

**Огляд актуальних новин законодавства  
за серпень 2016 року**

**Зміст**

**ВСТУПИЛИ В ДІЮ НОВІ ЗАКОНОДАВЧІ АКТИ:**

1. ПРО ЗАТВЕРДЖЕННЯ ФОРМ ДОКУМЕНТІВ, ЩО ВИКОРИСТОВУЮТЬСЯ У ПРОЦЕСІ ВІДШКОДУВАННЯ СУМ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ.....	3
2. КРИТЕРІЇ РИЗИКУ ЛЕГАЛІЗАЦІЇ (ВІДМИВАННЯ) ДОХОДІВ, ОДЕРЖАНИХ ЗЛОЧИННИМ ШЛЯХОМ, ФІНАНСУВАННЯ ТЕРОРИЗМУ ТА ФІНАНСУВАННЯ РОЗПОВСЮДЖЕННЯ ЗБРОЇ МАСОВОГО ЗНИЩЕННЯ .....	4
3. НОВА РЕДАКЦІЯ РЕЄСТРАЦІЙНИХ ФОРМ.....	5
4. ЗМІНИ ДО ФОРМИ ПОДАТКОВОЇ ДЕКЛАРАЦІЇ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ .....	6
5. СКАСОВАНО ВИМОГУ ЩОДО НАДАННЯ АКТУ ЦІНОВОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ДЕРЖАВНОГО ІНФОРМАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНОГО ЦЕНТРУ ДЛЯ ЗДІЙСНЕННЯ РЕЗИДЕНТАМИ ОПЛАТИ ІМПОРТУ ПОСЛУГ .....	9

**ДФСУ ПОЯСНЮЄ ОКРЕМІ ПИТАННЯ ЩОДО:**

**- ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ**

6. ОСОБЛИВОСТІ ПОГАШЕННЯ ПОДАТКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ З ПДВ В РАМКАХ СЕА ПДВ, ЯКІ ВИНИКЛИ У ЗВ'ЯЗКУ З ПОДАННЯМ УТОЧНЮЮЧОГО РОЗРАХУНКУ ПОДАТКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ У ЗВ'ЯЗКУ З ВИПРАВЛЕННЯМ САМОСТІЙНО ВІЯВЛЕНИХ ПОМИЛОК .....	10
7. ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З НАДАННЯ В ОРЕНДУ РУХОМОГО ТА НЕРУХОМОГО МАЙНА .....	13
8. ОПЕРАЦІЇ З ПЕРЕДАЧІ МАЙНА УПРАВИТЕЛЮ ТА ПОВЕРНЕННЯ ТАКОГО МАЙНА УПРАВИТЕЛЕМ В МЕЖАХ ДОГОВОРУ УПРАВЛІННЯ МАЙНОМ.....	18
9. ОКРУГЛЕННЯ ПОКАЗНИКІВ .....	19
10. МІЖНАРОДНЕ ПЕРЕВЕЗЕННЯ МАРШРУТОМ СЛІДУВАННЯ ВАНТАЖУ З УКРАЇНИ ЗА КОРДОН .....	20
11. СПИСАННЯ ТОВАРІВ.....	22
12. ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ОТРИМАНОЇ ВІД ОРЕНДАРЯ КОМПЕНСАЦІЇ ЗЕМЕЛЬНОГО ПОДАТКУ .....	23
13. РЕКЛАМНА РОЗДАЧА ТОВАРУ ЗА 1 ГРН. ....	24

**- ІНШЕ**

14. ПОРЯДОК СПЛАТИ ПДФО ВІДОКРЕМЛЕНИМИ ПІДРОЗДІЛАМИ .....	25
15. КУРСОВІ РІЗНИЦІ У ЗВІТІ ПРО КОНТРОЛЬОВАНІ ОПЕРАЦІЇ .....	28

16. ЩОДО ОБЧИСЛЕННЯ СТРОКУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ЕКСПОРТНИМИ, ІМПОРТНИМИ ОПЕРАЦІЯМИ ТА ІНФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ ПРО ВИЯВЛЕНІ У ЗВІТНОМУ МІСЯЦІ ФАКТИ ПОРУШЕНЬ СТРОКУ РОЗРАХУНКІВ .....	29
17. ПОВЕРНЕННЯ НАДМІРНО СПЛАЧЕНИХ МИТНИХ ПЛАТЕЖІВ ПІСЛЯ СКАСУВАННЯ СУДОМ РІШЕННЯ ПРО КОРИГУВАННЯ МИТНОЇ ВАРТОСТІ ТОВАРІВ .....	30
18. СПЛАТА ЗЕМЕЛЬНОГО ПОДАТКУ .....	34
19. ПЕРЕРАХУВАННЯ ЗА МЕЖІ УКРАЇНИ ГРОШОВИХ КОШТІВ У ВИГЛЯДІ ШТРАФНИХ САНКЦІЙ (ПЕНІ) ЗА НЕВИКОНАННЯ УМОВ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОГО КОНТРАКТУ .....	36
20. ВИПЛАТА РОЯЛТІ НА КОРИСТЬ НЕРЕЗИДЕНТА З КРАЇНОЮ ПОХОДЖЕННЯ ВЕЛИКОБРИТАНІЯ І ПІВНІЧНА ІРЛАНДІЯ.....	42

## **1. ПРО ЗАТВЕРДЖЕННЯ ФОРМ ДОКУМЕНТІВ, ЩО ВИКОРИСТОВУЮТЬСЯ У ПРОЦЕСІ ВІДШКОДУВАННЯ СУМ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ**

Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форм документів, що використовуються у процесі відшкодування сум податку на додану вартість» від 13.07.2016р. №606.

Міністерство фінансів України наказом від 13.07.2016р. №606 затвердило:

- Висновок про суми відшкодування ПДВ;
- Журнал обліку висновків про суми відшкодування ПДВ, переданих органами Державної фіскальної служби України до органів Державної казначейської служби України;
- Реєстр висновків про суми відшкодування ПДВ, переданих до органів Державної казначейської служби України;
- Журнал реєстрації висновків про суми відшкодування ПДВ, отриманих органами Державної казначейської служби України від органів Державної фіскальної служби України;
- Звернення про підкріплення коштами для відшкодування ПДВ;
- Рішення про перерахування коштів для відшкодування ПДВ.

Наказ набрав чинності з 23.08.2016р.

## **2. КРИТЕРІЇ РИЗИКУ ЛЕГАЛІЗАЦІЇ (ВІДМИВАННЯ) ДОХОДІВ, ОДЕРЖАНИХ ЗЛОЧИННИМ ШЛЯХОМ, ФІНАНСУВАННЯ ТЕРОРИЗМУ ТА ФІНАНСУВАННЯ РОЗПОВСЮДЖЕННЯ ЗБРОЇ МАСОВОГО ЗНИЩЕННЯ**

Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Критеріїв ризику легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансування тероризму та фінансування розповсюдження зброї масового знищення» від 08.07.2016р. №584.

Міністерство фінансів України наказом від 08.07.2016р. №584 затвердило Критерії ризику легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансування тероризму та фінансування розповсюдження зброї масового знищення.

Ці Критерії повинні використовувати у своїй діяльності такі суб'єкти первинного фінансового моніторингу:

- банки, страховики (перестраховики), страхові (перестрахові) брокери, кредитні спілки, ломбарди та інші фінансові установи;
- платіжні організації, учасники чи члени платіжних систем;
- товарні та інші біржі, що проводять фінансові операції з товарами;
- професійні учасники фондового ринку (ринку цінних паперів);
- оператори поштового зв'язку, інші установи, які проводять фінансові операції з переказу коштів;
- філії або представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які надають фінансові послуги на території України;
- суб'єкти підприємницької діяльності, які надають посередницькі послуги під час здійснення операцій з купівлі-продажу нерухомого майна;
- суб'єкти господарювання, які здійснюють торгівлю за готівку дорогоцінними металами і дорогоцінним камінням та виробами з них, якщо сума фінансової операції, на яку вона проводиться, дорівнює чи перевищує суму, визначену частиною першою статті 15 Закону;
- суб'єкти господарювання, які проводять лотереї та азартні ігри, у тому числі казино, електронне (віртуальне) казино;
- нотаріуси, адвокати, адвокатські бюро та об'єднання, аудитори, аудиторські фірми, суб'єкти господарювання, що надають послуги з бухгалтерського обліку, суб'єкти господарювання, що надають юридичні послуги (крім осіб, які надають послуги в рамках трудових правовідносин), у випадках, передбачених статтею 8 Закону;
- інші юридичні особи, які за своїм правовим статусом не є фінансовими установами, але надають окремі фінансові послуги.

Наказ набрав чинності 19.08.2016р.

### **3. НОВА РЕДАКЦІЯ РЕЄСТРАЦІЙНИХ ФОРМ**

Наказ Інформаційно-довідкового департаменту ДФС «Про внесення змін до наказу ІДД ДФС від 17.02.2015 №15» від 10.08.2016р. №118.

АЦСК ІДД ДФС повідомляє, що наказом Інформаційно-довідкового департаменту ДФС від 10.08.2016р. №118 «Про внесення змін до наказу ІДД ДФС від 17.02.2015 №15» **затверджено нову редакцію наступних реєстраційних форм:**

- Реєстраційна картка (для юридичної особи);
- Реєстраційна картка (для фізичної особи/ фізичної особи – підприємця);
- Додаток до розділу 2 Реєстраційної картки.

Нові форми реєстраційних документів для отримання послуг електронного цифрового підпису **набувають чинності з 5 вересня 2016 року.**

Форми реєстраційних документів **попереднього зразка будуть прийматися** віддаленими пунктами реєстрації користувачів АЦСК ІДД ДФС **до 2 вересня 2016 року включно.**

#### 4. ЗМІНИ ДО ФОРМИ ПОДАТКОВОЇ ДЕКЛАРАЦІЇ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Змін до форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємств» від 08.07.2016р. №585.

Мінфін наказом 08.07.2016 р. №585 вніс зміни до форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємств. Наказ набрав чинності 19.08.2016р. Основні нововведення:

- рядок 2 «Звітний (податковий) період 20\_ року» заголовної декларації доповнено новими графами для поміток про базовий звітний період, за який звітує платник, що подає таку декларацію («Базовий звітний період квартал» і «Базовий звітний період рік»). Це пов'язано з тим, що форма декларації з податку на прибуток єдина для всіх. Тому, щоб не плутатися з форматами декларацій, як це було при формуванні декларацій у деяких платників, таку позначку включили у заголовну частину. Тобто при поданні декларації потрібно поставити позначку, щоб при відправленні декларації податківцям потрапити у відповідний реєстр;
- першу графу рядка за кодом 04 після слова та цифр «рядок 03» доповнено літерами «РІ»;
- першу графу рядка за кодом 06 після слова та цифр «рядок 05» доповнено літерами «ПЗ»;
- назву розділу «Розрахунок щомісячного авансового внеску з податку на прибуток підприємств» викладено в такій редакції: «Розрахунок авансового внеску з податку на прибуток підприємств»;
- першу графу рядка за кодом 26 викладено в такій редакції: «Авансовий внесок у розмірі 1/12 нарахованої суми податку на прибуток, що підлягає сплаті щомісяця або авансовий внесок у розмірі 2/9 податку на прибуток ((позитивне значення) рядок 06 + рядок 08 + рядок 10 + рядок 12 + рядок 15 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств) x 2/9), що підлягає сплаті до 31 грудня 2016 року» (Аналогічні зміни передбачено для першої графи рядка 26 у Додатку ВП). При цьому у новій редакції примітки до рядка детально прописано, коли платники податку будуть заповнювати цей рядок (див. зміст виноски);
- примітку «7» після цифр «20» та «23» доповнено відповідно літерами «АВ» та «ПН»;
- примітки «8» та «9» викладено в такій редакції:

«<sup>8</sup>Розрахунок щомісячного авансового внеску (1/12 податку на прибуток) заповнюється платником податку у Податковій декларації з податку на прибуток підприємств, що уточнює показники декларацій за звітний період 2013 року та 2014 року.

<sup>9</sup>Розрахунок авансового внеску в розмірі 2/9 податку на прибуток, що підлягає сплаті до 31 грудня 2016 року, заповнюється платником податку у Податковій декларації з податку на прибуток підприємств за три квартали 2016 року.»

2) **Додаток АВ** до рядка 20 АВ декларації та **додаток ЗП** до рядка 16 ЗП декларації викладено в новій редакції.

