



German  
Advisory Group  
Ukraine

Німецька Консультативна Група

у співпраці з



Otten Consulting

Технічна записка [TN/03/2018]

## ***Оподаткування ПДФО інвестиційного прибутку з джерелом походження за межами України***

Ольга Гейчук, Яна Волошина, Томас Оттен

Київ, Квітень 2018

## **Інформація про Німецьку Консультативну Групу**

---

Німецька Консультативна Група з питань економічних реформ працює в Україні з 1994 року, консультує український уряд та інші державні органи, такі, як Національний банк України, щодо низки питань економічної політики та розвитку фінансового сектору. Наша аналітична робота обговорюється в рамках регулярних зустрічей з високопосадовцями. Консультативна Група фінансується німецьким Федеральним міністерством економіки і енергетики.

### **Німецька Консультативна Група**

c/o BE Berlin Economics GmbH

Schillerstr. 59

D-10627 Berlin

Tel: +49 30 / 20 61 34 64 0

Fax: +49 30 / 20 61 34 64 9

[info@beratergruppe-ukraine.de](mailto:info@beratergruppe-ukraine.de)

[www.beratergruppe-ukraine.de](http://www.beratergruppe-ukraine.de)

## Оподаткування ПДФО інвестиційного прибутку з джерелом походження за межами України

### Короткий зміст

На практиці, декларуючи доходи фізичних осіб, що є податковими резидентами України, ми зіткнулись з неврегульованістю на законодавчому рівні питання щодо визначення об'єкта оподаткування податком на доходи фізичних осіб у ситуації, коли податковий резидент України отримав інвестиційний прибуток із джерелом походження за межами України. А саме, податкові органи розглядають оподаткування такого інвестиційного прибутку як іноземного доходу, без врахування спеціальних положень, що регулюють особливості оподаткування інвестиційного прибутку.

Даною Технічною запискою ми вносимо на розгляд наші пропозиції та зауваження щодо поліпшення положень поточної редакції Податкового Кодексу України, що регулюють оподаткування податком на доходи фізичних осіб інвестиційних прибутків із джерелом походження за межами України. Наші основні рекомендації є наступними:

1. Змінити визначення доходу, отриманого з джерел за межами України, виключивши інвестиційний дохід із переліку відповідних іноземних доходів
2. Додати визначення прибутку, отриманого з джерел за межами України, включивши інвестиційний прибуток до переліку іноземних прибутків
3. Визначити іноземний прибуток як окремий елемент об'єкту оподаткування податком на доходи фізичних осіб
4. Визначити, що до загального місячного (річного) оподаткованого доходу платника податку включається інвестиційний прибуток отриманий з джерел як на території України, так і за її межами
5. Встановити однакові правила визначення та обліку фінансового результату для операцій з інвестиційними активами, проведених як на території України, так і за її межами
6. Забезпечити однаковий підхід до оподаткування ПДФО іноземних доходів та іноземних прибутків

Оскільки внесення змін до Податкового Кодексу зазвичай потребує значного часу, у короткостроковій перспективі ми пропонуємо Міністерству Фінансів України затвердити своїм Наказом Узагальнюючу податкову консультацію щодо оподаткування ПДФО інвестиційного прибутку з джерелом походження за межами України. При цьому така консультація має стати лише тимчасовим рішенням та не відміняє необхідності внесення відповідних змін до Податкового Кодексу, як це рекомендовано у розділах 2 - 7 даної Технічної записки.

### Автори

Ольга Гейчук	<a href="mailto:geychuk@otten-consulting.de">geychuk@otten-consulting.de</a>	+380 / 44 / 492 7 708
Томас Оттен	<a href="mailto:th.otten@otten-consulting.de">th.otten@otten-consulting.de</a>	+380 / 44 / 492 7 708
Яна Волошина	<a href="mailto:voloshyna@otten-consulting.de">voloshyna@otten-consulting.de</a>	+380 / 44 / 492 7 708

## Taxation of investment income with a source of origin outside Ukraine

### Brief content

In practice, by declaring the income of individuals who are tax residents of Ukraine, we encounter legal uncertainty regarding the definition of the object of taxation of personal income tax in a situation when the tax resident of Ukraine has received investment income with a source of origin outside Ukraine. Namely, the tax authorities consider taxation of such investment income as a foreign income, without taking into account special provisions regulating the peculiarities of investment income taxation.

