

# Податок на репатріацію: хто та коли сплачує

У разі співпраці з нерезидентами-юрособами часто постає запитання, чи потрібно сплачувати податок із доходу, тобто фактично виконувати функцію податкового агента. З'ясуємо, хто має сплачувати податок на репатріацію, з яких доходів, у якій сумі, а також коли і за яких умов можна скористатися міжнародним договором для зменшення ставки чи звільнення від оподаткування.



**Галина Морозовська**

експерт з питань обліку та оподаткування, Київ



**Олена Сердюк**

експерт MCFR Головбух, канд. екон. наук

Податковий кодекс України (ПК) не містить поняття «податок на репатріацію». На практиці ним називають податок на доходи нерезидентів із джерел походження з України. Не з усіх доходів нерезидентів-юросіб треба сплачувати податок на репатріацію. Як, власне, й не всі суб'єкти господарювання мають його платити.

## Платники податку на репатріацію

Утримувати податок на репатріацію із доходів нерезидентів-юросіб зобов'язані резиденти (або постпредставництва), які виплачують їм доходи із джерел походження з України.

У разі виплати нерезидентам за виробництво та/або розповсюдження реклами такий податок сплачують за ставкою 20% суми таких виплат за власний рахунок (пп. 141.4.6 ПК)

За загальними нормами, резиденти — це широке коло осіб, зокрема фізособи, місце проживання яких в Україні, та юрособи з місцезнаходженням на території України тощо (пп. 14.1.213 ПК). Від 01.01.2017 набрали чинності зміни, внесені до ПК (Закон України

«Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» від 21.12.2016 № 1797-VII), які вилучають норму із спецвизначенням терміна «резидент» для цілей розділу III ПК.

Тож наразі всі резиденти (а не лише платники податку на прибуток) під час виплати доходу нерезидентіві-юрособі із джерел походження з України мають сплачувати податок на репатріацію. Єдиноподатникам теж треба платити податок на репатріацію у разі виплати доходу нерезидентіві-юрособі з джерел походження з України відповідно до пункту 297.5 ПК. Позаяк не можна повністю ототожнювати податок на прибуток підприємств і податок із доходів нерезидентів (пп. 134.1.3, п. 136.5 ПК).

Щоправда, на фізосіб розділ III ПК не мав би поширюватися, та прямої норми ПК, яка б це стверджувала, немає.

## СИТУАЦІЯ



### Чи може резидент сплатити податок на репатріацію власним коштом

Підприємство уклало договір про користування сервером та програмами литовської компанії. У договорі, інвойсі та акті окремим рядком прописали податок на репатріацію. Нерезидент відмовляється підписувати документи і вимагає, аби ми сплачували податок своїм коштом. Як не порушити вимоги законодавства України та виконати домовленості? Які наслідки для резидента, який сплачує податок на репатріацію за власні кошти?

**Рішення.** Ні, резидент не може сплачувати податок на репатріацію власним коштом. Але є варіант, як вирішити ситуацію. Пояснимо.

Доходи, що отримав нерезидент із джерела походження в Україні, оподатковують у порядку і за ставками, що визначені у статті 141 Податкового кодексу України (ПК) (пп. 141.4.1 ПК). Такими доходами, в т. ч., є роялті.

**Роялті** — це будь-який платіж, отриманий як винагорода за використання або за надання права на використання об'єкта права інтелектуальної власності, а саме, на будь-які літературні твори, твори мистецтва або науки, включаючи комп'ютерні програми, інші записи на носіях інформації, відео- або аудіокасети, кінематографічні фільми або плівки для радіо- чи телевізійного мовлення, передачі (програми) організацій мовлення, інші аудіовізуальні твори, будь-які права, які охороняються патентом, будь-які зареєстровані торговельні марки (знаки на товари і послуги), права інтелектуальної власності на дизайн, секретне креслення, модель, формулу, процес, права інтелектуальної власності на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау) (пп. 14.1.225 ПК).

## **Не вважають роялті платежі, що нерезидент отримав:**

- як винагороду за використання комп'ютерної програми, якщо умови використання обмежені функціональним призначенням такої програми, а її відтворення обмежене кількістю копій, необхідних для такого використання («кінцевим споживачем»);
- придбання примірників (копій) об'єктів інтелектуальної власності, у т. ч. в електронній формі, для використання за їх функціональним призначенням для кінцевого споживання або перепродажу;
- придбання речей (у т. ч. носіїв інформації), в яких втілені або на яких містяться об'єкти права інтелектуальної власності, визначені в абзаці першому підпункту 14.1.225 ПК, у користування, володіння та/або розпорядження особи;
- передачу прав на об'єкти права інтелектуальної власності, якщо умови такої передачі надають право особі, яка отримує такі права, продати або відчужити в інший спосіб права інтелектуальної власності або оприлюднити (розголосити) секретні креслення, моделі, формули, процеси, права інтелектуальної власності на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау), окрім випадків, коли таке оприлюднення (розголошення) є обов'язковим згідно із законодавством України;
- передачу права на розповсюдження примірників програмної продукції без права їх відтворювати або якщо їх відтворення обмежене використанням кінцевим споживачем.

Тож, якщо за умовами договору з нерезидентом платіж на його користь підпадає під ознаки роялті, на нього поширюються спеціальні умови оподаткування нерезидентів.

«Резидент, у т. ч. 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 т. ч. на рахунки нерезидента, що ведуться в національній валюті), утримують податок з таких доходів, зазначених у підпункті 141.4.1, ... за ставкою в розмірі 15% (крім доходів, зазначених у підпунктах 141.4.4—141.4.6 та 141.4.11...) 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» (пп. 141.4.2 ПК).

Тож цей податок на репатріацію є податком на доходи, що їх отримує нерезидент, і його сплачують за рахунок суми, яку виплачують нерезидентіві.

Платник податків зобов'язаний, зокрема, сплачувати податки і збори у строки та розмірах, що встановлюють ПК та закони з питань митної справи (ст. 16 ПК). Джерелами самостійної сплати грошових зобов'язань з податків або погашення податкового боргу платника податків є будь-які власні кошти, у т. ч. отримані від продажу товарів (робіт, послуг), майна, випуску цінних паперів,

зокрема корпоративних прав, як позика (кредит) і з інших джерел, з урахуванням особливостей, визначених у статті 87 ПК, а також суми платежів, надміру сплачених до відповідних бюджетів.

ПК забороняє будь-які поступки грошового зобов'язання або податкового боргу платника податків третім особам (п. 87.7 ПК). Положення цього пункту не поширюються на випадки, коли гарантами повного та своєчасного погашення грошових зобов'язань платника податків є інші особи, якщо таке право передбачене ПК.

Отже, **чинне законодавство забороняє резидентів сплачувати податок на репатріацію власним коштом**. Проте не забороняє домовитися з нерезидентом про те, щоб зазначити у договорі суму роялті в такому розмірі, щоб після утримання з нього податку на репатріацію нерезидент отримав ту суму, про яку сторони фактично домовилися. Наприклад, сторони домовилися про те, що розмір роялті становить 85 євро. Тоді, якщо у договорі зазначили роялті в розмірі 100 євро, податок на репатріацію дорівнюватиме 15 євро, а нерезидент, як і домовилися, отримає свої 85 євро.

Якщо ж зазначити у договорі суму роялті 85 євро і резидент перерахує цю суму нерезидентові, а податок сплатить своїм коштом, податківці під час перевірки можуть додатково нарахувати податок на «репатріацію» на суму 85 євро. При цьому суму сплаченого за рахунок резидента податку не визнають податком на репатріацію. І, звісно, доведеться сплатити відповідні штрафні санкції, пеню тощо.

## СИТУАЦІЯ



### **Чи сплачувати податок на репатріацію, якщо сторони — пов'язані особи**

Резидент України (платник єдиного податку четвертої групи) отримав позику від компанії-нерезидента (Кіпр). Компанія-нерезидент на момент надання позики була пов'язаною стороною, на момент часткового погашення позики і відсотків — ні. Чи впливає це на податок на репатріацію?

**Рішення.** Із відсотків за позиками від нерезидента українське підприємство — позичальник утримує податок за ставкою 15% їх суми і за їх рахунок. Сплачують цей податок до бюджету під час виплати відсотків, якщо інше не передбачено положеннями чинних міжнародних договорів України з країнами резиденції осіб, на користь яких проводять виплати (пп. 141.4.1 та 141.4.2 Податкового кодексу України, ПК). Порядок застосування таких міжнародних договорів

встановлює стаття 103 ПК. Зокрема, вона передбачає можливість їх застосування до доходів, фактичним власником яких (бенефіціаром) є нерезидент, що їх отримує.

Наразі є чинною Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи (далі — Конвенція). За частиною 2 статті 11 Конвенції резидент може утримати з відсотків, що їх виплачує нерезидентові — фактичному власнику, не більше ніж 2% їх загальної суми. Для оподаткування відсотків податком на репатріацію за нормами Конвенції не має значення, чи є нерезидент пов'язаною особою. А за частиною 3 статті 11 Конвенції термін «відсотки» означає дохід від боргових вимог будь-якого виду (включаючи позику), незалежно від права на участь у прибутках боржника (тобто позичальника). І головна умова у разі застосування Конвенції — аби кіпрський позикодавець мав бенефіціарний статус.

## Оподатковувані доходи нерезидентів

У ПК наведено перелік оподатковуваних доходів із джерел походження з України (пп. 141.4.1 ПК). Зокрема, це:

- проценти, дисконтні доходи, що їх сплачують на користь нерезидента, у т. ч. проценти за позиками та борговими зобов'язаннями, випущеними (виданими) резидентом;
- дивіденди, які сплачує резидент;
- роялті;
- фрахт і доходи від інжинірингу;
- лізингова/орендна плата, яку вносять резиденти або постійні представництва на користь нерезидента — лізингодавця/орендодавця за договорами оперативного лізингу/оренди;
- доходи від продажу нерухомого майна, розташованого на території України, яке належить нерезидентові, у т. ч. майна постійного представництва нерезидента;
- прибуток від операцій з продажу чи іншого відчуження цінних паперів, деривативів або інших корпоративних прав;
- доходи, отримані від провадження спільної діяльності на території України, доходи від виконання довгострокових контрактів на території України;
- винагорода за провадження нерезидентами або уповноваженими ними особами культурної, освітньої, релігійної, спортивної, розважальної діяльності на території України;
- брокерська, комісійна або агентська винагорода;
- внески та премії на страхування або перестрахування ризиків в Україні;
- доходи, одержані від діяльності у сфері розваг;
- доходи у вигляді благодійних внесків та пожертвувань на користь нерезидентів;

– інші доходи від провадження нерезидентом 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.

Закцентуємо увагу на винятку «крім» у підпункті «й» підпункту 141.4.1 ПК. Завдяки йому під час перерахування оплати нерезидентові за придбані в нього товари утримувати податок на репатріацію не потрібно. Аналогічно й у разі перерахування плати за послуги/роботи, які не потрапили до наведеного вище переліку, — їх не доведеться оподатковувати податком на доходи нерезидентів.

#### ПРИКЛАД



### **Контрольовані операції: дії податкового агента, коли проценти і роялті визнали дивідендами**

Операції з нерезидентом, у яких виплачують дохід, що прирівнюють Податковим кодексом України (ПК) до дивідендів, у грошовій чи майновій формі, є об'єктом оподаткування на доходи нерезидентів.

Під час виплати процентів та роялті на користь нерезидентів обов'язок зі сплати податку на доходи нерезидента виникає у податкового агента — резидента України (далі — податковий агент) до або під час виплати доходу. Аналіз відповідності умов контрольованої операції принципу «витагнутої руки» здійснює резидент за підсумками звітного (податкового) року.

Якщо протягом звітного року резидент сплачував нерезиденту проценти або роялті у контрольованих операціях та застосовував ставки податку на доходи нерезидента, що передбачили міжнародним договором для процентів та роялті, за підсумками звітного року **може виникнути ситуація, за якої частину процентів/роялті визнають відповідно до норм ПК дивідендами («перекваліфікована» у дивіденди), які підлягають оподаткуванню податком за іншою ставкою.**

Щоб уникнути подвійного оподаткування одного й того ж доходу або заниження податкових зобов'язань нарахування податку на доходи нерезидента щодо частини доходу, прирівняної за наслідками звітного року до дивідендів, податковому агенту необхідно здійснити **дії у такому порядку:**

**1.** Податковий агент проводить перерахунок суми податку на доходи нерезидента з урахуванням перекваліфікації частини процентів/роялті у дивіденди.

**2.** Якщо за результатами перерахунку сума податкового зобов'язання не змінюється, податковий агент не проводить додаткових утримань та/або нарахувань податку з доходів нерезидента. Вважають, що податковий агент виконав вимоги ПК щодо утримання та/або нарахування податку з дивідендів.

**3.** Якщо за результатами перерахунку сума податкового зобов'язання збільшується, податковий агент проводить нарахування та сплачує податок за вирахуванням суми податку, яку вже сплатив протягом звітного року.

**4.** Якщо за результатами перерахунку сума податкового зобов'язання з податку на доходи нерезидента зменшується, податковий агент має право на повернення надміру сплачених грошових зобов'язань у порядку, визначеному статтею 43 ПК.

За інформацією ГУ ДПС у Дніпропетровській області

ситуація



## **Представники нерезидента налагоджують обладнання: чи оподатковувати дохід нерезидентів**

Підприємство придбало обладнання у нерезидента. Представники постачальника приїхали в Україну та налагодили техніку. За умовами договору резидент оплатив переліт і проживання іноземців. Розглянемо, у який спосіб обліковувати ці витрати? Чи оподатковувати дохід нерезидентів?

### **Бухоблік**

Витрати на встановлення, монтаж і налагодження збільшують первісну вартість основних засобів (п. 8 НП(С)БО 7 «Основні засоби»). Із місяця, що настає за місяцем, коли такий об'єкт став придатним для корисного використання, його амортизують (п. 29 НП(С)БО 7).

Тож усі витрати підприємства, спрямовані на доведення основних засобів до придатного для експлуатації стану, потрібно включати до їх первісної вартості. Сюди ж мають потрапляти і витрати на оплату проживання працівників нерезидента, які займаються налагодженням основних засобів.

Накопичення витрат, які формують первісну вартість основних засобів, відбувається з використанням субрахунків 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» або 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів».

Витрати, пов'язані з оплатою проживання працівників, можна відобразити в обліку проведенням: дебет субрахунків 152 або 153 із кредитом субрахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами». Відповідно, оплату послуг готелю можна відобразити проведенням: дебет субрахунку 685 із кредитом субрахунку 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

Додамо, що у разі залучення працівників нерезидента для підтримання обладнання в робочому стані (технічний огляд, обслуговування, поточний ремонт) пов'язані з цим витрати відносять **до складу витрат** (п. 15 НП(С)БО 7). Конкретна класифікація таких витрат залежить від напряму використання цього обладнання.

### **Податок на репатріацію**

Доходи, що отримав нерезидент із джерелом їх походження з України, оподатковують у порядку і за ставками, що визначені пунктом 141.4 Податкового кодексу України (ПК). Зокрема, **не оподатковують** доходів у вигляді виручки або інших видів компенсації вартості товарів, виконаних робіт, наданих послуг, переданих, виконаних, наданих резидентові від такого нерезидента (постійного представництва) (пп. «й» пп. 141.4.1 ПК).

Податківці погоджуються із цим, проте звертають увагу на **правильність визначення понесених витрат**. Для прикладу, якщо понесені витрати підпадають під визначення інжинірингу, звільнення не працює, і резидент зобов'язаний утримати податок на репатріацію (лист ГУ ДФС у м. Києві від 09.08.2017 № 1544/ІПК/26-15-12-03-11).

Отже, із виплат нерезидентові за налагодження обладнання податок на репатріацію не утримуйте.

### **ПДФО та військовий збір**

ПДФО мають сплачувати фізособи-нерезиденти, які отримують доходи із джерелом їх походження в Україні. Порядок оподаткування ПДФО таких доходів встановлює пп. 170.10.1 ПК. Так, доходи із джерелом їх походження в Україні, що їх нараховують (виплачують, надають) на користь нерезидентів, оподатковують за правилами і ставками, що визначені для резидентів (з огляду на особливості, визначені ПК).

Тобто, податковим агентом є резидент (юрособа або самозайнята фізособа), базова ставка ПДФО становить 18%. Крім того, роботодавець зобов'язаний прописати у договорі ставку ПДФО, яку утримуватимуть із доходу нерезидента (пп. 170.10.3 ПК). Утримують ПДФО одночасно з виплатою доходу (пп. 168.1.1 ПК)



Проте ставка ПДФО може зменшуватися, якщо міжнародний договір, згоду на обов'язковість якого надала Верховна Рада України, встановлює інші правила, ніж ПК. Тоді застосовуйте правила міжнародного договору (п. 3.2 ПК).

Звільняють (зменшують ставку ПДФО) від оподаткування доходи із джерелом їх походження в Україні на підставі довідки (її копії), що підтверджує статус нерезидента. Надати її — обов'язок нерезидента.

Із суми доходу нерезидента утримайте також військовий збір за ставкою 1,5% (п. 16-1 підрозд. 10 розд. XX ПК). Справляйте його з усіх доходів фізосіб, що їх оподатковують ПДФО, незалежно від статусу одержувача таких доходів (резидент або нерезидент).

До виплату доходу потрібно підготуватися. Нерезидент, його законний представник або уповноважена особа звертається до податкової, щоб отримати реєстраційний номер облікової картки платника податку (лист ДФС від 26.02.2016 № 4262/10/28-10-06-11). Без цього податковий агент не зможе показати дохід нерезидента у додатку 4ДФ. А це загрожує, щонайменше, фінвідповідальністю (п. 119.1 ПК). А може бути й адмінштраф згідно зі статтею 163-4 Кодексу України про адміністративні правопорушення (від 34 до 51 грн, а за повторного порушення — від 51 до 85 грн).

Надалі у договорі з нерезидентом не прописуйте окремим пунктом компенсацію витрат на переліт і проживання. Ліпше включити їх до загального кошторису витрат на налагодження обладнання. Тоді не буде й оподатковуваних доходів для представників нерезидента.

## Резюме

Доходи нерезидентів оподаткуйте ПДФО та військовим збором. Для відображення доходів у додатку 4ДФ отримайте на нерезидента реєстраційний номер облікової картки платника податку.

## ситуація



### **Нерезидент продає корпоративні права у ТОВ: що з податком на репатріацію**

Коли нерезидент продає корпоративні права в українському ТОВ, виникає податок на доходи нерезидентів, або так званий податок на репатріацію. Порядок його справляння регламентує абзац «е» підпункту 141.4.1 Податкового кодексу України (ПК). А саме, доходи із джерелом походження з України, які

отримав нерезидент, оподатковують у порядку і за ставками, що визначає стаття 141 ПК. Такими доходами є прибуток від операцій продажу або іншого відчуження інвестиційних активів у вигляді:

- цінних паперів, деривативів або інших корпоративних прав у статутному капіталі юросіб-резидентів, окрім тих, що перебувають в обігу на фондовій біржі та входять до Переліку № 675. Ідеться про Перелік іноземних фондових бірж, на яких розміщено іноземні боргові цінні папери нерезидентом, оподаткування доходу якого здійснюється відповідно до підпункту 141.4.11 пункту 141.4 статті 141 Податкового кодексу України (додаток до постанови КМУ від 06.09.2017 № 675);

- акцій, корпоративних прав, часток в іноземних компаніях, організаціях, утворених відповідно до законодавства інших держав (іноземні юрособи), окрім тих, що перебувають в обігу на фондовій біржі та входять до Переліку № 675. За умови що в будь-який момент часу впродовж 365 днів, що передують продажу або іншому відчуженню, вартість —

- таких активів або інших аналогічних прав іноземної юрособи на 50% і більше утворюється за рахунок акцій, часток в українській юрособі, що належать зазначеній іноземній юрособі прямо чи опосередковано (абз. 4 пп. «е» пп. 141.4.1 ПК);

- акцій, часток в українській юрособі на 50% і більше утворюється за рахунок нерухомого майна, що розташоване в Україні та належить такій українській юрособі або вона ними користується на підставі договору операційної або фінансової оренди (лізінгу) чи аналогічного договору та відображає таке використання у своєму обліку як актив, у т. ч. актив з права користування, за вимогами НП(С)БО або МСФЗ (абз. 5 пп. «е» пп. 141.4.1 ПК);

- акцій, корпоративних прав у статутному капіталі юрособи — резидента України, за умови що в будь-який час упродовж 365 днів, що передують продажу або іншому відчуженню, вартість таких активів на 50% і більше утворювалася за рахунок нерухомого майна, що розташоване в Україні та належить такій юрособі-резиденту або вона користується ними на підставі договору операційної або фінансової оренди (лізінгу) чи аналогічного договору та відображає таке використання у своєму обліку як актив, у т. ч. актив з права користування, за вимогами НП(С)БО або МСФЗ (абз. 6 пп. «е» пп. 141.4.1 ПК).

Вартість перелічених акцій, часток, корпоративних або інших аналогічних прав і вартість нерухомого майна визначають на підставі **балансової (залишкової) вартості** за даними бухобліку як найвищу суму в будь-який момент часу впродовж 365 днів, що передують продажу або іншому відчуженню. Вона також підлягає порівнянню з балансовою (залишковою) вартістю іншого майна (активів) за даними бухобліку такої юрособи.

## За якими нормами оподатковувати

Якщо проаналізуєте ці норми, побачите, що операції продажу нерезидентом акцій, корпоративних прав у статутному капіталі юрособи — резидента України одночасно регулюють дві норми.

**По-перше**, другий абзац підпункту «е» підпункту 141.4.1 ПК. Прибуток нерезидента від продажу або іншого відчуження цінних паперів, деривативів або інших корпоративних прав у статутному капіталі юросіб-резидентів оподатковують **незалежно від розміру вартості їх нерухомого майна**. Окрім тих, що перебувають в обігу на фондовій біржі, що входить до Переліку № 675. Цю норму запровадили з 23.05.2020 Законом України від 16.01.2020 № 466-IX. Згодом Закон України від 17.12.2020 № 1117-IX (далі — Закон № 1117) відтермінував дату її застосування до 01.01.2021.

**По-друге**, шостий абзац підпункту «е» підпункту 141.4.1 ПК. Прибуток нерезидента від продажу або іншого відчуження акцій, корпоративних прав у статутному капіталі юрособи — резидента України підлягає оподаткуванню, але вже за певних умов щодо **формування вартості корпоративних прав за рахунок нерухомого майна**, що розташовану в Україні та належить такій юрособі-резиденту або вона ним користується. Цю норму із 08.08.2020 запровадив Закон України від 14.07.2020 № 786-IX. Згодом дату початку її застосування Закон № 1117 також переніс на 01.01.2021.

