеляційної інстанції дійшов висновку про недоведення контролюючим органом, що контрагент платника податків, статус якого як нерезидента підтверджується належною довідкою, не є бенефіціарним власником доходу (процентів за позикою).

Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а оскаржуване судове рішення – без змін.

**Правовий висновок Верховного Суду за результатами розгляду зазначеної адміністративної справи полягає в такому.**

Пільгові ставки податку не можуть бути застосовані в разі, коли дохід у межах угоди або серії угод з джерелом його походження з України виплачується таким чином, що нерезидент, який претендує на отримання пільгової ставки податку з доходів у вигляді роялті, дивідендів, процентів, виплачує весь дохід або його більшу частину іншому нерезиденту, який не міг би застосувати пільгову ставку, коли такий дохід виплачувався останньому.

Фактичним отримувачем доходу (бенефіціарним власником) визнається особа, у якої наявні правові підстави для безпосереднього отримання такого доходу та яка є безпосереднім вигодоотримувачем, тобто отримує вигоду від доходу та визначає його подальшу економічну долю. При визначенні фактичного

отримувача доходу потрібно також враховувати виконувані функції та покладені на нерезидента ризики.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 21 березня 2018 року у справі № 803/1005/17 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/72965294>.

## 1.2. Про підтвердження статусу резидента, кому виплачується дохід із джерелом походження з України

Довідка (свідоцтво), що підтверджує статус резидента компанії, кому виплачується дохід із джерелом походження з України, має бути датованою пізніше дати відповідної видаткової операції

10 грудня 2019 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Житомирської об'єднаної державної податкової інспекції Головного управління Державної фіскальної служби у Житомирській області на постанову Житомирського окружного адміністративного суду від 31 серпня 2016 року й ухвалу Житомирського апеляційного адміністративного суду від 16 листопада 2016 року у справі № 806/1213/15 (провадження № К/9901/28112/18) за позовом Приватного підприємства фірми «Санітас» до Житомирської об'єднаної державної податкової інспекції Головного управління Державної фіскальної служби у Житомирській області про скасування податкового повідомлення-рішення.

Житомирський окружний адміністративний суд постановою, залишеною без змін ухвалою Львівського апеляційного адміністративного суду, задовольнив адміністративний позов.

Верховний Суд задовольнив касаційну скаргу, скасував рішення судів попередніх інстанцій та ухвалив нове, яким відмовив у задоволенні адміністративного позову.

**Правовий висновок Верховного Суду за результатами розгляду зазначеної адміністративної справи полягає в такому.**

Необхідною умовою застосування правил оподаткування, передбачених міжнародним договором, є факт підтвердження статусу резидента іноземної країни компанії, кому особа виплатила дохід із джерелом походження з України на момент здійснення такої операції. Цей факт підтверджується документом, виданим компетентним органом відповідної держави за формою, затвердженою згідно із законодавством такої країни, і має бути належним чином легалізований та перекладений відповідно до законодавства України.

Довідка (свідоцтво), що підтверджує статус резидента компанії, кому виплачується дохід з джерелом походження з України, має бути датованою пізніше дати відповідної видаткової операції. Жоден орган не має компетенції видавати документи, які засвідчують факт резидентства особи наперед.

Довідка (свідоцтво), видана раніше дати такої операції, не є належним доказом перебування такої компанії в статусі резидента іноземної країни. Наведене виключає наявність передбаченої пунктом 103.4 статті 103 Податкового кодексу України підстави для звільнення платника податків від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України або зменшення такої суми.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 30 серпня 2019 року у справі № 807/91/17 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/86333389>.

### 1.3. Про умови визнання нерезидента бенефіціарним отримувачем доходу

Компанія-нерезидент є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу за субліцензійним договором, якщо має право на отримання доходу від використання відповідних торговельних марок, вільно розпоряджається ним і не має зобов'язань щодо подальшого перерахунку такого доходу третім особам

18 вересня 2020 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Головного управління ДФС у м. Києві на постанову Окружного адміністративного суду м. Києва від 11 листопада 2016 року й ухвалу Київського апеляційного адміністративного суду від 06 лютого 2017 року у справі № 826/5306/16 (провадження № К/9901/31960/18) за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «Ойшо Україна» до Головного управління ДФС у м. Києві про визнання протиправним і скасування податкового повідомлення-рішення.

