

Індивідуальна податкова консультація
від 09.07.21
2697/ІПК/99-00-21-02-02-06

Державна податкова служба України розглянула звернення щодо визначення кінцевого бенефіціарного власника доходу у вигляді роялті та довідки, яка підтверджує резиденцію США з метою застосування українсько-американського договору про уникнення подвійного оподаткування, та, керуючись ст. 52 Податкового кодексу України (далі – Кодекс), повідомляє таке.

Згідно ліцензійного договору Стендфордський університет – резидент США (далі – Нерезидент) є стороною договору і правовласником структурного підрозділу, який згідно з договором є представником правовласника та отримувачем доходу у вигляді роялті (далі – Структурний підрозділ).

Відповідно до сертифікату резидентства, виданого Філадельфійським сервісним центром, Стендфордський університет є резидентом США.

Платник просить надати роз'яснення з наступних питань:

1. Чи виступає структурний підрозділ Нерезидента кінцевим бенефіціаром доходу з відповідним правом на застосування пониженої ставки податку з роялті?

2. Чи визнається достатньою підставою для зменшення ставки податку надана податковому агенту довідка (сертифікат), яка надана Нерезиденту, якщо отримувачем доходу згідно з відповідним рахунком-фактурою є структурний підрозділ?

3. Які документи є необхідними та допустимими для зменшення ставки податку при виплаті роялті структурному підрозділу Нерезидента?

4. Чи дозволяється застосування положень Конвенції між Урядом України та Урядом США про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи та капітал в частині застосування пониженої ставки податку при здійсненні платежів для кінцевого бенефіціара, резидента США (правовласника за ліцензійним договором), у разі якщо отримувач роялті по такому ліцензійному договору не є бенефіціарним (фактичним) отримувачем доходу.

5. Чи має право ТОВ застосовувати понижену ставку доходу на підставі оригіналу довідки (сертифікату), виданої сервісним центром США без консульської легалізації та без апостилю?

Щодо питань 1 – 4

Згідно з положеннями п.п. 141.4.1 п. 141.4 ст. 141 Кодексу доходи, отримані нерезидентом із джерелом їх походження з України, оподатковуються в порядку і за ставками, визначеними п. 141.4 ст. 141 Кодексу.

Для цілей цього пункту під доходами, отриманими нерезидентом із джерелом їх походження з України, розуміються зокрема, роялті (п.п. «в» п.п. 141.4.1 п. 141.4 ст. 141 Кодексу).

Відповідно до п.п. 141.4.2 п. 141.4 ст. 141 Кодексу резидент, у тому числі фізична особа підприємець, фізична особа, яка провадить незалежну професійну діяльність, або суб'єкт господарювання (юридична особа чи фізична особа підприємець), який обрав спрощену систему оподаткування, або інший нерезидент, який провадить господарську діяльність через постійне представництво на території України, які здійснюють на користь нерезидента або уповноваженої ним особи будь-яку виплату з доходу з джерелом його походження з України, отриманого таким нерезидентом (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 141.4.4 - 141.4.6 та 141.4.11 цього пункту) їх суми та за їх рахунок, що 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. Вимоги цього абзацу не застосовуються до доходів нерезидентів, що отримуються ними через їх постійні представництва на території України.

Отже, доходи нерезидента у вигляді роялті підлягають оподаткуванню відповідно до вимог п.п. 141.4.2 п. 141.4 ст. 141 Кодексу, якщо інше не передбачено положеннями міжнародного договору України з країною резиденції особи, на користь якої здійснюється виплата.

Порядок застосування міжнародного договору України про уникнення подвійного оподаткування стосовно повного або часткового звільнення від оподаткування доходів нерезидентів із джерелом їх походження з України встановлено ст. 103 Кодексу.

Відповідно до п. 103.2 ст. 103 Кодексу Особа (податковий агент) має право самостійно застосувати звільнення від оподаткування або зменшену ставку податку, передбачену відповідним міжнародним договором України на час виплати доходу нерезиденту, якщо такий нерезидент є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу (якщо відповідна умова передбачена міжнародним договором) і є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України.