3) **У додатку ПН** до рядка 23 ПН декларації:

- доповнено таблицю 1 після рядка за кодом 21 новими рядками. А саме:

22 - Проценти, дохід (дисконт) на державні цінні папери, або облігації місцевих позик, або боргові цінні папери, виконання зобов'язань за якими забезпечено державними або місцевими гарантіями, які продані (розміщені) нерезидентами за межами території України через уповноважених агентів нерезидентів відповідно до підпункту 141.4.10 пункту 141.4 статті 141 розділу III Податкового кодексу України

23 - Проценти за отримані державою або до бюджету Автономної Республіки Крим чи міського бюджету позики (кредити або зовнішні запозичення), які відображаються в Державному бюджеті України або місцевих бюджетах чи кошторисі Національного банку України, або за кредити (позики), які отримані суб'єктами господарювання та виконання яких забезпечено державними або місцевими гарантіями відповідно до підпункту 141.4.10 пункту 141.4 статті 141 розділу III Податкового кодексу України

24 - Доходи за операціями з розміщення державних деривативів та доходи, що виплачуються за державними деривативами, відповідно до умов правочинів з державним боргом за державними зовнішніми запозиченнями та гарантованим державою боргом відповідно до пункту 37 підрозділу 4 розділу XX Податкового кодексу України;

- відповідно рядок 22 буде вже рядком 25;
- у рядку за кодом 22 цифри «22» замінено цифрами «25»;
- примітку «2» викладено в новій редакції: «2 У разі наявності офшорного статусу відповідно до підпункту 141.4.9 пункту 141.4 статті 141 розділу III Податкового кодексу України.» У чинній формі зміст цієї примітки такий: «2 Згідно з переліком офшорних зон, встановленим Кабінетом Міністрів України»;
- у примітці «5» цифри «22» замінено цифрами «25».

**4) Додаток ВП** до рядків 27 - 30, 32 - 34, 36 - 38 декларації зазнав таких же змін, як й сама форма декларації. **А саме:**

- першу графу рядка за кодом 04 після слова та цифр «рядок 03» доповнено літерами «PI»;
- першу графу рядка за кодом 26 викладено в такій редакції:  
«Авансовий внесок у розмірі 1/12 нарахованої суми податку на прибуток, що підлягає сплаті щомісяця або авансовий внесок у розмірі 2/9 податку на прибуток (((додатне значення) рядок 06 + рядок 08 + рядок 10 + рядок 12 + рядок 15 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств) x 2/9), що підлягає сплаті до 31 грудня 2016 року.»;
- у назві таблиці 2 «Результати виправлення помилок(ки)» цифру «8» змінено цифрами «10»;
- примітку «8» викладено в такій редакції:

«<sup>8</sup> Розрахунок щомісячного авансового внеску (1/12 податку на прибуток) заповнюється платником податку у Податковій декларації з податку на прибуток підприємств, що уточнює показники декларацій за звітний період 2013 року та 2014 року.»;

- додаток доповнено новими примітками такого змісту:

«<sup>9</sup> Розрахунок авансового внеску у розмірі 2/9 податку на прибуток, що підлягає сплаті до 31 грудня 2016 року, заповнюється платником податку у Податковій декларації з податку на прибуток підприємств за три квартали 2016 року.

<sup>10</sup> У разі самостійного виправлення помилок за звітні (податкові) періоди до 01 січня 2015 року заповнюються показники таблиці 2, у рядках таблиці 1 проставляються прочерки».

**5) у додатку PI** до рядка 03 декларації:

- у розділі 3 «Різниця, які виникають при здійсненні фінансових операцій (стаття 140 розділу III Податкового кодексу України)»:
  - графу «назва різниці» за кодом рядка 3.2.2 викладено в такій редакції: «Сума нарахованих доходів від участі в капіталі інших платників податку на прибуток підприємств, платників єдиного податку четвертої групи (підпункт 140.4.1 пункту 140.4 статті 140 розділу III Податкового кодексу України)»;
  - графу «назва різниці» за кодом рядка 3.2.3 викладено в такій редакції: «Сума нарахованих доходів у вигляді дивідендів, що підлягають виплаті від інших платників податків, які сплачують авансові внески з податку на прибуток при

- виплаті дивідендів (підпункт 140.4.1 пункту 140.4 статті 140 розділу III Податкового кодексу України));
- розділ 4 «Інші різниці» доповнено новими рядками з кодом 4.1.17, 4.1.18, 4.2.13, 4.2.14, 4.2.15. Відповідні нові рядки будуть заповнюватися тими платниками податку на прибуток, які є боржниками (позичальниками) за зовнішніми кредитами (позиками), залученими під державні гарантії або ті, у яких проводиться списання податкового боргу, анулювання (прощення) та/або розстрочення (відстрочення) його зобов'язань відповідно до положень п 37 підрозд. 10 розд. XX ПКУ та закону щодо фінансової реструктуризації».



## **5. СКАСОВАНО ВИМОГУ ЩОДО НАДАННЯ АКТУ ЦІНОВОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ДЕРЖАВНОГО ІНФОРМАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНОГО ЦЕНТРУ ДЛЯ ЗДІЙСНЕННЯ РЕЗИДЕНТАМИ ОПЛАТИ ІМПОРТУ ПОСЛУГ**

Постанова Національного банку України «Про визнання такими, що втратили чинність, деяких нормативно-правових актів Національного банку України» від 18.08.2016р. №372.

Вказаною Постановою скасовано вимогу щодо надання акту цінової експертизи Державного інформаційно-аналітичного центру для здійснення резидентами оплати імпорту послуг.

До цього часу діяла вимога, згідно з якою резиденту для розрахунків за послуги (а також роботи, права інтелектуальної власності), придбані у нерезидента, якщо загальна вартість цих послуг перевищує 50 000 євро, необхідно було отримати акт цінової експертизи Державного інформаційно-аналітичного центру моніторингу зовнішніх товарних ринків (Держзовнішінформу). Акт мав засвідчити відповідність контрактних цін на послуги кон'юнктурі ринку.

## **6. ОСОБЛИВОСТІ ПОГАШЕННЯ ПОДАТКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ З ПДВ В РАМКАХ СЕА ПДВ, ЯКІ ВИНИКЛИ У ЗВ'ЯЗКУ З ПОДАННЯМ УТОЧНЮЮЧОГО РОЗРАХУНКУ ПОДАТКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ У ЗВ'ЯЗКУ З ВИПРАВЛЕННЯМ САМОСТІЙНО ВИЯВЛЕНИХ ПОМИЛОК**

Лист Державної фіскальної служби України «Про розгляд звернення [щодо особливостей погашення податкових зобов'язань з ПДВ в рамках системи електронного адміністрування ПДВ, які виникли у зв'язку з поданням уточнюючого розрахунку податкових зобов'язань з податку на додану вартість у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок відповідно до п. 50.1 ст. 50 ПКУ]» від 01.08.2016р. №16485/6/99-99-15-03-02-15.

.....

Як зазначено у зверненні, платником податку до контролюючого органу подано уточнюючий розрахунок та збільшено податкові зобов'язання з ПДВ, що підлягають сплаті до бюджету. При цьому податкові накладні на суму таких податкових зобов'язань з ПДВ в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) протягом 180 календарних днів з дати їх складання не зареєстровано.

Правові основи функціонування системи електронного адміністрування ПДВ регулюються статтею 2001 ПКУ та регламентуються Порядком електронного адміністрування податку на додану вартість, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 16.10.2014р. №569 (далі – Порядок №569).

Пунктом 25 Порядку №569 встановлено, що розрахунок з бюджетом у зв'язку з поданням уточнюючого розрахунку відповідно до пункту 50.1 статті 50 ПКУ та сплата передбачених ПКУ штрафних санкцій і пені здійснюються платником податку з поточного рахунку до відповідного бюджету.

Отже, сплата платником ПДВ податкових зобов'язань, визначених таким платником в уточнюючому розрахунку, поданому за попередні звітні (податкові) періоди, а також штрафних санкцій за заниження податкових зобов'язань з ПДВ здійснюється платником ПДВ безпосередньо з поточного рахунку такого платника до бюджету.

Щодо реєстрації платником податку в ЄРПН податкових накладних повідомляємо, що відповідно до пункту 201.10 статті 201 ПКУ при здійсненні операцій з постачання товарів/послуг платник податку - продавець товарів/послуг зобов'язаний в установлені терміни скласти податкову накладну, зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) та надати покупцю за його вимогою. Зокрема, платник податку має можливість зареєструвати податкові накладні та/або розрахунки коригування до податкових накладних в ЄРПН протягом 15 календарних днів, наступних за датою їх складання, або протягом 180 календарних днів з дати їх складання із застосуванням штрафних санкцій, визначених статтею 1201 ПКУ.

Платник ПДВ має право зареєструвати податкові накладні та/або розрахунки коригування в ЄРПН на реєстраційну суму ( $\Sigma$ Накл), обчислену за формулою, визначеною пунктом 2001.3 статті 2001 ПКУ.

Зокрема, реєстраційна сума ( $\Sigma$ Накл) обраховується з урахуванням показника ( $\Sigma$ перевищ) - загальна сума перевищення податкових зобов'язань, зазначених платником у поданих податкових деклараціях з урахуванням поданих уточнюючих розрахунків до них, над сумою податку, що міститься в складених таким платником податкових накладних та

розрахунках коригування до таких податкових накладних, зареєстрованих в ЄРПН, яка визначається як різниця між сумами податкових зобов'язань за операціями з постачання товарів (послуг) та отримання послуг від нерезидента, місцем постачання яких визначено митну територію України, та їх подальшого коригування згідно із статтею 192 ПКУ, задекларованими платником у податкових деклараціях з податку з урахуванням поданих уточнюючих розрахунків до них, та сумами податку, зазначеними платником податку в податкових накладних, що складені за такими операціями (в тому числі податкових накладних, які не видаються отримувачу, а також складених під час отримання послуг від нерезидента, місцем постачання яких визначено митну територію України), та розрахунках коригування до них, зареєстрованих у ЄРПН.

Показник сума перевищення ( $\Sigma$ перевищ) розраховується ДФС автоматично після прийняття звітності від платника податку (у тому числі уточнюючих розрахунків), та при обрахунку позитивного значення вказаного показника на таке значення зменшується реєстраційна сума ( $\Sigma$ Накл) такого платника.

Таким чином, якщо платник податку не зареєстрував (своєчасно не зареєстрував) в ЄРПН податкові накладні та відповідно реєстраційна сума ( $\Sigma$ Накл) не була зменшена на суму податку, зазначену у таких податкових накладних, то після подання звітності з ПДВ, в якій задекларовано податкові зобов'язання з ПДВ, визначені у податкових накладних, не зареєстрованих в ЄРПН, реєстраційна сума ( $\Sigma$ Накл) платника зменшується на суму ПДВ, зазначену у таких податкових накладних.

При цьому реєстрація в ЄРПН податкових накладних, що не були зареєстровані своєчасно (реєструються з порушенням термінів реєстрації), здійснюється виключно в межах реєстраційної суми ( $\Sigma$ Накл).

Якщо така реєстраційна сума ( $\Sigma$ Накл) є меншою, ніж сума ПДВ, зазначена у податковій накладній або розрахунку коригування, платнику потрібно збільшити свою реєстраційну суму ( $\Sigma$ Накл). Таке збільшення може бути здійснено за рахунок:

- отриманих податкових накладних та розрахунків коригування (які передбачають збільшення суми компенсації вартості поставлених товарів/послуг), складених на такого платника та зареєстрованих в ЄРПН;
- сплати ПДВ на митниці під час розмитнення товарів;
- поповнення рахунка платника в системі електронного адміністрування ПДВ, відкритого платнику у Держказначействі (електронний рахунок).

Після реєстрації в ЄРПН податкових накладних, які не були зареєстровані своєчасно, в системі електронного адміністрування ПДВ автоматично відбувається перерахунок показника суми перевищення ( $\Sigma$ перевищ) та реєстраційної суми ( $\Sigma$ Накл) з урахуванням сум ПДВ, зазначених у таких податкових накладних.

У результаті такого перерахунку на суму ПДВ, зазначену у зареєстрованих в ЄРПН податкових накладних, зменшується показник суми перевищення ( $\Sigma$ перевищ), а реєстраційна сума ( $\Sigma$ Накл) збільшується на таку ж суму.

Якщо на дату подання податкової звітності з податку сума коштів на рахунку у системі електронного адміністрування податку на додану вартість платника податку перевищує суму, що підлягає перерахуванню до бюджету відповідно до поданої звітності, платник податку має право подати до контролюючого органу у складі такої податкової звітності заяву, відповідно до якої такі кошти підлягають перерахуванню:

- а) або до бюджету в рахунок сплати податкових зобов'язань з податку;
- б) або на поточний рахунок такого платника податку, реквізити якого платник зазначає в заяві, у сумі залишку коштів, що перевищує суму податкового боргу з податку та суму узгоджених податкових зобов'язань з податку.

Відповідно до пункту 21 Порядку №569 для перерахування зайво зарахованих коштів платника з його електронного рахунку до бюджету ДФС надсилає Державній казначейській службі України (далі – Казначейство) реєстр, на підставі якого Казначейство протягом п'яти робочих днів після закінчення граничного строку, встановленого ПКУ для самостійної сплати платником податку сум податкових зобов'язань, здійснює відповідне перерахування.