Окружний адміністративний суд міста Києва постановою, залишеною без змін ухвалою Київського апеляційного адміністративного суду, частково задовольнив адміністративний позов. Суди попередніх інстанцій дійшли висновку, що в розумінні пункту 103.2 та пункту 103.3 Податкового кодексу України бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу є компанія, яка набула виключні права на використання торговельних марок на відповідних територіях країн світу, має право на отримання від їх використання доходу, вільно розпоряджається ним і не має зобов'язань щодо подальшого перерахунку такого доходу третім особам.

Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а оскаржувані судові рішення – без змін.

**Правовий висновок Верховного Суду за результатами розгляду зазначеної адміністративної справи полягає в такому.**

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. 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 тільки посередником щодо такого доходу.

У розумінні пункту 103.2. та пункту 103.3. статті 103 Податкового кодексу України компанія-нерезидент є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу за субліцензійним договором, якщо має право на отримання доходу від використання відповідних торговельних марок, вільно розпоряджається ним і не має зобов'язань щодо подальшого перерахунку такого доходу третім особам.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 18 вересня 2020 року у справі № 826/5306/16 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/91642592>.

## 2. Правила оподаткування доходів

### 2.1. Про уникнення подвійного оподаткування доходів представництва нерезидента

Операції з отримання / надання фінансової допомоги між платником податку та його відокремленими підрозділами, які не мають статусу юридичної особи, не призводять до зміни витрат або доходів, а їх повторне включення до складу оподатковуваних доходів створює подвійне оподаткування

13 червня 2019 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Державної податкової інспекції у Голосіївському районі м. Києва Державної податкової служби на постанову Окружного адміністративного суду міста Києва від 11 листопада 2013 року й ухвалу Київського апеляційного адміністративного суду від 15 червня 2014 року у справі № 826/3192/13-а (провадження № К/9901/2624/18) за позовом Фармацевтичного заводу «Полфарма» С.А. в особі представництва ЗФ «Полфарма» до Державної податкової інспекції у Голосіївському районі м. Києва Державної податкової служби про визнання протиправним і скасування податкового повідомлення-рішення.

Окружний адміністративний суд міста Києва постановою, залишеною без змін ухвалою Київського апеляційного адміністративного суду, задовольнив адміністративний позов.

Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а оскаржувані судові рішення – без змін.

**Правовий висновок Верховного Суду за результатами розгляду зазначеної адміністративної справи полягає в такому.**

Обов'язок сплати податку на прибуток у представництва нерезидента виникає за наявності двох одночасних обставин: статусу постійного представництва та одержання доходів з джерелом походження з України.

Для визнання представництва нерезидента таким, що має статус постійного, необхідною умовою є здійснення комерційної діяльності. Діяльність, що має підготовчий

або допоміжний характер, не може бути підставою для визначення представництва таким, що має статус постійного.

Якщо єдиним джерелом доходів платника податків були кошти, одержані від головної компанії та перераховані такому платнику не в межах господарських відносин, а факт одержання доходів від господарської діяльності та інших доходів з джерелом їх походження з України не виявлено, то такі кошти залишаються коштами головної компанії, які вже були оподатковані за межами України, а їх повторне включення до складу оподатковуваних доходів створює подвійне оподаткування. Операції з отримання / надання фінансової допомоги між платником податку та його відокремленими підрозділами, що не мають статусу юридичної особи, не приводять до зміни витрат або доходів, а отже, не підпадають під визначення категорії «господарська діяльність».

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 13 червня 2019 року у справі № 826/3192/13-а можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/82384034>.

### 2.2. Про виключення з переліку доходів, отриманих нерезидентом із джерелом їх походження з України

Компенсація вартості послуг з оренди транспортних засобів і послуг гідравлічного навантажування платника податків, наданих резиденту від нерезидента, є виключенням із переліку доходів, отриманих нерезидентом із джерелом їх походження з України

30 серпня 2019 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Головного управління Державної фіскальної служби у Закарпатській області на постанову Закарпатського окружного адміністративного суду від 23 березня 2017 року й ухвалу Львівського апеляційного адміністративного суду від 11 травня 2017 року у справі № 807/91/17 (провадження № К/9901/40264/18) за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «Укрліскомплекс» до Головного управління Державної фіскальної служби у Закарпатській області про визнання протиправним і скасування податкового повідомлення-рішення.

Закарпатський окружний адміністративний суд постановою, залишеною без змін ухвалою Львівського апеляційного адміністративного суду, задовольнив адміністративний позов.

Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а оскаржувані судові рішення – без змін.

**Правовий висновок Верховного Суду за результатами розгляду зазначеної адміністративної справи полягає в такому.**

Компенсація вартості послуг платника податків, наданих резиденту від нерезидента, є виключенням з переліку доходів, які оподатковуються

в порядку та за ставками, визначеними пунктом 141.4 статті 141 Податкового кодексу України.

Компенсація вартості послуг з оренди транспортних засобів і послуг гідравлічного навантажування платника податків, наданих резиденту від нерезидента, є виключенням з переліку доходів, отриманих нерезидентом із джерелом їх походження з України.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 30 серпня 2019 року у справі № 807/91/17 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/83943287>.

### 2.3. Про оподаткування операцій із виплати фрахту на користь нерезидента

Застосування концепції бенефіціарного власника до будь-яких інших доходів, аніж до процентів, дивідендів і роялті, зокрема до фрахту, не відповідає положенням податкового законодавства

12 лютого 2020 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційні скарги Офісу великих платників податків Державної фіскальної служби на постанову Третього апеляційного адміністративного суду від 03 липня 2019 року у справі № 160/1061/19 (провадження № К/9901/21668/19) за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «Такт» до Офісу великих платників податків Державної фіскальної служби про скасування податкового повідомлення-рішення.

Дніпропетровський окружний адміністративний суд рішенням від 05 квітня 2019 року відмовив у задоволенні адміністративного позову. Суд першої інстанції дійшов до висновку, що якщо нерезидент з метою виконання договору транспортного експедирування залучає до виконання третіх осіб, зокрема нерезидентів, які надають послуги з фрахту, то компенсація таких виплат резидентом нерезиденту-експедитору не вважається сумою фрахту, що сплачується резидентом нерезиденту за договорами фрахтування.

Третій апеляційний адміністративний суд скасував рішення першої інстанції й ухвалив нове, яким задовольнив адміністративний позов. Суд апеляційної інстанції мотивував своє рішення тим, що зміст положення підпункту 141.4.2 пункту 141.4 статті 141 Податкового кодексу України необхідно розуміти таким чином, що об'єктом оподаткування є доходи нерезидента, отримані з джерела походження з України, якщо цей нерезидент здійснює господарську діяльність на території України.

Верховний Суд частково задовольнив касаційну скаргу, змінивши постанову суду апеляційної інстанції в частині мотивів задоволення позову.

**Правовий висновок Верховного Суду за результатами розгляду зазначеної адміністративної справи полягає в такому.**

Застосування концепції бенефіціарного власника до будь-яких інших доходів, аніж до процентів, дивідендів і роялті, зокрема, до фрахту, не відповідає



положенням податкового законодавства. Резиденти-платники податку, які сплачують на користь нерезидентів доходи у вигляді фрахту, зобов'язані утримувати з таких доходів податок за ставкою 6%. Така ставка не визначається як «понижена» до ставки 15% і застосовується безумовно до будь-яких операцій з виплати фрахту на користь нерезидента.

Звільнення, передбачені міжнародним договором, надаються до будь-яких платежів, що здійснюються на користь посередника в контексті інтерпретації термінів «прибуток» або «дохід». Коли виплата фрахту здійснюється на користь особи, яка є перевізником, то така виплата за своєю сутністю є доходом. Для експедитора отримана сума фрахту може відповідати або не відповідати ознакам доходу, що буде залежати від обставин укладання та виконання окремого договору (зокрема, того, чи здійснює експедитор перевезення чи лише організацію перевезення), а також від застосовуваного права. Законодавство іншої держави може встановлювати інші, ніж законодавство України, правила визначення того, чи належить плата експедитора, до його прибутку (доходу).

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 12 лютого 2020 року у справі № 160/1061/19 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/87602425>.

### 2.4. Про доказування факту отримання доходу з джерелом походження за межами України

Інформація щодо руху коштів за банківськими рахунками компанії-нерезидента, кінцевим бенефіціаром якого є платник податків, є належним, достовірним і достатнім доказом для встановлення фактів отримання такою особою іноземних доходів, із яких не було сплачено податок на доходи фізичних осіб

02 березня 2020 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу платника податків на рішення Окружного адміністративного суду міста Києва від 27 березня 2019 року та постанову Шостого апеляційного адміністративного суду від 12 серпня 2019 року у справі № 640/18930/18 (провадження № К/9901/24485/19) за позовом фізичної особи-платника податків до Головного управління ДФС у Львівській області про визнання протиправними дій, визнання протиправним і скасування наказу з податковими повідомленнями-рішеннями.