Застосування міжнародного договору України в частині звільнення від оподаткування або застосування пониженої ставки податку дозволяється тільки за умови надання нерезидентом особі (податковому агенту) документа, який підтверджує статус податкового резидента згідно з вимогами п. 103.4 цієї статті.

Податкові вигоди у вигляді звільнення від оподаткування або застосування пониженої ставки податку, передбачені міжнародним договором, не надаються стосовно відповідного виду доходу або прибутку, якщо головною або переважною метою здійснення відповідної господарської операції нерезидента з резидентом України було безпосереднє або опосередковане отримання переваг, які надаються

міжнародним договором у вигляді звільнення від оподаткування або застосування пониженої ставки податку. Ця норма не застосовується, якщо буде встановлено, що отримання таких переваг відповідає об'єкту та цілям міжнародного договору України. У разі якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлені інші правила, ніж передбачені цим пунктом, застосовуються відповідні правила міжнародного договору.

У разі якщо отримувач доходу є нерезидентом, який не є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу, дозволяється застосування міжнародного договору України з країною, резидентом якої є відповідний бенефіціарний (фактичний) отримувач (власник) такого доходу, в частині звільнення від оподаткування або застосування пониженої ставки податку, за умови надання особі (податковому агенту) таких документів:

а) від отримувача доходу - заяви у довільній формі про відсутність у нього статусу бенефіціарного (фактичного) отримувача (власника) доходу, а також про наявність такого статусу у нерезидента, який надав документи, зазначені у підпункті "б" цього пункту;

б) від бенефіціарного (фактичного) отримувача (власника) доходу - заяви у довільній формі про наявність у такого нерезидента статусу бенефіціарного (фактичного) отримувача (власника) доходу та документів, які підтверджують такий статус (зокрема, але не виключно, ліцензії, договори, офіційні листи компетентних органів), а також документа, який підтверджує статус податкового резидента згідно з вимогами пункту 103.4 цієї статті.

Згідно з п. 103.3 ст. 103 Кодексу бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу для цілей застосування пониженої ставки податку згідно з правилами міжнародного договору України до дивідендів, процентів, роялті, винагород тощо нерезидента, отриманих із джерел в Україні (якщо відповідна умова передбачена міжнародним договором), вважається особа, що має право на отримання таких доходів та є вигодоотримувачем щодо них (має право фактично розпоряджатися таким доходом).

При цьому бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу не є юридична або фізична особа, навіть якщо така особа має право на отримання доходу, але є агентом, номінальним утримувачем (номінальним власником) або виконує лише посередницькі функції щодо такого доходу, про що, зокрема, можуть свідчити такі ознаки:

зазначена особа не має достатньо повноважень або у випадку, підтвердженому фактами та обставинами, не має права користуватися та розпоряджатися таким доходом, та/або зазначена особа передає отриманий дохід або переважну його частину на користь іншої особи незалежно від способу оформлення такої передачі та зазначена особа не виконує суттєвих функцій, не використовує значні активи та не несе суттєві ризики в операції з такої передачі, та/або зазначена особа не має відповідних ресурсів (кваліфікованого персоналу, основних засобів у володінні або

користуванні, достатнього власного капіталу тощо), необхідних для фактичного виконання функцій, використання активів та управління ризиками, пов'язаних з отриманням відповідного виду доходу, які лише формально покладаються (використовуються, приймаються) на зазначену особу у зв'язку із здійсненням операції з такої передачі.

Якщо нерезидент – безпосередній отримувач доходу з джерелом походження з України не є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) такого доходу, під час виплати такого доходу застосовуються положення міжнародного договору України з країною, резидентом якої є відповідний бенефіціарний (фактичний) отримувач (власник) такого доходу. У випадку, передбаченому цим абзацом, обов'язок доведення того, що нерезидент є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) такого доходу покладається на такого нерезидента або на нерезидента, який звертається із заявою до контролюючого органу про повернення зайво утриманого податку.

