

Відступлення нерезидентом боргу у сфері ЗЕД із офшором: податкові наслідки для резидента

Іноді у зовнішньоекономічній діяльності суб'єкти господарювання – імпортери (резиденти) стикаються із випадками відступлення боргу, що провів іноземний контрагент, на користь третьої особи – іноземної компанії (нерезидента). Особливого забарвлення операції надає офшорний статус такої третьої особи.

Для цілей оподаткування виникають питання:

Чи виникають у юридичної особи-платника податку на прибуток в Україні додаткові податкові зобов'язання внаслідок такого відступлення?

Чи не виникають обов'язки з оподаткування та особливостями трансфертного ціноутворення?

Компанією Вікторія ініційовано запит із даними запитаннями до ДПС України на практичному прикладі:

Юридична особа – платник податку на прибуток на загальних підставах (резидент України) здійснює зовнішньоекономічну діяльність, під час якої з 2017 року виник борг за отримані товари перед іноземним постачальником (резидента Китаю) станом на 01.01.2022. Іноземний постачальник відступив право вимоги боргу іншій іноземній компанії (однак резиденту Гонконгу) з 01.02.2022. Відповідно іноземна компанія – резидент Гонконгу надала українській компанії всі підтверджуючі документи про право отримання оплати та вимагає погашення боргу, що раніше належав компанії – резиденту Китаю. Постачальник – компанія резидент Китаю підтвердила українській компанії в повному обсязі факт передачі права вимоги боргу компанії-резиденту Гонконгу.

ДПС України надано індивідуальну податкову консультацію,

у якій підтверджено відсутність у загальному випадку потреби відображення податкових різниць та й об'єкту контролю трансфертного ціноутворення загалом.

Відповідь ДПС України приводимо нижче.



**ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ
(ДПС)**

Львівська пл., 8, м. Київ, 04053, тел.: (044) 272-62-55
E-mail: post@tax.gov.ua, сайт: www.tax.gov.ua, код згідно з ЄДРПОУ 43005393

від _____ 20 ____ р. № _____

На № _____ від _____ 20 ____ р.

Роману Задорожньому
(ІНН 2810403137)
а/с 522,
м. Чернівці,
58001

office@vg.ua

Головне управління ДПС
у Чернівецькій області

Індивідуальна податкова консультація

Державна податкова служба України розглянула звернення Задорожнього Р.Г. від 06.12.2022 № 06/12 (вх. ДПС № 3/2350 від 09.12.2022) щодо питань оподаткування податком на прибуток підприємств операцій з переуступки права вимоги боргу та, керуючись ст. 52 Податкового кодексу України (далі – Кодекс), повідомляє.

Відповідно до наданої у зверненні інформації, підприємство здійснювало зовнішньоекономічну діяльність, і з 2017 року по операціям з придбання товару у нерезидента (кредитор), країна реєстрації якого КНР, виникла заборгованість. Сторони дійшли згоди щодо передачі права вимоги боргу іншому нерезиденту, країна реєстрації якого Гонконг.

У заявника виникло питання щодо податкових наслідків з податку на прибуток та трансфертного ціноутворення при здійсненні операції з переуступки права вимоги боргу та подальшої компенсації сплаченої суми боргу резиденту Гонконгу.

Відповідно до п.п. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Кодексу об'єктом оподаткування податком на прибуток є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних

К
Державна податкова служба України
2410/ПК/99-00-21-02-09 від 29.12.2022



стандартів фінансової звітності, на різниці, які визначені відповідними положеннями цього Кодексу.

Відповідно до ст. 512 Цивільного кодексу України кредитор у зобов'язанні може бути замінений іншою особою внаслідок передання ним своїх прав іншій особі за правочином (відступлення права вимоги).

Статтею 514 Цивільного кодексу України визначено, що до нового кредитора переходять права первісного кредитора у зобов'язанні в обсязі і на умовах, що існували на момент переходу цих прав, якщо інше не встановлено договором або законом.

Відповідно до п.п. 14.1.255 п. 14.1. ст. 14 Кодексу відступлення права вимоги – це операція з переуступки кредитором прав вимоги боргу третьої особи новому кредитору з попередньою або наступною компенсацією вартості такого боргу кредитору або без такої компенсації.

Підпунктом 140.5.4 п. 140.5 ст. 140 Кодексу встановлено, що платник податку на прибуток, що формує різниці, збільшує фінансовий результат до оподаткування податком на прибуток на суму 30 відсотків вартості товарів, у тому числі необоротних активів (крім активів з права користування за договорами оренди), робіт та послуг (крім операцій, зазначених у пункті 140.2 та підпункті 140.5.6 цього пункту, та операцій, визнаних контрольованими відповідно до статті 39 цього Кодексу), придбаних, зокрема, у нерезидентів, організаційно-правова форма яких включена до переліку, затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до підпункту «г» підпункту 39.2.1.1 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 цього Кодексу, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи.

Вимоги цього підпункту не застосовуються платником податку, якщо операція не є контрольованою та сума таких витрат підтверджується платником податку за цінами, визначеними за принципом «витягнутої руки» відповідно до процедури, встановленої статтею 39 цього Кодексу, але без подання звіту.

При цьому якщо ціна придбання товарів, у тому числі необоротних активів (крім активів з права користування за договорами оренди), робіт та послуг перевищує їх ціну, визначену за принципом «витягнутої руки» відповідно до процедури, встановленої статтею 39 цього Кодексу, коригування фінансового результату до оподаткування здійснюється на розмір різниці між вартістю придбання та вартістю, визначеною виходячи з рівня ціни, визначеної за принципом «витягнутої руки».