Окружний адміністративний суд міста Києва рішенням, залишеним без змін постановою Шостого апеляційного адміністративного суду, відмовив у задоволенні адміністративного позову.

Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а оскаржувані судові рішення – без змін.

**Правовий висновок Верховного Суду за результатами розгляду зазначеної адміністративної справи полягає в такому.**

Інформація щодо руху коштів за банківськими рахунками компанії-нерезидента, кінцевим бенефіціаром якого є платник податків, є належним, достовірним і достатнім доказом для встановлення фактів отримання такою особою іноземних доходів, з яких не було сплачено податок на доходи фізичних осіб. Такий платник податків не обмежений у наданні суду доказів на спростування доводів контролюючого органу, якщо такі доводи не відповідають дійсним обставинам щодо отримання доходу.

Визначення податкових зобов'язань з податку на доходи фізичних осіб щодо отримання іноземних доходів у звітних (податкових) періодах без дотримання строку давності в 1095 днів за періоди, за які платник податків не подав податкові декларації, є правомірним на підставі підпункту 102.2.1 пункту 102.1 статті 102 Податкового кодексу України.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 02 березня 2020 року у справі № 640/18930/18 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/88124584>.

### 2.5. Про оподаткування доходу, отриманого від продажу корпоративних прав на території України

Дохід, отриманий резидентом від продажу корпоративних прав на території України, є доходом із джерелом його походження з України. У разі здійснення операцій із продажу інвестиційних активів платник податків має включати інвестиційний прибуток до складу загального річного оподатковуваного доходу звітного періоду – календарного року

18 лютого 2021 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Головного управління ДПС у м. Києві на постанову Окружного адміністративного суду міста Києва від 29 липня 2016 року й ухвалу Київського апеляційного адміністративного суду від 09 листопада 2016 року у справі № 826/7528/16 (провадження № К/9901/24935/18) за позовом фізичної особи до Головного управління ДПС у м. Києві про визнання протиправним і скасування податкового повідомлення-рішення.

Окружний адміністративний суд міста Києва постановою, залишеною без змін ухвалою Київського апеляційного адміністративного суду, задовольнив адміністративний позов.

Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а оскаржувані судові рішення – без змін.

**Правовий висновок Верховного Суду за результатами розгляду зазначеної адміністративної справи полягає в такому.**

Дохід, отриманий резидентом від продажу корпоративних прав на території України, є доходом з джерелом його походження з України. Тому оподаткування операцій з продажу корпоративних прав українських емітентів має регулюватися положеннями пункту 170.2 статті 170 Податкового кодексу України. У такому разі

об'єкт оподаткування податком на доходи фізичних осіб з отриманого доходу від продажу корпоративних прав відсутній, оскільки сума такого доходу дорівнює сумі понесених витрат.

У разі здійснення операцій з продажу інвестиційних активів платник має здійснювати облік загального фінансового результату окремо від інших доходів і витрат. Отримане за результатами таких операцій позитивне значення фінансового результату (інвестиційний прибуток) потрібно включати до складу загального річного оподатковуваного доходу звітного періоду – календарного року.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 18 лютого 2021 року у справі № 826/7528/16 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95176920>.

### 2.6. Про підстави для звільнення від оподаткування виплаченого міжнародним організаціям доходу джерелом походження з України у вигляді членських внесків

Дохід із джерелом його походження з України звільняється від оподаткування в Україні, якщо міжнародні організації, на користь яких особа сплачує членські внески, мають статус неприбуткових установ та організацій у країні їх реєстрації або ж мають податковий імунітет згідно з міжнародними договорами

04 березня 2021 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційні скарги Державного підприємства «Український Державний розрахунковий центр міжнародних перевезень» та Головного управління Державної фіскальної служби у місті Києві на рішення Окружного адміністративного суду міста Києва від 27 листопада 2018 року та постанову Шостого апеляційного адміністративного суду від 18 квітня 2019 року у справі № 826/8409/18 (провадження № К/9901/14666/19, № К/9901/14602/19) за позовом Державного підприємства «Український Державний розрахунковий центр міжнародних перевезень» до Головного управління Державної фіскальної служби у місті Києві про скасування податкового повідомлення-рішення.