Враховуючи викладене, ПКУ чітко визначено алгоритми відповідно до яких здійснюється сплата податкових зобов'язань з ПДВ до бюджету у зв'язку з поданням уточнюючого розрахунку і врахування в СЕА ПДВ фактів не реєстрації в ЄРПН податкових накладних та не передбачено подвійного оподаткування ПДВ.

## 7. ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З НАДАННЯ В ОРЕНДУ РУХОМОГО ТА НЕРУХОМОГО МАЙНА

Лист Державної фіскальної служби України «Про податок на додану вартість» від 04.08.2016р. №26595/7/99-99-15-03-02-17.

Пунктом 185.1 статті 185 розділу V Податкового кодексу України (далі - Кодекс) визначено, що об'єктом оподаткування податком на додану вартість є операції з постачання товарів та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 цього Кодексу.

Постачання послуг - це 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 (підпункт 14.1.185 пункту 14.1 статті 14 Кодексу).

При цьому база оподаткування операцій з постачання товарів/послуг не може бути нижче ціни придбання таких товарів/послуг, база оподаткування операцій з постачання самостійно виготовлених товарів/послуг не може бути нижче звичайних цін, а база оподаткування операцій з постачання необоротних активів не може бути нижче балансової (залишкової) вартості за даними бухгалтерського обліку, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції (у разі відсутності обліку необоротних активів - виходячи із звичайної ціни), за винятком:

- товарів (послуг), ціни на які підлягають державному регулюванню;
- газу, який постачається для потреб населення.

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.

До бази оподаткування включаються вартість товарів/послуг, які постачаються (за виключенням суми компенсації на покриття різниці між фактичними витратами та регульованими цінами (тарифами) у вигляді виробничої дотації з бюджету та/або суми відшкодування орендодавцю - бюджетній установі витрат на утримання наданого в оренду нерухомого майна, на комунальні послуги та на енергоносії), та вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платнику податків безпосередньо отримувачем товарів/послуг, поставлених таким платником податку.

Підпунктом 14.1.36 пункту 14.1 статті 14 Кодексу визначено, що 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.

Склад та порядок формування собівартості наданих послуг з оренди та облік отриманого відшкодування (компенсації) комунальних платежів має визначатися орендодавцем в

обліковій політиці із врахуванням принципу превалювання сутності над формою та згідно з вимогами Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999р. №318 (далі - П(С)БО 16), та пунктів 10 - 14 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999р. №290 (далі - П(С)БО 15), які визначають порядок визнання доходів та витрат від надання послуг.

Статтями 284 та 286 Господарського кодексу України визначено, що істотною умовою договору оренди є, зокрема, орендна плата, яка є фіксованим платежем, який орендар сплачує орендодавцю незалежно від наслідків своєї господарської діяльності. Розмір орендної плати може бути змінений за погодженням сторін, а також в інших випадках, передбачених законодавством.

Складовою частиною господарської діяльності з нерухомим майном є як придбання власником такого майна певних товарів та отримання ряду послуг, пов'язаних з необхідністю утримання такого майна (теплова та електрична енергія, природний газ, послуги з водопостачання, водовідведення, охорони, інших супутніх товарів/послуг тощо (далі - комунальні послуги та енергоносії), сплата податків, пов'язаних з рухомим/нерухомим майном (транспортний податок, земельний податок, орендна плата за землю, податок на нерухоме майно), так і перенесення вартості таких витрат на вартість готової продукції чи послуг, в тому числі і формування з урахуванням таких витрат розміру орендної плати за рухоме/нерухоме майно (в такому випадку перераховані витрати будуть визнані такими, що використані орендодавцем в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності).

З огляду на викладене у вартості орендної плати за рухоме/нерухоме майно орендар має здійснювати економічне відшкодування (компенсацію) всіх елементів витрат, пов'язаних з послугами з надання майна в оренду, у тому числі й таких складових, як земельний податок, орендна плата за землю, податок на нерухоме майно чи транспортний податок.

Крім того, необхідно брати до уваги вимоги Правил користування електричною енергією, затверджених постановою НКРЕ від 31.07.1996р. №28 та зареєстрованих в Міністерстві юстиції України 02.08.1996р. за №417/1442 (із змінами) (далі - Правила).

Так, згідно з пунктом 1.3 Правил постачання електричної енергії для забезпечення потреб електроустановки здійснюється на підставі договору про постачання електричної енергії, що укладається між власником цієї електроустановки (уповноваженою власником особою) та постачальником електричної енергії за регульованим тарифом, або договору про купівлю-продаж електричної енергії, що укладається між власником цієї електроустановки (уповноваженою власником особою) та постачальником електричної енергії за нерегульованим тарифом.

Пунктом 1.11 Правил встановлено, що у разі передачі електроустановки або її частини в оренду та обумовлення договором оренди передачі орендареві відповідних повноважень щодо врегулювання договірних відносин з електропередавальною організацією та/або постачальником електричної енергії щодо електрозабезпечення орендованої електроустановки або її частини між орендарем та суб'єктами електроенергетики мають бути укладені відповідні договори згідно з вимогами цих Правил.

Таким чином, згідно з Правилами орендодавець є основним споживачем електроенергії, а орендар - субспоживачем. При цьому споживача не позбавлено права відпускати енергію субспоживачам, але в орендаря як субспоживача електроенергії має бути два договори: з

основним споживачем, тобто орендодавцем (щодо використання його електромереж), і з постачальником електроенергії.

У разі якщо договором оренди не обумовлено передачі орендареві відповідних повноважень щодо врегулювання договірних відносин з електропередавальною організацією та/або постачальником електричної енергії щодо електрозабезпечення орендованої електроустановки або її частини, енергопостачальна компанія не має підстав для укладення з таким орендарем відповідних договорів згідно з вимогами Правил. За електричну енергію у такому випадку має розраховуватись орендодавець як власник відповідного майна. Усі відносини між власником майна (балансоутримувачем) та орендарем мають бути врегульовані договором оренди відповідного майна.

Аналогічний порядок рекомендується застосовувати і в частині розрахунків з орендарями за комунальні послуги та інші енергоносії.

Отже, якщо орендар самостійно не укладає договори на споживання комунальних послуг та енергоносіїв з їх безпосередніми постачальниками, а здійснює відшкодування (компенсацію) орендодавцю витрат на їх оплату, то в договорі оренди визначається порядок розрахунку вартості спожитих орендарем комунальних послуг та енергоносіїв та їх оплати (відшкодування, компенсації).

При цьому з урахуванням норм пункту 188.1 статті 188 розділу V Кодексу у випадку, якщо орендодавцем є бюджетна установа, то кошти, що отримуються від орендаря у вигляді відшкодування (компенсації) витрат на утримання наданого в оренду нерухомого майна, на комунальні послуги та енергоносії, не включаються орендодавцем до бази оподаткування податком на додану вартість.

Якщо орендодавцем є небюджетна установа, то кошти, що отримуються від орендаря як відшкодування (компенсація) будь-яких витрат, передбачених договором оренди, включаються орендодавцем до бази оподаткування та оподатковуються податком на додану вартість у загальновстановленому порядку, оскільки є складовою частиною операцій з постачання послуг при наданні в оренду рухомого/нерухомого майна.

Разом з тим у випадку, якщо між орендодавцем та орендарем укладено окремі договори про надання орендарем компенсації витрат, які не включаються орендодавцем до складу орендної плати, а підлягають окремій оплаті (відшкодуванню, компенсації), зокрема за спожиті орендарем комунальні послуги та енергоносії, то суми коштів, сплачених (відшкодованих, компенсованих) за такими договорами, не включаються орендодавцем до бази оподаткування послуги з оренди рухомого/нерухомого майна, оскільки є окремими самостійними операціями з постачання відповідних товарів (підпунктом 14.1.191 пункту 14.1 статті 14 Кодексу електрична та теплова енергія, газ, пар, вода, повітря, охолоджене чи кондиційоване, віднесені до категорії товарів) чи послуг та розглядаються як окремий об'єкт оподаткування.

Згідно з пунктом 187.1 статті 187 розділу V Кодексу датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

а) дата зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок платника податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів/послуг за готівку - дата оприбуткування коштів у касі платника податку, а в разі відсутності такої - дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку;

б) дата відвантаження товарів, а для послуг - дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку.

На дату виникнення податкових зобов'язань у загальному порядку за правилом «першої події», визначеним пунктом 187.1 статті 187 розділу V Кодексу, платник податку зобов'язаний скласти податкову накладну в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, електронного підпису уповноваженої платником особи та зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі - ЄРПН) у встановлений цим Кодексом термін (пункти 201.1 та 201.4 статті 201 розділу V Кодексу).

При визначенні орендодавцем податкових зобов'язань та складанні податкової накладної на операції з постачання орендарю товарів/послуг, вартість яких оплачується (компенсується, відшкодовується) орендарем окремо і яка не включена орендодавцем до вартості послуги з оренди (наприклад, вартість комунальних послуг та енергоносіїв), слід враховувати окремі особливості дати визначення податкових зобов'язань та документального оформлення таких операцій (наприклад, застосування касового методу визначення податкових зобов'язань та формування податкового кредиту для операцій з постачання товарів/послуг, перерахованих у пунктах 187.7, 187.10 статті 187 розділу V Кодексу та у пункті 44 підрозділу 2 розділу XX Кодексу).

Податкова накладна складається постачальником (орендодавцем) на суму орендної плати, яка включає в себе (або не включає, залежно від умов договору оренди) відшкодування (компенсацію) витрат, пов'язаних з утриманням та обслуговуванням орендованого майна.

У разі якщо на дату складання документа, що засвідчує факт постачання послуг (наприклад, останній календарний день місяця) фактична вартість орендної плати відрізняється від розрахункової, яка була сплачена раніше, до такої податкової накладної має бути складений та зареєстрований в ЄРПН відповідний розрахунок коригування.

Слід враховувати, що з метою застосування норм пункту 201.4 статті 201 розділу V Кодексу постачання послуг з оренди, незалежно від умов розрахунків (передоплата або ні) не може розглядатися як постачання, яке має безперервний або ритмічний характер, якщо періодичність оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг за договором оренди, визначається за місяць або за довший період.

Разом з тим, оскільки постачання комунальних послуг та енергоносіїв фактично має безперервний характер, орендодавцем, відповідно до пункту 201.4 статті 201 розділу V Кодексу, може бути оформлена зведена податкова накладна на операції з постачання орендарю комунальних послуг та енергоносіїв, якщо їх вартість не включена орендодавцем до вартості послуги з оренди та їх постачання оформлюється (фіксується) окремими первинними документами.

При отриманні податкової накладної, зареєстрованої у встановленому порядку в ЄРПН, орендар, з урахуванням правил, встановлених статтею 198 розділу V Кодексу, формує податковий кредит, виходячи із суми податку на додану вартість, нарахованого (сплаченого) у складі вартості послуг з оренди, отриманих комунальних послуг та енергоносіїв.

При цьому у разі, якщо послуги з оренди, отримані комунальні послуги та енергоносії призначаються орендарем для використання або починають використовуватися в операціях, що не є його господарською діяльністю, а також в інших випадках, перерахованих у пункті 198.5 статті 198 розділу V Кодексу, орендар зобов'язаний



нарахувати податкові зобов'язання виходячи з бази оподаткування, визначеної відповідно до пункту 189.1 статті 189 розділу V Кодексу, та скласти не пізніше останнього дня звітного (податкового) періоду і зареєструвати в ЄРПН у терміни, встановлені Кодексом для такої реєстрації, зведену податкову накладну за такими товарами/послугами.

У такому ж порядку має бути складена зведена податкова накладна і орендодавцем на вартість комунальних послуг та енергоносіїв у випадку, якщо їх вартість не врахована ним при визначенні розміру орендної плати та при цьому окремо не відшкодована (не компенсована) орендарем. Якщо ж комунальні послуги та енергоносії включаються орендодавцем до складу орендної плати або відшкодовуються (компенсуються) орендарем окремо, вони вважаються використаними в господарській діяльності орендодавця, і норми пункту 198.5 не застосовуються.

#### Щодо орендної плати за землю

Відповідно до статті 21 Закону України від 06.10.1998р. №161-XIV «Про оренду землі» орендна плата за землю - це платіж, який орендар вносить орендодавцеві за користування земельною ділянкою згідно з договором оренди землі.

Тобто орендна плата за землю - це відшкодування (компенсація) отриманої (або яка буде отримана) послуги з оренди землі (плата за можливість користування земельною ділянкою згідно з договором оренди землі).

Отже, операція з надання земельної ділянки в оренду згідно з договором оренди землі для орендодавця є об'єктом оподаткування податком на додану вартість та оподатковується у загальновстановленому порядку за ставкою 20 відсотків.