Можна припустити, що коли депутати ухвалювали останню норму, вони мали намір дещо «полегшити» нерезидентам тягар оподаткування операцій з корпоративними правами у статутному капіталі юросіб-резидентів. Але прямуючи до цієї мети вони забули видалити попередню норму із другого абзацу підпункту «е» підпункту 141.4.1 ПК.

У підсумку вийшло, що відтепер одночасно діють дві норми, що по-різному регулюють оподаткування однієї операції. Якій із цих норм надавати перевагу? Вважаємо, що за правилами розв'язання правових колізій, варто застосовувати **пізнішу та спеціальну норму** з шостого абзацу підпункту «е» підпункту 141.4.1 ПК. Проте цілком можливо, що на практиці податківці можуть надавати перевагу і положенням другого абзацу цього підпункту ПК, які дозволяють оподатковувати ширше коло операцій.

## Як визначити вартість корпправ

Особливості діяльності в Україні товариств з обмеженою діяльністю (ТОВ) регламентує Закон України «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю» від 06.02.2018 № 2275-VIII (далі — Закон про ТОВ). Жодних вимог оцінювати і визначати вартість корпоративних прав під час їх продажу Закон про ТОВ, не встановлює, як і інші законодавчі акти. Ба більше, учасник

товариства має право **оплатно чи безоплатно** відчужити свою частку (частину частки) у статутному капіталі товариства іншим його учасникам або третім особам (ч. 1 ст. 21 Закону про ТОВ).

Тож закон припускає навіть варіант безплатної передачі корпоративних прав. Єдине обмеження: учасник ТОВ має право відчужити свою **лише оплачену** частку (частину частки) у статутному капіталі (ч. 3 ст. 21 Закону про ТОВ).

І лише коли учасник виходить зі складу ТОВ, вартість його частки визначають на основі ринкової вартості сукупності всіх часток учасників ТОВ пропорційно до розміру частки такого учасника (ч. 8 ст. 24 Закону про ТОВ). Однак навіть для цієї ситуації є винятки. У статуті ТОВ можете передбачати інші строк, порядок, розмір і спосіб розрахунків із учасником, який виходить із ТОВ, а також порядок вибору суб'єкта оціночної діяльності (ч. 12 ст. 24 Закону про ТОВ). Відповідні положення можете внести до статуту, змінити або вилучити з нього, якщо загальні збори всіх учасників ТОВ ухвалили одностайне рішення.

Тож за українським законодавством, якщо нерезидент продає корпправа, він має право **на свій розсуд** встановити їх договірну вартість. При цьому вона **може бути меншою**, ніж балансова вартість нерухомого майна.

#### УВАГА

### **Договірну вартість корпоративних прав нерезидент має право встановити на свій розсуд**

#### **Як визначити прибуток нерезидента**

Прибуток від проведення операцій, описаних у підпункті «е» підпункту 141.4.1 ПК, визначають як позитивну різницю між доходом від продажу або іншого відчуження інвестиційного активу і документально підтвердженими витратами на його придбання.

Особа, відповідальна за сплату податку з прибутку від такої операції, має право зажадати від нерезидента, який відчужує інвестиційний актив, документи, **що** підтверджують витрати на його придбання. Якщо нерезидент не надасть таких документів, базою оподаткування податком на прибуток є **вартість відчуження інвестиційного активу**.

Прибуток від продажу корпправ = дохід від продажу – документально підтверджені витрати на придбання

Витрати на придбання активу у вигляді корпоративних прав можуть підтвердити первинні документи про **факт внесення вкладу нерезидента до статутного капіталу ТОВ-резидента**:

- виписка банку;
- прибутковий касовий ордер;
- акт приймання-передачі майна тощо.

На підставі цих документів ТОВ або покупець корпправ під час їх придбання або виплати частки учасникові — нерезиденту-юрособі або може обчислити прибуток як позитивну різницю між вартістю компенсації, яку виплачує нерезидентіві, і вартістю його внеску до статутного капіталу.

Проте, якщо у вас виникла така ситуація, з огляду на її правову неурегульованість, радимо отримати індивідуальну податкову консультацію на підставі статті 52 ПК

### Резюме

Оподаткування продажу нерезидентом корпоративних прав у статутному капіталі юросіб-резидентів одночасно регулюють дві норми ПК. Припускаємо, що податківці застосовуватимуть більш фіскальні норми другого абзацу підпункту «е» підпункту 141.4.1 ПК.

В українському законодавстві немає норм, які регулюють порядок визначення вартості корпправ у ТОВ під час їх відчуження, в т. ч. з метою оподаткування.

Прибуток нерезидента від відчуження корпправ можна визначити як різницю між вартістю компенсації, яку виплачуєте нерезидентіві за ці права, і підтвердженою вартістю його внеску до статутного капіталу ТОВ.

ситуація



## Нерезидент продає корпоративні права фізособі: чи утримувати податок на репатріацію

Юрособа-нерезидент продає свою частку в українському ТОВ іншому учасникові — пересічній фізособі-резиденту. Як оформити операцію, за якою вартістю нерезидент може продати корпоративні права і які податкові наслідки будуть у сторін?

**Рішення.** Коли один засновник продає корпоративні права іншому засновникові — фізособі, така операція не впливає на бухоблік і податок на прибуток товариства (ТОВ). Адже корпправа продає не ТОВ. Тож ітиметься саме про ці відносини.

## Правові аспекти

Договірні відносини щодо продажу частки у ТОВ виникають між засновниками: юрособою-нерезидентом, що продає корпправа, і фізособою-резидентом, яка їх купує. ТОВ причетне до цієї операції опосередковане. Воно лише має зафіксувати у статутних документах відповідні зміни про склад засновників.

**Корпоративні права** — це права особи, частка якої визначається у статутному капіталі (майні) господарської організації, що включають правомочності на участь цієї особи в управлінні господарською організацією, отримання певної частки прибутку (дивідендів) даної організації та активів у разі ліквідації останньої відповідно до закону, а також інші правомочності, передбачені законом та статутними документами (пп. 14.1.90 Податкового кодексу України, ПК; ч. 1 ст. 167 Господарського кодексу України).

Процедуру відчуження часток у статутному капіталі ТОВ регламентує Закон України «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю» від 06.02.2018 № 2275-VIII (далі — Закон про ТОВ). Учасник має право **оплатно чи безоплатно** відчужити свою частку (частину частки) у статутному капіталі ТОВ іншим учасникам або третім особам (ч. 1 ст. 21 Закону про ТОВ). При цьому учасник має право відчужити лише **оплачену частку** (частину частки) у статутному капіталі (ч. 3 ст. 21 Закону про ТОВ).

Законодавство не містить норм, які встановлювали б особливості визначення ціни на корпправа, що підлягають продажу. Ціна корпправ також не залежить від розміру внеску засновника до статутного капіталу під час створення ТОВ. Тому сторони визначають ціну їх продажу **на свій розсуд**. Погоджену між сторонами ціну зазначають у договорі купівлі-продажу.

Для державної реєстрації змін до відомостей про склад учасників ТОВ подає:

- заяву про державну реєстрацію змін до відомостей про юридичну особу, що містяться в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб — підприємців та громадських формувань (форма № 2, затверджена наказом Мін'юсту від 18.11.2016 № 3268/5);
- документ про сплату адміністративного збору. Розмір збору — 0,3 прожиткового мінімуму для працездатних осіб;

акт приймання-передачі частки (частини частки) у статутному капіталі ТОВ.

Справжність підписів на цьому документі варто засвідчити **нотаріально з обов'язковим використанням спеціальних бланків нотаріальних документів** (ч. 5 ст. 17 Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб — підприємців та громадських формувань» від 15.05.2003 № 755-IV).

## Порядок розрахунків

З огляду на те що продавець є нерезидентом, розрахунок за продану частку у ТОВ можна провести як в гривні, так і в іноземній валюті. Такого висновку доходимо з норм статті 5 Закону України «Про валюту і валютні операції» від 21.06.2018 № 2473-VIII. У ній записано, що всі розрахунки на території України проводять винятково у гривні, **крім** розрахунків за операціями здійснення іноземних інвестицій та повернення іноземному інвесторові прибутків, доходів (у т. ч. дивідендів) та інших коштів, одержаних на законних підставах у результаті здійснення іноземних інвестицій.

**Іноземні інвестиції** — цінності, що вкладаються іноземними інвесторами в об'єкти інвестиційної діяльності відповідно до законодавства України з метою отримання прибутку або досягнення соціального ефекту (пп. 2 ч. 1 ст. 1 Закону України «Про режим іноземного інвестування» від 19.03.1996 № 93/96-ВР).

Отже, фізособа-покупець має право розрахуватися за придбану частку ТОВ **іноземною валютою або гривнею**.

Іноземну інвестицію, а також прибутки, доходи, інші кошти, що одержав іноземний інвестор від інвестиційної діяльності в Україні, повертають, зокрема:

- з поточного рахунку/рахунку умовного зберігання (ескроу)/ кореспондентського рахунку резидента в іноземній/національній валюті на рахунки іноземного інвестора в банках (крім поточних рахунків фізосіб-нерезидентів), рахунки іноземного інвестора за кордоном та/або рахунок номінального утримувача;
- інвестиційного рахунку іноземного інвестора в іноземній/національній валюті на інші власні рахунки за межами України/в Україні (п. 70 Положення про заходи захисту та визначення порядку здійснення окремих операцій в іноземній валюті, затвердженого постановою Правління НБУ від 02.01.2019 № 5; далі — Положення № 5).

Тож фізособа-резидент може перерахувати кошти за придбану частку як на **поточний рахунок нерезидента** (у гривні чи інвалюті), так і на його **інвестиційний рахунок** (у гривні чи інвалюті).

Зважте, що за поточними рахунками в іноземній валюті фізосіб-резидентів проводять операції, що не суперечать вимогам законодавства України, включаючи пов'язані:

- з переказом на власний рахунок умовного зберігання (ескроу) в іноземній валюті з метою проведення розрахунків з нерезидентом-інвестором чи поверненням із власного рахунку умовного зберігання (ескроу) (пп. 4 п. 118 Положення № 5);
- здійсненням іноземних інвестицій в Україні — переказ з інвестиційного рахунку/рахунку умовного зберігання (ескроу) нерезидента-інвестора **на інвестиційний рахунок нерезидента-інвестора в Україні** або на його рахунок в

іноземному банку (пп. 7 п. 118 Положення № 5).

Тобто під час зарахуванні іноземної валюти від продажу частки у ТОВ пріоритет має інвестиційний рахунок нерезидента.

«**Інвестиційний рахунок** — поточний рахунок в іноземній валюті першої та другої групи Класифікатора іноземних валют і банківських металів, затвердженого постановою НБУ від 04.02.1998 № 34, та/або в гривнях, відкритий іноземним інвестором у банку виключно для здійснення ним інвестиційної діяльності в Україні, а також для **повернення іноземної інвестиції та прибутків, доходів, інших коштів**, одержаних цим іноземним інвестором від інвестиційної діяльності в Україні, та пов'язаних з такою діяльністю операцій» (пп. 4 п. 2 Положення № 5).

Аби переказати кошти в іноземній валюті або гривні на рахунок нерезидента, щоб повернути іноземні інвестиції, доходи, прибутки або інші кошти, отримані за об'єктами інвестиційної діяльності в Україні, резидент подає до обслуговуючого банку:

- договір про повернення іноземним інвестором іноземної інвестиції, доходів, прибутків, інших коштів, що він одержав від інвестиційної діяльності в Україні, та/або інші документів, які **підтверджують суму грошових зобов'язань**, що підлягають сплаті іноземному інвесторові за результатами його інвестиційної діяльності в Україні (п. 71 Положення № 5);
- документи, що підтверджують здійснення іноземних інвестицій:
  - договори про здійснення іноземних інвестицій;
  - документи, що підтверджують права іноземного інвестора на об'єкт інвестиції;
  - довідки банків-резидентів про здійснення іноземними інвесторами інвестицій в іноземній валюті/гривні;
  - митні декларацій про ввезення в Україну товарів з метою інвестування;
  - інші документи, що підтверджують здійснення іноземних інвестицій відповідно до вимог законодавства України.

Якщо між датою, коли іноземний інвестор набув право власності на об'єкт інвестиції, і датою повернення іноземному інвесторові іноземної інвестиції (доходів, прибутків, інших коштів, отриманих за об'єктами інвестиційної діяльності в Україні), сплигло **більше ніж п'ять календарних років**— перелічених документів буде достатньо для проведення операції.

#### УВАГА

**Фізособа-покупець може розрахуватися з нерезидентом як іноземною валютою, так і гривнею**



## Фізособа-засновник і податок на репатріацію

Чи потрібно утримувати податок з доходів нерезидента (податок на репатріацію) за нормами підпункту 141.4.2 ПК, коли нерезидент продає право на частку у ТОВ? Адже до доходів (прибутків) нерезидентів із джерелом їх походження в Україні, які потрібно оподатковувати податком на репатріацію, належить, зокрема, прибуток нерезидента від продажу або іншого відчуження інвестиційних активів **у вигляді корпоративних прав у статутному капіталі юридичних осіб — резидентів** (абз. «е» пп. 141.4.1 ПК).

Утримувати податок на репатріацію з доходу (прибутку) нерезидента із джерелом його походження і України мають резиденти, у т. ч.:

- фізособи-підприємці;
- фізособи, які провадять незалежну професійну діяльність;
- юрособи чи фізособи-підприємці, які обрали спрощену систему оподаткування;
- інші нерезиденти, які провадять господарську діяльність через постійне представництво на території України (пп. 141.4.2 ПК).

За деяких умов утримувати податок на репатріацію зобов'язаний також **нерезидент — покупець** інвестиційного активу.

Фізособи-резиденти, які не є підприємцями або самозайнятими особами, **не сплачують податку на прибуток**. Згідно із підпунктом 133.1.4 ПК платниками податку на прибуток є **лише фізособи-підприємці**, в т. ч. ті, що обрали спрощену систему оподаткування, та фізособи, які провадять незалежну професійну діяльність, — щодо виплачених нерезидентові доходів (прибутків) із джерелом їх походження в Україні, які оподатковують за пунктом 141.4 ПК.

Оскільки в нашому випадку дохід юрособи-нерезиденту виплачує засновник-фізособа, який не є підприємцем, **утримувати податок на репатріацію він не зобов'язаний**. Це підтверджують і податківці:

«Фізичні особи — резиденти, які не є підприємцями або не провадять незалежну професійну діяльність, не утримують податок з доходів нерезидентів та не подають Декларацію» (ЗІР, категорія 102.16).

В обліку ТОВ передачу корпоративних прав від одного власника іншому відображають лише в аналітичному обліку: нового власника зазначають на субрахунку 401 «Статутний капітал». Розмір статутного капіталу в результаті цієї операції не зміниться.

**УВАГА**

# Не сплачують податку на прибуток фізособи-резиденти, які не є підприємцями або самозайнятими особами

## Резюме

Засновник — юрособа-нерезидент має право продати частку у ТОВ засновнику — фізособі-нерезиденту за погодженою ціною.

Розрахунок можете провести безготівково на інвестиційний рахунок нерезидента в іноземній валюті або гривні.

Податок на репатріацію утримувати не потрібно, оскільки дохід виплачує фізособа, яка не є підприємцем або самозайнятою особою.

## СИТУАЦІЯ



### Яку оподаткувати податком на репатріацію інформаційно-консультаційні послуги від нерезидентів-фізосіб

Виплачуємо дохід нерезидентам із країною резиденції Польща, Німеччина, Велика Британія, США за інформаційно-консультаційні послуги (спікери). Послуги надають фізособи. Отримали від нерезидентів довідки, що підтверджують статус резидентства їх країни.

Які саме ставки податку на репатріацію застосовувати щодо кожної із цих країн?

**Відповідь.** Згідно зі статтею 9 Конституції України чинні міжнародні договори, згоду на обов'язковість яких надала Верховна Рада України, є частиною національного законодавства України. Тож якщо міжнародний договір, згоду на обов'язковість якого надала ВРУ, встановлює інші правила, ніж передбачає Податковий кодекс України (ПК), застосовуйте правила міжнародного договору (п. 3.2 ПК).

Правила міжнародного договору України застосовують шляхом звільнення від оподаткування доходів із джерелом їх походження і Україні, зменшення ставки податку або повернення різниці між сплаченою сумою податку і сумою, яку

нерезидент має сплатити відповідно до міжнародного договору України (ст. 103 ПК).

Винагорода за провадження нерезидентами або уповноваженими ними особами культурної, освітньої, релігійної, спортивної, розважальної діяльності на території України є доходом нерезидента (пп. «ж» пп. 141.4.1 ПК). Резидент або його постійне представництво, що виплачують на користь нерезидента або уповноваженої ним особи (крім постійного представництва нерезидента на території України) будь-яку виплату з доходу із джерелом походження в Україні, що він отримав від провадження господарської діяльності, утримують податок з доходів, зазначених у підпункті 141.4.1 ПК (пп. 141.4.2 ПК). Податок утримують за ставкою 15% за рахунок таких доходів і сплачують до бюджету під час такої виплати, якщо іншого не передбачають положення чинних міжнародних договорів України із країнами резиденції осіб, на користь яких виплачують кошти. При цьому враховують також доходи, що надійшли на рахунки нерезидента в національній валюті.

**Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Польща** про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень підписана 12.01.1993 і набрала чинності 11.03.1994. Відповідно до статті 14 цієї Конвенції дохід, що одержує резидент однієї Договірної Держави від надання професійних послуг чи іншої діяльності незалежного характеру, оподатковують лише в цій Державі, за винятком випадку, коли він має регулярно доступну постійну базу у другій Договірній Державі з метою провадження такої діяльності. Якщо резидент має таку постійну базу, дохід можуть оподатковувати у другій Державі, але тільки той дохід, що стосується цієї постійної бази. При цьому термін «професійні послуги» включає, зокрема, незалежну наукову, літературну, артистичну, художню, освітню або викладацьку діяльність, а також незалежну діяльність лікарів, адвокатів, інженерів, архітекторів, зубних лікарів і бухгалтерів.

**Угода між Україною і Федеративною Республікою Німеччина** про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на дохід і майно набрала чинності для України 04.10.1996. Відповідно до статті 14 цієї Угоди доходи, що одержує резидент однієї Договірної Держави від професійних послуг чи іншої діяльності незалежного характеру, оподатковують у другій Договірній Державі, тільки якщо він має там доступну йому постійну базу для провадження цієї діяльності. У такому випадку оподатковувати можуть лише доходи, що стосуються цієї постійної бази. В Угоді термін «професійні послуги» включає, зокрема, освітню або викладацьку діяльність.

### **Конвенція між Урядом України і Урядом Сполученого Королівства**

**Великобританії і Північної Ірландії** про усунення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доход і на приріст вартості майна набрала чинності 11.08.1993. Відповідно до статті 14 цієї Конвенції дохід, що одержує резидент Договірної Держави від професійних послуг чи іншої діяльності незалежного характеру, оподатковують тільки у цій Державі. Якщо він має регулярно доступну постійну базу у другій Договірній Державі з метою провадження своєї діяльності, у другій Державі можуть оподатковувати лише дохід, що стосується цієї постійної бази. Термін «професійні послуги» включає, зокрема, незалежну наукову, літературну, артистичну, художню, освітню або викладацьку діяльність, а також незалежну діяльність лікарів, адвокатів, інженерів, архітекторів, зубних лікарів і бухгалтерів.

### **Конвенція між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки**

про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи та капітал набрала чинності для України 05.06.2000. Відповідно до статті 14 цієї Конвенції дохід, що одержала фізична особа — резидент Договірної Держави від виконання особистих послуг незалежного характеру, підлягає оподаткуванню тільки у тій Державі. Винятки:

- a) такі послуги надають чи надавали в іншій Договірній Державі;
- b) дохід стосується постійної бази, яку фізична особа має або мала з метою регулярного надання таких послуг у другій Державі. Тоді дохід, що стосується такої постійної бази, можуть оподатковувати у другій Державі відповідно до принципів, аналогічних принципам статті 7 (прибутки від комерційної діяльності) цієї Конвенції, для визначення суми прибутку від комерційної діяльності та його віднесення до постійного представництва.

Термін «незалежні особисті послуги» включає, зокрема, незалежну наукову, літературну, художню, освітню або викладацьку діяльність, а також незалежну діяльність лікарів, адвокатів, інженерів, архітекторів, дантистів і бухгалтерів.

Отже, інформаційно-консультаційні послуги, що надають спікери, можна віднести до незалежних особистих послуг за всіма наведеними вище міжнародними договорами. Якщо слухачі, які відвідують семінари, тренінги, лекції таких спікерів, не є постійною базою, тобто їх склад постійно змінюється, то цілком правомірно стверджувати, що доходи резидентів Польщі, Німеччини, Великобританії, США від надання таких незалежних особистих послуг підлягають оподаткуванню у цих країнах і не оподатковуються в Україні.

## Нерезидент відступив резидентові право вимоги за позикою: що з податком на репатріацію

Чи виникає податок на репатріацію якщо нерезидент (Кіпр) надавав позику, а потім відступив право вимоги суми боргу і відсотків фінансовій компанії — резидентові?

**Рішення.** Доходи, що отримав нерезидент із джерелом походження з України, оподатковують податком на прибуток відповідно до вимог підпункту 141.4.1 Податкового кодексу України (ПК).

Доходи із джерелом походження з України — це будь-який дохід, що отримали резиденти або нерезиденти, в т. ч. від будь-яких видів їх діяльності на території України (включаючи виплату (нарахування) винагороди іноземними роботодавцями), її континентальному шельфі, у виключній (морській) економічній зоні, в т. ч. доходи у вигляді відсотків, дивідендів, роялті та будь-яких інших пасивних (інвестиційних) доходів, що сплатили резиденти України або постійні представництва нерезидентів в Україні (пп. 14.1.54 ПК). Такими доходами, зокрема, є відсотки, дисконтні доходи, що їх сплачують на користь нерезидента, в т. ч. відсотки за позиками та борговими зобов'язаннями, що випустив (видав) резидент.

Згідно з підпунктом 141.4.2 ПК резиденти, які здійснюють на користь нерезидента або уповноваженої ним особи будь-яку виплату з доходу із джерелом походження з України, що отримав такий нерезидент (у т. ч. на його рахунки у національній валюті), утримують податок з доходів, зазначених у підпункті 141.4.1, за ставкою 15% (окрім доходів, зазначених у пп. 141.4.4—141.4.6 ПК) та за їх рахунок. Податок сплачують до бюджету під час такої виплати, якщо іншого не передбачають положення чинних міжнародних договорів України з країнами резиденції осіб, на користь яких здійснюють виплати.

