|  |  |
| --- | --- |
|  | ЗАТВЕРДЖЕНО  Наказ Міністерства фінансів України 26 квітня 2019 року № 181 |

**Узагальнююча податкова консультація**

**щодо оподаткування операцій обов’язкового продажу акцій акціонерами на вимогу особи, яка є власником домінуючого контрольного пакета**

Порядок обов’язкового продажу акцій акціонерами на вимогу особи (осіб, що діють спільно), яка є власником домінуючого контрольного пакета акцій, визначено статтею 652 Закону України від 17.09.2008 № 514-VІ «Про акціонерні товариства» (далі - Закон № 514).

Частиною 4 статті 652 Закону № 514 встановлено, що особа, яка є власником домінуючого контрольного пакета акцій, або будь-яка її афілійована особа, або уповноважена особа (заявник вимоги) має право надіслати до товариства публічну безвідкличну вимогу про придбання акцій в усіх власників акцій товариства (публічна безвідклична вимога). У разі подання до товариства публічної безвідкличної вимоги всі акціонери акціонерного товариства, крім осіб, що діють спільно із такою особою, та її афілійованих осіб, та саме товариство зобов’язані у безумовному порядку продати належні їм акції цього товариства заявнику вимоги.

Згідно з частиною 9 статті 652 Закону № 514 заявник вимоги сплачує ціну акцій акціонерам шляхом перерахування грошових сум банківській установі, в якій заявником вимоги відкрито рахунок умовного зберігання (ескроу), бенефіціарами якого є акціонери, у яких придбаваються акції (їхні спадкоємці або правонаступники, або інші особи, які відповідно до законодавства мають право на отримання коштів).

Відповідно до статті 10761 Цивільного кодексу України за договором рахунка умовного зберігання (ескроу) банк зобов’язується приймати та зараховувати на рахунок умовного зберігання (ескроу), відкритий клієнту (володільцю рахунка), грошові кошти, отримані від володільця рахунка та/або від третіх осіб, та перераховувати такі кошти особі (особам), вказаній володільцем рахунка (бенефіціару або бенефіціарам), або повернути такі кошти володільцю рахунка за настання підстав, передбачених договором рахунка умовного зберігання (ескроу).

Перерахування всього обсягу грошових сум у порядку, встановленому частиною дев’ятою статті 652 Закону № 514, є належним виконанням заявником вимоги зобов’язання щодо оплати акцій, що придбаваються (частина 13 статті 652 Закону № 514).

Згідно з частиною 15 статті 652 Закону № 514 придбання акцій заявником вимоги та продаж цих акцій акціонерами не потребує обов'язкової участі торговця цінними паперами та отримання ліцензії на здійснення валютних операцій або інших дозволів та погоджень державних органів, у тому числі Національного банку України.

Для акціонерів результатом операцій з обов’язкового продажу акцій на вимогу власника домінуючого контрольного пакета акцій є виникнення доходу, який включається до розрахунку об’єкта оподаткування податком на прибуток підприємств, податком на доходи фізичних осіб та військовим збором відповідно до чинних норм та положень, встановлених Податковим кодексом України (далі - Кодекс).

**Запитання 1.** Як оподатковуються операції резидента - юридичної особи, яка є платником податку на прибуток підприємств, з продажу акцій, проведеного через рахунок умовного зберігання (ескроу) на вимогу заявника - власника домінуючого контрольного пакета акцій, який є:

* резидентом - юридичною особою;
* резидентом - фізичною особою, яка не є самозайнятою особою;
* нерезидентом - юридичною особою;
* нерезидентом - фізичною особою;
* постійним представництвом нерезидента?

**Відповідь 1.** Відповідно до положень статті 134 розділу III «Податок на прибуток підприємств» Кодексу об’єктом оподаткування податком на прибуток підприємств 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 стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень Кодексу.

Пунктом 141.2 статті 141 Кодексу визначено різниці щодо операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів.

Резидент - юридична особа, враховує отриманий загальний фінансовий результат при розрахунку об’єкта оподаткування податком на прибуток підприємств в порядку, передбаченому положеннями пункту 141.2 статті 141 Кодексу.