With this Technical Note, we provide our proposals and comments on improving the provisions of the current version of the Tax Code of Ukraine, which regulate the taxation of income tax on individuals' investment income with a source of origin outside Ukraine. Our main recommendations are as follows:

1. To change the definition of income received from sources outside Ukraine, by excluding investment income from the list of relevant foreign incomes.
2. To add the definition of profit received from sources outside Ukraine, by including investment income in the list of foreign profits.
3. To define foreign profit as a separate element of the object of personal income taxation.
4. To determine that the total monthly (annual) taxable income of a taxpayer includes investment income received from sources both on the territory of Ukraine and abroad.
5. To establish identical rules for definition and accounting of the financial result for operations with investment assets conducted both on the territory of Ukraine and abroad.
6. To ensure the same approach to taxation of foreign incomes and foreign profits.

As the introduction of amendments to the Tax Code usually takes a long time, in the short term, we propose the Ministry of Finance of Ukraine to approve by its Order a General Tax Advice on taxation of personal income tax with a source of origin outside Ukraine. At the same time, such Advice should be only a temporary solution and does not eliminate the need for appropriate changes to the Tax Code, as recommended in Sections 2 - 7 of this Technical Note.

### Authors

Olga Geychuk	<a href="mailto:geychuk@otten-consulting.de">geychuk@otten-consulting.de</a>	+380 / 44 / 492 7 708
Thomas Otten	<a href="mailto:th.otten@otten-consulting.de">th.otten@otten-consulting.de</a>	+380 / 44 / 492 7 708
Yana Voloshyna	<a href="mailto:voloshyna@otten-consulting.de">voloshyna@otten-consulting.de</a>	+380 / 44 / 492 7 708

## **Зміст**

1	Вступ .....	5
2	Зміна визначення доходу, отриманого з джерел за межами України .....	6
3	Визначення прибутку, отриманого з джерел за межами України .....	6
4	Визначення об'єкта оподаткування ПДФО .....	7
5	Визначення інвестиційного прибутку, що включається до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку.....	7
6	Оподаткування ПДФО інвестиційного прибутку.....	7
7	Оподаткування ПДФО іноземних доходів та іноземних прибутків .....	9
8	Узагальнююча податкова консультація щодо оподаткування ПДФО інвестиційного прибутку з джерелом походження за межами України .....	10

## 1 Вступ

На практиці, декларуючи доходи фізичних осіб, що є податковими резидентами України, ми зіткнулись з ситуацією неврегульованості на законодавчому рівні питання щодо визначення об'єкта оподаткування податком на доходи фізичних осіб (надалі ПДФО) у ситуації, коли податковий резидент України отримав інвестиційний прибуток із джерелом походження за межами України.

Податкові органи наполягають, що до складу загального місячного (річного) доходу платника податку має бути включено всю суму інвестиційного доходу, отриману від відчуження інвестиційних активів за межами України, а не суму інвестиційного прибутку, розраховану як інвестиційний дохід за вирахуванням відповідних інвестиційних витрат. Свою позицію податкові органи аргументують положеннями п.п.170.11 ст.170 Податкового кодексу України, в якому говориться, що у разі, якщо джерело виплат будь-яких оподатковуваних доходів є іноземним, сума такого доходу включається до загального річного оподатковуваного доходу платника податку – отримувача.

При цьому, з метою оподаткування інвестиційних прибутків з джерелом походження за межами України податковими органами повністю ігноруються положення п.п.170.2 ст.170 Податкового кодексу України, в якому чітко визначено, що 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.

Тому, з метою уникнення трактування податковими органами для цілей оподаткування податком на доходи фізичних осіб інвестиційного прибутку, отриманого з джерел за межами України, як доходу, отриманого з джерел за межами України, даною технічною запискою пропонуємо внести необхідні зміни до відповідних статей Податкового Кодексу України. На нашу думку, запропоновані нами зміни до визначень та положень Податкового Кодексу, а саме до статей 14, 163, 164, 170, дадуть змогу забезпечити однозначне та коректне трактування податковими органами та платниками податків законодавства щодо оподаткування ПДФО інвестиційного прибутку з джерелом походження за межами України.