Доходи нерезидентів у вигляді відсотків за позиками або фінансовими кредитами, наданими резидентам, оподатковують за ставкою 5% у джерела виплати таких доходів і за їх рахунок (пп. 141.4.11 ПК). Для цього слід дотримати таких умов:

а) кошти, що надав нерезидент за позикою або фінансовим кредитом, залучені шляхом розміщення іноземних боргових цінних паперів на іноземній фондовій біржі, що входить до переліку, затвердженого урядом;

б) кошти, що надав нерезидент за позикою або фінансовим кредитом, залучені з метою надання (прямо чи опосередковано) резидентіві позики або фінансового кредиту;

в) нерезидент, якому виплачують відсотки, та/або уповноважена ним особа не є резидентами юрисдикцій, що на дату розміщення нерезидентом іноземних боргових цінних паперів включені до переліку держав (територій), затвердженого урядом (пп. 39.2.1.2 ПК).

Залежно від виконання чи невиконання умов підпункту 141.4.11 ПК резидент, який виплачує саме нерезидентіві дохід у вигляді відсотків за користування позикою, зобов'язаний утримати 15% або 5% податку на прибуток і перерахувати до державного бюджету. Цей податок і вважають «податком на репатріацію», тому що дохід отримує нерезидент.

Щодо заміни позикодавця-нерезидента новим кредитором — резидентом слід виходити з того, що кредитора у зобов'язанні можна замінити іншою особою внаслідок :

1. передання ним своїх прав іншій особі за правочином (відступлення права вимоги);
2. правонаступництва;
3. виконання обов'язку боржника поручителем або заставодавцем (майновим поручителем);
4. виконання обов'язку боржника третьою особою;
5. в інших випадках, встановлених законом (ст. 512 Цивільного кодексу України; ЦК).

До нового кредитора переходять права первісного кредитора у зобов'язанні в обсязі й на умовах, що існували на момент переходу цих прав, якщо іншого не встановлює закон або договір (ст. 514 ЦК).

Замінювати кредитора не допускається у зобов'язаннях, нерозривно пов'язаних з особою кредитора, зокрема, про відшкодування шкоди, заподіяної каліцтвом, іншим ушкодженням здоров'я або смертю.

Із викладеного випливає, що новий кредитор — резидент у результаті відступлення права вимоги набув усіх прав за договором позики, у т. ч. право отримати дохід у вигляді відсотків за позикою. У такому разі усувається така ознака «податку на репатріацію», як отримання доходу саме нерезидентом.

Про це свідчить і назва п. 141.4 ПК: «Особливості оподаткування нерезидентів». Тобто ця норма регулює відносини щодо оподаткування доходів саме нерезидентів. Фінансова компанія — резидент, на відміну від нерезидента, сама є платником податку на прибуток, а тому утримання із відсотків за позикою «податку на репатріацію» втрачає будь-який юридичний та фінансовий сенс.

Отже, під час виплати відсотків за позику на користь фінансової компанії — резидента позичальник не зобов'язаний утримувати і сплачувати «податок на репатріацію», попри те що первісним позикодавцем був нерезидент.

СИТУАЦІЯ



## Які обліково-податкові наслідки придбання корпоративних прав у нерезидента

Нерезидент-юрособа, який не має постпредставництва на території України, продає частку у товаристві резидента резидентів-юрособі. Як оподатковувати таку операцію продавцю (нерезидентів-юрособі) та покупцю (резидентів-юрособі)?

**Рішення.** Увесь тягар оподаткування ляже на плечі покупця (резидента). Чому — читайте далі.

### Наслідки для резидента-покупця

#### Бухгалтерський облік

Придбання корпоративних прав покупець обліковує за дебетом рахунків 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» або 35 «Поточні фінансові інвестиції» у кореспонденції з кредитом субрахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» чи іншого рахунку зобов'язань.

Вибір рахунку, на якому обліковувати корпоративні права, залежить від мети їх придбання. А саме, чи планує підприємство продавати їх протягом року з дати балансу. Якщо так, тоді це поточні фінансові інвестиції, якщо ні — довгострокові.

Собівартість корпоративних прав включає:

- ціну їх придбання;
- комісійні винагороди;
- мито, податки та збори, обов'язкові платежі;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням (п. 4 НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»).

Коли визначаєте собівартість корпоративних прав, беріть до уваги саме ціну їх придбання, **без зменшення цієї суми на податок, утриманий під час сплати нерезидентів коштів**. Адже підприємство-резидент у цій ситуації виступає лише податковим агентом. Тому утриманий під час перерахування коштів податок з доходів нерезидента не впливає на договірну вартість корпоративних прав.

На подальші дати балансу корпоративні права можна відобразити у балансі:

- за справедливою вартістю;
- собівартістю з урахуванням зменшення корисності;
- амортизованою собівартістю;
- методом участі в капіталі.

### **Податковий облік**

Розділ III Податкового кодексу України (ПК) не передбачає жодних податкових коригувань, пов'язаних **із придбанням** корпоративних прав.

Однак надалі, в процесі обліку корправ може виникнути потреба застосовувати податкові різниці, пов'язані з коригуванням доходів та втрат від участі в капіталі. Така необхідність виникає, коли підприємство застосовує в обліку метод участі в капіталі (пп. 140.5.3 ПК).

Операції купівлі-продажу неціннопаперових корпоративних прав за гроші, а також їх обмін на цінні папери та неціннопаперові корправа **не є об'єктом оподаткування** ПДВ (пп. 196.1.1 ПК). Тож ані податкових зобов'язань, ані податкового кредиту за операціями купівлі-продажу неціннопаперових корправ за гроші не виникає.

А от якщо платник ПДВ придбаває корпоративні права та розраховується за них в натуральній формі (наприклад, основними засобами чи запасами), йому доведеться нарахувати податкові зобов'язання з постачання таких товарів і зареєструвати податкову накладну за загальними правилами (пп. 14.1.191; пп. «а» п. 185.1; п. 188.1; ст. 201 ПК).

### **Наслідки для нерезидента-продавця**

Тепер розглянемо, як нерезидентів оподаткувати дохід, який він отримав за передані корправа.

#### **База оподаткування та ставки податку**

Прибуток від торгівлі або іншого відчуження корпоративних прав, визначений відповідно до розділу III ПК, вважають **доходом нерезидента** (пп. «е» пп. 141.4.1 ПК). Тому **резидент-покупець** зобов'язаний утримати з таких доходів податок на репатріацію за ставкою 15%, якщо інше не передбачено міжнародними договорами (пп. 141.4.2 ПК).

Зверніть увагу, що йдеться не про весь дохід нерезидента від продажу корправ, а лише про **прибуток від такої операції**. Податок слід сплатити з **різниці** між доходом нерезидента від продажу корпоративних прав та документально підтвердженими витратами на їх придбання (пп. 141.4.2 ПК).



Якщо на вимогу податкового агента (у нашому випадку резидента-покупця) нерезидент, який відчужує інвестиційний актив, не надасть документи, що підтверджують витрати на придбання активу, базою оподаткування податком на такий прибуток буде **вся вартість операції з відчуження інвестиційного активу**.

Отже, якщо документів немає, резидент-покупець має утримати 15% з усього доходу нерезидента-юрособи. Звісно, якщо міжнародна угода з країною нерезидента не передбачає інші, «зменшувальні» положення. Важливо, щоб такі документи були надані та належним чином оформлені.

У випадку з корпправами витратами на придбання можуть бути не лише грошові кошти. Питання зарахування витрат на придбання фінансових інвестицій часто стає предметом спору під час податкових перевірок. Тож розглянемо його докладніше.

Оскільки йдеться про придбання корпправ юрособи-резидента, звернемося до Закону України «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю» від 06.02.2018 № 2275-III (далі — Закон № 2275). Відповідно до пункту 1 статті 13 Закону № 2275 вкладом учасника ТОВ можуть бути гроші, цінні папери, інше майно, якщо інше не встановлено законом. Аналогічні норми містила стаття 13 Закону України «Про господарські товариства» від 19.09.1991 № 1576-XII, що втратив чинність.

ПК під інвестиціями розуміє, зокрема, господарські операції, що передбачають внесення коштів або майна в обмін на корпоративні права, емітовані юрособою під час їх розміщення (пп. 14.1.81 ПК).

Тож **витратами на придбання** корпоративних прав є сума коштів або вартість майна, переданого в обмін на такі корпоративні права.

### **Підтвердні документи**

Податківці акцентують увагу на документах, які мають підтверджувати витрати на придбання інвестиційних активів. Наприклад, ДПС в індивідуальних податкових консультаціях від 29.11.2019 № 1655/6/99-00-04-07-03-15/ІПК, від 08.07.2019 № 3154/М/99-99-13-02-03-14/ІПК та від 18.10.2019 № 870/Г/99-00-04-07-03-14/ІПК зазначає:

«...документальним підтвердженням витрат на придбання інвестиційного активу, мають бути документи, що засвідчують факт передачі майна (немайнового активу), як вкладу до статутного капіталу товариства, звіт про оцінку (акт оцінки) цього майна та рішення загальних зборів учасників товариства про затвердження грошової оцінки вкладу, актів узгодження оцінки вкладів в статутний капітал тощо. У випадку придбання корпоративних прав не у їх емітента, може йтися про договори, розрахункові документи, акти прийому-передачі, інвойси тощо, складені між продавцем та покупцем».

Зважте, якщо документи нерезидента складені іноземною мовою, їх треба перекласти, а якщо видані іноземними установами — легалізувати та перекласти.

Педантичний підхід до оформлення документів, які зменшують базу оподаткування податком на доходи нерезидента, потенційно зменшить ризики під час камеральних та документальних перевірок. Суди вже розглянули чимало спорів платників із податківцями щодо витрат на придбання інвестиційних активів та їх документального підтвердження.

Суди вважають: якщо платник на надав на запит податківців документи, які підтверджують його витрати на придбання інвестиційного активу, це ще не означає, що він їх не поніс. Головне, щоб платник документально підтвердив ці витрати у суді. Таку позицію висловив, зокрема, ВСУ у постанові від 18.04.2018 у справі № 826/7630/14.

Утім, наявність позитивної судової практики свідчить також про те, що податківці пильнують за такими операціями і дуже прискіпливо ставляться до будь-яких витратних документів.

## СИТУАЦІЯ



### **Нерезидент оцінив юридичні ризики: чи утримувати з винагороди податок на доходи нерезидентів**

Підприємство замовило оцінку юридичних ризиків у нерезидента тієї країни, де має намір отримати валютний кредит. Звіт нерезидент формує не на митній території України. Чи потрібно з винагороди нерезидента за такою операцією під час її виплати утримувати податок на доходи нерезидента? Чи можна застосувати норми Конвенції про уникнення подвійного оподаткування? Чи потрібно коригувати фінансовий результат до оподаткування податком на прибуток підприємств?

**Рішення.** Оцінка юридичних ризиків є різновидом послуг. За договором про надання послуг виконавець зобов'язується за завданням замовника надати послугу, яку споживають у процесі вчинення певної дії або певної діяльності. Замовник зобов'язується оплатити виконавцеві зазначену послугу, якщо іншого не встановлює договір (ст. 901 гл. 63 Цивільного кодексу України).

Результатом послуги нерезидента з оцінки юридичних ризиків буде Звіт про оцінку, на підставі якого резидент отримує валютний кредит.

Тож підприємство — резидент України не має підстав утримувати податок на доходи нерезидентів під час виплати винагороди за послугу з оцінки юридичних ризиків, оскільки:

- до доходів з метою оподаткування податком на доходи нерезидентів не включають доходи у вигляді виручки або інших видів компенсації вартості товарів/виконаних робіт/наданих послуг (пп. «й» п. 141.4.1 Податкового кодексу України; ПК);
- перелік послуг, доходи нерезидентів від надання яких підлягають оподаткуванню, не містить оцінки юридичних ризиків, на відміну від реклами, оренди, фрахту, страхування (п. 141.4 ПК).

Відповідно, підприємства не має і підстав застосовувати норми міжнародного договору про уникнення подвійного оподаткування, оскільки вони покликані зменшити ставку податку на доходу нерезидентів за наявності об'єкта оподаткування.

Щодо коригування фінансового результату, його потрібно збільшити на одну з величин:

- суму перевищення ціни, визначеної за принципом «вितягнутої руки», над договірною/контрактною вартістю послуг, якщо така операція є контрольованою відповідно до статті 39 ПК (пп. 140.5.1 ПК);
- 30% вартості послуги, якщо підприємство її придбало в нерезидента, який:
  - зареєстрований у державі/на території, що Кабмін включив до переліку держав/територій відповідно до підпункту 39.2.1.2 ПК (постанова КМУ від 27.12.2017 № 1045);
  - має одну з організаційно-правових форм, що Кабмін включив до переліку відповідно до підпункту 39.2.1.1 «г» ПК (постанова КМУ від 04.07.2017 № 480) — тобто нерезидентне сплачує податку на прибуток/корпоративного податку, в т. ч. з доходів, що отримує за межами держави своєї реєстрації, та/або не є податковим резидентом держави, у якій зареєстрований як юридична особа (пп. 140.5.4 ПК).

Не коригуйте фінансового результату відповідно до підпункту 140.5.4 ПК, якщо операція підприємства є контрольованою, а також якщо суму витрат на придбання послуги зможете підтвердити за цінами, що встановлені за принципом «вितягнутої руки» відповідно до статті 39 ПК (п. 140.5.4 ПК, Узагальнююча податкова консультація щодо застосування положень підпунктів 140.5.4, 140.5.6 пункту 140.5 статті 140 Податкового кодексу України щодо визначення податкового (звітного) періоду для коригування фінансового результату до оподаткування, затверджена наказом Мінфіну від 14.11.2018 № 887).

## Чи оподатковувати незалежні особисті послуги, отримані від фізособи-нерезидента

Виплачуємо дохід фізичним особам — резидентам Польщі, Німеччини, Великої Британії, США за інформаційно-консультаційні послуги (спікери). Як оподатковувати таку операцію?

**Рішення.** Міжнародні договори, згоду на обов'язковість яких надала Верховна Рада України, є частиною національного законодавства України (ст. 9 Конституція України). Якщо у такому міжнародному договорі встановлені інші правила, ніж ті, що передбачає Податковий кодекс України (ПК), до оподаткування доходів застосовують правила міжнародного договору (п. 3.2. ПК).

Правила міжнародного договору України дозволяють звільнити від оподаткування доходи із джерелом їх походження з України, зменшити ставки податку або повернути різницю між сплаченою сумою податку і сумою, яку має сплатити нерезидент відповідно до міжнародного договору України (ст. 103 ПК).

Винагорода за культурну, освітню, релігійну, спортивну, розважальну діяльність на території України, яку провадять нерезиденти або уповноважені ними особи, є доходом нерезидента (пп. 141.4.1 ПК). Резидент або його постійне представництво, які виплачують на користь нерезидента або уповноваженої ним особи (крім постійного представництва нерезидента на території України) дохід від провадження господарської діяльності із джерелом його походження з України, утримують податок з таких доходів за ставкою 15% за їх рахунок. Це стосується і виплат, що перераховують на рахунки нерезидента у національній валюті. Податок сплачують до бюджету під час виплати доходу, якщо інше не передбачають положення чинних міжнародних договорів України з країнами резиденції осіб, на користь яких виплачують дохід (пп. 141.4.2 ПК).

Конвенція між Урядом України та Урядом Республіки Польща про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень (далі — Конвенція) є чинною із 11.03.1994. Дохід, одержаний резидентом однієї договірної держави від професійних послуг чи іншої діяльності незалежного характеру, оподатковують тільки у цій державі. Виняток становить випадок, коли цей резидент має регулярно доступну постійну базу у другій договірній державі для проведення цієї діяльності (ст. 14 Конвенції). Якщо він має таку постійну базу, дохід можуть оподатковувати у другій державі, але тільки той, що приписують до цієї постійної бази. При цьому термін «професійні послуги» включає, зокрема, незалежну наукову, літературну, артистичну,

художню, освітню або викладацьку діяльність, так само як і незалежну діяльність лікарів, адвокатів, інженерів, архітекторів, зубних лікарів і бухгалтерів.

Угода між Україною і Федеративною Республікою Німеччина про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доход і майно набрала чинності для України 04.10.1996. Доходи, що одержує резидент однієї договірної держави від професійних послуг чи іншої діяльності незалежного характеру, оподатковують у другій договірній державі, лише якщо він володіє там доступною йому постійною базою з метою проведення цієї діяльності (ст. 14 Конвенції). У такому випадку доходи можуть оподатковувати, але тільки стосовно доходів, що приписують до цієї постійної бази. В Угоді термін «професійні послуги» включає, зокрема, освітню або викладацьку діяльність.

Конвенція між Урядом України і Урядом Сполученого Королівства Великобританії і Північної Ірландії про усунення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доход і на приріст вартості майна набула чинності 11.08.1993. Дохід, що одержується резидентом Договірної Держави за професійні послуги чи іншу діяльність незалежного характеру, оподатковується тільки в цій Державі, за винятком випадку, коли він володіє регулярно доступною постійною базою в другій Договірній Державі з метою проведення своєї діяльності (ст. 14 Конвенція). Якщо у нього є така постійна база, доход може оподатковуватись у другій Державі, але тільки стосовно доходу, що приписується до цієї постійної бази. Термін «професійні послуги» включає, зокрема, незалежну наукову, літературну, артистичну, художню, освітню або викладацьку діяльність, так само, як і незалежну діяльність лікарів, адвокатів, інженерів, архітекторів, зубних лікарів і бухгалтерів.

Конвенція між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи та капітал набула чинності для України 05.06.2000. Відповідно до статті 14 Конвенції дохід, одержаний фізичною особою, яка є резидентом Договірної Держави, від виконання особистих послуг незалежного характеру, підлягає оподаткуванню тільки в тій Державі, за винятком, якщо:

- такі послуги надаються чи надавалися в іншій Договірній Державі; та
- доход відноситься до постійної бази, яку фізична особа має або мала з метою регулярного надання таких послуг в тій іншій Державі. У такому випадку дохід, який відноситься до такої постійної бази, може оподатковуватись у тій іншій Державі відповідно до принципів, аналогічних принципам Статті 7

(Прибутки від комерційної діяльності) цієї ж Конвенції, для визначення суми прибутку від комерційної діяльності та віднесення прибутку від комерційної діяльності до постійного представництва.

Термін «незалежні особисті послуги» включає, зокрема, незалежну наукову, літературну, художню, освітню або викладацьку діяльність, так як і незалежну діяльність лікарів, адвокатів, інженерів, архітекторів, дантистів і бухгалтерів.

Таким чином, інформаційно-консультаційні послуги, які надають спікери можуть бути віднесені до незалежних особистих послуг усіх чотирьох наведених вище міжнародних договорів. І якщо слухачі, які відвідують семінари, тренінги, лекції таких спікерів не є постійною базою, тобто їх склад постійно змінюється, то цілком правомірно стверджувати, що доходи резидентів Польщі, Німеччини, Великобританії, США за такі незалежні особисті послуги підлягають оподаткуванню у цих країнах і не оподатковуються в Україні.

СИТУАЦІЯ



## **Нерезидент продає корпоративні права нижче за номінал: чи оподатковувати**

Нерезидент — юридична особа є власником корпоративних прав юридичної особи — резидента України. Нерезидент вирішив продати свою частку за ціною нижчою за номінал. Як оподаткувати таку операцію?

**Рішення.** Податок треба утримувати з прибутку від такої операції. Якщо продали корпоративні права за ціною, нижчою за їх номінальну вартість, об'єкта оподаткування не виникає. А загальні правила такі.

У Податковому кодексі України (ПК) наведено перелік оподатковуваних доходів із джерел походження з України. Зокрема, це **прибуток** від операцій з продажу чи іншого відчуження цінних паперів, деривативів або інших корпоративних прав (пп. «е» пп. 141.4.1 ПК).

УВАГА

**Ставка податку на репатріацію — 15% прибутку з продажу цінних паперів (пп. 141.4.2 ПК)**

Платники податку мають **окремо визначати загальний фінансовий результат** за операціями з продажу або іншого відчуження цінних паперів звітного періоду відповідно до національних або міжнародних стандартів фінансової звітності (листи ДФС від 02.10.2017 № 2091/6/99-99-15-02-02-15/ІПК, від 19.04.2018 № 1721/6/99-99-15-02-02-15/ІПК).

Податок з доходів нерезидента утримують **і юридичні, і фізичні особи**. Зокрема, у ЗІР (категорія 102.18) фіскали зазначили, що фізична особа — резидент, яка виплачує нерезидентові — юридичній особі доходи з джерелом походження з України від операцій з продажу корпоративних прав, зобов'язана утримувати податок з таких доходів, якщо іншого не передбачають положення міжнародного договору України з країною резиденції особи, на користь якої виплачують дохід.

## СИТУАЦІЯ



### **Доходи нерезидента-юрособи: що і як оподатковуємо**

Підприємство-резидент уклало контракт із нерезидентом (Естонія) про виконання проектних і монтажних робіт системи пожежогасіння на об'єкті, розташованому в Україні. Чи можна розглядати ці роботи як інжиніринг? Чи потрібно доходи, що отримав нерезидент, оподатковувати на території України?

**Рішення.** Доходи, що отримав нерезидент-юрособа від інжинірингу в Україні, підлягають оподаткуванню так званим податком на репатріацію (пп. «г» пп. 141.4.1 Податкового кодексу України; ПК). Інжиніринговими вважають лише послуги, перелік яких наведений у підпункті 14.1.85 ПК. Згідно з цією нормою у частині виконання проектних і монтажних робіт проектні роботи підпадають під визначення поняття «інжиніринг», а монтажні — ні. Окрім того, монтажні роботи не потрапили й до інших оподатковуваних доходів нерезидента (пп. «й» пп. 141.4.1 ПК).

З огляду на це **оподаткуванню підлягають лише кошти, виплачені нерезидентові за проектні роботи**. Правильність цього висновку підтверджують податківці (лист ДФС від 06.11.2017 № 2528/6/99-99-15-02-02-15/ІПК, лист ГУ ДФС у м. Києві від 27.10.2015 № 16269/10/26-15-15-01-09).

Податок на репатріацію утримують за ставкою 15% під час виплати доходу і за його рахунок, але за умови, що інше не передбачено відповідним міжнародним договором (пп. 141.4.2 ПК).