**Запитання 2.**Як оподатковується дохід нерезидента - юридичної особи, отриманий від продажу акцій через рахунок умовного зберігання (ескроу) на вимогу заявника - власника домінуючого контрольного пакета акцій, який є:

* резидентом - юридичною особою, яка є платником податку на прибуток підприємств;
* резидентом - фізичною особою, яка не є самозайнятою особою;
* постійним представництвом нерезидента?

**Відповідь 2:**

1. Щодо оподаткування доходів від резидента - юридичної особи чи постійного представництва нерезидента

Відповідно до підпункту 141.4.1 пункту 141.4 статті 141 Кодексу доходи, отримані нерезидентом із джерелом їх походження з України, оподатковуються в порядку і за ставками, визначеними статтею 141 Кодексу.

Для цілей пункту 141.4 статті 141 Кодексу під доходами, отриманими нерезидентом із джерелом їх походження з України, є, зокрема, прибуток від здійснення операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів, деривативів або інших корпоративних прав, визначений відповідно до розділу III «Податок на прибуток підприємств» Кодексу (підпункт «е» підпункту 141.4.1 пункту 141.4 статті 141 Кодексу).

Підпунктом 141.4.2 пункту 141.4 статті 141 Кодексу передбачено, що 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 та 141.4.11 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.

Відповідно до підпункту 14.1.213 пункту 14.1 статті 14 Кодексу резиденти - це:

а) юридичні особи та їх відокремлені особи, які утворені та провадять свою діяльність відповідно до законодавства України з місцезнаходженням як на її території, так і за її межами;

б) дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва України за кордоном, які мають дипломатичні привілеї та імунітет;

в) фізична особа - резидент – фізична особа, яка має місце проживання в Україні.

Пунктом 137.3 статті 137 Кодексу встановлено, що відповідальність за повноту утримання та своєчасність перерахування до бюджету податку з доходів, отриманих нерезидентом із джерелом їх походження з України, покладається на платників податку, які здійснюють відповідні виплати.

Отже, якщо заявник вимоги про придбання акцій резидент - юридична особа, яка є платником податку на прибуток підприємств, або постійне представництво нерезидента здійснює виплату доходу нерезиденту - юридичній особі за операціями з придбання у неї акцій через рахунок умовного зберігання (ескроу), то такий резидент або постійне представництво нерезидента утримує та сплачує податок з таких доходів відповідно до положень підпункту 141.4.2 пункту 141.4 статті 141 Кодексу.

При цьому, резидент - юридична особа, або постійне представництво нерезидента зобов’язані відобразити відповідну суму виплаченого доходу у Додатку ПН до Податкової декларації з податку на прибуток підприємств.

Утримання та сплата податку з доходів нерезидентів від продажу акцій через рахунок умовного зберігання (ескроу) здійснюється під час внесення коштів на такий рахунок резидентом, який є заявником вимоги про придбання акцій.

Базою оподаткування операцій з придбання акцій через рахунок умовного зберігання (ескроу) є прибуток нерезидента від здійснення операцій з продажу акцій. У разі ненадання нерезидентом документального підтвердження витрат на придбання акцій базою для утримання та сплати податку з доходів нерезидентів є сума отриманого ним доходу.

При цьому, нерезиденту надається право на використання переваг міжнародного договору України про уникнення подвійного оподаткування стосовно повного або часткового звільнення від оподаткування доходів нерезидентів із джерелом їх походження з України згідно з вимогами статті 103 Кодексу.

Для застосування міжнародного договору про уникнення подвійного оподаткування нерезидент має виконати вимоги, передбачені статтею 103 Кодексу. Зокрема, надати резиденту, який є податковим агентом, документ, що підтверджує статус податкового резидента згідно з вимогами пункту 103.4 статті 103 Кодексу, а саме довідку (або її нотаріально засвідчену копію), яка підтверджує, що такий нерезидент є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України, а також інші документи, якщо це передбачено міжнародним договором України.

1. Щодо оподаткування доходів від резидента - фізичної особи, яка не є самозайнятою особою

Кодексом не визначено порядку оподаткування доходів із джерелом їх походження з України, виплачених нерезиденту - юридичній особі резидентом - фізичною особою, яка не є самозайнятою особою відповідно до визначення підпункту 14.1.226 пункту 14.1 статті 14 Кодексу.