Оскільки внесення змін до Податкового Кодексу зазвичай потребує значного часу на розробку, обговорення, аналіз, реєстрацію та прийняття законопроекту, ми пропонуємо Міністерству Фінансів України затвердити своїм Наказом Узагальнюючу податкову консультацію щодо оподаткування ПДФО інвестиційного прибутку з джерелом походження за межами України, як засіб оперативного вирішення вказаної проблеми. Дана консультація має тимчасово врегулювати неоднозначне розуміння положень чинної редакції Податкового Кодексу щодо оподаткування ПДФО інвестиційного прибутку з джерелом походження за межами України, але у перспективі не відмінняє необхідності внесення відповідних змін до Податкового Кодексу.

## 2 Зміна визначення доходу, отриманого з джерел за межами України

З метою уникнення трактування податковими органами для цілей оподаткування податком на доходи фізичних осіб (надалі ПДФО) інвестиційного прибутку, отриманого з джерел за межами України, як доходу, отриманого з джерел за межами України, пропонуємо внести наступні зміни до п.п.14.1.55 п.14.1 ст.14 Податкового кодексу України:

Зміст діючої норми Податкового Кодексу	Запропонована нова редакція норми
<p><b>14.1.55.</b> дохід, отриманий з джерел за межами України, - будь-який дохід, отриманий резидентами, у тому числі від будь-яких видів їх діяльності за межами митної території України, включаючи проценти, дивіденди, роялті та будь-які інші види пасивних доходів, спадщину, подарунки, виграші, призи, доходи від виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими та трудовими договорами, від надання резидентам в оренду (користування) майна, розташованого за межами України, включаючи рухомий склад транспорту, приписаного до розташованих за межами України портів, доходи від продажу майна, розташованого за межами України, <b>дохід від відчуження інвестиційних активів, у тому числі корпоративних прав, цінних паперів тощо;</b> інші доходи від будь-яких видів діяльності за межами митної території України або територій, невідконтрольних контролюючим органам;</p>	<p><b>14.1.55.</b> дохід, отриманий з джерел за межами України, - будь-який дохід, отриманий резидентами, у тому числі від будь-яких видів їх діяльності за межами митної території України, включаючи проценти, дивіденди, роялті та будь-які інші види пасивних доходів, спадщину, подарунки, виграші, призи, доходи від виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими та трудовими договорами, від надання резидентам в оренду (користування) майна, розташованого за межами України, включаючи рухомий склад транспорту, приписаного до розташованих за межами України портів, доходи від продажу майна, розташованого за межами України; інші доходи від будь-яких видів діяльності за межами митної території України або територій, невідконтрольних контролюючим органам;</p>

## 3 Визначення прибутку, отриманого з джерел за межами України

Для уникнення трактування податковими органами для цілей оподаткування ПДФО інвестиційного прибутку, отриманого з джерел за межами України, як доходу, отриманого з джерел за межами України, пропонуємо доповнити п.14.1 ст.14 Податкового кодексу України підпунктом 14.1.56 наступного змісту:

Зміст діючої норми Податкового Кодексу	Запропонована нова редакція норми
<p><b>14.1.56.</b> виключено;</p>	<p><b>14.1.56. прибуток, отриманий з джерел за межами України</b> - будь-який прибуток (фінансовий результат), в тому числі прибуток, отриманий резидентами від відчуження інвестиційних активів, у тому числі корпоративних прав, цінних паперів тощо за межами митної території України або територій, невідконтрольних контролюючим органам. Інвестиційний прибуток розраховується як позитивна різниця між доходом, отриманим платником податку від продажу окремого інвестиційного активу з урахуванням курсової різниці (при наявності), та його вартістю, що визначається із суми документально підтверджених витрат на придбання такого активу.</p>