Разом з тим підпунктом 197.1.21 пункту 197.1 статті 197 розділу V Кодексу встановлено, що звільняється від оподаткування податком на додану вартість орендна плата за земельні ділянки, що перебувають у власності держави або територіальної громади, якщо така орендна плата повністю зараховується до відповідних бюджетів.

## **8. ОПЕРАЦІЇ З ПЕРЕДАЧІ МАЙНА УПРАВИТЕЛЮ ТА ПОВЕРНЕННЯ ТАКОГО МАЙНА УПРАВИТЕЛЕМ В МЕЖАХ ДОГОВОРУ УПРАВЛІННЯ МАЙНОМ**

Лист Державної фіскальної служби України «Про розгляд листа [щодо порядку застосування норм податкового законодавства з податку на додану вартість при здійсненні операцій з передачі майна управителю та повернення такого майна управителем в межах договору управління майном]» від 10.08.2016р. №17271/6/99-99-15-03-02-15.

Відповідно до статті 1029 глави 70 Цивільного кодексу України (далі - ЦКУ) за договором управління майном одна сторона (установник управління) передає другій стороні (управителеві) на певний строк майно в управління, а друга сторона зобов'язується за плату здійснювати від свого імені управління цим майном в інтересах установника управління або вказаної ним особи (вигодонабувача).

Відповідно до пункту 1 статті 1032 та пункту 5 статті 1033 ЦКУ установником управління є власник майна. Управитель, якщо це визначено договором про управління майном, є довірчим власником цього майна, яким він володіє, користується і розпоряджається відповідно до закону та договору управління майном. Договір про управління майном не тягне за собою переходу права власності до управителя на майно, передане в управління.

Згідно з підпунктами 14.1.191 та 14.1.202 пункту 14.1 статті 14 ПКУ операції з надання товарів у межах договорів довірчого управління, інших цивільно-правових договорів, які не передбачають передачі прав власності на такі товари та не пов'язані з купівлею чи продажем таких товарів, не вважаються постачанням товарів.

Пунктом 180.1 статті 180 ПКУ визначено, що для цілей оподаткування платником податку є особа - управитель майна, яка веде окремий податковий облік з ПДВ щодо господарських операцій, пов'язаних з використанням майна, що отримане в управління за договорами управління майном.

Пунктом 185.1 статті 185 ПКУ визначено, що об'єктом оподаткування ПДВ є, зокрема, операції платників податку з постачання товарів та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 ПКУ.

Відповідно до п. 189.4 ст. 189 Кодексу базою оподаткування для товарів/послуг, що передаються/отримуються у межах договорів довірчого управління є вартість постачання цих товарів, визначена у порядку, встановленому статтею 188 цього Кодексу.

Операції з передачі майна управителю та повернення такого майна управителем, в межах договору управління майном, без переходу права власності на таке майно, ПДВ не оподатковуються.

Операція по управлінню майном, яка здійснюється управителем за плату та в інтересах установника управління в межах договору управління майном, є операцією з поставки товарів/послуг, що оподатковується ПДВ на загальних підставах (за основною ставкою).

## 9. ОКРУГЛЕННЯ ПОКАЗНИКІВ

Лист Державної фіскальної служби України «Про розгляд звернення [щодо порядку округлення показників у графі «Ціна постачання одиниці товару/послуги без урахування ПДВ» податкової накладної]» від 10.08.2016р. №17270/6/99-99-15-03-02-15.

Згідно із пунктом 201.2 статті 201 ПКУ форма та порядок заповнення податкової накладної затверджуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику.

Відповідно до пункту 4 Порядку заповнення податкової накладної, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2015 №1307 «Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної», зареєстрованого у Міністерстві юстиції України 26.01.2016р. за №137/28267 (далі - Порядок №1307), який набрав чинності з 01.04.2016р., усі графи податкової накладної, що мають вартісні показники, заповнюються у гривнях з копійками.

Водночас пунктом 16 Порядку №1307 передбачено, що графа 7 заповнюється у гривнях з копійками, якщо інше не передбачено чинним законодавством.

Таким чином, вартісні показники податкової накладної повинні містити не більше двох знаків після коми (крім показника графи 7, якщо для нього інше передбачено чинним законодавством).

При цьому Порядком №1307 не визначено обмеження щодо кількості знаків, яку можуть містити після коми кількісні показники, що зазначаються у графі 6 податкової накладної.

Необхідною кількістю знаків після коми у кількісному показнику вважається така кількість, якої достатньо для правильного розрахунку вартісного показника у рядках V - IX податкової накладної.

Розрахунок вартісного показника, у якому внаслідок добутку показників граф 6 та 7 податкової накладної отримується число, у якому кількість знаків після коми перевищує два, вважається правильним, якщо з метою скорочення такої кількості знаків до другого знака після коми округлення не призводить до збільшення такого знака на «1» (одиницю).

Якщо товар/послуга, що постачається, має одиницю обліку, яка відсутня у Класифікаторі системи позначень одиниць вимірювання та обліку (далі - КСПОВО), у графі 4 податкової накладної зазначається умовне позначення одиниці вимірювання такого товару/послуги, яке використовується для обліку та відображається у первинних документах, а графа 5 - не заповнюється.

Також повідомляємо, що відповідно до пункту 201.10 статті 201 ПКУ податкова накладна, що містить помилки у реквізитах, визначених пунктом 201.1 статті 201 ПКУ, крім коду товару згідно з УКТ ЗЕД, які не заважають ідентифікувати здійснену операцію, її зміст (товар/послугу, що постачаються), період, сторони та суму податкових зобов'язань, є підставою для віднесення покупцем сум податку до податкового кредиту.

## 10. МІЖНАРОДНЕ ПЕРЕВЕЗЕННЯ МАРШРУТОМ СЛІДУВАННЯ ВАНТАЖУ З УКРАЇНИ ЗА КОРДОН

Лист Головного управління ДФС в Тернопільській області «Щодо оподаткування податком на додану вартість у експедитора (резидента України) послуги перевезення вантажу, замовленої у перевізника нерезидента, за умови, що перевезення міжнародне (здійснюється за єдиним міжнародним перевізним документом «Міжнародна товарно-транспортна накладна CMR») і маршрутом слідування вантажу з України за кордон; оподаткування аналогічної операції, за умови, що маршрут перевезення не пролягає територією України; включення до податкового кредиту і зменшення податкового зобов'язання з ПДВ на суму податкового кредиту, отриманого за такими придбаннями» від 11.08.2016р. №1281/10/19-00-12-01/12/7511.

**Запитання:** Як оподатковується податком на додану вартість у експедитора (резидента України) послуга перевезення вантажу, замовлена в перевізника нерезидента, при умові, що перевезення міжнародне (здійснюється за єдиним міжнародним перевізним документом «Міжнародна товарно-транспортна накладна CMR») і маршрутом слідування вантажу з України за кордон?

Як буде оподатковуватись аналогічна операція, при умові, що маршрут перевезення не пролягає територією України?

**Відповідь:** Відповідно до пп.«ж» п.186.3 ст.186 Податкового кодексу України від 02.12.2010р. №2755-VI із змінами та доповненнями (далі - Кодекс), місцем постачання транспортно-експедиційних послуг вважається місце, в якому отримувач послуг зареєстрований як суб'єкт господарювання або - у разі відсутності такого місця - місце постійного чи переважного його проживання.

Таким чином, якщо транспортно-експедиторські послуги надаються замовнику-резиденту, то такі послуги підлягають оподаткуванню податком на додану вартість на загальних підставах за основною ставкою (незалежно від того, резидентом чи нерезидентом надаються такі послуги).

Якщо послуги надаються замовнику-нерезиденту, то операції з постачання таких послуг не підпадають під об'єкт оподаткування податком на додану вартість.

Слід також зазначити, що п.186.4 ст.186 Кодексу визначено, що місцем постачання послуг (у тому числі і послуг з перевезення вантажів) є місце реєстрації постачальника.

Таким чином, якщо послуги з перевезення надаються перевізником (резидентом), то такі послуги підлягають оподаткуванню податком на додану вартість на загальних підставах (незалежно від того, замовнику-резиденту чи замовнику - нерезиденту надаються такі послуги).

Якщо послуги перевезення надаються перевізником (нерезидентом), що не має постійного представництва на митній території України, то операції з постачання таких послуг не підпадають під об'єкт оподаткування податком на додану вартість (незалежно від того, замовнику-резиденту чи замовнику-нерезиденту надаються такі послуги).

Звертаємо Вашу увагу, що питання оподаткування податком на додану вартість транспортно-експедиторської діяльності висвітлено в Узагальнюючій податковій консультації, затвердженій наказом ДПС України від 06.07.2012р. №610.

**Запитання:** Ми отримуємо податковий кредит від операцій (телефон, Інтернет, оренда, послуги залізниці) для постачання наших послуг покупцям резидентам і нерезидентам України. Чи можемо ми включити до податкового кредиту і зменшити податкове зобов'язання з ПДВ на суму податкового кредиту отриманого за такими придбаннями?

**Відповідь:** Відповідно до п.198.3 ст.198 Кодексу податковий кредит звітного періоду визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів/послуг та складається з сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку за ставкою, встановленою п.193.1 ст.193 Кодексу, протягом такого звітного періоду у зв'язку з:

- придбанням або виготовленням товарів (у тому числі при їх імпорті) та послуг;
- придбанням (будівництвом, спорудженням) основних фондів (основних засобів, у тому числі інших необоротних матеріальних активів та незавершених капітальних інвестицій у необоротні капітальні активи), у тому числі при їх імпорті.

Нарахування податкового кредиту здійснюється незалежно від того, чи такі товари/послуги та основні фонди почали використовуватися в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку протягом звітного податкового періоду, а також від того, чи здійснював платник податку оподатковувані операції протягом такого звітного податкового періоду.

Згідно з п.198.5 ст.198 Кодексу платник податку зобов'язаний нарахувати податкові зобов'язання виходячи з бази оподаткування, визначеної відповідно до п.189.1 ст.189 Кодексу, та скласти не пізніше останнього дня звітного (податкового) періоду і зареєструвати в Єдиному реєстрі податкових накладних в терміни, встановлені Кодексом для такої реєстрації, зведену податкову накладну за товарами/послугами, необоротними активами (для товарів/послуг, необоротних активів, придбаних або виготовлених до 1 липня 2015 року, - у разі, якщо під час такого придбання або виготовлення суми податку були включені до складу податкового кредиту), у разі якщо такі товари/послуги, необоротні активи призначаються для їх використання або починають використовуватися, зокрема:

- в операціях, що не є об'єктом оподаткування відповідно до ст. 196 цього Кодексу (крім випадків проведення операцій, передбачених пп. 196.1.7 п. 196.1 ст. 196 цього Кодексу) та місце постачання яких розташоване за межами митної території України;
- в операціях, що не є господарською діяльністю платника податку.

Для товарів/послуг, необоротних активів, придбаних або виготовлених до 01.07.2015р., які призначаються для використання та/або починають використовуватися у зазначених вище операціях, податкові зобов'язання згідно з п.198.5 ст.198 ПКУ нараховуються тільки у випадку, якщо суми податку, нараховані (сплачені) під час їх придбання або виготовлення, були включені до складу податкового кредиту.

Враховуючи викладене вище, починаючи з 01.07.2015р. (для товарів/послуг, придбаних до 01.07.2015 року, якщо під час придбання товарів/послуг, призначених для використання в операціях, що не є об'єктом оподаткування ПДВ або в операціях, що не є господарською діяльністю, суми ПДВ були включені до складу податкового кредиту, та усіх придбаних товарів/послуг після 01.07.2015 року), платник податку повинен не пізніше останнього дня звітного (податкового) періоду, в якому відбулось таке придбання, здійснити нарахування податкових зобов'язань з ПДВ за основною ставкою виходячи із вартості придбання таких товарів/послуг, скласти і зареєструвати в ЄРПН в терміни, встановлені Кодексом для такої реєстрації, зведену податкову накладну та включити її до податкової декларації з ПДВ.

## 11. СПИСАННЯ ТОВАРІВ

Лист Головного управління ДФС у Рівненській області «Щодо нарахування податкових зобов'язань з ПДВ по списаних товарах» від 12.08.2016р. №1974/10/17-00-12-01-07.

Згідно з п.198.3 ст. 198 Податкового кодексу України від 02.12.2010р. №2755-VI із змінами та доповненнями (далі - ПКУ), податковий кредит звітного періоду визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів/послуг та складається з сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку за ставкою, встановленою п. 193.1 ст. 193 ПКУ, протягом такого звітного періоду у зв'язку з:

- придбанням або виготовленням товарів (у тому числі при їх імпорті) та послуг;
- придбанням (будівництвом, спорудженням) основних фондів (основних засобів, у тому числі інших необоротних матеріальних активів та незавершених капітальних інвестицій у необоротні капітальні активи), у тому числі при їх імпорті.