**Запитання 3.** Як оподатковується дохід нерезидента - юридичної особи, отриманий від продажу акцій через рахунок умовного зберігання (ескроу) на вимогу заявника - власника домінуючого контрольного пакета акцій, який є:

* нерезидентом - юридичною особою, яка не здійснює господарську діяльність в Україні через постійне представництво;
* нерезидентом - фізичною особою?

**Відповідь 3.** Положеннями пункту 141.4 статті 141 Кодексу не визначено порядку оподаткування доходу нерезидента - юридичної особи від продажу акцій, отриманого через рахунок умовного зберігання (ескроу) на вимогу власника домінуючого контрольного пакета акцій, який є нерезидентом - фізичною особою або нерезидентом - юридичною особою, яка не здійснює господарську діяльність в Україні через постійне представництво.

**Запитання 4.** Як оподатковується дохід резидента - фізичної особи, отриманий від продажу акцій через рахунок умовного зберігання (ескроу) на вимогу заявника - власника домінуючого контрольного пакета акцій, який є:

* резидентом - юридичною особою;
* резидентом - фізичною особою, яка не є самозайнятою особою;
* нерезидентом - юридичною особою;
* нерезидентом - фізичною особою?

**Відповідь 4.** Резидент - фізична особа, яка отримує доходи як з джерелом їх походження з України, так і іноземні доходи, є платником податку на доходи фізичних осіб та військового збору відповідно до підпункту 162.1.1 пункту 162.1 статті 162 розділу «Податок на доходи фізичних осіб» Кодексу та підпункту 1.1 пункту 161 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу.

Відповідно до підпункту 163.1.1 пункту 163.1 статті 163 Кодексу об’єктом оподаткування резидента є, зокрема, загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід. Крім того, відповідно до підпункту 1.2 пункту 161 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу такий дохід є об’єктом оподаткування військовим збором.

До загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку на доходи фізичних осіб та військового збору включається інвестиційний прибуток від проведення таким платником операцій з цінними паперами, деривативами та корпоративними правами, випущеними в інших, ніж цінні папери, формах, крім доходу від операцій, зазначених у підпунктах 165.1.40 і 165.1.52 пункту 165.1 статті 165 Кодексу (підпункт 164.2.9 пункту 164.2 статті 164 Кодексу).

Відповідно до підпункту 170.2.2 пункту 170.2 статті 170 Кодексу інвестиційний прибуток розраховується як позитивна різниця між доходом, отриманим платником податку від продажу окремого інвестиційного активу з урахуванням курсової різниці (за наявності), та його вартістю, що визначається із суми документально підтверджених витрат на придбання такого активу з урахуванням норм підпунктів 170.2.4-170.2.6 пункту 170.2 статті 170 Кодексу (крім операцій з деривативами).

Облік загального фінансового результату операцій з інвестиційними активами ведеться платником податку самостійно, окремо від інших доходів і витрат. Для цілей оподаткування інвестиційного прибутку податковим (звітним) періодом вважається календарний рік, за результатами якого платник податку зобов'язаний подати річну податкову декларацію, в якій має відобразити загальний фінансовий результат (інвестиційний прибуток або інвестиційний збиток), отриманий протягом такого податкового (звітного) року (підпункт 170.2.1 пункту 170.2 статті 170 Кодексу).

Таким чином, дохід від продажу акцій, що нараховується (виплачується) резиденту - фізичній особі переліченими у запитанні заявниками (резидентом - юридичною/фізичною особою, нерезидентом - юридичною/фізичною особою), включається до загального річного оподатковуваного доходу такого резидента - фізичної особи в розмірі інвестиційного прибутку з урахуванням вимог підпункту 170.2 статті 170 Кодексу та оподатковується на загальних підставах податком на доходи фізичних осіб за ставкою, встановленою пунктом 167.1 статті 167 Кодексу (18 відсотків), і військовим збором за ставкою, встановленою підпунктом 1.3 пункту 161 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу (1,5 відсотка).

Такий резидент - фізична особа зобов’язана подати річну декларацію про майновий стан і доходи до 1 травня року, що настає за звітним (підпункт 49.18.4 пункту 49.18 статті 49 Кодексу), та самостійно до 1 серпня року, що настає за звітним, сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену в поданій нею податковій декларації (пункт 179.7 статті 179 Кодексу).