Між Україною та Естонською Республікою діє Конвенція про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно (далі — Конвенція), яку Україна ратифікувала 13.09.1996. Конвенція набрала чинності 24.12.1996.

Відповідно до пункту 1 статті 7 Конвенції, якщо естонське підприємство не провадить комерційної діяльності в Україні через розташоване в ній постійне представництво, прибуток цього підприємства оподатковують лише в Естонії.

Тобто зазначена норма Конвенції **звільняє дохід нерезидента** від оподаткування на території України. Однак її застосовують, якщо нерезидент надасть особі (податковому агенту), яка виплачує йому доходи, довідку (або її нотаріально завірнену копію), що підтверджує, що **нерезидент є резидентом країни, з якою Україна уклала міжнародний договір** (п. 103.4 ПК).

Якщо такої довідки або її нотаріально завірненої копії немає, податковий агент, перш ніж перерахувати нерезидентіві кошти за проектні роботи, має утримати податок за ставкою 15% із суми доходу і перерахувати його до бюджету. Інакше до нього застосують штраф (ст. 127 ПК) і пеню (ст. 129 ПК).

## СИТУАЦІЯ



### **Чи утримувати податок на репатріацію, якщо проценти нерезидента зараховано у збільшення статутного капіталу**

Проценти — це дохід, який сплачує (нараховує) позичальник кредитору як плату за використання залучених на визначений/невизначений строк коштів або майна.

Доходи нерезидента із джерелом їх походження з України оподатковують за правилами пункту 141.4 Податкового кодексу України. Для цілей цього пункту такими доходами є, зокрема проценти, що їх сплачують на користь нерезидента.

Резидент під час виплати нерезиденту доходу із джерелом його походження з України утримує податок з таких доходів за ставкою 15%, який сплачує до бюджету під час такої виплати.

Господарське зобов'язання припиняється зарахуванням зустрічної однорідної вимоги, строк якої настав або строк якої не зазначений чи визначений моментом витребування (п. 3 ст. 203 Господарського кодексу України).



Тобто доходи нерезидента із джерелом їх походження з України у вигляді процентів оподатковують відповідно до пункту 141.4 ПК, незалежно від способу виплати такого доходу, в т. ч. шляхом зарахування в рахунок збільшення статутного капіталу або суми кредиту/позики (лист ДФС від 25.07.2017 № 1343/6/99-99-15-02-02-15/ІПК).

Податок з доходів нерезидента у вигляді процентів сплачують під час зарахування зустрічної однорідної вимоги.

ситуація 

## **Чи утримувати податок на репатріацію з членських внесків нерезиденту**

Особливості оподаткування доходів нерезидентів визначає пункт 141.4 статті 141 Податкового кодексу України (ПК).

Доходи, отримані нерезидентом із джерелом їх походження з України, оподатковують у порядку й за ставками, визначеними статтею 141 ПК.

Перелік таких доходів, отриманих нерезидентом із джерелом їх походження з України, визначає підпункт 141.4.1 ПК.

Членські внески не виокремлюють як окремий вид доходу з джерелом походження з України, тому такі виплати розглядають у складі інших доходів від провадження нерезидентом господарської діяльності на території України (пп. «й» пп. 141.4.1 ПК).

У разі виплати членських внесків нерезиденту з них утримують податок у розмірі 15% їх суми під час виплати таких внесків.

Якщо міжнародний договір, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлює інші правила, ніж ті, що передбачає ПК, застосовують правила міжнародного договору (лист ДФС від 17.07.2017 № 1234/6/99-99-15-02-02-15/ІПК).

ситуація 

## **Чи утримувати податок на репатріацію з доходу експедитора-нерезидента**

Бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу не може бути юридична або фізична особа, яка має право на отримання доходу, але є агентом, номінальним утримувачем (номінальним власником) або тільки посередником щодо такого доходу. На цьому акцентують і фахівці ДПС у листі ГУ ДФС у м. Києві від 23.09.2016 № 21056/10/26-15-12-05-11.

Тому відшкодування витрат на фрахтування транспортного засобу, що здійснюється не безпосередньо фрахтувальникові-нерезиденту, а експедитору (агентові, який не є бенефіціарним власником доходу), є виплатою інших доходів з джерелом походження з України. Такі доходи слід оподатковувати за ставкою 15% під час виплати за рахунок цих доходів.

## СИТУАЦІЯ



### Коли не оподатковують «орендний» дохід нерезидента

Українське підприємство у січні 2019 року брало участь у міжнародній виставці у Німеччині. Контракт уклало з нерезидентом-юрособою. Резидент оплатив послуги з обслуговування нерезидентом експонентів та оренду кутової площі стенда. Як оподаткувати доходи нерезидента?

**Рішення.** Порядок оподаткування доходів нерезидента-контрагента залежатиме **від умов договору з ним**. Нагадаємо, що дохід із джерелом походження з України — це будь-який дохід, отриманий резидентами або нерезидентами, у т. ч. від будь-яких видів їх діяльності **на території України** (включаючи виплату (нарахування) винагороди іноземними роботодавцями), її континентальному шельфі, у виключній (морській) економічній зоні (пп. 14.1.54 Податкового кодексу України, ПК). Ця сама норма містить невиключний перелік таких доходів, зокрема, доходи від надання резидентам або нерезидентам в оренду (користування) майна, розташованого в Україні.

Доходи нерезидентів українського походження, які зазначені у підпункті 141.4.1 ПК, оподатковують за ставкою 15% суми та під час їх виплати, якщо інше не передбачене міжнародними договорами. До переліку таких доходів (пп. «г» пп. 141.4.1 ПК) входить лізингова/орендна плата, яку сплачують резиденти на користь нерезидента-лізингодавця/орендодавця за договорами оперативного лізингу/оренди.

Але у випадку, що розглядаємо, навіть якщо у договорі прямо йдеться про оренду майна нерезидента, оподатковувати орендну плату податком на доходи немає підстав. Бо орендоване майно нерезидента знаходиться за межами

митної території України, отже, дохід, виплачуваний йому, 100-відсотково неукраїнського походження.

Тепер розглянемо ситуацію стосовно послуг нерезидента з обслуговування експонентів. За підпунктом «й» підпункту 141.4.1 ПК **доходи у вигляді** виручки або інших видів компенсації вартості товарів, **виконаних робіт, наданих послуг**, переданих, виконаних, наданих резидентові від такого нерезидента, взагалі не потрапляють до кола оподатковуваних доходів. Тож якщо у договорі зазначені саме послуги з обслуговування експонентів, їх також не оподатковують.

СИТУАЦІЯ



## Як оподаткувати винагороду нерезидента за брокерські, комісійні чи агентські послуги

Резидент або постійне представництво нерезидента, що виплачує нерезидентові дохід із джерелом його походження з України, отриманий таким нерезидентом від провадження господарської діяльності, утримує податок з цього доходу у розмірі 15% його суми. Податок сплачує до бюджету під час виплати, якщо іншого не передбачають положення міжнародного договору України з країною резиденції особи, на користь якої виплачують кошти (пп. 141.4.2 Податкового кодексу України; ПК).

Перелік доходів, отриманих нерезидентом із джерелом їх походження з України, визначає підпункт 141.4.1 ПК.

До таких доходів включають, зокрема, доходи у вигляді брокерської, комісійної або агентської винагороди, отриманої 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 (пп. «й» пп. 141.4.1 ПК). Визначальною умовою для оподаткування такого доходу є фактична виплата брокерської, комісійної або агентської винагороди за брокерські, комісійні або агентські послуги.

Отже, із доходів нерезидента у вигляді брокерської, комісійної або агентської винагороди, отриманої від резидента за виконані брокерські, комісійні або агентські послуги, надані такому резидентові, утримують податок у розмірі 15%, якщо інше не встановлено правилами міжнародного договору, незалежно від місця надання нерезидентом цих послуг. Такої ж думки дотримують і фіскали (лист ДФС від 28.09.2017 № 2066/6/99-99-15-02-02-15/ІПК).

## Чи виникає податок на репатріацію, якщо є довідка про уникнення подвійного оподаткування

Юридична особа — резидент уклала агентський договір (посередництва) з юридичною особою — нерезидентом (резидентом Російської Федерації). Чи виникає податок на репатріацію, якщо є довідка про уникнення подвійного оподаткування?

**Рішення.** Наявність податку на репатріацію у разі надання нерезидентом України (резидентом Російської Федерації; далі — резидент РФ) агентських послуг залежить від місця надання таких послуг.

У разі якщо резидент РФ надав агентські послуги резиденту України не на території України, такі операції не є доходом із джерелом походження з України та не є об'єктом оподаткування «податком на репатріацію».

У разі якщо резидент РФ надав агентські послуги резиденту України на території України, такі операції є доходами нерезидента із джерелом походження з України (пп. «з» пп. 141.4.1 Податкового кодексу України; ПК) та є об'єктами оподаткування «податком на репатріацію».

Наразі між Урядами України та Російської Федерації чинна Угода про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження ухилень від сплати податків від 08.02.1995 (далі — Угода).

Угодою не передбачено ставок оподаткування (тим паче звільнення від оподаткування) для доходів у вигляді агентської винагороди, відмінних від ставок, передбачених ПК. Ці доходи належать до інших доходів, що можуть оподатковуватись в Україні (ст. 20 Угоди).

Враховуючи той факт, що доходи, надані резиденту РФ на території України у вигляді агентської винагороди, не мають преференцій щодо оподаткування згідно з Угодою, то резидент України утримує податок з таких доходів за загальною ставкою в розмірі 15% та сплачує його до бюджету під час такої виплати. Відповідно, отримувати довідку, яка підтверджує статус резидента РФ, не потрібно.

Нагадаємо, що в разі якщо в міжнародних угодах передбачена преференція щодо оподаткування певних видів доходу (звільнення від оподаткування або застосування зменшеної ставки податку), то її використання дозволено тільки за таких умов:

- нерезидент є бенефіціаром таких доходів;
- надання нерезидентом довідки, яка підтверджує його резидентство.

Для підтвердження резидентства РФ потрібно отримати довідку від Міжрегіональної інспекції Федеральної податкової служби Росії з централізованої обробки даних.

СИТУАЦІЯ



## Яким вимогам має відповідати довідка (сертифікат) країни резиденції нерезидента

Працюємо з нерезидентами. В яких випадках зобов'язані вимагати від контрагентів довідку (сертифікат) податкового резидента? Яким вимогам має відповідати цей документ?

**Рішення.** Сертифікат податкового резидента (Tax Residency Certificate) — це документ, що засвідчує резидентство компанії (особи) в певній державі та право застосовувати до такої компанії положень договорів про уникнення подвійного оподаткування. Сертифікат підтверджує, що компанія є платником податків в іншій юрисдикції. Видає його державний податковий орган країни нерезидента.

Отже, сертифікат резиденції є підставою для звільнення (зменшення) від оподаткування доходів, які отримав нерезидент із джерелом їх походження з України, у разі відносин із нерезидентами країн, з якими уклали міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування.

Чинні міжнародні договори України з іншими країнами про уникнення подвійного оподаткування знайдете у листі ДПС від 04.02.2020 № 1852/7/99-00-09-02-02-07 або на сайті ДПС.

За відсутності документа, що підтверджує країну резиденції партнера, із доходу на користь нерезидента маєте утримати податок на репатріацію за ставкою 15% (пп. 141.4.1, 141.4.2 Податкового кодексу України; ПК).

В українському законодавстві такий документ традиційно називають довідкою. Щоб уникнути подвійного оподаткування, нерезидент має подати резидентові — податковому агентові, який виплачує йому доходи, довідку або її нотаріально засвідчену копію, а також **інші документи, якщо це передбачено міжнародним договором України** (п. 103.4 ПК).

Подати відповідний документ резиденту зобов'язаний саме нерезидент (п. 103.8 ПК; ЗІР, категорія 102.16; лист ДПС від 18.04.2012 № 5651/5/12-0016, №6826/6/12-0016). Тобто **резидент не зобов'язаний вимагати від нерезидента, щоб той подав такий документ.**

Довідку видає державний податковий орган країни нерезидента за формою, затвердженою згідно із законодавством відповідної країни (п. 103.5 ПК). Документ нерезидента обов'язково має бути легалізований (п. 103.5 ПК). Утім, процедури її легалізації ПК не містить.

Податківці пояснили, що розуміти під легалізацією (ЗІР, категорія 102.16). Вони зауважили, що **документ має доказову силу офіційного документа на території України за умови:**

– легалізації такого документа. Під легалізацією вони розуміють процедуру, що застосовують дипломатичні або консульські агенти країни, на території якої документ має бути представлений, для посвідчення автентичності підпису, якості, у якій виступала особа, що підписала документ, та автентичності відбитка печатки або штампа, якими скріплено документ,

або

– засвідчення документа штампом апостиль, якщо його склали на території держав — учасниць Конвенції, що скасовує вимогу легалізації іноземних офіційних документів, 1961 року,

або

– наявності міжнародних договорів про правову допомогу, згідно з положеннями яких офіційні документи іноземних держав-партнерів, зокрема сертифікати резиденції компетентних податкових органів, приймають без підтвердження (без консульської легалізації та, відповідно, без апостиля).

Якщо документ склали на території держав — **учасниць Гаазької конвенції від 05.10.1961, легалізувати іноземні офіційні документи не потрібно.** Документи таких країн засвідчують апостилем уповноваженого органу країни, де їх склали. Перелік цих країн знайдете на сайті МЗС: <https://mfa.gov.ua/konsulskipitannya/dokumenty-ta-notarialni-diyi/apostil>.

**Для інших держав довідку потрібно легалізувати** в іноземних дипломатичних установах України. Посадові особи цих установ мають засвідчити достовірність підпису і відбиток печатки в довідці своїм штампом (п. 5.1, 6.3 Інструкції про порядок консульської легалізації офіційних документів в Україні і за кордоном, затвердженої наказом МЗС від 04.06.2002 № 113).

Документ, у т. ч. сертифікат резиденції, **приймайте без будь-якого підтвердження**, тобто без консульської легалізації та апостилю, якщо отримали його партнерів із **держав, для яких діє Конвенція про правову допомогу та правові відносини в цивільних, сімейних і кримінальних справах від 22.01.1993** або з якими в Україні є двосторонні міжнародні договори про правову допомогу.

Нагадаємо також, що довідку або інший документ, який отримали від нерезидента, слід перекласти українською мовою відповідно до вимог законодавства України (п. 103.5 ПК).

СИТУАЦІЯ



## Чи буде мати право нерезидент — отримувач послуг на податковий кредит

Нерезидент (Китай) надає послуги з налагодження обладнання на території України. Чи буде мати право підприємство-отримувач послуг на податковий кредит

**Рішення.** За загальним правилом об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників ПДВ з постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 ПК (пп. «б» п. 185.1 ПК).

Підпунктом «в» пункту 186.3 ПК визначено, що під час надання консультаційних, інжинірингових, інженерних послуг місцем їх постачання вважається місце, в якому отримувач послуг зареєстрований як суб'єкт господарювання або, у разі відсутності такого місця, місце постійного чи переважного його проживання.

При цьому до інжинірингових послуг відносять, зокрема, надання консультацій та авторського нагляду під час монтажних та пусконаладжувальних робіт, а також надання консультацій, пов'язаних із такими роботами (пп. 14.1.85 ПК).

Враховуючи зазначене, послуги нерезидента з наладки обладнання на території України можна віднести до інжинірингових послуг. Оскільки ці послуги надаються резиденту, то згідно з пунктом 186.3 ПК місцем їх постачання є митна територія України. Тому такі послуги підлягають оподаткуванню ПДВ на загальних підставах за основною ставкою 20%. Крім того, резидент — отримувач послуг є відповідальним за нарахування та сплату ПДВ до бюджету (п. 180.2 ПК).

Порядок оподаткування послуг, що постачаються нерезидентами, місце постачання яких розташоване на митній території України, визначений статтею 208 ПК.

Базою оподаткування ПДВ є договірна (контрактна) вартість таких послуг з урахуванням податків та зборів, за винятком ПДВ, що включаються до ціни постачання. Визначена вартість перераховується в національну валюту за валютним (обмінним) курсом НБУ на дату виникнення податкових зобов'язань (п.190.2 ПК).

Своєю чергою, датою виникнення податкових зобов'язань з ПДВ є дата списання коштів з банківського рахунку платника ПДВ в оплату послуг або дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг нерезидентом, залежно від того, яка з подій відбулася раніше (п. 187.8 ПК).

До податкового кредиту відносять суми ПДВ, сплачені (нараховані) у разі здійснення операцій з отримання послуг, наданих нерезидентом на митній території України, та в разі отримання послуг, місцем постачання яких є митна територія України (пп. «в» п. 198.1 ПК).

Датою віднесення сум ПДВ до податкового кредиту є дата складення платником ПДВ податкової накладної за такими операціями, за умови її реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН) (п. 198.2 ПК).

Як бачимо, зазначені норми ПК дають право резиденту — отримувачу послуг від нерезидента на податковий кредит за умови реєстрації складеної ним податкової накладної в ЄРПН. Особливості складання такої податкової накладної прописані у пунктах 8, 12 Порядку заповнення податкової накладної, затвердженого наказом Мініфіну від 31.12.2015 № 1307.

Отже, за умови реєстрації в ЄРПН податкової накладної, складеної отримувачем нерезидентських послуг, він матиме право не лише на податкові зобов'язання за цією операцією, а ще й на податковий кредит.

## СИТУАЦІЯ



### **Чи сплачує податок на репатріацію постійне представництво нерезидента**

Постійне представництво нерезидента, яке виплачує дохід з України, утримує з нього податок на репатріацію (пп. 141.4.2 ПК).

Перелік оподатковуваних доходів наведено у підпункті 141.4.1 ПК. Основна ставка податку на репатріацію становить 15%. Проте окремі види доходів оподатковують за ставками, встановленими у підпунктах 141.4.3-141.4.6 ПК.

Звільнити від податку на репатріацію можуть лише норми міжнародних договорів України з країнами резиденції осіб, на користь яких провадять виплати. Якщо таких договорів немає або в них не зазначено конкретний вид доходу, нерезидент ризикує потрапити під подвійне оподаткування: спочатку його доходи оподаткують податком на прибуток у складі доходів представництва, а потім — податком на репатріацію.

Зокрема, до доходів із ризиком подвійного оподаткування належать:



- доходи від продажу нерухомого майна нерезидента, розташованого на території України;
- лізингова/орендна плата на користь нерезидента-лізингодавця/орендодавця за договорами оперативного лізингу/оренди (якщо представництво самостійно надає майно нерезидента в оренду).

Податківці роблять виняток лише для доходів нерезидента у вигляді виручки або інших видів компенсації вартості товарів, виконаних робіт, наданих послуг, переданих, виконаних, наданих резидентові від такого нерезидента (постійного представництва). Таке звільнення від податку на репатріацію передбачене у підпункті «й» підпункту 141.4.1 ПК (ЗІР, категорія 102.12). Податок на репатріацію утримують та перераховують до бюджету під час виплати доходів нерезидента. При цьому для розрахунку податку застосовують офіційний курс НБУ, що діє на дату виплати таких доходів.

## СИТУАЦІЯ



### **Як оподатковувати послуги від засновника-нерезидента відповідно до конвенції MLI**

Товариство з обмеженою відповідальністю отримувало інформаційно-консультаційні, агентські та рекламні послуги від компанії-нерезидента (юрособи), яка одночасно є одним із засновників цього товариства на території України. Компанія-резидент належить до суб'єктів мікропідприємництва. Вартість згаданих послуг загалом не перевищувала 500 тис. грн на рік. Компанія-нерезидент надала належно оформлену за законодавством своєї держави та апостильовану довідку про те, що перебуває у цій державі на обліку як платник податків. У 2018—2019 рр. був чинний міжнародний договір між Україною та цією європейською країною (Чеська Республіка).

Проте із 1 грудня 2019 року набрала чинності Багатостороння конвенція про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (протидії BEPS) (MLI).

Аби юридична сила MLI поширювалася на відповідну угоду про уникнення подвійного оподаткування, необхідно, щоб договірна юрисдикція внесла таку угоду до свого Протоколу про приєднання до MLI. Разом із цим, відповідне положення MLI застосовуватимуть до конкретної угоди про уникнення подвійного оподаткування, лише якщо обидві договірні юрисдикції внесуть таке положення до своїх Протоколів.

Деякі положення МЛІ застосовують вже із 1 січня 2020 року, інші застосовують із 1 червня 2020 року.

З огляду на зазначене і плануючи оплачувати згадані вище послуги у 2021 році, просимо надати відповідь на запитання:

1. Чи потрібно резидентів та в який спосіб під час виплати доходу нерезиденту за агентські послуги утримувати і сплачувати 15% податку **з доходу** нерезидента (ПДН) з агентських послуг?
2. Чи потрібно резидентів під час виплати доходу нерезиденту утримувати і сплачувати 15% ПДН з інформаційно-консультаційних послуг?
3. Чи потрібно під час виплати доходу нерезиденту нараховувати і сплачувати 20% **на вартість** рекламних послуг?
4. Яку суму агентської винагороди й оплати інформаційно-консультаційних послуг можна віднести на витрати періоду: зазначену в акті чи за мінусом ПДН?

### **Доходи із джерелом походження в Україні**

Доходи, що отримав нерезидент із джерела походження в Україні, оподатковують у порядку і за ставками, що визначені у підпункті 141.4.1 Податкового кодексу України (ПК). Перелік таких доходів нерезидента також містить підпункт 141.4.1 ПК.

Зокрема, у пункті «з» підпункту 141.4.1 ПК прямо зазначено, що до доходів, що отримує нерезидент із джерела походження в Україні, належать брокерська, комісійна або агентська винагорода, отримана від резидентів або постійних представництв інших нерезидентів щодо брокерських, комісійних або агентських послуг, наданих нерезидентом на території України на користь резидентів.

Окрім того, резиденти, які виплачують грошові кошти нерезидентам за виробництво та/або розповсюдження реклами, під час такої виплати сплачують податок за ставкою 20% суми таких виплат своїм коштом (пп. 141.4.6 ПК). Це стосується, зокрема, фізичних осіб — підприємців, фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, або суб'єктів господарювання (юридичні особи чи фізичні особи — підприємці), які обрали спрощену систему оподаткування.

Отже, доходи нерезидента у формі агентської винагороди за агентські послуги і плати за виробництво та/або розповсюдження реклами ПК прямо називає доходами нерезидента, отриманими із джерела походження в Україні, які оподатковують у порядку і за ставками, що визначає стаття 141 ПК (п. 141.4 ПК).