Нарахування податкового кредиту здійснюється незалежно від того, чи такі товари/послуги та основні фонди почали використовуватися в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку протягом звітного податкового періоду, а також від того, чи здійснював платник податку оподатковувані операції протягом такого звітного податкового періоду.

Згідно з п.198.5 ст.198 ПКУ платник податку зобов'язаний нарахувати податкові зобов'язання виходячи з бази оподаткування, визначеної відповідно до п.189.1 ст.189 ПКУ, та скласти не пізніше останнього дня звітного (податкового) періоду і зареєструвати в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі - ЄРПН) в терміни, встановлені ПКУ для такої реєстрації, зведену податкову накладну за товарами/послугами, необоротними активами (для товарів/послуг, необоротних активів, придбаних або виготовлених до 1 липня 2015 року, - у разі, якщо під час такого придбання або виготовлення суми податку були включені до складу податкового кредиту), у разі якщо такі товари/послуги, необоротні активи призначаються для їх використання або починають використовуватися, зокрема, в операціях, що не є господарською діяльністю платника податку.

З метою застосування п.198.5 ст.198 ПКУ податкові зобов'язання визначаються по товарах/послугах, необоротних активах:

- придбаних для використання в неоподатковуваних операціях - на дату їх придбання;
- придбаних для використання в оподатковуваних операціях, які починають використовуватися в неоподатковуваних операціях, - на дату початку їх фактичного використання, визначену в первинних документах, складених відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Враховуючи викладене, при списанні в межах норм природного убутку товарів, при придбанні яких суми ПДВ були віднесені до податкового кредиту та які втратили товарний вигляд, податкові зобов'язання платником ПДВ не нараховуються (за умови, що вартість таких товарів включається до вартості готової продукції, яка підлягає оподаткуванню). В інших випадках - ПДВ нараховується за основною ставкою.

## **12. ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ОТРИМАНОЇ ВІД ОРЕНДАРЯ КОМПЕНСАЦІЇ ЗЕМЕЛЬНОГО ПОДАТКУ**

Лист Головного управління ДФС у Рівненській області «Щодо включення до бази оподаткування податком на додану вартість отриманої від орендаря компенсації земельного податку» від 12.08.2016р. №1975/10/17-00-12-01-07.

Пунктом 185.1 статті 185 Кодексу встановлено, що об'єктом оподаткування ПДВ є, зокрема, операції платників податку з постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 Кодексу.

Постачання послуг - це 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 (підпункт 14.1.185 пункту 14.1 статті 14 Кодексу).

Водночас згідно з підпунктом «а» пункту 198.1 статті 198 Кодексу до податкового кредиту відносяться суми податку, сплачені/нараховані у разі здійснення операцій з придбання або виготовлення товарів (у тому числі в разі їх ввезення на митну територію України) та послуг.

Відповідно до пункту 198.3 статті 198 Кодексу податковий кредит звітного періоду визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів/послуг та складається з сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку за ставкою, встановленою пунктом 193.1 статті 193 Кодексу, протягом такого звітного періоду у зв'язку з придбанням або виготовленням товарів (у тому числі при їх імпорті) та послуг.

Враховуючи вказані положення Кодексу, отримання компенсації за понесені витрати зі сплати земельного податку не може розцінюватись як операція з постачання послуг для цілей оподаткування ПДВ.

Таким чином, кошти, які надійшли у вигляді компенсації з оплати земельного податку, не включаються до бази оподаткування та не оподатковуються ПДВ.

### 13. РЕКЛАМНА РОЗДАЧА ТОВАРУ ЗА 1 ГРН.

Лист Державної фіскальної служби України «Про надання відповіді [щодо оподаткування ПДВ]» від 22.07.2016р. №15920/6/99-99-15-03-02-15.

ДФСУ у листі від 22.07.2016р. №15920/6/99-99-15-03-02-15 роз'яснила, що у разі постачання за 1 грн товарів, придбаних/виготовлених для проведення рекламних заходів, платник податку повинен **нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ, виходячи із ціни їх придбання, та скласти дві податкові накладні:**

- одну - на суму податкових зобов'язань, обчислених виходячи з фактичної ціни постачання (1 гривня);

- другу - на суму податкових зобов'язань, обчислених виходячи з перевищення ціни придбання таких товарів над їх фактичною ціною. У ПН, яка складена на суму такого перевищення, зазначається тип причини 15 або 17 (15 - складена на суму перевищення ціни придбання товарів/послуг над фактичною ціною їх постачання, 17 - складена на суму перевищення звичайної ціни самостійно виготовлених товарів/послуг над фактичною ціною їх постачання).

Така ПН отримувачу (покупцю) не надається. У рядках такої податкової накладної, відведених для заповнення даних покупця, постачальник (продавець) зазначає власні дані.



## 14. ПОРЯДОК СПЛАТИ ПДФО ВІДОКРЕМЛЕНИМИ ПІДРОЗДІЛАМИ

Лист Головного управління ДФС у м. Києві «Щодо звітності відокремленого підрозділу» від 02.08.2016р. №17354/10/26-15-13-01-12.

Порядок оподаткування доходів фізичних осіб встановлено розділом IV Податкового кодексу України від 02.12.2010р. №2755-VI із змінами та доповненнями (далі – ПКУ).

Підпунктом 14.1.30 п.14.1 ст.14 ПКУ передбачено, що поняття «відокремлені підрозділи» для Розділу IV ПКУ вживається у значенні, визначеному Господарським кодексом України.

Згідно з ст.55 Господарського кодексу України від 16.01.2003р. №436-IV (далі – ГКУ) суб'єктами господарювання визнаються учасники господарських відносин, які здійснюють господарську діяльність, реалізуючи господарську компетенцію (сукупність господарських прав та обов'язків), мають відокремлене майно і несуть відповідальність за своїми зобов'язаннями в межах цього майна, крім випадків, передбачених законодавством.

Статтею 64 ГКУ визначено порядок організації структури підприємств, відповідно до якої підприємство може складатися з виробничих структурних підрозділів (виробництв, цехів, відділень, дільниць, бригад, бюро, лабораторій тощо), а також функціональних структурних підрозділів апарату управління (управлінь, відділів, бюро, служб тощо).

Функції, права та обов'язки структурних підрозділів підприємства визначаються положеннями про них, які затверджуються в порядку, встановленому статутом підприємства або іншими установчими документами.

При цьому, підприємство самостійно визначає свою організаційну структуру, встановлює чисельність працівників і штатний розпис.

Водночас, при створенні підприємством філії, представництва, відділення та інших відокремлених підрозділів, питання про розміщення таких підрозділів підприємства необхідно погоджувати з відповідними органами місцевого самоврядування в установленому законодавством порядку.

Порядок сплати (перерахування) податку на доходи фізичних осіб до бюджету передбачено ст.168 ПКУ, відповідно до якої податок на доходи фізичних осіб, утриманий з доходів резидентів, підлягає зарахуванню до бюджету згідно з нормами Бюджетного кодексу України від 08.07.2010р. №2456-VI із змінами та доповненнями (далі – БКУ).

Відповідно до ст.64 БКУ податок на доходи фізичних осіб, який сплачується податковим агентом – юридичною особою (її філією, відділенням, іншим відокремленим підрозділом) чи представництвом нерезидента – юридичної особи, зараховується до відповідного місцевого бюджету за її місцезнаходженням (розташуванням) в обсягах податку на доходи фізичних осіб, нарахованого на доходи, що сплачуються фізичній особі.

Підпунктом 168.4.3 п.168.4 ст.168 ПКУ передбачено, що суми податку на доходи фізичних осіб, нараховані відокремленим підрозділом на користь фізичних осіб, за звітний період перераховуються до відповідного бюджету за місцезнаходженням такого відокремленого підрозділу.

У разі якщо відокремлений підрозділ не уповноважений нараховувати (сплачувати) податок на доходи фізичних осіб за такий відокремлений підрозділ, усі обов'язки

податкового агента виконує юридична особа. Податок на доходи, нарахований працівникам відокремленого підрозділу, перераховується до місцевого бюджету за місцезнаходженням такого відокремленого підрозділу.

Юридична особа за своїм місцезнаходженням та місцезнаходженням не уповноважених сплачувати податок на доходи фізичних осіб відокремлених підрозділів, відокремлений підрозділ, який уповноважений нараховувати, утримувати і сплачувати (перераховувати) до бюджету податок на доходи фізичних осіб, за своїм місцезнаходженням одночасно з поданням документів на отримання коштів для виплати належних платникам податку доходів, сплачує (перераховує) суми утриманого податку на доходи фізичних осіб на відповідні рахунки, відкриті в органах, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, за місцезнаходженням відокремлених підрозділів (пп.168.4.4 п.168.4 ст.168 ПКУ).

Згідно з п.63.3 ст.63 ПКУ з метою проведення податкового контролю платники податків підлягають реєстрації або взяттю на облік в контролюючих органах за місцезнаходженням юридичних осіб, відокремлених підрозділів юридичних осіб, місцем проживання особи (основне місце обліку), також за місцем розташування (реєстрації) їх підрозділів, рухомого та нерухомого майна, об'єктів оподаткування або об'єктів, які пов'язані з оподаткуванням або через які провадиться діяльність (неосновне місце обліку) у порядку, встановленому наказом Міністерства фінансів України від 09.12.2011р. №1588 «Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів» із змінами та доповненнями (далі – Порядок).

Так, пп.7.1 п.7 Порядку визначено, якщо відповідно до законодавства в платника податків, крім обов'язків щодо подання податкових декларацій (розрахунків, звітів) та/або нарахування, утримання або сплати (перерахування) податків, зборів на території адміністративно-територіальної одиниці за своїм місцезнаходженням, виникають такі обов'язки на території іншої адміністративно-територіальної одиниці, то такий платник податків зобов'язаний стати на облік за таким неосновним місцем обліку у відповідному контролюючому органі.

Враховуючи викладене вище, податок на доходи фізичних осіб підлягає сплаті до відповідного місцевого бюджету за місцезнаходженням (розташуванням) власних або орендованих приміщень (будівель) в тих районах міста Києва та регіонах України, в яких працюють наймані працівники такого суб'єкта господарювання, незважаючи на відсутність у такого суб'єкта господарювання відокремлених структурних підрозділів.

Відповідно до пп.«б» п.176.2 ст.176 ПКУ особи, які відповідно до цього Кодексу мають статус податкових агентів, зобов'язані подавати у строки, встановлені ПКУ для податкового кварталу, податковий розрахунок суми доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, а також суми утриманого з них податку до контролюючого органу за місцем свого розташування. Такий розрахунок подається лише у разі нарахування сум зазначених доходів платнику податку податковим агентом протягом звітного періоду. Запровадження інших форм звітності з зазначених питань не допускається.

У разі якщо відокремлений підрозділ юридичної особи не уповноважений нараховувати, утримувати і сплачувати (перераховувати) податок до бюджету, податковий розрахунок у вигляді окремого витягу за такий підрозділ подає юридична особа до контролюючого органу за своїм місцезнаходженням та надсилає копію такого розрахунку до

контролюючого органу за місцезнаходженням такого відокремленого підрозділу в установленому порядку.

Порядок заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку затверджено наказом Міністерства фінансів України від 13.01.2015 № 4 (далі – Порядок №4).

Окремого порядку подання копій податкового розрахунку за ф. 1ДФ даним Порядком не встановлено.

При цьому, податкова звітність подається платником податку до контролюючих органів згідно з ст.49 ПКУ.

Пунктом 49.3 ст.49 ПКУ передбачено, що податкова декларація подається за вибором платника податків, якщо інше не передбачено ПКУ, в один із таких способів:

- а) особисто платником податків або уповноваженою на це особою;
- б) надсилається поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення;
- в) засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством.

Згідно з п.2.3 розд. II Порядку №4 податковий розрахунок подається податковими агентами в один із таких способів:

- засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням умови щодо використання електронного цифрового підпису відповідальної особи податкового агента у порядку, визначеному законодавством;
- на паперовому носії разом з електронною формою на електронному носії інформації;
- на паперовому носії, якщо кількість рядків у податковому розрахунку не перевищує десяти.

Враховуючи викладене вище, якщо відокремлений підрозділ юридичної особи не уповноважений нараховувати, утримувати і сплачувати (перераховувати) податок до бюджету, то податковий розрахунок у вигляді окремого витягу за такий підрозділ подає юридична особа до контролюючого органу за своїм місцезнаходженням та надсилає копію такого розрахунку до контролюючого органу за місцезнаходженням такого неуповноваженого відокремленого підрозділу у порядку, встановленому пунктом 49.3 ст.49 ПКУ.