Окружний адміністративний суд міста Києва рішенням, залишеним без змін постановою Шостого апеляційного адміністративного суду, адміністративний позов задовольнив частково: визнав протиправним і скасував податкове повідомлення-рішення в частині визначення суми грошового зобов'язання, а в задоволенні решти позовних вимог відмовив.

Верховний Суд залишив касаційні скарги без задоволення, а оскаржувані судові рішення – без змін.

**Правовий висновок Верховного Суду за результатами розгляду зазначеної адміністративної справи полягає в такому.**

Підставою до звільнення від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України є подання нерезидентом з урахуванням особливостей, передбачених статтею 103 Податкового кодексу України, 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.

Дохід від комерційної чи некомерційної господарської діяльності з джерелом його походження з України звільняється від оподаткування в Україні, якщо міжнародні організації, на користь яких особа сплачує членські внески, мають статус неприбуткових установ та організацій у країні їх реєстрації або ж мають податковий імунітет згідно з міжнародними договорами.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 04 березня 2021 року у справі № 826/8409/1 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95315494>.

### 3. Оподаткування доходів при переуступці права вимоги

#### 3.1. Про оподаткування агентської винагороди, сплаченої на користь нерезидента за експортними договорами при переуступці

Якщо агентські послуги надані платнику податку не на території України, то агентська винагорода, сплачена на користь нерезидента, не є доходом із джерелом їх походження з України у вигляді процентів відповідно до податкового законодавства

27 березня 2018 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Харківського управління Офісу великих платників податків ДФС на постанову Сумського окружного адміністративного суду від 11 серпня 2017 року й ухвалу Харківського апеляційного адміністративного суду від 21 листопада 2017 року у справі № 818/47/17 (провадження № К/9901/567/17) за позовом Публічного акціонерного товариства «Сумське машинобудівне науково-виробниче об'єднання» до Харківського управління Офісу великих платників податків ДФС про визнання протиправним і скасування податкового повідомлення-рішення.

Сумський окружний адміністративний суд постановою, залишеною без змін ухвалою Харківського апеляційного адміністративного суду, задовольнив адміністративний позов.

Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а оскаржувані судові рішення – без змін.

**Правовий висновок Верховного Суду за результатами розгляду зазначеної адміністративної справи полягає в такому.**

Агентська винагорода від суми отриманої оплати за експортними контрактами, сплачена на користь нерезидента, не є процентами, а тому не є доходом із джерелом їх походження з України у вигляді процентів відповідно до Податкового кодексу України. Факт укладення договорів про переуступку права вимоги до зазначених

агентських угод не змінює характер цивільно-правових договорів, укладених між платником податків і нерезидентом щодо надання агентських послуг. Наведене свідчить лише про заміну сторони в зобов'язанні – кредитора, на користь якого такий платник податку зобов'язався сплатити дебіторську заборгованість.

Якщо агентські послуги платнику податку надавалися не на території України, то це свідчить про відсутність об'єкта оподаткування та обов'язку платника податків утримувати та сплачувати податок з такого доходу. Відсутність об'єкта оподаткування у спірних правовідносинах указує на відсутність підстав для застосування угод про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень щодо податків на доходи та капітал з метою повного або часткового звільнення від оподаткування доходів нерезидентів із джерелом їх походження з України.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 27 березня 2018 року у справі № 818/47/17 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/73044545>.

### 3.2. Про оподаткування доходів при переуступці права вимоги боргових зобов'язань нерезиденту

Виплата коштів платником податків нерезиденту на підставі договору про сплату винагороди за переведення боргових зобов'язань не є доходом нерезидента у вигляді інших доходів від провадження господарської діяльності на території України

19 січня 2021 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Державної податкової інспекції у Печерському районі Головного управління Державної фіскальної служби у місті Києві на постанову Окружного адміністративного суду міста Києва від 29 серпня 2016 року та постанову Київського апеляційного адміністративного суду від 02 листопада 2016 року у справі № 826/12933/15 (провадження № К/9901/27196/18) за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «Ніко-Україна» до Державної податкової інспекції у Печерському районі Головного управління Державної фіскальної служби у місті Києві про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень.