Стосовно доходів нерезидента від надання резидентів інформаційно-консультаційних послуг ПК жодних особливостей оподаткування не передбачає. Тобто плату за інформаційно-консультаційні послуги в пункті 141.4

ПК не називають доходами нерезидента із джерела походження в Україні, що їх потрібно оподатковувати в порядку і за ставками, визначеними у статті 141 ПК.

Отже, під час виплати нерезидентові доходу за надані інформаційно-консультаційні послуги не потрібно утримувати та сплачувати податок з такого доходу в розмірі 15%. Тому далі розглядатимемо лише порядок оподаткування доходів нерезидента у вигляді агентської винагороди і плати за рекламні послуги.

### **Уникнення подвійного оподаткування**

За загальним правилом, визначеним у підпункті 141.4.2 ПК, резиденти, які проводять на користь нерезидента будь-яку виплату з доходу із джерелом походження в Україні, утримують податок з доходів, зазначених у підпункті 141.4.1 ПК, за ставкою 15% їх суми і за їх рахунок. Податок сплачують до бюджету під час такої виплати, якщо іншого не передбачають положення чинних міжнародних договорів України з країнами резиденції осіб, на користь яких виплачують дохід.

Отже, під час виплати доходу нерезидентові зважайте на те, чи є чинний міжнародний договір між Україною та країною резиденції особи, на користь якої виплачуєте дохід. Якщо такий договір є, чи не передбачає він інших правил, ніж ті, що встановлює підпункт 141.4 ПК. Коли відповідний міжнародний договір передбачає інші правила, застосовуйте правила міжнародного договору.

30.06.1996 Уряд України та Уряд Чеської Республіки підписали Конвенцію про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно (далі — Конвенція із Чехією). Конвенція із Чехією набрала чинності з 20.04.1999. Отже, коли визначаєте порядок оподаткування доходів резидента чеської Республіки із джерела походження в Україні, зважайте на положення не лише ПК, а й положення Конвенції із Чехією.

### **Щодо MLI**

MLI (Multilateral Instrument) має повну назву Багатостороння Конвенція про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування.

MLI розробила Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) з метою боротьби з розмиванням бази оподаткування і виведенням прибутку з-під оподаткування (далі — План BEPS). Цей План дає змогу одночасно внести зміни до всіх або деяких чинних міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування.

Верховна Рада України ратифікувала MLI 28.02.2019. Повідомлення про ратифікацію подала до Депозитарію ОЕСР 08.08.2019, а вже з 01.12.2019 MLI набрала чинності в Україні.

У статті 1 MLI визначено, що вона вносить зміни до угод про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доходи. Отже, головна мета MLI — внесення змін до угод про уникнення подвійного оподаткування.

Внесення змін до угод про уникнення подвійного оподаткування означає не фактичну зміну тексту відповідних угод, а їх застосування з урахуванням положень MLI.

Аби положення MLI поширювалися на відповідну угоду про уникнення подвійного оподаткування, необхідно, щоб договірна юрисдикція внесла таку угоду до свого протоколу про приєднання до MLI.

Верховна Рада ухвалила Закон України «Про ратифікацію Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування» від 28.02.2019 № 2692-VIII. Тобто визначила, що дія MLI поширюється на 76 угод про уникнення подвійного оподаткування. Серед цього переліку є і Конвенція із Чехією.

Разом із цим, відповідне положення MLI застосовують до конкретної угоди про уникнення подвійного оподаткування, лише якщо обидві договірні юрисдикції внесли таке положення до своїх протоколів про приєднання до MLI. Тобто, аби на Конвенцію із чехією поширювалися положення MLI, необхідно, щоб чеська Республіка також віднесла Конвенцію із чехією до угод, на які поширюється MLI.

Чи застосовують MLI до тих чи тих угод про уникнення подвійного оподаткування і які її правила застосовувати між юрисдикціями, можна дізнатися на сайті ОЕСР за посиланням: [oecd.org/tax/treaties/mli-matching-database.htm](http://oecd.org/tax/treaties/mli-matching-database.htm).

Скориставшись цим посиланням, побачите, що Чеська Республіка не внесла Конвенцію із Чехією до свого переліку угод, на які бажає поширити дію MLI. Отже, Конвенцію із Чехією застосовуйте без врахування положень MLI.

### **Агентські послуги**

Ще раз нагадаємо, що агентська винагорода належить до тих доходів нерезидента, з яких в Україні утримують і сплачують податок (п. «з» пп. 141.4.1 ПК). Разом із тим із формулювання цього пункту випливає, що податок з агентської винагороди сплачують лише тоді, коли агентські послуги нерезидент надавав на території України.

Зі змісту запитання не зрозуміло, де саме надавали агентські послуги. Тож будемо виходити з того, що такі послуги надавали на території України, а тому агентська винагорода підлягає оподаткуванню.

У розумінні Конвенції із чехією агентська винагорода є доходом від підприємницької діяльності. У статті 7 Конвенції із Чехією читаємо, що:

«...прибуток підприємства Договірної Держави від комерційної діяльності оподатковується тільки у цій Державі, якщо тільки це підприємство не здійснює комерційної діяльності в другій Договірній Державі через розташоване в ній постійне представництво».

Отже, за загальним правилом, дохід резидента Чехії у вигляді агентської винагороди підлягає оподаткуванню лише в Чехії. Винятком може бути лише випадок, коли резидент Чехії надає в Україні агентські послуги через розташоване в Україні постійне представництво.

Зі змісту запитання не вбачаємо, що резидент Чехії надавав агентські послуги через постійне представництво. Тому резидент України під час виплати нерезидентові агентської винагороди за агентські послуги, надані на території України, не мусить утримувати та сплачувати із її суми податок у розмірі 15%.

### **Рекламні послуги**

Як ми вже зазначили, резиденти, які платять нерезидентам за виробництво та/або розповсюдження реклами, під час такої виплати сплачують податок за ставкою 20% суми таких виплат своїм коштом (пп. 141.4.6 ПК).

На жаль, розуміння застосування цієї норми неоднакове і спричинює багато запитань і непорозумінь.

Так, податківці щодо цієї норми обстоюють таку позицію:

- ключовою умовою підпункту 141.4.6 для виникнення обов'язку сплачувати податок є не місце надання послуг, а оплата послуг резидентом на користь нерезидента. Тобто податок сплачують незалежно від місця надання нерезидентом зазначених послуг;
- правила угод про уникнення подвійного оподаткування стосовно зменшення (звільнення) суми податку не застосовують до виплат нерезидентові за послуги з виробництва та/або розповсюдження реклами, оскільки такі виплати оподатковують коштом резидента, який їх виплачує.

Отже, з позиції податкових органів впливає, що під час виплати доходу нерезидентові за послуги з виробництва та/або розповсюдження реклами резидент має нарахувати і своїм коштом сплатити податок у розмірі 20% вартості рекламних послуг незалежно від місця надання послуг. Тобто незалежно від територіального джерела їх походження і без врахування угод про уникнення подвійного оподаткування.

Суди останнім часом також тлумачать підпункт 141.4.6 так само, як податкові органи. Наприклад, Шостий апеляційний адміністративний суд (ШААС) дійшов висновку, що підпункт 141.4.6 ПК є спеціальною нормою, яка врегульовує оподаткування не доходу нерезидента, а саме виплат резидента на користь нерезидента за виробництво та/або розповсюдження реклами (постанова від 27.11.2019 № 640/7490/19). Із цією позицією погодився Верховний Суд.

Тобто, на думку суддів у підпункті 141.4.6 йдеться про оподаткування виплат резидента на користь нерезидента, а не про оподаткування доходів нерезидента, тому під час проведення таких виплати завжди мають сплачувати податок у розмірі 20% вартості рекламних послуг.

Із таким підходом податкових органів та судів можна не погоджуватися, однак, оскільки така судова практика склалася вже на рівні Верховного Суду, на неї доведеться зважати.

Якщо все-таки бажаєте дізнатися про іншу точку зору щодо оподаткування виплат на користь нерезидента за виробництво та/або розповсюдження реклами, читайте далі.

Насамперед, відзначимо, що з нашого погляду положення підпункту 141.4.6 ПК слід тлумачити не відокремлено, а в кореспонденції з іншими нормами ПК.

Стаття 141 ПК має назву «Особливості оподаткування нерезидентів». Отже, всі положення пункту 141.4 стосуються оподаткування доходів нерезидентів.

Розглянемо формулювання підпункту 141.4.2 ПК:

«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% (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».

Отже, зі змісту підпункту 141.4.2 випливає, що в підпункті 141.4.6 йдеться про доходи нерезидента (а не про «виплати резидента на користь нерезидента», як це відзначив ШААС).

Додатково зауважимо, що об'єктом оподаткування є дохід (прибуток) нерезидента, що підлягає оподаткуванню згідно з пунктом 141.4 ПК із джерелом походження в Україні (пп. 134.1.3 ПК)..

Також варто врахувати, що ставки 0, 4, 5, 6, 12, 15, 18 і 20% застосовують до доходів нерезидентів і прирівняних до них осіб із джерелом походження в Україні у випадках, встановлених пунктом 141.4 ПК (п. 136.3 ПК).

Як бачимо, це ще одна норма, яка свідчить про те, що у пункті 141.4 ПК йдеться про дохід нерезидента із джерелом походження і України як про об'єкт оподаткування.

Отже, хоч які формулювання та словесні конструкції застосовані у підпункті 141.4.6, йде в ньому про оподаткування **доходів нерезидента**. Тобто ця норма визначає порядок оподаткування саме доходів нерезидента.

Те що формально обов'язок сплачувати податок «за власний рахунок» покладений на резидента України, не змінює платника та об'єкт оподаткування та не нівелює необхідність враховувати (а) територіальність джерела походження доходу і (б) положень відповідної угоди про уникнення подвійного оподаткування.

Врахування територіального джерела походження доходу означає, що дохід нерезидента має бути із джерела походження в Україні, аби його оподатковувати за правилами пункту 141.4 ПК.

Як правило, коли йдеться не про дивіденди, відсотки, роялті чи плату за міжнародні перевезення, застосовують положення статті 7 відповідної угоди про уникнення подвійного оподаткування, яка передбачає оподаткування доходів нерезидента від комерційної діяльності. Плата за рекламні послуги є саме доходом від комерційної діяльності, тому потрібно брати до уваги положення статті 7.

Так, стаття 7 Конвенції із Чехією визначає, що:

«...прибуток підприємства Договірної Держави від комерційної діяльності оподатковується тільки у цій Державі, якщо тільки це підприємство не здійснює комерційної діяльності в другій Договірній Державі через розташоване в ній постійне представництво».

Отже, згідно зі статтею 7 Конвенції із Чехією дохід резидента Чехії у вигляді плати за рекламу потрібно оподатковувати лише у Чехії, якщо такий резидент Чехії не провадить комерційну діяльність в Україні через розташоване в ній постійне представництво.

Обмеження, передбачене у статті 7 Конвенції із Чехією, є універсальним. Тобто його слід застосовувати до всіх випадків, коли об'єктом оподаткування є дохід від комерційної діяльності нерезидента, і незалежно від механізму справляння податку з такого об'єкта, що визначає національне законодавство.

**Яка сума йде на витрати**

Витрати відображають у бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань (НП(С)БО 16 «Витрати»).

Витратами звітного періоду визнають або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можна достовірно оцінити.

Витрати визнають витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого їх здійснили. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображають у складі витрат того звітного періоду, в якому їх здійснили.

Отже, будь-яке зменшення активів чи збільшення зобов'язань призводить до виникнення витрат на суму відповідного зменшення активів або збільшення зобов'язань у відповідному періоді.

Це означає, що збільшуючи зобов'язання зі сплати нерезидентіві агентської винагороди, товариство відображає витрати на всю суму зобов'язань, зазначену в акті. Оскільки податок на доходи нерезидента у цьому випадку сплачують за рахунок такого доходу, товариство не має підстав зменшувати суму витрат, відображену в акті, на суму нарахованого податку.

Насамкінець підкреслимо, що інформація щодо оподаткування доходів нерезидента є лише точкою зору автора, яка не завжди збігається з позицією податкових та/або судових органів.

ситуація



## **Фізособі-нерезиденту виплачують орендну плату: як оподаткувати**

Підприємство виплачує фізособі — резиденту країни Білорусь орендну плату за обладнання. Чи потрібно утримувати податок на репатріацію?

**Рішення.** Орендна плата, яку виплачуєте орендодавцю-нерезиденту, є його доходом з джерелом походження з України. Орендар-резидент зобов'язаний утримати із цього доходу податок за ставкою 15%, якщо орендодавець — нерезидент-юрособа. З фізособами все інакше. За виплати **орендної плати фізособі-нерезиденту** утримувати податок з доходів нерезидента за пункту 141.4 Податкового кодексу України (ПК) не потрібно. У цьому разі дійте за нормами розділу IV ПК.

**Організаційні моменти**



У загальному випадку доходи з джерелом походження з України, що нараховують (виплачують) на користь нерезидентів, оподатковують ПДФО за правилами і ставками, встановленими для резидентів (пп. 170.10.1 ПК).

Особливі випадки оподаткування доходів нерезидентів передбачені у розділі IV ПК. Тож насамперед переконайтеся, що іноземець, з яким ви уклали договір оренди, — нерезидент у розумінні податкового законодавства.

Нагадаємо, нерезидент — це фізособа, яка не є резидентом України (пп. «в» пп. 14.1.122 ПК). Якщо орендодавець не відповідає жодному із критеріїв, перелічених у підпункті «в» підпункту 14.1.213 ПК, ви маєте справу з нерезидентом.

У договорі оренди з нерезидентом обов'язково зазначте ставку ПДФО, що застосовуватимете до його доходу (пп. 170.10.3 ПК).

Зважте, що міжнародним договором України з країною нерезидента, якому сплачуєте орендну плату, можуть бути встановлені інші правила оподаткування, ніж ті, що передбачені ПК. Тоді, як і за виплати доходів нерезидентам-юрособам, діють норми міжнародного договору.

Орендодавець-нерезидент має підтвердити свій статус довідкою (або її нотаріально засвідченою копією), а також надати інші документи, якщо це передбачено міжнародним договором. За відсутності такої довідки оподаткуйте орендну плату за правилами і ставками, встановленими ПК. Про них — згодом.

Незалежно від правил, за якими оподатковуєте дохід нерезидента (українськими чи міжнародними), податковий агент зобов'язаний відобразити суму цього доходу в податковому розрахунку з додатком 4ДФ. Тож **без реєстраційного номера облікової картки платника податків орендодавця-нерезидента не обійтися.**

Необхідність отримання іноземними громадянами реєстраційного номера платника податків у разі виплати їм доходів з джерелом їх походження в Україні встановлено ст. 70 ПК. При цьому процедуру відмови від прийняття такого номера через релігійні переконання передбачено законодавством тільки для громадян України. Тому **відмовитися від отримання реєстраційного номера платника податків іноземці не можуть.**

У тому, щоб у іноземця був реєстраційний номер платника податків, зацікавлений насамперед його податковий агент. Адже за відсутності цього номера він не зможе коректно заповнити податковий розрахунок. За це його можуть оштрафувати на підставах, передбачених статтею 119 ПК.

Отже, нерезидентський статус іноземця визначили, договір оренди уклали, реєстраційний номер отримали. Переходимо до оподаткування доходів нерезидента від оренди. Воно залежить від того, яке саме майно орендує ваше підприємство — рухоме чи нерухоме.

### **Оренда рухомого майна**

Особливостей щодо оподаткування оренди рухомого майна для нерезидентів ПК не передбачає. Дохід у вигляді орендної плати від надання в оренду рухомого майна оподатковують ПДФО та військовим збором за правилами, встановленими для фізосіб-резидентів. Звісно, якщо інше не передбачено міжнародними договорами України з країною нерезидента, якому виплачуєте дохід.

Тож із суми орендної плати, нарахованої (виплаченої) нерезиденту за договором оренди, утримайте ПДФО — за ставкою 18% і військовий збір — за ставкою 1,5%.

**Податковим агентом за виплати цього доходу є орендар.** Він повинен утримати та перерахувати до бюджету ПДФО і військовий збір із доходу від надання в оренду рухомого майна. Крім того, як і за виплати доходів фізособам-резидентам, підприємство-орендар зобов'язане показати суму нарахованого (виплаченого) нерезиденту доходу у вигляді орендної плати та утримані із неї ПДФО і військовий збір у 4ДФ. У розділі I цієї форми запишіть ознаку доходу «127».

Нараховувати ЄСВ на дохід від здавання в оренду рухомого майна не потрібно.

## **Ставки оподаткування**

Загальна ставка податку для доходів нерезидентів із джерел походження з України — 15% (утримується з доходу). Однак є і спецправила, приміром, для фрахту — з нього утримують 6%. А на послуги з виробництва та/або розповсюдження реклами, що їх надає нерезидент, нараховують 20% — «зверху» й за рахунок резидента, що оплачує рекламу, а не з доходу нерезидента. Спецправила прописані і для процентів.

### **УВАГА**

**Міжнародний договір застосовують, якщо нерезидент є бенефіціарним (фактичним) власником доходу, про що має бути довідка**

Проте норми міжнародного договору можуть встановлювати інші ставки (менші) або ж узагалі звільняти від оподаткування деякі доходи. Та щоб скористатися цими правилами, слід дотриматися двох умов:

- мати довідку від нерезидента про його резидентський статус у країні, з якою укладено міжнародний договір (довідку видає компетентний орган країни нерезидента);
- нерезидент має бути бенефіціарним (фактичним) власником доходу (ст. 103 ПК).

СИТУАЦІЯ



## **За якою ставкою сплачувати податок на репатріацію з процентів за боргом материнській компанії в Люксембурзі**

За якою ставкою утримувати податок на репатріацію під час виплати процентів за боргом люксембурзькій материнській компанії за кредитним договором?

**Рішення.** Конвенція між урядом України та урядом Великого Герцогства Люксембург про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і на капітал від 06.09.1997 (далі — Конвенція) набрала чинності в Україні 18.04.2017.

Наразі проценти, що виникають в Україні та які сплачують резидентіві Люксембургу, можуть оподатковувати в Люксембурзі (п. 1 ст. 11 Конвенції).

Такі проценти можна також оподатковувати в Україні, якщо одержувач фактично має право на проценти. Податок, що його справляють у такий спосіб, не має перевищувати:

або

- 2% загальної суми процентів, якщо проценти виникають у Договірній Державі і їх сплачують за будь-якими позиками будь-якого виду, що надає банк чи будь-яка інша фінансова установа другої Держави, у т. ч. інвестиційні та ощадні банки і страхові компанії;
- 10% загальної суми процентів у решті випадків (п. 2 ст. 11 Конвенції).

Тобто, коли виплачують проценти за боргом материнській компанії, ставка податку становить 10%.

Щоб скористатися нормами міжнародного договору, нерезидент має подати довідку (нотаріально завірнену копію) **про свій резидентський статус** у країні, з якою укладений такий міжнародний договір (п. 103.4 Податкового кодексу України).

## Оподаткування процентів

Процентами називають дохід, що сплатив (нарахував) позичальник на користь кредитора, за використання коштів чи майна, залучених на визначений або невизначений строк (пп. 14.1.206 Податкового кодексу України; ПК).

До процентів належать:

- платіж за використання коштів або товарів (робіт, послуг), отриманих у кредит;
- платіж за використання коштів, залучених у депозит;
- платіж за придбання товарів із розстроченням;
- платіж за користування майном згідно з договорами фінансового лізингу (оренди) (без урахування частини лізингового платежу, що надають у рахунок компенсації частини вартості об'єкта фінансового лізингу);
- винагорода (дохід) орендодавця як частина орендного платежу за договором оренди житла з викупом, що сплатила фізична особа платникові податку, на користь якого відступили право на отримання таких платежів.

Проценти для нерезидента є доходами із джерел походження з України, тому підлягають оподаткуванню податком на репатріацію (пп. 141.4.1 ПК).

Відповідальним за утримання податку є резидент або його постійне представництво, яке виплачує проценти на користь нерезидента-юрособи (пп. 141.4.2 ПК). Тож незалежно від того, є це підприємство платником податку на прибуток, єдиного податку, неприбутковою організацією або звичайною фізособою, під час виплати нерезидентів-юрособі процентів воно **має утримати податок** із таких доходів нерезидента і перерахувати його до бюджету (пп. 14.1.213 ПК). Проте є особливі правила (звільнення) для деяких процентів за ПК або за нормами міжнародного договору, які звільняють такі доходи від оподаткування.

## Ставка податку

За загальним правилом, **ставка оподаткування становить 15%** (пп. 141.4.2 ПК). Податок на репатріацію утримують із доходу нерезидента. Тож він отримує суму за мінусом податку. Резидент, який виплачує доходи нерезидентів, не може сплатити податок на репатріацію своїм коштом (пп. 141.4.9 ПК).

Проте в ПК прописана і ставка 5% за деякими процентами в разі виконання певних умов. Є й норми, які звільняють від оподаткування певні проценти. Ставки оподаткування процентів на користь нерезидента-юрособи із посиланням на норми ПК подаємо у таблиці.

### Ставки оподаткування процентів на користь нерезидента-юрособи

Доходи у вигляді процентів	Ставка, %	Норма ПК
Проценти, дисконтні доходи, що сплачують на користь нерезидента	15	пп. 141.4.2
Проценти або дохід (дисконт) на державні цінні папери, або облігації місцевих позик, або боргові цінні папери, за якими виконання зобов'язань забезпечене державними чи місцевими гарантіями	не оподатковують	пп. 141.4.10
Проценти за позиками або фінансовими кредитами, наданими резидентам, із одночасним дотриманням таких умов: — кошти, що надав нерезидент за позикою або фінансовим кредитом, він залучив шляхом розміщення іноземних боргових цінних паперів на іноземній фондовій біржі, яка входить до переліку, затвердженого КМУ; — кошти, що надав нерезидент за позикою або фінансовим кредитом, він залучив з метою надання резидентіві позики або фінансового кредиту; — нерезидент, якому виплачують проценти, та/або уповноважена ним особа (якщо проценти виплачують через таку особу) не є резидентами юрисдикції, які на дату розміщення нерезидентом іноземних боргових цінних паперів включені до переліку держав (територій), затвердженого КМУ відповідно до пп. 39.2.1.2 ПК	5	пп. 141.4.11
Проценти за позикою або фінансовим кредитом, що були надані резидентам до 31 грудня 2016 року, якщо кошти, що надав нерезидент за позикою або фінансовим кредитом, він залучив шляхом розміщення іноземних боргових цінних паперів на іноземній фондовій біржі, й вони відповідають умовам підпунктів «б» і «в» пп. 141.4.11 ПК	звільнено від оподаткування	п. 46 підрозд. 4 розд. XX
Проценти за позикою або фінансовим кредитом, що були надані резидентам у період з 1 січня 2017 року до 31 грудня 2018 року, якщо такі доходи відповідають умовам пп. 141.4.11 ПК	звільнено від оподаткування	п. 47 підрозд. 4 розд. XX

### Строк сплати до бюджету

Податок на репатріацію резиденти (постпредставництва) сплачують до бюджету під час виплати доходу нерезидентіві-юрособі і за його рахунок у гривні (пп. 141.4.2 ПК). А позаяк дохід нерезидента виражений в іновалюті, необхідно визначити **гривневий еквівалент** суми податку. Для цього іновалютну суму множать на курс НБУ на дату його сплати (тобто дату виплати доходу нерезидентіві).