Для цілей застосування цього пункту у випадках, коли резиденти – суб'єкти кінематографії України сплачують роялті нерезидентам за субліцензійними договорами за використання або за надання права на використання аудіовізуальних творів (у тому числі фільмів), а також об'єктів авторського права та/або суміжних прав, що використовуються при виробництві (створенні) аудіовізуальних творів (у тому числі фільмів), такі нерезиденти вважаються бенефіціарними (фактичними) отримувачами (власниками) щодо таких роялті.

Підставою для звільнення (зменшення) від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України є подання нерезидентом з урахуванням особливостей, передбачених пунктами 103.5 і 103.6 цієї статті, особі (податковому агенту), яка виплачує йому доходи, довідки (або її нотаріально засвідченої копії), яка підтверджує, що нерезидент є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України (далі – довідка), а також інших документів, якщо це передбачено міжнародним договором України (п. 103.4 ст. 103 Кодексу).

Довідка видається компетентним (уповноваженим) органом відповідної країни, визначеним міжнародним договором України, за формою, затвердженою згідно із законодавством відповідної країни, і повинна бути належним чином легалізована, перекладена відповідно до законодавства України (п. 103.5 ст. 103 Кодексу).

Враховуючи вищезазначене, у разі якщо нерезидент (відокремлений підрозділ Нерезидента) - безпосередній отримувач доходу у вигляді роялті за ліцензійним договором з Нерезидентом не є фактичним (кінцевим) бенефіціарним отримувачем такого доходу, то під час виплати відокремленому підрозділу Нерезидента такого доходу дозволяється застосування міжнародного договору України з країною, резидентом якої є Нерезидент – фактичний (кінцевий) бенефіціарний отримувач такого доходу, тобто з США, в частині звільнення від оподаткування або застосування пониженої ставки податку, за умови надання документів, визначених підпунктами "а" і "б" п. 103.2 ст. 103 Кодексу та документа, який підтверджує статус податкового резидента згідно з вимогами п. 103.4 ст. 103 Кодексу.

Обов'язок доведення того, що нерезидент є фактичним (кінцевим) бенефіціарним отримувачем (власником) доходу у вигляді дивідендів, процентів, роялті, винагород тощо покладається на такого нерезидента або на нерезидента, який звертається із заявою до контролюючого органу про повернення зайво утриманого податку.

Щодо питання 5

Конвенція між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи та капітал (далі – Конвенція), яка ратифікована Верховною Радою України 26.05.1995 і є чинною в українсько-американських податкових відносинах з 05.06.2000, застосовується до «осіб, що є резидентами однієї чи обох Договірних Держав, а також до інших осіб, якщо це спеціально передбачено в Конвенції» (п. 1 ст. 1 Конвенції).

Відповідно до ст. 3 Конвенції термін «компетентний орган» означає стосовно США «Міністерство фінансів або його повноважного представника».

За повідомленням Служби внутрішніх доходів, яка (відповідно до ст. 3 Конвенції) є компетентним органом з боку США, право на застосування переваг Конвенції мають резиденти США за наявності сертифіката (довідки) резиденції за формою № 6166, яка є єдиною формою підтвердження права особи (резидента США) на пільги, передбачені Конвенцією.

Для цілей застосування Конвенції у порядку, встановленому ст. 103 Кодексу, довідка за формою № 6166 надається в оригіналі (на спеціальному папері з водяними знаками) і не потребує будь-якого додаткового засвідчення (консульської легалізації або завірення апостилем), але обов'язково з офіційним перекладом українською мовою.

Водночас зауважимо, що кожен конкретний випадок стосовно оподаткування доходів нерезидента, виплачених через уповноважену ним особу, має розглядатися з урахуванням договірних умов, обставин здійснення відповідних господарських операцій та всіх первинних документів, оформленням яких вони супроводжувались. Інформації, наданої платником податків у запиті, не достатньо для надання більш конкретної відповіді щодо оподаткування доходів нерезидента, виплачених через уповноважену таким нерезидентом особу.

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