Окружний адміністративний суд міста Києва частково задовольнив адміністративний позов. Київський апеляційний адміністративний суд скасував рішення суду першої інстанції в частині застосування суми штрафних (фінансових) санкцій, постановивши в цій частині нову постанову про відмову в позові, а в решті – залишив без змін. Суди попередніх інстанцій дійшли висновку щодо протиправності спірного податкового повідомлення-рішення внаслідок недоведення податковим органом складу податкового правопорушення, передбаченого пунктом 160.2 статті 160 Податкового кодексу України, щодо заниження податку з доходів нерезидентів при виплаті роєлті.

Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а оскаржувані судові рішення – без змін.

**Правовий висновок Верховного Суду за результатами розгляду зазначеної адміністративної справи полягає в такому.**

Податок з доходів нерезидентів за ставкою 15 %, передбачений пунктом 160.2 статті 160 Податкового кодексу України, не сплачується, якщо нерезидент є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України, і бенефіціарним отримувачем (власником) такої плати за послуги або коли фактичний власник надав право отримувати таку винагороду іншим особам.

Переуступка первісним або наступним кредитором грошових і негрошових вимог прав боргу третьої особи новому кредитору здійснюється за компенсацію в грошовій та негрошовій формі або без такої компенсації. Ліцензійні договори, укладені між власниками об'єктів інтелектуальної власності та контрагентами платника податків, підлягають обов'язковому дослідженню при встановленні в нерезидентів-контрагентів платника податків статусу бенефіціарних (фактичних) отримувачів (власників) доходу та встановлення висновку про порушення правил оподаткування.

Винагорода, виплачена платником податків за договором про сплату винагороди за переведення боргових зобов'язань нерезиденту, не підпадає під визначення доходів, отриманих таким нерезидентом із джерелом їх походження з України, що передбачені абзацом «й» пункту 160.1 статті 160 Податкового кодексу України. Кошти, які платник податків виплачує нерезиденту на підставі договору про сплату винагороди за переведення боргових зобов'язань, є компенсацією вартості боргу, а не доходом нерезидента у вигляді інших доходів від провадження господарської діяльності на території України.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 19 січня 2021 року у справі № 826/12933/15 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/94296821>.

## 4. Оподаткування роялті

### 4.1. Про особливості доведення контролюючим органом порушення правил оподаткування доходів нерезидентів при виплаті роялті

Доведення контролюючим органом порушення правил оподаткування доходів нерезидентів при виплаті роялті має здійснюватися з визначенням обсягу прав, наданих ліцензіаром ліцензіату, а також з установленням у нерезидентів-контрагентів такого платника податків статусу бенефіціарних (фактичних) отримувачів (власників) доходу

16 жовтня 2018 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Державної податкової інспекції у Печерському районі Головного управління Державної фіскальної служби у м. Києві на постанову Київського апеляційного адміністративного суду від 14 липня 2015 року у справі № 826/6989/15 (провадження № К/9901/6742/18)

за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «Торговий дім – Ніко» до Державної податкової інспекції у Печерському районі Головного управління ДФС у м. Києві про визнання протиправним і скасування податкового повідомлення-рішення.

Окружний адміністративний суд міста Києва постановою від 14 травня 2015 року відмовив у задоволенні адміністративного позову. Суд першої інстанції дійшов висновку щодо правомірності спірного податкового повідомлення внаслідок доведення контролюючим органом складу податкового правопорушення, передбаченого пунктом 160.2 статті 160 Податкового кодексу України.

Київський апеляційний адміністративний суд задовольнив апеляційну скаргу, скасував рішення першої інстанції та прийняв нову постанову, якою задовольнив адміністративний позов. Суд апеляційної інстанції дійшов висновку щодо протиправності спірного податкового повідомлення-рішення внаслідок недоведення контролюючим органом складу податкового правопорушення щодо заниження податку з доходів нерезидентів при виплаті роялті.

Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а оскаржуване судове рішення – без змін.

**Правовий висновок Верховного Суду за результатами розгляду зазначеної адміністративної справи полягає в такому.**

Неврахування контролюючим органом договірних взаємовідносин щодо використання торгового знаку між його власником та компанією, яка має ексклюзивну, персональну ліцензію, що не передається з правом надання субліцензій на використання марок власника, свідчить про недоведення складу податкового правопорушення.