### Звільнення від оподаткування

Аби скористатися нормами міжнародного договору щодо звільнення від оподаткування процентів чи застосування меншої ставки, потрібно, щоб нерезидент:

- був бенефіціарним (фактичним) власником доходу;
- надав довідку про свій резидентський статус у країні, з якою України уклала міжнародний договір про уникнення подвійного оподаткування.

### **Бенефіціарний статус**

Конкретних правил, за якими визначають, чи є нерезидент бенефіціарним отримувачем доходу, ПК не містить (листи ДФС від 31.10.2014 № 9033/7/99-99-10-02-02-17, ДПАУ від 30.03.2011 № 3917/5/12-0216). У пункті 103.3 ПК сказано: «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, вважається особа, що має право на отримання таких доходів».

Тобто посередники, агенти, номінальні отримувачі доходу **не є бенефіціарами (власниками)** такого доходу. Тому коли виплачуєте проценти на їхню користь, не застосовуйте норми міжнародного договору.

Вищий адміністративний суд України (ВАСУ) вважає, що фактичного отримувача доходу не можна тлумачити у вузькому сенсі. Щоб бути фактичним отримувачем доходу, особа мусить не лише мати право отримувати дохід, а й, як впливає з міжнародної практики застосування угод про уникнення подвійного оподаткування, повинна бути особою, яка визначає подальшу економічну долю доходу (рішення ВАСУ від 24.03.2014 № К/800/52155/13). На це зараз і зважають суди.

#### **УВАГА**

**Фактичний отримувач доходу — той, хто визначає його подальшу економічну долю.**

Податківці під час встановлення бенефіціарності зважають, чи не надають **синдикований кредит**, тобто коли за договором залучають фінанси третіх осіб і надавач кредиту є агентом. Так, у постанові Дніпропетровського апеляційного суду України від 29.09.2016 у справі № 804/4659/15 зазначено: «...як вбачається зі змісту кредитного договору <...>, «...» виступає в якості первинного кредитора, проте може залучати грошові кошти для забезпечення виконання умов договору з інших джерел, тобто виступати агентом. Разом з тим, кредитним договором жодних інших сторін фінансування не визначено». До того ж суд відзначив, що у Реєстраційному свідоцтві, у якому затверджено умови строкового кредитного договору, нерезидента, «...» визначено як кредитора (бенефіціара).

Приймаючи рішення, судді беруть до уваги, чи є нерезидент, який отримує проценти, **первинним кредитором** (постанова Київського апеляційного адміністративного суду від 20.04.2017 у справі № 826/3976/15). Тобто чи не є він проміжною ланкою.

«Передбачені міжнародними договорами пільги зі сплати податку не можуть бути застосовані у випадку, коли нерезидент діє як проміжна ланка в інтересах іншої особи, яка фактично отримує вигоду від доходу» (постанова Львівського апеляційного адміністративного суду від 25.01.2017 у справі № 876/12185/15).

Як не дивно, стосовно боргових цінних паперів контролери під час встановлення бенефіціарності зазначають **емітента** таких паперів. На щастя, суд вищої інстанції докладніше з'ясував це питання (постанова ВАСУ від 30.06.2016 у справі № 826/8945/15, № К/800/7822/16): «...суд погодився з твердженням відповідача-1 про те, що компанія VTB Capital PLC не є бенефіціарним отримувачем доходу від сплати зобов'язань за кредитним договором від 16 листопада 2006 року, що, в свою чергу, унеможлиблює звільнення позивача від оподаткування процентів, сплачених на виконання умов цього договору. На переконання суду першої інстанції, фінансування зазначеного кредиту здійснено за рахунок випуску боргових цінних паперів Нідерландським підприємством Finance & Credit Ukraine B.V., а відтак саме ця компанія є бенефіціарним власником спірного доходу. З такими доводами цілком об'єктивно не погодився суд апеляційної інстанції».

### **Підтвердження бенефіціарності**

ПК не вимагає бенефіціарності нерезидента. Погоджуються з цим і податківці (лист ДПАУ від 30.03.2011 № 3917/5/12-0216) і суди (постанова Одеського апеляційного адміністративного суду від 28.03.2016 у справі № 815/5305/15).

Для процентів **достатньо договору**, аби підтвердити бенефіціарність отримувача доходу.

### **Довідка про резидентський статус**

Щоб скористатися нормами міжнародного договору, нерезидент має подати довідку (нотаріально завірену копію) про свій резидентський статус у країні, з якою укладено такий міжнародний договір (абз. 2 п. 103.4 ПК).

Довідку видає компетентний (уповноважений) орган відповідної країни, визначений міжнародним договором України, за формою, затвердженою згідно із законодавством відповідної країни. Як правило, в міжнародному договорі зазначають, який орган видає таку довідку (листи ДФС від 20.07.2012 № 12968/6/12-0016, від 18.04.2012 № 5651/5/12-0016, № 6826/6/12-0016). Довідку потрібно належно легалізувати і перекласти відповідно до законодавства України (п. 103.5 ПК). Цей документ діє упродовж року.

Щоб скористатися перевагами міжнародного договору, довідку варто мати вже **до виплати доходу** нерезидентові. Проте, якщо підприємство має довідку, отриману наприклад, у 2016 році, а проценти виплачують у 2017 році, за який довідки немає, а отримують її, скажімо, аж у 2018 році, то порушення не буде (п. 103.8 ПК, лист ДФС від 28.02.2012 № 3534/6/12-0016, № 5811/7/12-1017).

#### **УВАГА**

### **До відома**

Нормами міжнародного договору можна скористатися, якщо нерезидент надасть довідку про свій резидентський статус.

Коли банки та фінансові установи України проводять операції з іноземними банками, пов'язані з виплатою процентів, не потрібно підтверджувати факт, що такий іноземний банк є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України. Достатньо, якщо це підтверджується витягом з міжнародного каталогу International Bank Identifier Code (видання S.W.I.F.T., Belgium International Organization for Standardization, Switzerland) (п. 103.7 ПК; постанова ВАСУ від 30.06.2016 у справі № 826/8945/15, № К/800/7822/16).

### **Визначення країни для оподаткування процентів**

Конвенція про уникнення подвійного оподаткування може містити своє визначення процентів, яке може відрізнятися від того, що містить ПК. Тому з метою оподаткування доходів нерезидентів діятиме саме визначення міжнародного договору.

Приміром, у пункті 4 статті 11 Конвенції між Урядом України та Урядом Грецької Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і на майно сказано: «Термін «проценти» при використанні в цій статті 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 облігацій чи боргових зобов'язань, включаючи премії та винагороди, що сплачуються стосовно таких цінних паперів, облігацій або боргових зобов'язань».

У багатьох Конвенціях про уникнення подвійного оподаткування стосовно процентів можна натрапити на норму на кшталт: «Проценти, що виникають у Договірній Державі і сплачуються резиденту другої Договірної Держави, можуть оподатковуватись у цій другій Договірній Державі». Проте таке правило не дає права звільнити від



оподаткування проценти нерезидентів, отримані від резидента (постпредставництва). Адже «можуть оподатковуватися» **не трактують як право обирати** країну оподаткування.

Згідно з Коментарем до Типової конвенції ООН про уникнення подвійного оподаткування між розвиненими країнами та країнами, що розвиваються (далі — Типова конвенція) щодо процентів, сказано, що тут передбачене компромісне рішення держав. Тобто згідно з коментарем формулювання «можуть оподатковуватися» означає можливість введення податку внутрішнім законодавством держави. А українське законодавство (а саме, ПК) передбачає оподаткування процентів. Тож, якщо не передбачено звільнення від оподаткування (бо «можуть оподатковуватися у цій другій договірній державі» звільнення не дає), то може потішити хіба що менша ставка за процентами (лист ДПА від 27.12.2012 № 12744/0/71-12/12-1017).

Суди теж говорять про те, що не існує права вибору країни оподаткування: «Положення ст. 11 Конвенції не можуть трактуватися як такі, що надають платнику податку право вибору, в якій саме з двох договірних держав здійснюватиметься оподаткування одержаного доходу, оскільки таке тлумачення не відповідає дійсному змісту вказаної міжнародної угоди та суті податку, наведеному у Податковому кодексі України» (постанова ВАСУ від 04.10.2017 у справі № К/800/23346/16, у якій розглядали звільнення від оподаткування процентів за підпунктами 1, 2 статті 11 Конвенції між Урядом України та Урядом Російської Федерації про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна).

Проте є й інші рішення, у яких йдеться про можливість оподаткування процентів у країні нерезидента, а не в Україні, за наявності формулювання «можуть оподатковуватися» (постанова ВАСУ від 15.10.2012 у справі № 2а-3303/09/2670, № К-25653/10).

Конвенції не дають права вибору країни оподаткування процентів, а лише встановлюють меншу ставку оподаткування і лише за виконання певних умов.

Для застосування меншої ставки податку за процентами конвенції висувають певні умови. Тому, щоб розуміти можливі ризики різного трактування контролерами цих умов, варто ознайомитися із судовою практикою (за вибіркою судових рішень) саме за конвенцією з країною вашого нерезидента.

За несплату податку на репатріацію в разі виплати доходу нерезидентів застосовують штраф (п. 127.1 ПК):

- у розмірі 25% суми податку;
- за повторно вчинене порушення протягом 1095 днів — у розмірі 50% суми податку;
- за дії, вчинені протягом 1095 днів утретє й більше, — у розмірі 75% суми податку.

Крім того, може загрожувати й пеня за статтею 129 ПК.

## Чи виникають різниці за процентами перед нерезидентом

Фірма має виплатити дивіденди своєму власникові-нерезиденту частиною заробленого прибутку. Як вивести кошти, якщо підприємство збиткове?

**Рішення.** Один із методів — виплачувати пов'язаній особі високі проценти за кредитом. З позиції податкової оптимізації це привабливий варіант. Однак маємо законодавчу протидію — правила тонкої капіталізації.

Фірма з низьким рівнем кредитоспроможності виплачує власникові-нерезиденту, зареєстрованому у низькоподатковій юрисдикції, борг за непомірно високою процентною ставкою. Так **досягають одразу двох цілей:**

- виводять кошти з фірми,
- максимізують фінансові витрати.

У класичному варіанті ці витрати відображають на рахунку 95 «Фінансові витрати» або виникають у результаті амортизації кваліфікаційного активу (актив, строк створення якого перевищує 3 місяці (п. 1.6 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку фінансових витрат, затверджених наказом Мінфіну від 01.11.2010 № 1300), до собівартості якого раніше капіталізували фінансові витрати.

Існує міжнародна практика протидії розмиванню податкової бази та виведення прибутку з-під оподаткування за подібними фінансовими операціями.

Узагальнену методику правил тонкої капіталізації містить Дія 4 Плану BEPS, який імплементують в Україні (Указ Президента України «Про заходи щодо протидії зменшенню податкової бази і переміщенню прибутків за кордон» від 28.04.2016 № 180/2016).

В основі розрахунку об'єкта оподаткування — «бухгалтерський» фінансовий результат. Тому й виходить, що нараховані витрати зменшують суму податку на прибуток (пп. 134.1.1 Податкового кодексу України; ПК). Починаючи з 01.01.2015 правила тонкої капіталізації реалізовано через **механізм податкових різниць** (п. 140.1-140.3 ПК).

### Тонка капіталізація — не для всіх

Платники податку на прибуток, які отримали менше 40 млн річного доходу і прийняли рішення не застосовувати різниці, не коригують фінансовий результат до оподаткування (окрім переносів податкових збитків і різниць із

перехідних положень ПК). Відповідно, їм навіть теоретично не загрожують правила тонкої капіталізації. Іншим платникам податку на прибуток рекомендуємо перевірити свої фінансові операції через покроковий алгоритм.

### **Крок 1. Встановіть статус отримувача процентних виплат**

Правила тонкої капіталізації регулюють вплив процентних виплат лише на користь **пов'язаних осіб — нерезидентів**. Найчастіше такими особами є учасники підприємства, які прямо або опосередковано володіють 20% або більше корпоративних прав. Однак у підпункті 14.1.159 ПК названі й більш витончені критерії пов'язаності, як-от повноваження призначати виконавчий орган, обирати понад 50% наглядової ради підприємства тощо.

### **Крок 2. Визначте суми боргових зобов'язань і власного капіталу**

До боргових зобов'язань відносять будь-які кредити, позики, депозити, операції РЕПО, зобов'язання за договорами фінансового лізингу та інші запозичення незалежно від їх юридичного оформлення (п. 140.1 ПК).

#### **УВАГА**

### **До боргових зобов'язань включайте навіть безпроцентні позики**

Визначення власного капіталу — «бухгалтерське»: це різниця між активами і зобов'язаннями (ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV, далі — Закон про бухоблік). У збиткового підприємства такий показник може бути від'ємним.

Щоб розрахувати суми боргових зобов'язань та власного капіталу, **розрахуйте середнє арифметичне** кожного з таких показників на початок та кінець звітного періоду з урахуванням процентів, зазначених у пункті 140.3 ПК.

### **Крок 3. Перевірте співвідношення боргових зобов'язань і власного капіталу**

Податкову різницю застосовуйте лише тоді, коли сума боргових зобов'язань за операціями з пов'язаними особами — нерезидентами **перевищує суму власного капіталу більше ніж у 3,5 рази** (у пункті 140.2 ПК наведено формулювання «3, 5» з пробілом. ДФС у своїх роз'ясненнях не враховує цей пробіл, тобто вважаємо, що у ПК технічна помилка (лист ДФС від 15.11.2018 № 4830/6/99-99-15-02-02-15/ІПК)). Для фінансових установ та компаній, що провадять лише лізингову діяльність, перевищення має бути більше ніж у 10 разів (п. 140.2 ПК).

## ПРИКЛАД

### 1. Розрахунок співвідношення боргових зобов'язань і власного капіталу

У ТОВ «Усе буде добре» боргові зобов'язання за операціями з пов'язаними особами — нерезидентами:

- на початок звітної періоду — 1 132 000 грн;
- на кінець звітної періоду — 1 189 000 грн.

Власний капітал:

- на початок звітної періоду — 230 000 грн;
- на кінець звітної періоду — 230 000 грн.

Розраховуємо, у скільки разів боргові зобов'язання перевищують власний капітал:

$$((1\,132\,000 + 1\,189\,000) \div 2) \div ((230\,000 + 230\,000) \div 2) = 5,05 \text{ рази}$$

Якщо боргові зобов'язання перед пов'язаною особою — нерезидентом перевищили ліміт (у прикладі 1 так і є:  $5,05 > 3,5$ ), переходьте до розрахунку збільшувальної різниці.

#### Коригування фінансового результату

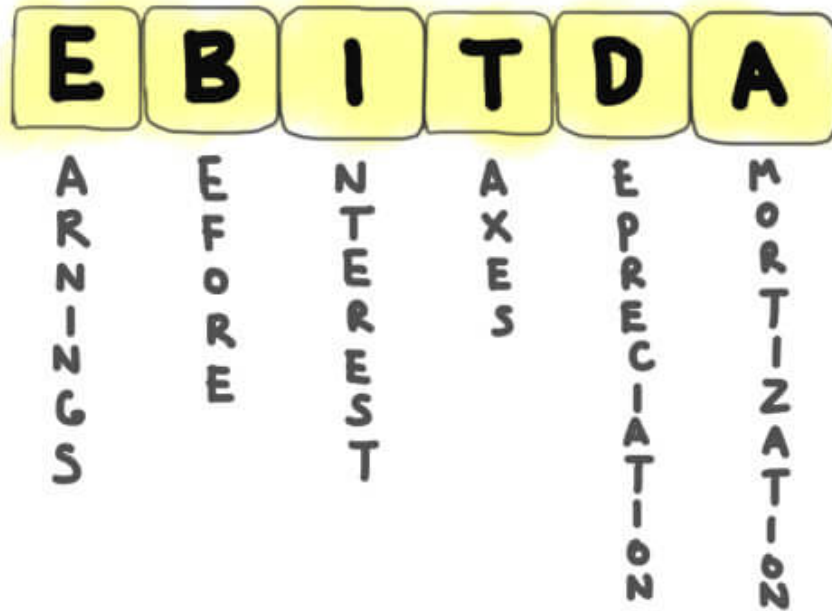
**Збільшувальна різниця.** Порядок розрахунку збільшувальної різниці наведено у ПК.

...фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму перевищення нарахованих у бухгалтерському обліку процентів за кредитами, позиками та іншими борговими зобов'язаннями, що виникли за операціями з пов'язаними особами — нерезидентами, над 50 відсотками суми фінансового результату до оподаткування, фінансових витрат та суми амортизаційних відрахувань за даними фінансової звітності звітної податкової періоду, в якому здійснюється нарахування таких процентів.  
*Пункт 140.2 ПК*

Розіб'ємо таку різницю на складові і проаналізуємо їх.

В основі розрахунку збільшувальної різниці — **перевищення суми нарахованих у бухобліку процентів над 50% показника EBITDA** (Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization). У класичному випадку цей показник розраховують так:

EBITDA = чистий прибуток + проценти + податки + амортизація.



Позаяк фінансовий результат до оподаткування ще не зменшений на суму витрат із податку на прибуток, на основі пункту 140.2 ПК введемо іншу формулу:

$$EBITDA = \text{ФРО} + \text{ФВ} + \text{АВ},$$

де ФРО — фінансовий результат до оподаткування,

ФВ — фінансові витрати,

АВ — сума «бухгалтерських» амортизаційних відрахувань.

Щоб визначити власне збільшувальну різницю, скористаємося формулою (лист ГУ ДФС від 17.03.2016 № 651/10/17-00-15-02-10):

50%

EBITDA

$$C_{\text{збільш}} = \text{СП} - (\text{ФРО} + \text{ФВ} + \text{АВ}) \div 2,$$

де  $C_{\text{збільш}}$  — сума збільшувальної різниці;

СП — сума процентів, нарахованих на користь пов'язаних осіб — нерезидентів.

Для розрахунку показника СП потрібно брати суму нарахованих у бухгалтерському обліку процентів, натомість **немає вимоги щодо сплати таких процентів нерезиденту**. Тому зробіть правильно, коли візьмете для розрахунку різниці (п. 140.2 ПК), нараховані, але не сплачені у звітному періоді проценти на користь пов'язаних осіб — нерезидентів.

У бухгалтерському обліку діє принцип нарахування, за яким доходи і витрати відображають у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення незалежно від дати надходження чи сплати грошових коштів (ст. 4 Закону про бухоблік).

Податківці наполягають, що для розрахунку показника СП потрібно брати навіть ті фінансові витрати, що включені до собівартості кваліфікаційного активу (лист ДФС від 08.04.2016 № 7868/6/99-99-19-02-02-15). Платник податків успішно оскаржив цю позицію фіскалів. Судді скасували індивідуальну податкову консультацію та зазначили, що визнання фінансових витрат **пов'язане з фактом завершення створення кваліфікаційного активу** (п. 13 П(С)БО 31 «Фінансові витрати»; постанова Київського апеляційного адміністративного суду від 21.06.2018 у справі № 826/14703/16).

Наведемо приклад.

#### приклад

## 2. Розрахунок збільшувальної різниці

У ТОВ «Усе буде добре» боргові зобов'язання перевищують власний капітал більше ніж у 3,5 рази. Для розрахунку збільшувальної різниці є такі показники:

98 000 грн — сума процентів, нарахованих пов'язаній особі — нерезиденту;

21 000 грн — фінансовий результат до оподаткування;

108 000 грн — фінансові витрати<sup>1</sup>;

24 000 грн — амортизаційні відрахування.

$$C_{\text{збільш}} = 98\,000 - (21\,000 + 108\,000 + 24\,000) \div 2 = 21\,500 \text{ грн.}$$

<sup>1</sup>Сума фінансових витрат включає суму процентів, нарахованих пов'язаній особі — нерезиденту, адже пункт 140.2 ПК цього не забороняє

Якщо показник  $C_{збільш}$  є додатним (у прикладі 2 — це 21 500 грн), то наведіть його у рядку **3.1.1 додатка РІ** до Податкової декларації з податку на прибуток підприємств, форма якої затверджена наказом Мінфіну від 20.10.2015 № 897 (далі — Декларація).

**Зменшувальна різниця.** На суму процентів, які раніше збільшили фінансовий результат до оподаткування, сформуєте зменшувальну різницю у майбутніх звітних періодах у сумі, зменшеній щорічно на 5%, з урахуванням ліміту, встановленого пунктом 140.2 ПК (п. 140.3 ПК). Відобразіть цю різницю у рядку **3.2.1 додатка РІ** до Декларації № 897.

Ліміт, передбачений пунктом 140.2 ПК, — це сума, що не перевищує 50% EBITDA періоду декларування зменшувальної різниці. Зменшуйте цей ліміт на нові суми процентних виплат, нарахованих пов'язаним особам — нерезидентам у звітному періоді декларування зменшувальної різниці.

Розглянемо приклад.

#### ПРИКЛАД

### 3. Розрахунок зменшувальної різниці

ТОВ «Усе буде добре» задекларувало збільшувальну різницю у IV кварталі 2017 року у сумі 21 500 грн. У I кварталі 50% EBITDA становило 12 060 грн, у II — 6000 грн, у III — 12 300 грн. Також у II кварталі 2018-го пов'язаній особі — нерезиденту нарахували проценти у сумі 2000 грн, а боргові зобов'язання перевищили власний капітал більше ніж у 3,5 рази.

Наведемо розрахунок зменшувальної різниці у таблиці.