Аналогічна позиція викладена у листах Державної фіскальної служби України від 28.09.2015р. №20530/6/99-99-17-02-01-15, 31.12.2015р. №28266/6/99-99-17-02-01-15, 04.07.2016р. №14496/6/99-95-42-02-16 та у Загальнодоступному інформаційно-довідковому ресурсі «ЗІР» на сайті Державної фіскальної служби України.

## 15. КУРСОВІ РІЗНИЦІ У ЗВІТІ ПРО КОНТРОЛЬОВАНІ ОПЕРАЦІЇ

Лист Головного управління ДФС у Миколаївській області «З питань заповнення Звіту про контрольовані операції» від 12.08.2016р. №2399/10/14-29-12-02-20, від 18.08.2016р. №2474/10/14-29-12-02-20.

ДФС у Миколаївській області у листах від 12.08.2016 №2399/10/14-29-12-02-20, від 18.08.2016 р. №2474/10/14-29-12-02-20 розглянула питання: в графі 20 додатку до Звіту про контрольовані операції зазначено загальну вартість операції (без вирахування непрямих податків) в гривнях, то чи необхідно враховувати положення П(С)БО 21, якщо гривневий еквівалент в митній декларації при отриманні від покупця авансу в іноземній валюті, відрізняється від суми визначеного доходу за правилами бухгалтерського обліку?

Податківці у листі роблять такі висновки:

1) При визначенні критерію щодо обсягу господарських операцій платника податків для цілей трансфертного ціноутворення (з кожним контрагентом понад 5 млн. грн.), операції в іноземній валюті враховуються на дату їх здійснення у гривневому еквіваленті. При цьому курсові різниці від перерахунку операцій, виражених в іноземній валюті, не враховуються при визначенні обсягу господарських операцій;

2) Однак доходи від курсової різниці за відповідний податковий (звітний) рік враховуються при визнанні господарських операцій контрольованими при обчисленні річного доходу платника податків (понад 50 млн. грн.).

Таким чином, у графі 20 додатку до Звіту про контрольовані операції показник «Загальна вартість операції (без вирахування непрямих податків)» слід заповнювати без урахування курсових різниць. Оскільки він заповнюється у розрізі контрагентів. Також, згідно із порядком заповнення цього Звіту, загальний вартісний показник усіх контрольованих операцій, зазначених у додатку (підсумок графи 20), має збігатися з вартісним показником, зазначеним у графі 4 Загальних відомостей про контрольовані операції основної частини Звіту у рядку відповідної особи.

## **16. ЩОДО ОБЧИСЛЕННЯ СТРОКУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ЕКСПОРТНИМИ, ІМПОРТНИМИ ОПЕРАЦІЯМИ ТА ІНФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ ПРО ВИЯВЛЕНІ У ЗВІТНОМУ МІСЯЦІ ФАКТИ ПОРУШЕНЬ СТРОКУ РОЗРАХУНКІВ**

Лист Національного банку України «Про обчислення строку розрахунків за експортними, імпорнтними операціями та інформування податкових органів про виявлені у звітному місяці факти порушень строку розрахунків» від 10.08.2016р. №22-0003/67025.

Постановою №361 строк розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів, передбаченими в статтях 1 та 2 Закону України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті», збільшено з 90 до 120 календарних днів.

Починаючи з дати набрання чинності Постановою №361 (тобто, з 29.07.2016р.) на випадки незавершення розрахунків за експортними, імпорнтними операціями поширюватимуться норми того нормативно-правового акта, який скасовує або пом'якшує відповідальність резидентів.

Банки за попередній звітний місяць - липень:

- надають податковим органам зазначену у пункті 5.9 розділу 5 Інструкції про порядок здійснення контролю за експортними, імпорнтними операціями інформацію у випадках, коли протягом звітного місяця було встановлено перевищення 120-денного строку розрахунків;
- не надають податковим органам відповідну інформацію у випадках, коли протягом звітного місяця було встановлено перевищення 90-денного строку розрахунків без перевищення 120-денного строку розрахунків.

## **17. ПОВЕРНЕННЯ НАДМІРНО СПЛАЧЕНИХ МИТНИХ ПЛАТЕЖІВ ПІСЛЯ СКАСУВАННЯ СУДОМ РІШЕННЯ ПРО КОРИГУВАННЯ МИТНОЇ ВАРТОСТІ ТОВАРІВ**

Лист Державної фіскальної служби України «Про надання інформації [щодо повернення надмірно сплачених митних платежів після скасування судом рішення про коригування митної вартості товарів]» від 04.08.2016р. №26593/7/99-99-19-01-01-17.

Державна фіскальна служба України в листі від 04.08.2016р. №26593/7/99-99-19-01-01-17 за результатами розгляду листа Міністерства фінансів України від 02.07.2016р. №31-11320-07-10/19153 про надходження численних скарг на дії/бездіяльність митниць щодо повернення надмірно сплачених митних платежів після скасування судом рішення про коригування митної вартості товарів, зазначає, що правові позиції ДФС з цього питання неодноразово доводились митницям ДФС, зокрема у доповідній записці від 26.03.2015р. №256/99-99-10-02-04-18, а також у листі ДФС від 29.03.2016р. №10672/7/99-99-11-04-02-17.

При розгляді заяв платників податків щодо виконання рішень суду та повернення надмірно сплачених до держбюджету митних платежів митниці повинні керуватися, в першу чергу, частиною 5 статті 124 Конституції України та статтями 254, 255 та 257 Кодексу адміністративного судочинства України.

Додатково звертаємо увагу, що на сьогодні суди при вирішенні справ щодо оскарження рішень про коригування митної вартості товарів враховують висновок Верховного Суду України (від 15.04.2014р. №21-21a14, від 25.11.2014р. №21-207a14), в якому, зокрема, вказано, що в разі незгоди з рішенням чи дією митних органів щодо визначення, призначення, заявлення, з'ясування достовірності, коригування та/чи інших дій щодо митної вартості; митного контролю і митного оформлення декларант (суб'єкт господарювання, підприємство) може піддати ці дії чи рішення судовому контролю.

Якщо суд визнає рішення і дії митних органів із зазначених питань протиправними, зобов'яже вчинити певні дії відповідно до вимог митного законодавства і коли у рішенні суду буде констатована неправильність чи хибність рішень чи дій митних органів, які зумовили (призвели, потягли) помилкову та/або надмірну сплату сум митних платежів, ці платежі повертаються декларанту в порядку і на умовах, встановлених у статті 301 Митного кодексу України, статті 43 Податкового кодексу України і статті 45 Бюджетного кодексу України, з дотриманням процедури, врегульованої Порядком повернення та Порядком взаємодії митних органів з органами Державного казначейства України, на підставі його заяви та у місячний термін з дня прийняття висновку митного органу, що здійснював оформлення митної декларації, про повернення з Державного бюджету України помилково та/або надмірно зарахованих до бюджету митних та інших платежів, контроль за справлянням яких покладається на митні органи.

Процедура та порядок повернення помилково та/або надмірно сплачених до бюджету коштів регулюються статтею 45 Бюджетного кодексу України; статтею 301 Митного кодексу України; статтею 43 Податкового кодексу України, а також:

- наказом Державної митної служби України від 20.07.2007р. №618 «Про затвердження Порядку повернення платникам податків коштів, що обліковуються на відповідних рахунках митного органу як передплата, і митних та інших платежів, помилково та/або надмірно сплачених до бюджету, контроль за справлянням яких здійснюється

- митними органами», зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 25.09.2007р. за №1097/14364 (далі - Порядок №618);
- наказом Міністерства фінансів України від 15.12.2015р. №1146 «Про затвердження Порядку взаємодії територіальних органів Державної фіскальної служби України, місцевих фінансових органів та територіальних органів Державної казначейської служби України у процесі повернення платникам податків помилково та/або надміру сплачених сум грошових зобов'язань», зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 31.12.2015р. за №1679/28124 (прийнятого на заміну наказу Держмитслужби, Державного казначейства України від 20.07.2007р. №611/147, який втратив чинність 25.02.2014р.).

Однак, як свідчить практика, у більшості випадків митниці формально підходять до розгляду заяв платників податків про повернення коштів, сплачених до бюджету на підставі скасованих в судовому порядку рішень органів доходів і зборів й відмовляють у підготовці висновку з таких підстав:

- питання повернення коштів не було предметом розгляду судової справи про визнання протиправним та скасування рішення про коригування митної вартості або визначення коду товару;
- митницею подано касаційну скаргу на судові рішення у справі про визнання протиправним та скасування рішення про коригування митної вартості;
- повернення коштів з державного та місцевого бюджетів здійснюється на підставі виконавчих документів виключно органами Державної казначейської служби України відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 03 серпня 2011р. №845.

Такий підхід до питання повернення надмірно сплачених коштів призводить до виникнення іншої категорії спорів, пов'язаної з оскарженням бездіяльності.

У цій категорії справ за наявності рішень судів, якими визнано протиправними та скасовано спірні рішення митниці про коригування митної вартості товарів та заяви платника податків, поданої до Митниці у встановленому порядку, колегія суддів Судової палати в адміністративних справах ВСУ доходить висновку, що митниця не виконала процедурних обов'язків щодо алгоритму дій, покладених на неї зазначеними вище порядками, а тому така бездіяльність митного органу є протиправною.

Крім того, говорячи про те, що спосіб відновлення порушеного права позивача має бути ефективним та таким, який виключає подальші протиправні рішення, дії чи бездіяльність суб'єкта владних повноважень, а у випадку невиконання, або неналежного виконання рішення не виникала б необхідність повторного звернення до суду, а здійснювалося примусове виконання рішення ВСУ зазначає таке.

Вимога позивача зобов'язати митний орган прийняти висновок про повернення з Державного бюджету України надмірно сплачених митних платежів та подати його для виконання відповідному органіві, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, може бути вказівкою на спосіб відновлення порушеного права.

З огляду на висновки судів остання категорія спорів може мати судову перспективу за умови наявності передбачених законодавством підстав для неповернення таких коштів (про що безпосередньо має бути зазначено у листі митниці), в іншому випадку, такі справи не мають судової перспективи.

Рішення митниці щодо судової перспективи справи має прийматися з урахуванням обґрунтованих пропозицій юридичного підрозділу митниці та підрозділу митниці,

уповноваженого на здійснення контролю митної вартості та адміністрування митних платежів.

Також повідомляємо, що відповідно до вимоги частини третьої статті 257 КАСУ у разі поновлення судом апеляційної інстанції строку апеляційного оскарження одночасно вирішується питання про зупинення виконання постанови або ухвали. Виконання постанови або ухвали може бути зупинено також в інших випадках, встановлених КАСУ.

Тобто питання щодо зупинення виконання рішення суду першої/апеляційної інстанції може бути вирішено шляхом подання відповідного клопотання про зупинення виконання рішення суду за умови задоволення останнього.

Таким чином, враховуючи приписи статей 254, 255, 257 КАСУ рішення суду, що набрало законної сили підлягає обов'язковому виконанню.

Також доцільно враховувати, що у вказаних вище правових висновках ВСУ, зокрема прямо зазначено, що сума надміру сплачених коштів повертається декларанту у разі якщо, після сплати декларантом податків і зборів згідно з митної вартістю товарів, визначеною митним органом, приймається рішення про застосування митної вартості, що була заявлена декларантом.

З метою здійснення контролю правильності визначення митної вартості товарів після їх випуску, згідно з вимогами пункту 4 розділу 5 статті 54 Митного кодексу України орган доходів і зборів має право проводити перевірки у порядку, визначеному статтями 345 - 354 цього Кодексу, а саме шляхом проведення документальних перевірок.

Рішення про правильність визначення митної вартості товарів у таких випадках зазначається в акті про проведення перевірки, в якому також, в разі відповідного результату, фіксуються відомості щодо надмірно сплачених коштів.

Проведення перевірки щодо правильності митного оформлення із залученням відповідних підрозділів митниці, ініціюється також у разі прийняття рішення, що судова справа є перспективною.

Здійснення таких перевірок передбачено пунктом 4 частини п'ятої статті 54 та пунктом 7 частини першої статті 336 Митного кодексу України, пунктом 4 розділу III Порядку №618.

Митним кодексом України, зокрема статтею 345 встановлено право органів доходів і зборів здійснювати митний контроль шляхом проведення документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи щодо, в тому числі, правильності визначення бази оподаткування, своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів.

Органами доходів і зборів, відповідно до статті 4 розділу 34-1 Митного кодексу України є центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, митниці та митні пости.

Контролюючими органами відповідно до пункту 41.1 статті 41 Податкового кодексу України визначено органи доходів і зборів, зокрема центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику та його територіальні органи.



Крім того, згідно зі статтею 546 Митного кодексу України, митниця також є територіальним органом центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику.

Відповідно до пункту 41.3 статті 41 Податкового кодексу України повноваження і функції контролюючих органів визначаються Податковим кодексом, Митним кодексом та законами України, а розмежування повноважень і функціональних обов'язків контролюючих органів - законодавством України.