#### 4 Визначення об'єкта оподаткування ПДФО

Для того, щоб запобігти трактуванню податковими органами для цілей оподаткування ПДФО інвестиційного прибутку, отриманого з джерел за межами України, як доходу, отриманого з джерел за межами України, пропонуємо викласти п.163.1 ст.163 Податкового кодексу України у наступній редакції:

Зміст діючої норми Податкового Кодексу	Запропонована нова редакція норми
<p><b>163.1.</b> Об'єктом оподаткування резидента є:</p> <p>163.1.1. загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід;</p> <p>163.1.2. доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання);</p> <p>163.1.3. іноземні доходи - доходи (прибуток), отримані з джерел за межами України.</p>	<p><b>163.1.</b> Об'єктом оподаткування резидента є:</p> <p>163.1.1. загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід;</p> <p>163.1.2. доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання);</p> <p>163.1.3. іноземні доходи - доходи, отримані з джерел за межами України;</p> <p>163.1.4 <b>іноземний прибуток - прибуток (фінансовий результат), отриманий з джерел за межами України.</b></p>

#### 5 Визначення інвестиційного прибутку, що включається до загального місячного (річного) оподаткованого доходу платника податку

Для того, щоб забезпечити однаковий підхід податкових органів до визначення інвестиційного прибутку, отриманого з джерел як на території України так і за межами України, для цілей оподаткування ПДФО, пропонуємо викласти п.п.164.2.9 п.164.2 ст.164 Податкового кодексу України у наступній редакції:

Зміст діючої норми Податкового Кодексу	Запропонована нова редакція норми
<p><b>164.2.9.</b> інвестиційний прибуток від проведення платником податку операцій з цінними паперами, деривативами та корпоративними правами, випущеними в інших, ніж цінні папери, формах, крім доходу від операцій, зазначених у підпунктах 165.1.2, 165.1.40 і 165.1.52 пункту 165.1 статті 165 цього Кодексу;</p>	<p><b>164.2.9.</b> інвестиційний прибуток від проведення платником податку операцій з цінними паперами, деривативами та корпоративними правами, випущеними в інших, ніж цінні папери, формах, <b>отриманий із джерел як на території України, так і за її межами</b>, крім доходу від операцій, зазначених у підпунктах 165.1.2, 165.1.40 і 165.1.52 пункту 165.1 статті 165 цього Кодексу;</p>

#### 6 Оподаткування ПДФО інвестиційного прибутку

Для того, щоб забезпечити однаковий підхід податкових органів до оподаткування ПДФО інвестиційного прибутку, отриманого з джерел як на території України так і за межами України, пропонуємо викласти п.п.170.2.1, п.п.170.2.2, п.п.170.2.6 п.170.2 ст.170 Податкового кодексу України у наступній редакції:



Зміст діючої норми Податкового Кодексу	Запропонована нова редакція норми
<p><b>170.2.1.</b> Облік загального фінансового результату операцій з інвестиційними активами ведеться платником податку самостійно, окремо від інших доходів і витрат. Для цілей оподаткування інвестиційного прибутку 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 звітного року.</p> <p><b>170.2.2.</b> 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 цього пункту (крім операцій з деривативами).</p> <p>&lt;&gt;</p> <p><b>170.2.6.</b> До складу загального річного оподатковуваного доходу платника податку включається позитивне значення загального фінансового результату операцій з інвестиційними активами за наслідками такого звітного (податкового) року.</p> <p>Загальний фінансовий результат операцій з інвестиційними активами визначається як сума інвестиційних прибутків, отриманих платником податку протягом звітного (податкового) року, зменшена на суму інвестиційних збитків, понесених платником податку протягом такого року.</p> <p>Якщо загальний фінансовий результат операцій з інвестиційними активами має від'ємне значення, його сума переноситься у зменшення загального фінансового результату операцій з інвестиційними активами наступних років до його повного погашення, крім фінансових результатів, зазначених в абзаці першому пункту 29 підрозділу 4 розділу XX "Перехідні положення" цього Кодексу.</p>	<p><b>170.2.1.</b> Облік загального фінансового результату операцій з інвестиційними активами, <b>проведених як на території України, так і за її межами</b>, ведеться платником податку самостійно, окремо від інших доходів і витрат. Для цілей оподаткування інвестиційного прибутку 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 звітного року <b>із джерел як на території України, так і за її межами</b>.</p> <p><b>170.2.2.</b> Інвестиційний прибуток розраховується як позитивна різниця між доходом, отриманим платником податку від продажу окремого інвестиційного активу <b>як на території України, так і за її межами</b>, з урахуванням курсової різниці (за наявності), та його вартістю, що визначається із суми документально підтверджених витрат на придбання такого активу <b>як на території України, так і за її межами</b>, з урахуванням норм підпунктів 170.2.4 - 170.2.6 цього пункту (крім операцій з деривативами).</p> <p>&lt;&gt;</p> <p><b>170.2.6.</b> До складу загального річного оподатковуваного доходу платника податку включається позитивне значення загального фінансового результату операцій з інвестиційними активами, <b>проведених як на території України, так і за її межами</b>, за наслідками такого звітного (податкового) року.</p> <p>Загальний фінансовий результат операцій з інвестиційними активами визначається як сума інвестиційних прибутків, отриманих платником податку протягом звітного (податкового) року <b>із джерел як на території України, так і за її межами</b>, зменшена на суму інвестиційних збитків, понесених платником податку протягом такого року <b>як на території України, так і за її межами</b>.</p> <p>Якщо загальний фінансовий результат операцій з інвестиційними активами, <b>проведених як на території України, так і за її межами</b>, має від'ємне значення, його сума переноситься у зменшення загального фінансового результату операцій з інвестиційними активами, <b>проведених як на території України, так і за її межами</b>, наступних років до його повного погашення, крім фінансових результатів, зазначених в абзаці першому пункту 29</p>

<p>Фінансовий результат за операціями з цінними паперами чи деривативами визначається платником податку. При цьому платник податку визначає фінансовий результат за операціями з цінними паперами чи деривативами, що перебувають в обігу на фондовій біржі, окремо від фінансового результату за операціями з цінними паперами чи деривативами, що не перебувають в обігу на фондовій біржі.</p> <p>&lt;&gt;</p>	<p>підрозділу 4 розділу XX "Перехідні положення" цього Кодексу.</p> <p>Фінансовий результат за операціями з цінними паперами чи деривативами, <b>проведеними як на території України, так і за її межами</b>, визначається платником податку. При цьому платник податку визначає фінансовий результат за операціями з цінними паперами чи деривативами, що перебувають в обігу на фондовій біржі, <b>як на території України, так і за її межами</b>, окремо від фінансового результату за операціями з цінними паперами чи деривативами, що не перебувають в обігу на фондовій біржі, <b>як на території України, так і за її межами</b>.</p> <p>&lt;&gt;</p>
---	--

## 7 Оподаткування ПДФО іноземних доходів та іноземних прибутків

Для того, щоб забезпечити однаковий підхід податкових органів до оподаткування ПДФО іноземних доходів та іноземних прибутків, отриманих з джерел за межами України, пропонуємо викласти п.п.170.11 ст.170 Податкового кодексу України у наступній редакції:

Зміст діючої норми Податкового Кодексу	Запропонована нова редакція норми
<p><b>170.11.</b> Оподаткування іноземних доходів.</p> <p>170.11.1. У разі якщо джерело виплат будь-яких оподатковуваних доходів є іноземним, сума такого доходу включається до загального річного оподаткованого доходу платника податку - отримувача, який зобов'язаний подати річну податкову декларацію, та оподатковується за ставкою, визначеною пунктом 167.1 статті 167 цього Кодексу, крім доходів, визначених підпунктом 167.5.4 пункту 167.5 статті 167 цього Кодексу, які оподатковуються за ставкою, визначеною підпунктом 167.5.4 пункту 167.5 статті 167 цього Кодексу.</p> <p>Абзац другий виключено.</p> <p>170.11.2. У разі якщо згідно з нормами міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, платник податку може зменшити суму річного податкового зобов'язання на суму податків, сплачених за кордоном, він визначає суму такого зменшення за зазначеними підставами у</p>	<p><b>170.11.</b> Оподаткування іноземних доходів <b>та іноземних прибутків</b></p> <p>170.11.1. У разі якщо джерело виплат будь-яких оподатковуваних доходів <b>або прибутків</b> є іноземним, сума такого доходу <b>або прибутку</b> включається до загального річного оподаткованого доходу платника податку - отримувача, який зобов'язаний подати річну податкову декларацію, та оподатковується за ставкою, визначеною пунктом 167.1 статті 167 цього Кодексу, крім доходів, визначених підпунктом 167.5.4 пункту 167.5 статті 167 цього Кодексу, які оподатковуються за ставкою, визначеною підпунктом 167.5.4 пункту 167.5 статті 167 цього Кодексу.</p> <p>Абзац другий виключено.</p> <p>170.11.2. У разі якщо згідно з нормами міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, платник податку може зменшити суму річного податкового зобов'язання на суму податків, сплачених за кордоном, він визначає суму такого зменшення за зазначеними підставами у</p>