Звітний період	Залишок невикористаних процентів, зменшений на 5%, грн	Ліміт (50% EBITDA з урахуванням нових виплат), грн	Сума зменшувальної різниці, грн	Залишок, який переноситься на наступні періоди, грн
I квартал 2018 року	$21\,500 - 21\,500 \times 5\% = 20\,425$	12 600	12 600	$20\,425 - 12\,600 = 7825$
II квартал 2018 року	$7825 - 7825 \times 5\% = 7433,75$	$6000 - 2000^* = 4000$	4000	$7433,75 - 4000 = 3433,75^{**}$
III квартал 2018 року	$3433,75 - 3433,75 \times 5\% = 3262,06$	12 300	3262,06	-

\* Нова процентна виплата зменшила ліміт.

\*\* 2000 грн не беремо для розрахунку, позаяк цю суму не включали до збільшувальної різниці.

У прикладі 3 неврахований залишок у розмірі 5% не переносимо на майбутні звітні періоди. На цьому наполягають і податківці (лист ДФС від 18.07.2016 № 15386/6/99-99-15-02-02-15).

## Резюме

Різниці можуть виникнути лише за фінансовими операціями з пов'язаними особами — нерезидентами.

Збільшуйте фінансовий результат до оподаткування тоді, коли сума боргових зобов'язань перевищує суму власного капіталу більше ніж у 3,5 раза. Для розрахунку збільшувальної різниці беріть нараховані проценти незалежно від їх виплати.

В основі ліміту зменшувальної різниці — 50% EBITDA з урахуванням нових процентних виплат.

## СИТУАЦІЯ



### Як оподатковувати процентний дохід за облігаціями

Підприємство виплачує нерезиденту — юридичній особі (Республіка Кіпр) процентний дохід за облігаціями. Цю суму підприємство перераховує на гривневий рахунок такого нерезидента в Україні. Як та за якою ставкою оподатковувати дохід нерезидента?

**Рішення.** Оподаткування процентних доходів нерезидента — юридичної особи в Україні здійснюють згідно зі статтею 141 Податкового кодексу України (ПК) та відповідного міжнародного договору України з країною резиденції такої особи, на користь якої здійснюють виплату процентів. При цьому положення такого міжнародного договору, згода на обов'язковість якого має бути надана ВРУ, **мають пріоритет над нормами ПК** (п. 3.2 ПК).

У випадку виплат процентних доходів резиденту Республіки Кіпр потрібно орієнтуватися на Конвенцію між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи від 08.11.2012, яка була ратифікована Україною 04.07.2013 та набрала чинності для України 07.08.2013 (далі – Конвенція).



Додамо, що перерахування коштів нерезиденту на гривневий рахунок в українському банку не змінює сам факт виплати доходу з джерелом походження з України такому нерезиденту. Тож такий дохід може підлягати оподаткуванню як виплата нерезиденту.

### **Оподаткування процентних доходів за ПК**

До оподатковуваних доходів нерезидентів, отриманих в Україні, належать, зокрема, проценти, дисконтні доходи, що сплачуються на користь нерезидента, у тому числі проценти за позиками та борговими зобов'язаннями, випущеними (виданими) резидентом (пп. «а» пп. 141.4.1 ПК).

Резидент або постійне представництво нерезидента, що виплачують процентні доходи нерезиденту або уповноваженій ним особі (крім постійного представництва нерезидента на території України), **зобов'язані утримати податок з таких доходів** за ставкою 15%. Тобто фактично такий резидент або постійне представництво нерезидента виступає податковим агентом та повинен сплатити до бюджету за рахунок нерезидента суму коштів, якщо інше не передбачено положеннями міжнародних договорів (пп. 141.4.2 ПК).

Тож звернемося до Конвенції.

### **Оподаткування процентних доходів за Конвенцією**

Оподаткуванню процентів, що виникають в Україні або Республіці Кіпр, присвячена стаття 11 Конвенції. Трактування поняття «проценти» у цілях застосування норм статті 11 Конвенції є максимально широким: сюди відносять доходи 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, у тому числі премії та винагороди, що сплачуються стосовно таких цінних паперів, облігацій та боргових зобов'язань. Тож виплата процентів за облігаціями також врегульовується статтею 11 Конвенції.

Проценти, що виникають в Україні, і сплачуються резиденту Республіки Кіпр, можуть оподатковуватись у Республіці Кіпр, якщо такий резидент є особою – фактичним власником таких процентів. При цьому такі проценти можуть також оподатковуватись й в Україні відповідно до положень ПК. Але якщо особа – фактичний власник процентів є резидентом Республіки Кіпр, податок, що так стягується, **не має перевищувати 2% від загальної суми процентів**.

Акцентуємо, що Конвенція не дає платнику податку право вибору, в якій саме з двох договірних держав буде здійснюватися оподаткування одержаних процентів. Адже в обидвох країнах – і Україні, яка є джерелом доходу, і Республіці Кіпр, резидентом якої є особа, що одержує проценти, може

оподатковуватись такий вид доходу. Однак в Україні таке право оподаткування процентних доходів резидента Республіки Кіпр обмежено ставкою 2% від загальної суми процентів (див. також лист ДФС від 26.09.2014 № 4124/6/99-99-12-01-03-15).

Застосування резидентом або постійним представництвом нерезидента пільги в оподаткуванні доходів нерезидента відповідно до Конвенції дозволяється тільки за умови надання нерезидентом податковому агенту документа, який підтверджує статус податкового резидента. Таким документом є **довідка або її нотаріально засвідчена копія**, яка підтверджує, що нерезидент є резидентом Республіки Кіпр (п. 103.4 ПК).

Таку довідку видає компетентний (уповноважений) орган Республіки Кіпр, визначений Конвенцією, за формою, затвердженою згідно із законодавством такої країни (п. 103.5 ПК). Зауважимо, що термін «компетентний орган» у випадку Кіпру означає Міністра фінансів або його повноважного представника (ст. 3 Конвенції).

Не менш важливо, що така довідка має бути належно легалізована та перекладена відповідно до українського законодавства (п. 103.5 ПК).

Отже, якщо нерезидент — юридична особа документально підтвердить, що він є резидентом Республіки Кіпр, то при оподаткуванні виплачуваних йому процентних доходів ставка податку не має перевищувати 2% від загальної суми процентів (ст. 11 Конвенції). У разі відсутності такого документального підтвердження **ставка податку становитиме 15%** згідно з підпунктом 141.4.2 ПК.

ситуація 

## **Як оподатковувати проценти за позику, надану Кіпрською компанією**

Підприємство сплачує проценти за позику Кіпрській компанії. Як оподатковувати таку виплату у зв'язку з прийнятою Конвенцією між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування?

**Рішення.** Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи (далі — Конвенція) підписана 08.11.2012, ратифікована Законом України від 04.07.2013 № 412-VII та застосовується з 01.01.2014.

Оподаткування процентів передбачено статтею 11 Конвенції.

Визначення «проценти» у випадку використання в цій статті означає дохід від боргових вимог будь-якого виду, незалежно від іпотечного забезпечення і володіння правом на участь у прибутках боржника. Зокрема, дохід від урядових цінних паперів і дохід від облігацій чи боргових зобов'язань, у тому числі премії та винагороди, що сплачуються стосовно таких цінних паперів, облігацій та боргових зобов'язань.

#### УВАГА

### **Проценти можуть оподатковувати у Договірній Державі, в якій вони виникають, відповідно до законодавства цієї Держави**

Але якщо особа — фактичний власник процентів є резидентом іншої Договірної Держави, то податок, що стягується з боргових зобов'язань нерезиденту — власнику процентів, не повинен перевищувати 2% від загальної суми процентів (п. 2 ст. 11 Конвенції).

Підставою для звільнення (зменшення) від оподаткування доходів із джерелом їх походження в Україні є подання нерезидентом довідки (або її нотаріально засвідченої копії), яка підтверджує, що нерезидент є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України, а також інших документів, якщо це передбачено міжнародним договором України (п. 103.4 Податкового кодексу України; ПК).

Якщо нерезидент у зазначеному порядку не підтвердить свій статус резидента Кіпру, підприємство зобов'язане утримувати із суми доходу нерезидента податок за ставкою 15% за рахунок нерезидента (п. 141.4 ПК).

#### СИТУАЦІЯ



### **Як підтвердити отримання послуг від нерезидента та сплату процентів за кредитом**

Якими документами підтвердити витрати, якщо підприємство:

- отримує послуги від нерезидента,
- сплачує проценти за отриманим кредитом від нерезидента?

Надання суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності України послуг іноземними суб'єктами господарської діяльності належить до видів зовнішньоекономічної діяльності. Адже до такими послугами, зокрема, є: виробничі, транспортно-експедиційні, страхові, консультаційні, маркетингові, експортні, посередницькі, брокерські, агентські, консигнаційні, управлінські, облікові, аудиторські, юридичні, туристські та інші, що не заборонені законами України (ст. 4 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 № 959-XII).

Розглянемо порядок їх документального оформлення.

### **Як підтвердити отримання послуг від нерезидента**

Операцію з надання послуг нерезидентом (імпорт послуг), на відміну від імпорту товарів, митною декларацією не оформлюють.

Насамперед суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності або його представник укладає зовнішньоекономічний договір (контракт) у простій письмовій формі, якщо іншого не передбачають міжнародний договір України чи закони. Аби скласти ЗЕД-договір, слід керуватися Положенням «Про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів)» від 06.09.2001 № 201.

Договором є домовленість двох або більше сторін, спрямована на встановлення, зміну або припинення цивільних прав та обов'язків (ч. 1 ст. 626 Цивільного кодексу України). Отже, **договір свідчить лише про намір виконання дій** (операцій) у майбутньому, а не про їх фактичне виконання. Своєю чергою, господарська операція пов'язана не з фактом підписання договору, а з фактом руху активів платника податків і руху його капіталу.

Саме тому **договір не є первинним документом** і не може слугувати підтвердженням господарської операції та впливати на дійсність первинних документів.

Отже, факт здійснення господарської операції мають підтвердити первинні документи.

Факт здійснення господарської операції фіксує акт виконаних робіт (наданих послуг). Він і є первинним документом.

Як правило, акт про надання послуг у сфері ЗЕД оформляють (як і відповідний договір) двома мовами: українською та мовою країни нерезидента (або англійською). Причому акти виконаних робіт (наданих послуг), складені іноземною мовою, слід перекласти українською мовою. Щоб відобразити операції в іноземній валюті у грошовій одиниці України, слід її вартість перерахувати із застосуванням валютного курсу, встановленого НБУ на дату оформлення акта виконаних робіт (ЗІР, категорія 114.02).

Факт надання послуг також може підтвердити й належно оформлений рахунок-фактура (інвойс). Але зважте, що рахунок-фактура (інвойс) може бути підставою для відображення в бухгалтерському обліку господарської операції з постачання товарів, робіт (послуг) без складання акта приймання-передачі лише в разі його оплати, що підтверджують відповідні документи. Про це зазначив Мінфін у листах від 22.08.2017 № 35210-07/23-3364/2658 та від 16.02.2017 № 31-11410-06-5/4339.

### **Який документ підтверджує сплату процентів за кредитом від нерезидента**

У разі отримання кредиту від нерезидента насамперед слід керуватися Положенням про порядок отримання резидентами кредитів, позик в іноземній валюті від нерезидентів і надання резидентами позик в іноземній валюті нерезидентам, затвердженим постановою Правління НБУ від 17.06.2004 № 270.

Тобто необхідно оформити і зареєструвати договір на отримання кредиту від нерезидента. А первинними документами, що підтверджують сплату процентів за договором і надають право включити їх до витрат підприємства-позичальника, будуть **квитанція і виписка банку**.

## **Оподаткування фрахту**

У термінології ПК фрахт — винагорода (компенсація), яку сплачують за договорами перевезення, найму або піднайму судна чи транспортного засобу (їх частин) для перевезення вантажів і пасажирів морськими або повітряними суднами, а також перевезення вантажів залізничним або автомобільним транспортом.

Суму фрахту, яку резидент сплачує нерезидентові за договорами фрахту, оподатковують за ставкою 6% із джерела виплати таких доходів їхнім коштом. При цьому:

- базою для оподаткування є базова ставка такого фрахту;
- справляти податок і вносити його до бюджету уповноважені резидент, який виплачує такі доходи, незалежно від того, чи є він платником податку, а також суб'єкт спрощеного оподаткування.

### **УВАГА**

**Податок на репатріацію із фрахту  
нерезидентів утримують за ставкою 6%**

До того ж для податкових цілей суди трактують перевезення вантажів теж як фрахт (постанови Київського окружного адміністративного суду від 25.12.2015 № 810/4481/15 та Львівського окружного адміністративного суду від 18.06.2014 у справі № 813/2611/14).

Отже, податок на репатріацію з фрахту нерезидентів утримують за ставкою 6%. Робить це резидент, який виплачує такий дохід, незалежно від того, чи є він платником податку, а також суб'єктом спрощеного оподаткування. Якщо норми міжнародного договору з країною нерезидента передбачають інші правила оподаткування, можна скористатися ними за умови наявності довідки та бенефіціарного статусу нерезидента як отримувача доходу (ст. 103 ПК).

## Оподаткування реклами

Резиденти, які платять нерезидентам за виробництво та/або розповсюдження реклами, під час такої виплати сплачують податок за ставкою 20% їх суми власним коштом (пп. 141.4.6 ПК). Тобто, якщо з інших доходів податок на репатріацію утримується, за рекламу його нараховують «зверху» — за рахунок резидента.

Підприємство не може не утримувати податку на репатріацію, сплачуючи його власним коштом. Звісно, окрім податку на доходи від реклами, там де ПК прямо наполягає на сплаті за власний рахунок. На цьому акцентують увагу і контролери (ЗІР, категорія 102.18). Тому, щоб нерезидент отримав заплановану суму, слід уже на етапі укладення договору попередити його про утримання податку й за потреби переглянути ціну (аби після утримання податку нерезидент отримав ту суму, на яку розраховував).

### СИТУАЦІЯ



## **ФОП сплачує нерезиденту за рекламу у соцмережах: чи буде податок на репатріацію**

ФОП — платник єдиного податку третьої групи, неплатник ПДВ розраховується з нерезидентами за рекламу у соцмережах з підприємницької картки. Чи має він сплачувати податок на репатріацію? Якщо так, то як обчислити суму платежу? Яка позиція судів?

**Рішення.** Резиденти, у т. ч. фізособи-ідприємці, фізособи, які провадять незалежну професійну діяльність та суб'єкти господарювання (юридичні особи чи фізособи-підприємці) на спрощеній системі оподаткування, які оплачують

послуги нерезидентів з виробництва або розповсюдження реклами, сплачують податок на репатріацію за ставкою 20% суми таких виплат за власний рахунок (пп. 141.4.6 Податкового кодексу України; ПК).

Ставку податку 20% застосовують до доходів нерезидентів із джерелом їх походження з України у випадках, встановлених пунктом 141.4 ПК (п. 136.3 ПК).

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, у тому числі, але не виключно, доходи у вигляді:

а) процентів, дивідендів, роялті та будь-яких інших пасивних (інвестиційних) доходів, сплачених резидентами України;

б) доходів від надання резидентам або нерезидентам в оренду (користування) майна, розташованого в Україні, включаючи рухомий склад транспорту, приписаного до розташованих в Україні портів;

в) доходів від продажу рухомого та нерухомого майна, доходів від відчуження корпоративних прав, цінних паперів, у тому числі акцій українських емітентів;

г) доходів, отриманих у вигляді внесків та премій на страхування і перестраховування ризиків на території України;

г') доходів страховиків — резидентів від страхування ризиків страхувальників — резидентів за межами України;

д) інших доходів від діяльності, у тому числі пов'язаних з повною або частковою переуступкою прав та обов'язків за угодами про розподіл продукції на митній території України або на територіях, що перебувають під контролем контролюючих органів (у зонах митного контролю, на спеціалізованих ліцензійних митних складах тощо);

е) спадщини, подарунків, вигащів, призів;

є) заробітної плати, інших виплат та винагород, виплачених відповідно до умов трудового та цивільно-правового договору;

ж) доходів від зайняття підприємницькою та незалежною професійною діяльністю (пп. 14.1.54 ПК).

Ключовий критерій віднесення доходів нерезидента до таких, джерелом походження яких є Україна, — отримання доходів саме на території України, її континентальному шельфі, у виключній (морській) економічній зоні. У т. ч. виплату (нарахування) винагороди іноземними роботодавцями.

Чи вважати у вашій ситуації, що нерезидент отримує доходи не з джерелом походження з України? Однозначний висновок зробити складно. Судова практика з цього питання є невтішною.

Так, у постанові у справі № 640/7490/19 ВС зазначив:

«Суд апеляційної інстанції дійшов обґрунтованого висновку, що норма підпункту 141.4.6 пункту 141.4 статті 141 Податкового кодексу України не встановлює місце надання нерезидентом послуг як умову для сплати податку. Ключовою умовою виникнення у резидента обов'язку сплатити податок згідно з нормою цього підпункту є не місце надання таких послуг, а виплата резидентом доходу нерезиденту за виробництво та/або розповсюдження реклами. Такий дохід підпадає під визначення доходу з джерелом походження з України відповідно до підпункту 14.1.54 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України.

Аналогічний правовий висновок Верховного Суду щодо застосування норми підпункту 14.1.54 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України викладено у постанові від 05.03.2020 у справі № 810/243/15 за позовом Дочірнього підприємства «Ейвон Косметікс Юкрейн» до Бориспільської ОДПІ Головного управління ДФС у Київській області про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення, зобов'язати вчинити дії».

У жодній з норм ПК, які стосуються податку на репатріацію, який сплачують з вартості рекламних послуг, наданих нерезидентом, не йдеться про спосіб оплати — картою чи в будь-який інший спосіб.

### **Щодо розрахунку податку**

Нерезидент має отримувати 80% вартості реклами, а 20% — сплачують до держбюджету.

У вас є два варіанти:

1. укласти договір з нерезидентом на таку суму, щоб він був задоволений, отримавши 80% вартості реклами;
2. сплачену суму поділити на 0,8. Отриманий результат і буде вартістю реклами нерезидента, на яку слід нарахувати 20% податку на репатріацію.

## **Застосування міжнародного договору**

Міжнародний договір (інакше кажучи, конвенція про уникнення подвійного оподаткування) може передбачати інші ставки оподаткування або ж узагалі звільнення від оподаткування певних доходів. Перелік чинних міжнародних договорів нагадує ДПС (лист ДФС від 28.01.2016 № 2815/7/99-99-12-01-03-17).

Як ми зазначали, для застосування міжнародних правил необхідно дотримати двох умов: нерезидент має бути бенефіціарним власником доходу; наявність довідки від нерезидента про його статус.



Свої тлумачення «бенефіціарності» озвучили і податківці (лист ДФС від 31.10.2014 № 9033/7/99-99-10-02-02-17). При цьому вони посилаються на рішення ВАСУ від 24.03.2014 № К/800/52155/13. За ним «фактичного отримувача доходу» не слід тлумачити у вузькому, технічному сенсі, його значення потрібно визначати на основі мети, завдань міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування, а саме уникнення від сплати податків і запобігання зловживанню положеннями договору.

На основі цього рішення контролери стверджують, що якщо нерезидент діє лише як проміжна ланка в інтересах іншої особи, яка отримує вигоди від такого доходу, то норми міжнародного договору застосовувати не можна.

Довідку про статус нерезидента видає компетентний орган країни нерезидента. Таку довідку потрібно перекласти українською мовою та легалізувати (п. 103.5 ПК).

## СИТУАЦІЯ

### **Чи правомірне використання сертифікату реєстрації для уникнення подвійного оподаткування**

Для звільнення від оподаткування на території України швейцарський контрагент надав сертифікат реєстрації за підписом експерта податкової адміністрації одного із адміністративних центрів Швейцарії. Чи правомірне використання цього документа для уникнення подвійного оподаткування

**Рішення.** З метою уникнення подвійного оподаткування на території України застосовуються норми відповідної Конвенції між Урядом України і Швейцарською Федеральною Радою про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доходи і на капітал (підписана 30.10.2000, ратифікована Україною 10.01.2002, набрала чинності в Україні 26.02.2002).

Підставою для звільнення (зменшення) від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України є подання нерезидентом особі (податковому агенту), яка виплачує йому доходи, довідки (або її нотаріально засвідченої копії).

Довідка є підтвердженням того, що нерезидент є резидентом країни, з якою Україна уклала міжнародний договір. Можливе надання й інших документів, якщо це передбачено міжнародним договором України (п. 103.4 Податкового кодексу України; ПК).

Така довідка видається компетентним (уповноваженим) органом відповідної країни. Форма довідки затверджується згідно із законодавством відповідної країни і повинна бути належним чином легалізована, перекладена відповідно до законодавства України (п. 103.5 ПК).

Наказом ДПА України від 12.04.2002 № 173 затверджено довідку-підтвердження статусу податкового резидента України. Така довідка підтверджується підписом начальника Державної податкової інспекції за місцезнаходженням юридичної особи (місцем проживання фізичної особи) та печаткою.

При цьому форму довідки, що підтверджує статус резидента країни, з якою укладено міжнародний договір про уникнення подвійного оподаткування, не встановлено.

Пунктом 3.2 ПК визначено, якщо міжнародним договором, згоду на обов'язковість якого надано Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачено цим Кодексом, застосовуються правила міжнародного договору.

Так, на території України діють норми Гаазької конвенції щодо скасування вимоги дипломатичної або консульської легалізації іноземних офіційних документів.

Згідно з вимогами Гаазької конвенції офіційні документи, які використовуватимуться на території держав-учасниць Конвенції, мають бути засвідчені спеціальним штампом «Apostille», проставленим компетентним органом держави, в якій було складено документ. До держав-учасниць Гаазької конвенції входить і Швейцарія.

Офіційні документи, на яких проставлено апостиль, не потребують будь-якого подальшого засвідчення (легалізації).

Враховуючи викладене, сертифікат реєстрації швейцарського контрагента повинен бути підписаний посадовою особою податкової інспекції за місцезнаходженням контрагента як юридичної (фізичної) особи, скріплений печаткою податкового органу та засвідчений спеціальним штампом «Apostille». У разі відповідності зазначеним вимогам сертифікат, наданий швейцарським контрагентом, підтверджує його статус як резидента Швейцарії та надає право на звільнення (зменшення) від оподаткування на території України.

ситуація



**Дохід нерезиденту нарахували до проставлення апостилю на довідці про резидентство: які наслідки**

Дохід нерезидентів нарахували у лютому 2020 року. Довідку про резидентство він отримав 4 лютого 2020 року, але апостилював її завірили лише у березні. Дохід виплачуватимемо у червні. Чи не завадить уникненню подвійного оподаткування те, що дохід нарахували до моменту проставлення апостилю?