Ліцензійні договори, укладені між власниками об'єктів інтелектуальної власності та контрагентами, підлягають обов'язковому дослідженню. Висновок контролюючого органу про порушення правил оподаткування доходів нерезидентів при виплаті роялті є передчасним, якщо не встановлено обсяг прав, наданих ліцензіаром ліцензіату, а також наявність у нерезидентів-контрагентів платника податків статусу бенефіціарних (фактичних) отримувачів (власників) доходу.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 16 жовтня 2018 року у справі № 826/6989/15 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/77197100>.

#### 4.2. Про порядок оподаткування роялті, що виплачуються постійним представництвом або постійною базою нерезидента

Сплачені платником податків роялті за користування технологією, ноу-хау, технічною документацією та товарним знаком на користь резидента можуть оподатковуватися в Україні з урахуванням норм міжнародних угод

щодо максимального розміру ставки оподаткування та інших особливостей оподаткування за цими угодами

07 лютого 2020 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Вознесенської об'єднаної державної податкової інспекції Головного управління Державної фіскальної служби у Миколаївській області на постанову Миколаївського окружного адміністративного суду від 10 липня 2015 року й ухвалу Одеського апеляційного адміністративного суду від 23 грудня 2015 року у справі № 814/902/13-а (провадження № К/9901/27563/18) за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «Торговий Дім МТЗ-Беларус-Україна» до Вознесенської об'єднаної державної податкової інспекції Головного управління Державної фіскальної служби у Миколаївській області про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень.

Миколаївський окружний адміністративний суд постановою, залишеною без змін ухвалою Одеського апеляційного адміністративного суду, задовольнив адміністративний позов. Суди попередніх інстанцій дійшли висновку, що розглядувана кредиторська заборгованість платника податків в охопленій перевіркою період не може бути кваліфікована як безнадійна та включена до складу інших доходів, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування відповідно до вимог підпункту 135.5.4 пункту 135.5 статті 135 Податкового кодексу України.

Верховний Суд частково задовольнив касаційну скаргу, скасував рішення судів попередніх інстанцій та ухвалив нове, яким відмовив у задоволенні адміністративного позову.

**Правовий висновок Верховного Суду за результатами розгляду зазначеної адміністративної справи полягає в такому.**

Виплачені резидентом України на користь нерезидента роялті за користування патентом, товарним знаком, кресленням або моделлю, схемою, секретною формулою або процесом згідно із ліцензійними договорами підлягають оподаткуванню в Україні в межах максимального розміру ставки оподаткування згідно з міжнародною угодою.

Роялті виникають у Договірній Державі, якщо платником виступає сама Договірна Держава, її політико-адміністративний підрозділ, місцеві органи влади або особа, з постійним місцеперебуванням у ній. Роялті виникають у тій Договірній Державі, у якій розміщені постійне представництво або постійна база, якщо такі роялті виплачуються цими особами, незалежно від того, чи є платник податків особою з постійним місцеперебуванням у Договірній Державі чи ні, має в Договірній Державі постійне представництво або постійну базу, у зв'язку з яким виникло зобов'язання виплачувати роялті.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 07 лютого 2020 року у справі № 814/902/13-а можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/87478258>.



## 5. Оподаткування доходів у вигляді відсотків

### 5.1. Про умови застосування зменшеної ставки податку на виплачений нерезиденту дохід у вигляді відсотків

Застосування зменшеної ставки податку при оподаткуванні виплаченого нерезиденту доходу у вигляді відсотків виникає, якщо такий нерезидент є бенефіціарним власником доходу та надання таким нерезидентом довідки, яка видається уповноваженим органом відповідної країни, визначеним міжнародним договором України, а також належним чином легалізована й перекладена відповідно до законодавства України

24 січня 2020 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Головного управління Державної фіскальної служби у Волинській області на постанову Волинського окружного адміністративного суду від 14 березня 2017 року й ухвалу Львівського апеляційного адміністративного суду від 05 липня 2017 року у справі № 803/188/17 (провадження № К/9901/31377/18) за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «Веселе-Агро» до Головного управління Державної фіскальної служби у Волинській області про визнання протиправним і скасування податкового повідомлення-рішення.

Волинський окружний адміністративний суд постановою, залишеною без змін ухвалою Львівського апеляційного адміністративного суду, задовольнив позов.

Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а оскаржувані судові рішення – без змін.

**Правовий висновок Верховного Суду за результатами розгляду зазначеної адміністративної справи полягає в такому.**

Застосування зменшеної ставки податку при оподаткуванні виплаченого нерезиденту доходу у вигляді відсотків виникає, якщо такий нерезидент є бенефіціарним власником доходу та надання таким нерезидентом довідки, яка видається уповноваженим органом відповідної країни, визначеним міжнародним договором України, а також належним чином легалізована, перекладена відповідно до законодавства України.