Таким чином, митниця є органом доходів і зборів та контролюючим органом, й відповідно до вищевказаних норм і положень законодавства має всі законодавчі підстави здійснювати перевірки правильності митного оформлення.

Крім того, діють чинні порядки проведення перевірок, зокрема:

- наказ Міністерства фінансів України від 20.08.2015р. №727 «Про затвердження Порядку оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків - юридичними особами та їх відокремленими підрозділами», зареєстрований в Міністерстві юстиції України 26 жовтня 2015 року за №1300/27745;
- наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2015р. №1204 «Про затвердження Порядку надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків», зареєстрований в Міністерстві юстиції України 22 січня 2016 року за №124/28254 (зі змінами);
- наказ Міністерства доходів і зборів України від 16.01.2014р. №23 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку оформлення документів у ході проведення документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи, а також реалізації їх матеріалів».

Водночас митницям ДФС необхідно вжити інших заходів щодо повернення сум можливої переплати митних платежів на підставі згаданих судових рішень, зокрема, спрямувати запити в податкову інспекцію за місцем реєстрації платника податків щодо використання/невикористання ним права зменшення своїх податкових зобов'язань відповідних податкових періодів, визначених згідно з V розділом Податкового кодексу України, які стосуються оскаржених в судовому порядку митних оформлень товарів.

Також звертаємо увагу, що оформлення митницею висновку про повернення платникам податків помилково та/або надмірно сплачених митних та інших платежів відповідно до вимог Порядку №618 здійснюється на підставі оформлених додаткової митної декларації або аркуша коригування, про що інформувалися митниці ДФС листом від 15.12.2014р. №15182/7/99-99-24-02-02-17

## 18. СПЛАТА ЗЕМЕЛЬНОГО ПОДАТКУ

Лист Державної фіскальної служби України «Щодо сплати земельного податку суб'єктом господарювання (юридичною чи фізичною особою), що є власником нежитлового приміщення (його частини) у багатоквартирному жилу будинку, який обрав спрощену систему оподаткування та основним видом діяльності якого є надання в оренду нерухомого майна, якщо правовстановлюючі документи на земельну ділянку під нежитловими приміщеннями не оформлені» від 04.08.2016р. №13409/5/99-95-42-01-15.

Відповідно до ст.42 Земельного кодексу України земельні ділянки, на яких розташовані багатоквартирні будинки, а також належні до них будівлі, споруди та прибудинкові території державної або комунальної власності, надаються в постійне користування підприємствам, установам і організаціям, які здійснюють управління цими будинками.

Земельні ділянки, на яких розташовані багатоквартирні будинки, а також належні до них будівлі, споруди та прибудинкова територія, що перебувають у спільній сумісній власності власників квартир та нежитлових приміщень у будинку, передаються безоплатно у власність або в постійне користування співвласникам багатоквартирного будинку в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України.

Згідно із ст.ст.269, 270 Податкового кодексу України (далі - Кодекс) платниками земельного податку є, зокрема, власники земельних ділянок та землекористувачі, а об'єктами оподаткування є земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні.

Власник нежилого приміщення (його частини) у багатоквартирному жилу будинку сплачує до бюджету податок за площі під такими приміщеннями (їх частинами) з урахуванням пропорційної частки прибудинкової території з дати державної реєстрації права власності на нерухоме майно (п.287.8 ст.287 Кодексу).

Власники землі та землекористувачі сплачують плату за землю з дня виникнення права власності або права користування земельною ділянкою (п.287.1 ст.287 Кодексу).

Статтею 4 Закону України від 01.07.2004р. №1952 «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень» передбачено, що державній реєстрації підлягають право власності, право постійного користування та право оренди (суборенди) земельної ділянки.

Платники єдиного податку звільняються від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з податку на майно (в частині земельного податку), крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються платниками єдиного податку першої - третьої груп для провадження господарської діяльності (пп.4 п.297.1 ст.297 Кодексу).

Отже, у суб'єкта господарювання, який обрав спрощену систему оподаткування, право на звільнення від сплати земельного податку настає з дня виникнення права власності або права користування земельною ділянкою. Разом з цим, з урахуванням норми п.286.1 ст.286 Кодексу, підставою для нарахування земельного податку суб'єктом господарювання - власником нежилого приміщення (його частини) у багатоквартирному жилу будинку є дані Державного земельного кадастру.

Юридична особа - платник єдиного податку третьої групи, яка набула право власності або користування земельною ділянкою та є власником нежитлового приміщення (його

частини) у багатоквартирному жилому будинку, та надання в оренду нерухомого майна є основним або одним із видів діяльності, звільняється від сплати земельного податку за земельну ділянку під таким майном за умови надання в оренду нерухомого майна згідно з укладеною цивільно-правовою угодою, оскільки така земельна ділянка цим платником (орендодавцем) використовується виключно для здійснення господарської діяльності.

Що стосується фізичної особи, то обов'язок зі сплати земельного податку для фізичної особи - власника чи користувача земельної ділянки залишається незмінним незалежно від реалізації цією особою певних наданих їй правоможностей, як-от набуття нею статусу суб'єкта господарювання (в тому числі платника єдиного податку), діяльність якого пов'язана з використанням земельної ділянки або без такого.

Правове відношення між власністю на земельну ділянку чи користування нею та обов'язком сплати земельного податку не припиняється у разі набуття власником чи користувачем земельної ділянки статусу суб'єкта господарювання та обрання ним виду економічної діяльності і системи оподаткування, які не передбачають використання земельної ділянки в господарській діяльності. Тобто, з набуттям статусу суб'єкта господарювання фізична особа, яка ним стала не перестає бути власником чи користувачем земельної ділянки і не звільняється від обов'язку сплати земельного податку.

Разом з цим відповідно до пп. 4 частини першої ст.33 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» від 21.05.1997р. №280/97-ВР справляння плати за землю належить до відання виконавчих органів сільських, селищних, міських рад.

Органи місцевого самоврядування встановлюють, зокрема, пільги щодо земельного податку, що сплачується на відповідній території (п.284.1 ст.284 Кодексу).

Однак сільським, селищним, міським радам та радам об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, не дозволяється встановлювати індивідуальні пільгові ставки місцевих податків, зокрема, з земельного податку для окремих фізичних осіб або звільняти їх від сплати таких податків (пп.12.3.7 п.12.3 ст.12 Кодексу).

## **19. ПЕРЕРАХУВАННЯ ЗА МЕЖІ УКРАЇНИ ГРОШОВИХ КОШТІВ У ВИГЛЯДІ ШТРАФНИХ САНКЦІЙ (ПЕНІ) ЗА НЕВИКОНАННЯ УМОВ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОГО КОНТРАКТУ**

Лист Головного управління ДФС у м. Києві «Щодо перерахування за межі України грошових коштів у вигляді штрафних санкцій (пені) за невиконання умов зовнішньоекономічного контракту» від 17.08.2016р. №18414/10/26-15-14-06-04-29.

### **1. Щодо оподаткування податком на доходи нерезидентів суми пені (неустойки) нарахованої/оплаченої нерезиденту резидентом України відповідно до зовнішньоекономічного контракту з придбання (імпорту) спецавтотехніки**

Статтею 549 Цивільного кодексу встановлено, що неустойкою (штрафом, пенею) є грошова сума або інше майно, які боржник повинен передати кредиторowi у разі порушення боржником зобов'язання. Формами неустойки є штраф і пеня. Штрафом є неустойка, що обчислюється у відсотках від суми невиконаного або неналежно виконаного зобов'язання (ч.2 ст.549 ЦК). Пенею є неустойка, що обчислюється у відсотках від суми несвоєчасно виконаного грошового зобов'язання за кожен день прострочення виконання (ч.3 ст.549 ЦК).

Згідно з пп.141.4.1 п.141.4 ст.141 Податкового кодексу України (далі - ПКУ) доходи, отримані нерезидентом із джерелом їх походження з України, оподатковуються в порядку і за ставками, визначеними цією статтею. Для цілей цього пункту такими доходами є:

- а) проценти, дисконтні доходи, що сплачуються на користь нерезидента, у тому числі проценти за позиками та борговими зобов'язаннями, випущеними (виданими) резидентом;
- б) дивіденди, які сплачуються резидентом;
- в) роялті;
- г) фрахт та доходи від інжинірингу;
- г) лізингова/орендна плата, що вноситься резидентами або постійними представництвами на користь нерезидента - лізингодавця/орендодавця за договорами оперативного лізингу/оренди;
- д) доходи від продажу нерухомого майна, розташованого на території України, яке належить нерезиденту, у тому числі майна постійного представництва нерезидента;
- е) прибуток від здійснення операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів, деривативів або інших корпоративних прав, визначений відповідно до цього розділу;
- є) доходи, отримані від провадження спільної діяльності на території України, доходи від здійснення довгострокових контрактів на території України;
- ж) винагорода за провадження нерезидентами або уповноваженими ними особами культурної, освітньої, релігійної, спортивної, розважальної діяльності на території України;
- з) брокерська, комісійна або агентська винагорода, отримана від резидентів або постійних представництв інших нерезидентів стосовно брокерських, комісійних або агентських послуг, наданих нерезидентом або його постійним представництвом на території України на користь резидентів;

- и) внески та премії на страхування або перестрахування ризиків в Україні (у тому числі страхування ризиків життя) або страхування резидентів від ризиків за межами України;
- і) доходи, одержані від діяльності у сфері розваг (крім діяльності з проведення лотереї);
- ї) доходи у вигляді благодійних внесків та пожертвувань на користь нерезидентів;
- й) інші доходи від провадження нерезидентом (постійним представництвом цього або іншого нерезидента) господарської діяльності на території України, крім доходів у вигляді виручки або інших видів компенсації вартості товарів, виконаних робіт, наданих послуг, переданих, виконаних, наданих резиденту від такого нерезидента (постійного представництва), у тому числі вартості послуг із міжнародного зв'язку чи міжнародного інформаційного забезпечення.

Відповідно до пп.141.4.2 п.141.4 ст.141 ПКУ 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 підпункті 141.4.1 цього пункту, за ставкою в розмірі 15 відсотків (крім доходів, зазначених у підпунктах 141.4.3 - 141.4.6 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.

Виняток становлять доходи, для яких встановлено спеціальні правила оподаткування. Так, згідно Закону України від 22.05.2015р. №482-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування доходів, отриманих нерезидентами за борговими зобов'язаннями» п.141.4 ст.141 ПКУ доповнено пп.141.4.10.

Підпунктом 141.4.10 п.141.4 ст.141 ПКУ визначено, що не підлягають оподаткуванню доходи, отримані нерезидентами у вигляді процентів або доходу (дисконту) на державні цінні папери або облігації місцевих позик, або боргові цінні папери, виконання зобов'язань за якими забезпечено державними або місцевими гарантіями, продані або розміщені нерезидентам за межами території України через уповноважених агентів нерезидентів, або процентів, сплачених нерезидентам за отримані державою або до бюджету Автономної Республіки Крим чи міського бюджету позики (кредити або зовнішні запозичення), які відображаються в Державному бюджеті України або місцевих бюджетах чи кошторисі Національного банку України, або за кредити (позики), які отримані суб'єктами господарювання та виконання яких забезпечено державними або місцевими гарантіями.

При цьому відповідно до листа Державної фіскальної служби України від 01.07.2015р. №75/2 «Довідник № 75/2 інших податкових пільг станом на 01.07.2015» до податкових пільг внесено нову пільгу, що передбачена пп.141.4.10 п.141.4 ст.141 ПКУ (код пільги 11020382). Пільга починає діяти з 27.05.2015 року.

Таким чином, з 01.01.2015 по 27.05.2015 року доходи, отримані нерезидентом із джерелом їх походження з України у вигляді процентів, дисконтних доходів, що сплачуються на користь нерезидента, у тому числі проценти за позиками та борговими зобов'язаннями, випущеними (виданими) резидентом, оподатковувались за загальними правилами (з відповідним утриманням та перерахуванням податку до бюджету).

Починаючи з 27.05.2015 року оподаткування отриманих нерезидентами доходів здійснюється із урахуванням пп. 141.4.10 п.141.4 ст.141 ПКУ.

В листі ГУ ДФС у м. Києві від 15.10.2015р. №15656/10/26-15-15-03-11 «Щодо порядку оподаткування процентів за прострочення платежу по оплаті товару, поставленого на адресу підприємства» зазначено, для цілей цього пункту (пп.141.4.1 п.141.4 ст.141 Податкового кодексу України) під доходами, отриманими нерезидентом із джерелом їх походження з України, розуміються, зокрема, проценти, що сплачуються на користь нерезидента, у тому числі проценти за позиками та борговими зобов'язаннями, випущеними (виданими) резидентом.