На виконання п.п. «в» п.п. 39.2.1.1 п.п. 39.2.1 п. 39.1 ст. 39 Кодексу постановою Кабінету Міністрів України від 27.12.2017 року № 1045 було затверджено переліку держав (територій), які відповідають критеріям,

установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України (далі – Перелік № 1045).

Особливий адміністративний район Китаю Гонконг (ЄС) включений до Переліку № 1045.

Враховуючи, що товар був куплений у нерезидента, держава та організаційно-правова форма якого не включені до переліків держав (територій) та організаційно-правових форм, затверджених Кабінетом Міністрів України відповідно до підпункту 39.2.1 п. 39.1 ст. 39 Кодексу, то коригування фінансового результату до оподаткування відповідно п.п. 140.5.4 п. 140.5 ст. 140 Кодексу до операції з переуступки права вимоги боргу за цей товар та подальшої компенсації сплаченої суми боргу резиденту Гонконгу не здійснюється.

Водночас слід зазначити, що кожен конкретний випадок стосовно здійснення/не здійснення коригування фінансового результату до оподаткування відповідно до п.п. 140.5.4 п. 140.5 ст. 140 Кодексу має розглядатися із урахуванням обставин здійснення відповідних операцій, договірних умов, всіх первинних документів, оформленням яких вони супроводжувались та з урахуванням критеріїв, визначених п. 39.2 ст. 39 Кодексу.

Щодо питань трансфертного ціноутворення, то відповідно до п.п. 39.2.1.1 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу для цілей нарахування податку на прибуток підприємств контрольованими операціями є господарські операції платника податків, що можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків (для резидентів Дія Сіті - платників податку на особливих умовах - на фінансовий результат до оподаткування, визначений у фінансовій звітності згідно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності), зокрема які здійснюються з нерезидентами, зареєстрованими у державах (на територіях), включених до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до п.п. 39.2.1.2 цього підпункту, або які є резидентами цих держав (п.п. «в» п.п. 39.2.1.1 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу)

Господарською операцією для цілей трансфертного ціноутворення є всі види операцій, договорів або домовленостей, документально підтверджених або непідтверджених, що можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків (для резидентів Дія Сіті - платників податку на особливих умовах - на фінансовий результат до оподаткування, визначений у фінансовій звітності згідно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності), зокрема, але не виключно:

- а) операції з товарами, такими як сировина, готова продукція тощо;
- б) операції з придбання (продажу) послуг;

в) операції з нематеріальними активами, такими як роялті, ліцензії, плата за використання патентів, товарних знаків, ноу-хау тощо, а також з будь-якими іншими об'єктами інтелектуальної власності;

г) фінансові операції, включаючи лізинг, участь в інвестиціях, кредитах, комісії за гарантію тощо;

г) операції з купівлі чи продажу корпоративних прав, акцій або інших інвестицій, купівлі чи продажу довгострокових матеріальних і нематеріальних активів;

д) операції (у тому числі внутрішньогосподарські розрахунки), що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні;

е) операції, у результаті яких обсяг доходу та/або фінансовий результат платника податку зменшується внаслідок повної або часткової, безповоротної або тимчасової передачі функцій разом з матеріальними та/або нематеріальними активами (або без них), вигодами, ризиками та можливостями іншому платнику податку (іншій особі) в тих випадках, коли у взаємовідносинах між непов'язаними особами така передача не здійснювалася б без компенсації, незалежно від того, чи відображені такі операції у бухгалтерському обліку. (п.п. 39.2.1.4 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу).

Водночас п.п. 39.2.1.7 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу передбачено, що господарські операції, передбачені підпунктами 39.2.1.1 - 39.2.1.3 і 39.2.1.5 п.п. 39.2.1 цього пункту, визнаються контрольованими, якщо одночасно виконуються такі умови:

річний дохід платника податків від будь-якої діяльності, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 150 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік;

обсяг таких господарських операцій платника податків з кожним контрагентом, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 10 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік.

Враховуючи те, що право вимоги заборгованості (за отримані товари), передане іншому нерезиденту, безпосередньо пов'язане із операцією з придбання таких товарів, для цілей трансфертного ціноутворення ці операції мають розглядатися у сукупності.

Для надання обґрунтованої відповіді щодо визнання або не визнання операції з відступлення права вимоги нерезиденту контрольованою відповідно до ст. 39 Кодексу необхідно проаналізувати умови договору з відступлення права вимоги, а також інші документи, що надають інформацію щодо всіх обставин та умов проведення операції із придбання товарів, чинники, які вплинули на ціну (копії контрактів, документи про проведені розрахунки, митні декларації, інші первинні документи), умови й причини за яких було здійснено відступлення вимоги.

Відповідно до п. 52 прим. 8 підрозділу 10 «Інші перехідні положення» розділу XX Кодексу тимчасово, на період по останній календарний день місяця (включно), в якому завершується дія карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України на всій території України з метою запобігання поширенню на території України коронавірусної хвороби (COVID-19), зупиняється перебіг строків, встановлених, зокрема, статтями 52 і 53 цього Кодексу щодо надання контролюючими органами індивідуальних податкових консультацій в письмовій формі.

Згідно з п.п. 69.9 п. 69 підрозділу 10 «Інші перехідні положення» розділу XX Кодексу тимчасово, на період до припинення або скасування воєнного стану на території України, для платників податків та контролюючих органів зупиняється перебіг строків, визначених податковим законодавством та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, з урахуванням особливостей, встановлених цим підпунктом.

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

Директор Департаменту
методології



Мар'яна КУЦ

Компанія Вікторія