Для визначення як фактичного отримувача доходу особа має володіти не тільки правом на отримання доходу, але й визначати подальшу економічну долю доходу та не бути пов'язаною договірними або юридичними зобов'язаннями щодо перерахування такого доходу іншій особі.

Передбачені міжнародними договорами пільги зі сплати податку не можуть бути застосовані, коли нерезидент діє як проміжна ланка в інтересах іншої особи, що фактично отримує вигоду від доходу. Не можуть бути застосовані пільгові ставки податку, якщо дохід з джерелом його походження з України виплачується таким чином, що нерезидент, який претендує на отримання пільгової ставки податку з доходів, як проміжна ланка виплачує весь дохід або його більшу частину іншому нерезиденту, який не може застосувати пільгову ставку.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 24 січня 2020 року у справі № 803/188/17 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/87144610>.

### 5.2. Про оподаткування доходів нерезидента з джерелом походження з України у вигляді відсотків за договором позики

Застосування міжнародного договору України в частині пониженої ставки податку дозволяється тільки за умови надання нерезидентом податковому агенту документа, який підтверджує статус податкового резидента

26 січня 2021 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Головного управління ДФС у м. Києві на постанову Київського апеляційного адміністративного суду від 21 березня 2017 року у справі № 826/6992/16 (провадження № К/9901/40096/18) за позовом Публічного акціонерного товариства «ТАСКОМБАНК» до Головного управління ДФС у м. Києві про визнання протиправним і скасування податкового повідомлення-рішення.

Окружний адміністративний суд міста Києва постановою від 30 січня 2017 року відмовив у задоволенні адміністративного позову. Донецький апеляційний адміністративний суд задовольнив апеляційну скаргу, скасував рішення суду першої інстанції й ухвалив нове, яким повністю задовольнив адміністративний позов.

Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а оскаржуване судове рішення – без змін.

**Правовий висновок Верховного Суду за результатами розгляду зазначеної адміністративної справи полягає в такому.**

Застосування міжнародного договору України в частині пониженої ставки податку дозволяється тільки за умови надання нерезидентом податковому агенту документа, що підтверджує статус податкового резидента згідно з вимогами пункту 103.4 статті 103 Податкового кодексу України.

Якщо особа як фактичний власник процентів є резидентом іншої Договірної Держави, проценти у вигляді доходу від боргових вимог будь-якого виду незалежно від іпотечного забезпечення та володіння правом на участь у прибутках боржника можуть оподатковуватись у Договірній Державі, у якій вони виникають, і відповідно до законодавства цієї Держави. Податок, що стягується таким чином, не повинен перевищувати 2 відсотків від загальної суми процентів.

Ненадання платником податків на час проведення перевірки фінансової звітності нерезидента-позичкодавця не є підставою для висновку про порушення таким платником вимог податкового законодавства. Платник податків не зобов'язаний мати фінансову звітність чи висновки аудиту фірми-нерезидента та надавати їх під час проведення перевірки.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 26 січня 2021 року у справі № 826/6992/16 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/94458393>.

Огляд судової практики Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду щодо бенефіціарних власників доходу / Упоряд.: управління забезпечення роботи судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів секретаріату Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду; правове управління (І) департаменту аналітичної та правової роботи апарату Верховного Суду. Відпов. за вип.: суддя ВС, секретар судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів, канд. юрид. наук Р. Ф. Ханова; науковий консультант відділу забезпечення роботи секретаря та суддів судової палати управління забезпечення роботи судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів секретаріату Касаційного адміністративного суду, канд. юрид. наук А. А. Барікова. – Київ, 2021. – 18 стор.

**Застереження:** видання містить короткий огляд деяких судових рішень. У кожному з них викладено лише основний висновок щодо правового питання, яке виникло у справі. Для правильного розуміння висловленої в судовому рішенні правової позиції необхідно ознайомитися з його повним текстом, розміщеним у Єдиному державному реєстрі судових рішень.

Стежте за нами онлайн

 [fb.com/supremecourt.ua](https://fb.com/supremecourt.ua)

 [t.me/supremecourtua](https://t.me/supremecourtua)

 [supremecourt\\_ua](https://supremecourt_ua)