<p>річній податковій декларації.</p> <p>У разі відсутності в платника податку підтверджуючих документів щодо суми отриманого ним доходу з іноземних джерел та суми сплаченого ним податку в іноземній юрисдикції, оформлених відповідно до статті 13 цього Кодексу, такий платник зобов'язаний подати до контролюючого органу за своєю податковою адресою заяву про перенесення строку подання податкової декларації до 31 грудня року, наступного за звітним. У разі неподання в установлений строк податкової декларації платник податків несе відповідальність, встановлену цим Кодексом та іншими законами.</p> <p>&lt;&gt;</p> <p>170.11.4. Сума податку з іноземного доходу платника податку - резидента, сплаченого за межами України, не може перевищувати суму податку, розраховану на базі загального річного оподатковуваного доходу такого платника податку відповідно до законодавства України.</p>	<p>річній податковій декларації.</p> <p>У разі відсутності в платника податку підтверджуючих документів щодо суми отриманого ним доходу <b>або прибутку</b> з іноземних джерел та суми сплаченого ним податку в іноземній юрисдикції, оформлених відповідно до статті 13 цього Кодексу, такий платник зобов'язаний подати до контролюючого органу за своєю податковою адресою заяву про перенесення строку подання податкової декларації до 31 грудня року, наступного за звітним. У разі неподання в установлений строк податкової декларації платник податків несе відповідальність, встановлену цим Кодексом та іншими законами.</p> <p>&lt;&gt;</p> <p>170.11.4. Сума податку з іноземного доходу <b>або іноземного прибутку</b> платника податку - резидента, сплаченого за межами України, не може перевищувати суму податку, розраховану на базі загального річного оподатковуваного доходу такого платника податку відповідно до законодавства України.</p>
--	---

## **8 Узагальнююча податкова консультація щодо оподаткування ПДФО інвестиційного прибутку з джерелом походження за межами України**

Для того, щоб забезпечити однаковий підхід податкових органів до оподаткування ПДФО інвестиційного прибутку, отриманого резидентом з джерел як на території України так і за межами України, як засіб вирішення даної проблеми у короткостроковому періоді пропонуємо Міністерству Фінансів України затвердити своїм Наказом Узагальнюючу податкову консультацію, яку може бути викладено у наступній редакції:

«Відповідно до підпункту 14.1.55. пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України (далі – Кодекс) дохід, отриманий з джерел за межами України, - будь-який дохід, отриманий резидентами, у тому числі від будь-яких видів їх діяльності за межами митної території України, включаючи проценти, дивіденди, роялті та будь-які інші види пасивних доходів, спадщину, подарунки, виграші, призи, доходи від виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими та трудовими договорами, від надання резидентам в оренду (користування) майна, розташованого за межами України, включаючи рухомий склад транспорту, приписаного до розташованих за межами України портів, доходи від продажу майна, розташованого за межами України, **дохід від відчуження інвестиційних активів, у тому числі корпоративних прав, цінних паперів тощо**; інші доходи від будь-яких видів діяльності за межами митної території України або територій, непідконтрольних контролюючим органам.