Резидент - юридична особа, яка здійснює нарахування (виплату) доходу, виконує функції податкового агента в частині відображення доходу від операцій з інвестиційними активами у податковому розрахунку за формою № 1ДФ за фактом внесення коштів на рахунок умовного зберігання (ескроу).

**Запитання 5.**Як оподатковується дохід нерезидента - фізичної особи, отриманий від продажу акцій через рахунок умовного зберігання (ескроу) на вимогу заявника - власника домінуючого контрольного пакета акцій, який є:

* резидентом - юридичною особою;
* резидентом - фізичною особою, яка не є самозайнятою особою?

**Відповідь 5.** Нерезидент - фізична особа, яка отримує доходи з джерелом їх походження з України, а також податковий агент, визначені платниками податку на доходи фізичних осіб та військового збору відповідно до підпунктів 162.1.2 та 162.1.3 пункту 162.1 статті 162 розділу «Податок на доходи фізичних осіб» Кодексу та підпункту 1.1 пункту 161 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу.

1. Щодо оподаткування доходу, одержаного від резидента - юридичної особи

Відповідно до підпункту 163.2.1 пункту 163.1 статті 163 Кодексу об’єктом оподаткування нерезидента є, зокрема, загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід з джерелом його походження в Україні. Крім того, відповідно до підпункту 1.2 пункту 161 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу такий дохід є об’єктом оподаткування військовим збором.

Дохід з джерелом його походження з України – це будь-який дохід, отриманий резидентами або нерезидентами, у тому числі від будь-яких видів їх діяльності на території України (включаючи виплату (нарахування) винагороди іноземними роботодавцями), її континентальному шельфі, у виключній (морській) економічній зоні (підпункт 14.1.54 пункту 14.1 статті 14 Кодексу).

Відповідно до підпункту 170.10.1 пункту 170.10 статті 170 Кодексу доходи з джерелом їх походження в Україні, що нараховуються (виплачуються, надаються) на користь нерезидентів, оподатковуються за правилами та ставками, визначеними для резидентів (з урахуванням особливостей, визначених для нерезидентів нормами розділу IV «Податок на доходи фізичних осіб» Кодексу).

У разі якщо доходи з джерелом їх походження в Україні виплачуються нерезиденту резидентом - юридичною особою, такий резидент вважається податковим агентом нерезидента щодо таких доходів. Під час укладення договору з нерезидентом, умови якого передбачають отримання таким нерезидентом доходу з джерелом його походження в Україні, резидент зобов’язаний зазначити в договорі ставку податку, що буде застосована до таких доходів (підпункт 170.10.3 пункту 170.10 статті 170 Кодексу).

Базою оподаткування доходу від операцій з продажу акцій, отриманого через рахунок умовного зберігання (ескроу), є інвестиційний прибуток нерезидента - фізичної особи, який розраховується як позитивна різниця між доходом, отриманим нерезидентом - фізичною особою від проведення таких операцій з урахуванням курсової різниці та витратами на їх придбання (підпункт 170.2.2 пункту 170.2 статті 170 Кодексу). У разі ненадання нерезидентом - фізичною особою документального підтвердження витрат на придбання акцій базою для утримання податку з доходів нерезидентів є сума отриманого ним доходу.

Згідно з підпунктом 168.1.1 пункту 168.1 статті 168 Кодексу податковий агент, який нараховує (виплачує, надає) оподатковуваний дохід на користь платника податку, зобов’язаний утримувати із суми такого доходу за його рахунок податок на доходи фізичних осіб та військовий збір.

Також резидент - юридична особа, яка здійснює нарахування (виплату) доходу виконує функції податкового агента в частині відображення доходу від операцій з інвестиційними активами у податковому розрахунку за формою № 1ДФ за фактом внесення коштів на рахунок умовного зберігання (ескроу).

При цьому, нерезиденту надається право на використання переваг міжнародного договору України про уникнення подвійного оподаткування стосовно повного або часткового звільнення від оподаткування доходів нерезидентів із джерелом їх походження з України згідно з вимогами статті пункту 103.4 статті 103 Кодексу.