В Кодексі визначення процентів наведено в пп.14.1.206 п.14.1 ст.14, а саме: проценти - дохід, який сплачується (нараховується) позичальником на користь кредитора як плата за використання залучених на визначений або невизначений строк коштів або майна.

Проценти нараховуються у вигляді відсотків на основну суму заборгованості чи вартості майна або у вигляді фіксованих сум. Термін «проценти» при використанні в статті пп.14.1.206 п.14.1 ст.14 означає дохід від боргових вимог будь-якого виду, незалежно від іпотечного забезпечення і незалежно від володіння правом на участь у прибутках боржника, і, зокрема, дохід від урядових цінних паперів і дохід від облігацій чи боргових зобов'язань, включаючи премії та винагороди, що сплачуються стосовно таких цінних паперів, облігацій чи боргових зобов'язань. Штраф за прострочені платежі не буде розглядатися як проценти для цілей цієї статті. Отже, проценти, що сплачуються нерезиденту за прострочення платежу по оплаті товару, не є процентами в розумінні пп.14.1.206 п.14.1 ст.14 Кодексу.

Враховуючи вищевикладене, пеня та/або штрафні санкції не вказані в переліку доходів, які підлягають оподаткуванню за правилами п.141.4 ст.141 ПКУ. Нарахування/оплата пені на користь нерезидента за невиконання грошового зобов'язання українським суб'єктом господарювання по контракту з поставки товарів (робіт, послуг) не можна вважати отриманням інших доходів від діяльності нерезидента на території України, оскільки нерезидент не вчиняє будь-яких дій чи операцій, що призводять до нарахування пені та штрафних санкцій. Відповідно нараховані пені, штрафи та неустойки не можуть бути віднесені до доходів від діяльності на території України з метою оподаткування податком на репатріацію доходів нерезидента.

## **2. Щодо індивідуальної ліцензії на купівлю іноземної валюти для оплати штрафних санкцій (пені), що передбачені у зовнішньоекономічному контракті за невиконання резидентом умов цього контракту**

Відповідно до п. 1 ст. 5 Декрету Кабінету Міністрів України від 19.02.1993р. №15-93 «Про систему валютного регулювання і валютного контролю» (далі - Декрет) Національний банк України видає індивідуальні та генеральні ліцензії на здійснення валютних операцій, які підпадають під режим ліцензування згідно з цим Декретом.

Згідно з п.4 ст.5 Декрету індивідуальні ліцензії видаються резидентам і нерезидентам на здійснення разової валютної операції на період, необхідний для здійснення такої операції. Індивідуальної ліцензії потребують такі операції:

а) вивезення, переказування і пересилання за межі України валютних цінностей, за винятком:

- вивезення, переказування і пересилання за межі України фізичними особами - резидентами іноземної валюти на суму, що визначається Національним банком України;
  - вивезення, переказування і пересилання за межі України фізичними особами - резидентами і нерезидентами іноземної валюти, яка була раніше ввезена ними в Україну на законних підставах;
  - платежів у іноземній валюті, що здійснюються резидентами за межі України на виконання зобов'язань у цій валюті перед нерезидентами щодо оплати продукції, послуг, робіт, прав інтелектуальної власності та інших майнових прав, за винятком оплати валютних цінностей та за договорами (страховими полісами, свідоцтвами, сертифікатами) страхування життя;
  - платежів у іноземній валюті за межі України у вигляді процентів за кредити, доходу (прибутку) від іноземних інвестицій;
  - вивезення за межі України іноземної інвестиції в іноземній валюті, раніше здійсненої на території України, в разі припинення інвестиційної діяльності;
  - платежів у іноземній валюті за межі України у вигляді плати за послуги з аеронавігаційного обслуговування повітряних суден, що справляється Європейською організацією з безпеки аеронавігації (Євроконтроль) відповідно до Багатосторонньої угоди про сплату маршрутних зборів, вчиненої в м. Брюсселі 12 лютого 1981 року, та інших міжнародних договорів;
  - переказ інвестором (представництвом іноземного інвестора на території України) за межі України іноземної валюти іншим інвесторам за відповідною угодою про розподіл продукції;
- б) ввезення, переказування, пересилання в Україну валюти України, за винятком випадків, передбачених пунктом 2 статті 3 цього Декрету;
- в) надання і одержання резидентами кредитів в іноземній валюті, якщо терміни і суми таких кредитів перевищують встановлені законодавством межі;
- г) використання іноземної валюти на території України як засобу платежу або як застави, за винятком оплати в іноземній валюті за товари, роботи, послуги, а також оплати праці, на тимчасово окупованій території України;
- д) розміщення валютних цінностей на рахунках і у вкладах за межами України, за винятком:
- відкриття фізичними особами - резидентами рахунків у іноземній валюті на час їх перебування за кордоном;
  - відкриття кореспондентських рахунків уповноваженими банками;
  - відкриття рахунків у іноземній валюті резидентами, зазначеними в абзаці четвертому пункту 5 статті 1 цього Декрету;
  - відкриття рахунків у іноземній валюті інвесторами - учасниками угод про розподіл продукції, в тому числі представництвами іноземних інвесторів за угодами про розподіл продукції;
- е) здійснення інвестицій за кордон, у тому числі шляхом придбання цінних паперів, за винятком цінних паперів або інших корпоративних прав, отриманих фізичними особами - резидентами як дарунок або у спадщину.

В листі Національного банку України від 10.10.2014р. №28-310/58672 зазначено: згідно з пунктом 1 статті 5 Декрету Кабінету Міністрів України від 19.02.1993р. №15-93 «Про систему валютного регулювання і валютного контролю» (далі - Декрет) Національний банк України видає індивідуальні та генеральні ліцензії на здійснення валютних операцій (далі - індивідуальні ліцензії, генеральні ліцензії відповідно), які підпадають під режим ліцензування згідно з Декретом.

Перелік валютних операцій, що потребують одержання резидентами і нерезидентами індивідуальних та генеральних ліцензій, визначений статтею 5 Декрету.

Відповідно до підпункту «е» пункту 4 статті 5 Декрету індивідуальної ліцензії потребує, зокрема, здійснення інвестицій за кордон, у тому числі шляхом придбання цінних паперів, за винятком цінних паперів або інших корпоративних прав, отриманих фізичними особами - резидентами як дарунок або у спадщину.

Порядок видачі резидентам індивідуальних ліцензій на здійснення інвестицій за кордон визначений Інструкцією про порядок видачі індивідуальних ліцензій на здійснення інвестицій за кордон (далі - Інструкція №122).

При цьому пунктом 1.1 глави 1 Інструкції №122 чітко визначено, що інвестицією за кордон є валютна операція, яка передбачає вкладення суб'єктами інвестицій валютних цінностей в об'єкти інвестицій за кордоном з метою отримання прибутку або досягнення соціального ефекту.

У листі Національного банку від 24.09.1997р. №13-110/1945-6961 «Щодо застосування статті 5 Декрету Кабінету Міністрів України "Про систему валютного регулювання і валютного контролю» зазначено.

Згідно з п.4 «а» ст.5 Декрету Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання і валютного контролю» індивідуальної ліцензії не потребують операції по здійсненню платежів у іноземній валюті, що здійснюються резидентами за межі України на виконання зобов'язань у цій валюті перед нерезидентами щодо оплати продукції, послуг, робіт, прав інтелектуальної власності та інших майнових прав, за винятком оплати валютних цінностей.

Купівля іноземної валюти на оплату штрафних санкцій, що передбачені у зовнішньоекономічних контрактах за невиконання резидентами умов цих контрактів, є купівлею іноземної валюти на оплату майнових прав, і тому така операція індивідуальної ліцензії не потребує. Вважаємо, що підставою для перерахування грошових коштів за межі України в цьому випадку є відповідний зовнішньоекономічний контракт.

Така ж позиція викладена у листі ГУ ДФС у м. Києві від 15.10.2015р. №15656/10/26-15-15-03-11 «Щодо порядку оподаткування процентів за прострочення платежу по оплаті товару, поставленого на адресу підприємства».

### **3. Щодо існування обмеження максимального розміру пені (подвійна облікова ставка Національного банку України), у зовнішньоекономічному контракті за невиконання грошового зобов'язання українським суб'єктом господарювання перед нерезидентом**

Відповідно до ч. 1 ст. 509 Цивільного кодексу України зобов'язанням є правовідношення, в якому одна сторона (боржник) зобов'язана вчинити на користь другої сторони (кредитора) певну дію (передати майно, виконати роботу, надати послугу, сплатити гроші тощо) або утриматися від певної дії, а кредитор має право вимагати від боржника виконання його обов'язку.



Грошовим, за змістом статей 524, 533 - 535, 625 Цивільного кодексу України (далі - ЦК України), є виражене в грошових одиницях (національній валюті України чи в грошовому еквіваленті в іноземній валюті) зобов'язання сплатити гроші на користь іншої сторони, яка, відповідно, має право вимагати від боржника виконання його обов'язку.

Грошовим слід вважати будь-яке зобов'язання, що складається в тому числі з правовідношення, в якому праву кредитора вимагати від боржника виконання певних дій кореспондує обов'язок боржника сплатити гроші на користь кредитора. Зокрема, грошовим зобов'язанням є правовідношення, в якому одна сторона зобов'язана оплатити поставлену продукцію, виконану роботу чи надану послугу в грошах, а друга сторона вправі вимагати від першої відповідної оплати, тобто в якому передбачено передачу грошей як предмета договору або сплату їх як ціни договору.

Грошове зобов'язання виражається в грошових одиницях України або в грошовому еквіваленті в іноземній валюті. Якщо зобов'язання виражене в банківському металі, то відповідне правовідношення не є грошовим зобов'язанням, і до нього не застосовуються норми про відповідальність за порушення такого зобов'язання.

Згідно зі ст. 1 Закону України «Про відповідальність за несвоєчасне виконання грошових зобов'язань» від 22.11.1996р. №543/96 (далі - Закон №543/96) платники грошових коштів сплачують на користь одержувачів цих коштів за прострочку платежу пеню в розмірі, що встановлюється за згодою сторін.

Статтею 3 Закону №543/96, розмір пені, передбачений статтею 1 цього Закону, обчислюється від суми простроченого платежу та не може перевищувати подвійної облікової ставки Національного банку України, що діяла у період, за який сплачується пеня.

Так в п.2.9 постанови пленуму Вишого господарського суду України від 17.12.2013р. №14 «Про деякі питання практики застосування законодавства про відповідальність за порушення грошових зобов'язань» зазначається, за приписом статті 3 Закону №543/96 та частини другої статті 343 ГК України розмір пені за прострочку платежу не може перевищувати подвійної облікової ставки Національного банку України, що діяла у період, за який сплачується пеня. Якщо в укладеному сторонами договорі зазначено вищий розмір пені, ніж передбачений у цій нормі, застосуванню підлягає пеня в розмірі згаданої подвійної облікової ставки.

Установлене статтею 3 названого Закону обмеження розміру пені не стосується неустойки, встановленої іншими законодавчими актами.

## **20. ВИПЛАТА РОЯЛТІ НА КОРИСТЬ НЕРЕЗИДЕНТА З КРАЇНОЮ ПОХОДЖЕННЯ ВЕЛИКОБРИТАНІЯ І ПІВНІЧНА ІРЛАНДІЯ**

Лист Головного управління ДФС у м. Києві «Щодо оподаткування на території України при виплаті роялті на користь нерезидента з країною походження Сполученого Королівства Великобританії і Північної Ірландії» від 16.08.2016р. №18373/10/26-15-14-06-04-29.

У листі ДФС у м. Києві від 16.08.2016р. №18373/10/26-15-14-06-04-29 визначено:

- що є роялті в розумінні ПКУ та у розумінні Угоди про уникнення подвійного оподаткування між Україною та Сполученим Королівством Великобританії і Північної Ірландії, а отже, які доходи нерезидента, що мають назву «роялті», потрапляють під оподаткування податком на доходи (репатріацію), а які мають пільги у оподаткуванні;
- як оподатковуються доходи нерезидентів за нормами законодавства України (ПКУ);
- як застосовувати норми Угод про уникнення подвійного оподаткування.

У листі наведено роз'яснення, хто такий «бенефіціарний (фактичний) отримувач (власник) доходу» (а це важливий елемент оподаткування доходів нерезидентів) і які документи має надати нерезидент для уникнення від оподаткування його доходу в Україні.

Зазначимо, що згідно зі ст.103 ПКУ таким документом має бути довідка від компетентного органу країни, резидентом якої є нерезидент, що отримує дохід. Саме тому в листі роз'яснюється, що:

- компетентним органом у Великобританії є Управління внутрішніх доходів або його повноважний представник;
- у довідці обов'язково повинні бути зазначені:
  - повна назва нерезидента;
  - підтвердження, що нерезидент є особою, на які поширюється дія міжнародного договору;
  - підпис уповноваженої особи компетентного органу, яка засвідчує підтвердження;
  - дата видачі.