Разом з тим, пункт 163.1. статті 163 Кодексу визначає, що об'єктом оподаткування ПДФО для резидента є: загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід; доходи з джерела їх

походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання); іноземні доходи - доходи (прибуток), отримані з джерел за межами України.

**При цьому Кодекс не містить визначення Прибутку, отриманого з джерел за межами України.**

До загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку згідно підпункту 164.2.9 пункту 164.2 статті 164 Кодексу включається **інвестиційний прибуток** від проведення платником податку операцій з цінними паперами, деривативами та корпоративними правами, випущеними в інших, ніж цінні папери, формах, крім доходу від операцій, зазначених у підпунктах 165.1.2, 165.1.40 і 165.1.52 пункту 165.1 статті 165 цього Кодексу.

**При цьому Кодекс не визначає місце проведення платником податку операцій з цінними паперами, деривативами та корпоративними правами, від проведення яких отримано такий інвестиційний прибуток, – на території України, чи за її межами.**

Пункт 170.2 статті 170 Кодексу визначає **особливості оподаткування ПДФО інвестиційного прибутку**. В даному пункті сказано, що: «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 цього пункту (крім операцій з деривативами). До складу загального річного оподатковуваного доходу платника податку включається позитивне значення загального фінансового результату операцій з інвестиційними активами за наслідками такого звітного (податкового) року. Загальний фінансовий результат операцій з інвестиційними активами визначається як сума інвестиційних прибутків, отриманих платником податку протягом звітного (податкового) року, зменшена на суму інвестиційних збитків, понесених платником податку протягом такого року. Якщо загальний фінансовий результат операцій з інвестиційними активами має від'ємне значення, його сума переноситься у зменшення загального фінансового результату операцій з інвестиційними активами наступних років до його повного погашення, крім фінансових результатів, зазначених в абзаці першому пункту 29 підрозділу 4 розділу XX "Перехідні положення" цього Кодексу.»

**При цьому пункт 170.2 статті 170 Кодексу не зазначає, що особливості оподаткування ПДФО згідно цього пункту поширюються на інвестиційний прибуток, отриманий як з джерел на території України, так і за її межами.**

Разом з тим, особливості оподаткування ПДФО **іноземних доходів** регулюються пунктом 170.11 статті 170 Кодексу, який говорить, що у разі якщо джерело виплат будь-яких оподатковуваних доходів є іноземним, сума такого доходу включається до загального річного оподатковуваного доходу платника податку - отримувача, який зобов'язаний подати річну податкову декларацію, та оподатковується за ставкою, визначеною пунктом 167.1 статті 167 цього Кодексу, крім доходів, визначених підпунктом 167.5.4 пункту 167.5 статті 167 цього Кодексу, які оподатковуються за ставкою, визначеною підпунктом 167.5.4 пункту 167.5 статті 167 цього Кодексу.

**При цьому у Кодексі відсутній пункт, що регулює оподаткування ПДФО іноземних прибутків, до яких належить інвестиційний прибуток.**

Таким чином, до внесення відповідних змін до Кодексу, підпункт 14.1.55. пункту 14.1 статті 14 слід використовувати для визначення як доходів, так і прибутків, отриманих з джерел за межами України, а пункт 170.11 статті 170 Кодексу слід застосовувати для оподаткування як іноземних доходів так і іноземних прибутків. При цьому інвестиційний прибуток, отриманий з джерел за

межами України, з метою оподаткування ПДФО слід визначати з врахуванням вимог пункту 170.2 статті 170 Кодексу.

**Отже, правила оподаткування ПДФО є однаковими для інвестиційного прибутку, отриманого резидентом як з джерел на території України, так і за її межами, не залежно від місця, де резидентом було проведено операцій з цінними паперами, деривативами та корпоративними правами, від проведення яких отримано такий інвестиційний прибуток, – на території України, чи за її межами.»**

Затвердження такої Узагальнюючої податкової консультації має стати тимчасовим засобом вирішення проблеми та не відмінює необхідності внесення відповідних змін до Податкового Кодексу щодо оподаткування ПДФО інвестиційного прибутку з джерелом походження за межами України, як вказано у розділах 2 - 7 даної Технічної записки.