1. Оподаткування доходу, одержаного від резидента - фізичної особи, яка не є самозайнятою особою

Відповідно до підпункту 168.2.1 пункту 168.2 статті 168 Кодексу платник податку, що отримує доходи від особи, яка не є податковим агентом, та іноземні доходи, зобов’язаний включити суму таких доходів до загального річного оподатковуваного доходу та подати податкову декларацію за наслідками звітного податкового року, а також сплатити податок з таких доходів.

Нерезидент - фізична особа, зобов’язана подати річну декларацію про майновий стан і доходи до 1 травня року, що настає за звітним (підпункт 49.18.4 пункту 49.18 статті 49 Кодексу), та самостійно до 1 серпня року, що настає за звітним, сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену в поданій нею податковій декларації (пункт 179.7 статті 179 Кодексу). В декларації такий платник має відобразити загальний фінансовий результат (інвестиційний прибуток або інвестиційний збиток) від операції обов’язкового продажу акцій, отриманий протягом такого податкового (звітного) року (підпункт 170.2.1 пункту 170.2 статті 170 Кодексу).

Фізична особа - нерезидент, що не має постійного місця проживання в Україні, має право призначити свого уповноваженого представника для подачі річної податкової декларації про майновий стан і доходи. Довіреність, видана платником податків - фізичною особою на представництво його інтересів та ведення справ, пов’язаних із сплатою податків, має бути засвідчена відповідно до чинного законодавства (пункт 19.2 статті 19 Кодексу).

**Запитання 6.**Як оподатковується дохід нерезидента - фізичної особи, отриманий від продажу акцій через рахунок умовного зберігання (ескроу) на вимогу заявника - власника домінуючого контрольного пакета акцій, який є:

* нерезидентом - юридичною особою;
* нерезидентом - фізичною особою?

**Відповідь 6.** Нерезидент - фізична особа, яка отримує доходи з джерелом їх походження з України, є платником податку на доходи фізичних осіб та військового збору відповідно до підпункту 162.1.2 пункту 162.1 статті 162 розділу «Податок на доходи фізичних осіб» Кодексу та підпункту 1.1 пункту 161 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу.

У разі якщо доходи з джерелом їх походження з України виплачуються нерезиденту - фізичній особі іншим нерезидентом, вони мають зараховуватися на рахунок, відкритий таким нерезидентом - фізичною особою у банку - резиденті України. Режим використання такого рахунку встановлюється Національним банком України. При цьому такий банк-резидент вважається податковим агентом під час проведення будь-яких видаткових операцій з такого рахунку (підпункт 170.10.2 пункту 170.10 статті 170 Кодексу). Порядок оподаткування доходів з джерелом їх походження в Україні, що виплачуються фізичній особі - нерезиденту іншим нерезидентом, затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 року № 1226.

Таким чином, якщо нерезидент (юридична або фізична особа), який є власником домінуючого пакета акцій, здійснює через ескроу-рахунки виплату доходу фізичним особам - нерезидентам за придбані у таких осіб акції, то банк- резидент, в якому відкритий рахунок такої фізичної особи - нерезидента, має виконати всі функції податкового агента, визначені Кодексом, під час здійснення першої видаткової операції з такого рахунку.

Зокрема, банк-резидент має утримати податок на доходи фізичних осіб за ставкою, визначеною пунктом 167.1 статті 167 Кодексу (18 відсотків), та військовий збір за ставкою, встановленою підпунктом 1.3 пункту 161 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу (1,5 відсотка). Також банк-резидент виконує функції податкового агента в частині відображення доходу від операцій з інвестиційними активами у податковому розрахунку за формою № 1ДФ.

Базою оподаткування доходу від операцій з продажу акцій, отриманого через рахунок умовного зберігання (ескроу), є інвестиційний прибуток нерезидента - фізичної особи. У разі ненадання нерезидентом - фізичною особою документального підтвердження витрат на придбання акцій базою для утримання податку з доходів нерезидентів є сума отриманого ним доходу.

При цьому, нерезиденту - фізичній особі надається право на використання переваг міжнародного договору України про уникнення подвійного оподаткування стосовно повного або часткового звільнення від оподаткування доходів нерезидентів із джерелом їх походження з України згідно з вимогами пункту 103.4 статті 103 Кодексу.

|  |  |
| --- | --- |
| **В. о. директора Департаменту**  **податкової політики** | **Л. МАКСИМЕНКО** |