**Рішення.** Апостилювання — універсальна процедура підтвердження чинності іноземних документів.

Відповідно до пункту 103.1 Податкового кодексу України (ПК) правила міжнародного договору України застосовують **шляхом**:

- звільнення від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України;
- зменшення ставки податку або повернення різниці між сплаченою сумою податку і сумою, яку нерезиденту необхідно сплатити відповідно до міжнародного договору України.

Щоб доходи нерезидента із джерелом їх походження з України звільнили від оподаткування або зменшили розмір оподаткування, **нерезидент має подати** податковому агенту, який виплачує йому доходи:

- довідку або її нотаріально засвідчену копію, яка підтверджує, що нерезидент є резидентом країни, з якою Україна уклала міжнародний договір;
- інші документи, якщо це передбачено міжнародним договором України (п. 103.4 ПК).

Довідку видає уповноважений орган відповідної країни, визначений міжнародним договором України, за формою, затвердженою згідно із законодавством відповідної країни. Довідка повинна бути належно легалізована і перекладена відповідно до законодавства України (п. 103.5 ПК).

На території України довідка має доказову силу офіційного документа лише за умови, що її легалізували. Тобто, коли вона пройшла процедуру, яку застосовують дипломатичні або консульські агенти країни, на території якої документ має бути представлений.

Альтернатива консульської легалізації — проставлення апостилю. Процедура апостилювання потребує менше часу, а документи з апостилювання можна використовувати в різних країнах, а не лише в одній.

В окремих країнах не вимагають ані апостилю, ані консульської легалізації. Йдеться про держави, з якими Україна уклала двосторонні договори про правові відносини і правову допомогу у цивільних і кримінальних справах, а також багатосторонню Конвенцію від 22.01.1993, яку застосовували, доки Конвенція про правову допомогу від 07.10.2002 не набрала чинності.

За потреби такої довідки може затребувати у нерезидента особа, яка виплачує йому доходи, або орган контролю під час розгляду питання про повернення сум надміру сплачених грошових зобов'язань на іншу дату, що передує даті виплати доходів.

Нерезидент або його 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

та

– резидентом країни, з якою Україна уклала міжнародний договір (п. 103.2 ПК).

Довідка дійсна в межах календарного року, в якому її видали.

Якщо нерезидент не надав довідки, яка підтверджує, що він є резидентом країни, з якою Україна уклала міжнародний договір, доходи нерезидента із джерелом їх походження з України підлягають оподаткуванню відповідно до законодавства України (п. 103.10 ПК).

Отже, дата надання довідки про резидентство та проставлення апостилю на ній для застосовування норм про звільнення від подвійного мають значення на момент не нарахування, а виплати нерезидентові доходів.

СИТУАЦІЯ



## **Довідку про резидентство отримали посеред року: відколи застосувати зменшену ставку податку**

Підприємство протягом 2020 року виплачувало нерезидентові дохід із джерелом походження з України, з якого потрібно утримувати так званий податок на репатріацію. Через карантинні обмеження нерезидент лише в листопаді 2020-го надав довідку, яка підтверджує, що він є резидентом Кіпру, з яким Україна має міжнародний договір про уникнення подвійного оподаткування. Доки підприємство не отримало від нерезидента цієї довідки, воно не застосовувало для оподаткування доходів зменшену ставку, яку передбачає міжнародний договір. Дохід, що виплатило нерезидентові, а оподаткувало за ставкою 15%.

Підприємство поставило контролерам кілька запитань і отримало індивідуальну податкову консультацію від 17.05.2021 № 1882/ІПК/99-00-21-02-02-06.

## **Із якої дати підприємство може застосовувати зменшену ставку податку, що передбачає міжнародний договір?**

Податківці зазначили: довідка, яка підтверджує, що нерезидент є резидентом країни, з якою укладений міжнародний договір за звітний рік, надає підприємству право застосувати знижену ставку оподаткування починаючи з 1 січня цього самого звітного року, незалежно від того, **на яку дату видана довідка**.

Тобто, навіть якщо підприємство отримало від нерезидента довідку про резидентство у листопаді 2020-го, вона поширюється на весь 2020 рік. Значить, підприємство має право застосовувати зменшену ставку оподаткування до доходів, що їх виплатило нерезиденту починаючи з 1 січня 2020 року.

## **Чи подавати уточнюючу декларацію з податку на прибуток із виправленим додатком ПН?**

Підприємство **не припустилося помилки**, коли застосувало ставку оподаткування 15%, а не зменшену. Тому подавати уточнюючі декларації з податку на прибуток із виправленим додатком ПН не потрібно.

## **Чи може підприємство використати надміру сплачений податок під час майбутніх виплат або повернути на свій рахунок?**

Так, підприємство може повернути зайво утриманий і перерахований до бюджету податок. Для цього нерезидент або уповноважена особа має подати до органу контролю **заяву про повернення** суми податку на доходи із джерелом їх походження з України. Таку заяву варто подати до ДПС за місцезнаходженням підприємства, яке виплачувало доходи нерезиденту й утримувало податок. Якщо податківці погодяться, що підприємство утримало забагато податку з доходу нерезидента, Казначейство на підставі висновку контролерів перерахує надміру утримані кошти на рахунок підприємства.

Підприємство також може надіслати податківцям письмову **заяву про зарахування** надміру утриманого податку в рахунок сплати інших податкових зобов'язань. Податківці наголошують, що таку заяву варто подати під час розгляду заяви нерезидента про повернення надміру утриманих сум податку.

## **Чи поширюється дія довідки за 2020 рік на 2021-й, до того як нерезидент надасть нову довідку?**

Якщо підприємство отримало від нерезидента довідку про резидентство за 2020 рік, воно може скористатися нею, коли виплачуватиме доходи такому нерезиденту у 2021-му. Однак за умови, що після закінчення звітного (податкового) року платник отримає від нерезидента довідку за 2021 рік.

СИТУАЦІЯ



## Чи дійсна довідка про резиденство за 2020 рік на 2021 рік

У разі наявності у платника податку довідки з інформацією за попередній звітний податковий період (рік), він **може скористатися** умовами міжнародного договору під час виплати доходу нерезиденту у звітному (податковому) періоді на підставі такої довідки.

У подальшому необхідно отримати від такого нерезидента довідку за відповідний звітний період після закінчення звітного (податкового) року.

Адже особа, яка виплачує доходи нерезидентів у звітному (податковому) році, у разі подання нерезидентом довідки з інформацією за попередній звітний податковий період (рік) може застосувати правила міжнародного договору України, зокрема, щодо звільнення (зменшення) від оподаткування, у звітному (податковому) році з отриманням довідки після закінчення звітного (податкового) року (п. 103.8 Податкового кодексу України).

СИТУАЦІЯ



## Який документ підтвердить статус резидента Данії

Підприємство отримує послуги від нерезидента – фізичної особи, яка зареєстрована в Данії як приватний підприємець. Які документи підтверджуватимуть статус резидента Данії? Чи потрібно проставляти у таких документах апостиль?

**Рішення.** Підставою для звільнення (зменшення) від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України є подання нерезидентом довідки (або її нотаріально засвідченої копії), яка підтверджує, що нерезидент є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України, а також інших документів, якщо це передбачено міжнародним договором України. Таку довідку має видавати компетентний (уповноважений) орган відповідної країни, визначений міжнародним договором України, за формою, затвердженою згідно із законодавством такої країни. До того ж, у загальному випадку така довідка або відповідна її копія має бути належно легалізована та перекладена відповідно до законодавства України (п. 103.4, 103.5 Податкового кодексу України, ПК).

У нашій ситуації, окрім положень ПК, резидент має керуватися Конвенцією між Урядом України і Урядом Королівства Данії про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно (підписана 05.03.1996, ратифікована Україною 12.07.1996, набрала чинності в Україні 21.08.1996; далі – Конвенція). Згідно з Конвенцією компетентним органом у Данії вважається Міністр оподаткування або його повноважний представник (ст. 3 Конвенції).

Також на території України діють норми Гаазької конвенції щодо скасування вимоги дипломатичної або консульської легалізації іноземних офіційних документів (дата підписання: 05.10.1961, дата приєднання України: 10.01.2002, дата набуття чинності для України: 22.12.2003; далі – Гаазька конвенція). До Гаазької конвенції приєднана і Данія. Перелік країн-учасниць такої конвенції наведено, зокрема, на офіційному сайті МЗС.

#### **УВАГА**

### **Правила зазначених міжнародних договорів**

мають пріоритет у застосуванні над вимогами ПК (п. 3.2 ПК)

Офіційні документи, які використовують на території держав-учасниць Гаазької конвенції, мають бути засвідчені спеціальним штампом «Apostille», проставленим компетентним органом держави, в якій був складений документ. На цьому, зокрема, наголошували податківці у листі ДПС від 03.01.2012 № 38/6/12-0016.

Офіційні документи, на яких проставлено апостиль, не потребують будь-якого подальшого засвідчення (легалізації) в Україні (ст. 3 Гаазької конвенції).

Також у листі ДПС від 03.01.2012 № 38/6/12-0016 податківці роз'яснювали, що починаючи з 01.01.2011 в Україні немає затвердженої форми довідки, відповідно до якої нерезидент повинен підтверджувати свій статус резидента іншої країни. Тому таку довідку видають винятково за формою, затвердженою згідно із законодавством відповідної країни.

Отже, статус резидента Данії підтверджуватиме довідка (або її нотаріально засвідчена копія), засвідчена спеціальним штампом «Apostille», проставленим компетентним органом Данії. При цьому документи з таким апостилом не потребуватимуть будь-якого подальшого засвідчення (легалізації) в Україні.

## Строк сплати податку на репатріацію

Податок із доходів нерезидента-юрособи сплачує до бюджету резидент (постпредставництво) під час виплати доходу нерезидентові, за його рахунок у гривнях (п.п. 141.4.2 ПК). Позаяк дохід нерезидента виражений в інвалюті, потрібно визначити гривневий еквівалент сплати податку. Для цього інвалютну суму податку множать на курс НБУ на дату його сплати (тобто дату виплати доходу нерезидентові).

## Код сплати податку на репатріацію

Податок на репатріацію слід сплатити за кодом 11020500 «Податок на прибуток іноземних юридичних осіб» за Класифікацією доходів бюджету, затвердженою наказом Мінфіну від 14.01.2011 № 11. Про це йдеться й у листі податківці від 21.06.2016 № 13668/6/99-99-15-02-02-15.

Якщо податок на репатріацію буде сплачено не на той рахунок, контролери розцінюватимуть це як несплату податку з відповідними штрафними санкціями (лист ДФС від 21.06.2016 № 13668/6/99-99-15-02-02-15).

За наявності переплати з податку на прибуток автоматично (без заяви) зарахувати її в рахунок сплати податку на репатріацію не можна, адже податок на доходи нерезидента аж ніяк не є податком на прибуток підприємства. Фактично це податок нерезидента, а підприємство є податковим агентом.

### **УВАГА**

### **Не можна**

за наявності переплати з податку на прибуток автоматично (без заяви) зарахувати її в рахунок сплати податку на репатріацію

А ось за заявою, посилаючись на пункт 87.1 ПК, зарахувати переплату з податку на прибуток підприємства у рахунок податку на репатріацію можна. Та, як свідчить судова практика, податківці проти такого зарахування. Вони наводять такі аргументи: згідно з підпунктом 141.4.2 ПК податок на прибуток іноземних юридичних осіб підлягає сплаті під час виплати доходу, тобто його не можна зарахувати як переплату з податку на прибуток. Та й податок підприємство має утримати з доходів нерезидента і сплатити до бюджету на зазначений КБК 11020500 під час виплати доходів нерезидентові за їх рахунок (за рахунок нерезидента), а не зарахувати за рахунок надміру сплачених коштів резидента.



Добре, що судді часто стають на бік платника податків і не заперечують проти зарахування переоплати з податку на прибуток в рахунок податку на репатріацію навіть без заяви платника (ухвала Донецького апеляційного адміністративного суду від 25.11.2015 у справі № 805/2682/15-а, постанова Донецького окружного адміністративного суду від 06.04.2016 у справі № 805/744/16-а).

На практиці зарахувати переоплату з податку на прибуток у рахунок податку на репатріацію буде складно зважаючи на позицію контролерів. І таке своє право, найімовірніше, доведеться обстоювати у суді.

## Звітність за податком на репатріацію

Окремої звітності з податку на репатріацію немає. Такі доходи нерезидентів і утримання податку з них розкривають у додатку ПН до Податкової декларації з податку на прибуток підприємств, форму якої затверджено наказом Мінфіну від 20.10.2015 № 897, а також наводять у рядках 23-25 декларації. При цьому додаток ПН заповнюють окремо на кожного нерезидента, якому виплачували дохід у звітному періоді.

### СИТУАЦІЯ



## Утримуємо податок з доходу нерезидента: як показати в прибутковій декларації

Сума податків, які утримують при виплаті доходів нерезидентам, відображають в декларації з податку на прибуток (далі — декларація) **у рядку 23 ПН**, до якого переносять сумарне значення показників додатків ПН до декларації.

Додатки ПН заповнюють **окремо щодо кожного нерезидента**, якому виплачують доходи.

Якщо платник податків виплатив дохід нерезиденту і сплатив податок на доходи нерезидентів у повному обсязі, але не подав додаток ПН до декларації з податку на прибуток та/або не показав суму податку з доходів нерезидента в рядку 23 ПН та рядку 25 декларації, отримає штраф в розмірі 25% від суми не нарахованого податку на доходи нерезидента.

За ті самі дії, вчинені повторно, протягом 1095 днів, штраф складає у розмірі 50% суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету.

### СИТУАЦІЯ



## Хто звітує про доходи нерезидентів у додатку ПН

Платниками українського податку на прибуток за певних обставин можуть бути навіть нерезиденти, які утворені в будь-якій організаційно-правовій формі та отримують доходи з джерелом походження з України. Заповнити додаток ПН до декларації з податку на прибуток у разі взаємодії з такими особами допоможе наша стаття.

Головною особливістю податку на репатріацію є те, що цей податок сплачує не сам нерезидент, а той, хто здійснює відповідні виплати на його користь, — резидент або постійне представництво нерезидента (пп. 141.4.2 Податкового кодексу України; ПК). Обов'язок сплатити податок тягне за собою обов'язок задекларувати його. Ось чому існує додаток ПН до Податкової декларації з податку на прибуток підприємств, форма якої затверджена наказом Мінфіну від 20.10.2015 № 897 (далі — додаток ПН). Його заповнюють платники податку на прибуток (резиденти або постійні представництва нерезидентів), які протягом звітного періоду виплачували нерезидентам доходи з джерелом походження з України.

Особливий платіж — особливий додаток

Особливості оподаткування доходів нерезидентів зумовлюють деякі особливості додатка ПН.

Насамперед варто нагадати, що додаток ПН — єдиний з усіх додатків, який можна скласти у кількох примірниках, оскільки на кожного нерезидента треба заповнити окремий додаток. Про кількість складених додатків ПН необхідно повідомити податківців, зазначивши відповідне число (наприклад, 2, якщо платник податку на прибуток виплачував у звітному періоді дохід двом нерезидентам) у спеціально відведеному для цього місці — невеличкій таблиці «Наявність додатків», розташованій одразу після основної частини декларації з податку на прибуток. У підпункті 141.4.2 ПК зазначено дві особливості сплати податку з доходів нерезидентів (або податку на репатріацію, як його іноді називають). Податок сплачують:

- до бюджету одночасно із виплатою доходів нерезидентам, а це означає, що на момент заповнення додатка ПН податок вже сплачено;
- за рахунок відповідного доходу.

Ба більше, у підпункті 141.4.9 ПК зазначено, що «під час укладання договорів з нерезидентами не дозволяється включення до них податкових застережень, згідно з якими підприємства, що виплачують доходи, беруть на себе зобов'язання щодо сплати податків на доходи нерезидентів». Втім, із цього правила є принаймні один виняток: резиденти, які здійснюють виплати

нерезидентам за виробництво та/або розповсюдження реклами, під час такої виплати сплачують податок за ставкою 20% суми таких виплат за власний рахунок (пп. 141.4.6 ПК).

### **«Реквізитні» нюанси**

Оскільки кожен примірник додатка ПН «прив'язано» до конкретного нерезидента, його заголовна (реквізитна) частина містить більше відомостей порівняно з іншими додатками. Крім виду декларації (звітна, звітна нова або уточнююча), коду за ЄДРПОУ та звітного (податкового) періоду, у ній необхідно зазначити відомості про нерезидента та країну його резиденції.

Відомості про нерезидента включають його повне найменування та місцезнаходження, а також код в країні резиденції (очевидно, аналог нашого коду ЄДРПОУ). Зазвичай усі ці відомості є у договорах та інших документах, тож проблем з їх заповненням не має бути.

Усі три реквізити, що стосуються країни резиденції нерезидента, супроводжують числовими позначками, які відсилають до приміток, розташованих наприкінці додатка. Тож доцільно навести й найменування реквізитів, і примітки до них.

#### **УВАГА**

### **Офшорний (неофшорний) статус нерезиденти нерезиденті**

ніяк не впливає на порядок оподаткування їхніх доходів

Реквізити «Назва країни резиденції нерезидента» та «Код країни резиденції», як вимагає примітка 1, заповнюють відповідно до Класифікації країн світу, затвердженої наказом Держстату від 30.12.2013 № 426. Примітка 1 передбачає також можливість зазначити в цих реквізитах назву митної економічної зони.

Реквізит «Відмітка про наявність офшорного статусу» супроводжує примітка 2: «У разі наявності офшорного статусу відповідно до підпункту 141.4.9 пункту 141.4 статті 141 розділу III Податкового кодексу України». Таке формулювання примітки з'явилося після внесення до декларації з податку на прибуток змін, затверджених наказом Мінфіну від 08.07.2016 № 585 (далі — Наказ № 585).

До того примітку було сформульовано інакше: «Згідно з переліком офшорних зон, встановленим Кабінетом Міністрів України». Уточнення формулювання явно помилкове. У цьому легко переконатися, звернувшись до підпункту 141.4.9 ПК, на який посилається примітка. У його останньому абзаці сказано:

«Для цілей цієї статті під терміном «нерезиденти, що мають офшорний статус» розуміються нерезиденти, розташовані на території офшорних зон, крім нерезидентів, які надали платнику податку виписку із правоустановчих документів, легалізовану відповідною консульською установою України, що свідчить про звичайний (неофшорний) статус такого нерезидента». Але терміна «нерезиденти, що мають офшорний статус» більше не зустрінеш ані в пункті 141.1, ані у статті 141 ПК взагалі. Хоча помилковим, мабуть, є не формулювання примітки, а наявність самого реквізиту у додатку ПН. Адже офшорний (або, навпаки, неофшорний) статус нерезидентів ніяк не впливає на порядок оподаткування їхніх доходів.

### **Структура додатка ПН**

Змістовна частина додатка ПН включає дві таблиці та шість приміток.

#### **Розрахунок податкових зобов'язань нерезидента**

Таблиця 1 має назву «Розрахунок (звіт) податкових зобов'язань нерезидентів, якими отримано доходи із джерелом походження з України» і складається з 25 рядків та 6 граф. При цьому платники податку заповнюють у рядках 1-21 графи 3, 5 та 6, а в рядках 22, 23 та 24 — лише графу 3. Відомості, внесені в графи 1, 2 та 4, є невід'ємною складовою таблиці 1.

Назва («Види доходів») і зміст графи 1 таблиці 1 відображає чи не найголовнішу особливість додатка ПН. Всупереч назві податку, об'єктом оподаткування може бути не лише прибуток, а й дохід. Позаяк об'єктом оподаткування податком на прибуток, серед іншого, є «дохід (прибуток) нерезидента, що підлягає оподаткуванню згідно з пунктом 141.4 статті 141 цього Кодексу, з джерелом походження з України» (п. 134.1 ПК). Ключовим моментом у цьому випадку є прив'язка до пункту 141.4 ПК. Адже об'єктом оподаткування є не будь-які українські доходи нерезидентів, а окремі різновиди таких доходів. Зазначений вище пункт ПК якраз і містить перелік цих різновидів, який, по суті, продубльовано в графі 1 таблиці 1 додатка ПН.

На жаль, перелік не є вичерпним, адже підпункт 141.4.1 ПК містить абзац «й», у якому йдеться про інші доходи від провадження нерезидентом (постійним представництвом цього чи іншого нерезидента) господарської діяльності на території України. Відповідно, у таблиці 1 додатка ПН є рядок 15 «Інші доходи». Але дуже важливо те, що безпосередньо у абзаці «й» підпункту 141.4.1 ПК зазначено: до інших доходів не належать доходи «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».

## Операції з державними цінними паперами

Окремо варто наголосити на «новачках» таблиці 1 додатка ПН. Зміни, внесені до форми декларації Наказом № 585, доповнили її трьома новими рядками (коди 22, 23 і 24 відповідно). Усі вони стосуються звільнення від оподаткування доходів за операціями з державними цінними паперами. Що йдеться саме про звільнення, зрозуміло навіть із того, що у графах 4, 5, 6, у яких мали б бути відображені ставки й сума податку, проставлено позначки «x». Тож платникам доведеться заповнити лише графу 3, зазначивши в ній суму власне доходу.

Два нових рядки (22 і 23) пов'язані із підпунктом 141.4.10 ПК, який з'явився в останньому завдяки Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування доходів, отриманих нерезидентами за борговими зобов'язаннями» від 22.05.2015 № 482-VIII (набрав чинності 27.05.2015). Ще один рядок (24) своєю появою зобов'язаний Закону України «Про внесення змін до розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування під час реструктуризації державного і гарантованого державою боргу та його часткового списання» від 17.09.2015 № 702-VIII й пункту 37 підрозділу 4 розділу XX ПК.

У разі застосування міжнародного договору в додатку ПН слід вказати його назву та норму, за якою застосовують передбачену договором ставку податку.

Графу 2 таблиці 1 можна вважати службовою (і це стосується не лише додатка ПН, в усіх інших, а також в основній частині декларації є аналогічні графи). У ній зазначають коди рядків — числа від 1 до 25. Вони потрібні, аби ідентифікувати той чи той рядок у разі посилання на нього. Їх використовують, зокрема, у примітках.

### Ставки податків

У графі 4 таблиці 1 зазначено ставки податків, передбачені пунктом 141.4 ПК. У цьому додатку така графа є цілком доречною, оскільки до різних видів доходів застосовують різні ставки. Переважно це ставка 15% (рядки 1-3, 5-15). Але є й інші, зокрема:

- 0% (рядки 17 та 19);
- 6% (рядок 4);
- 12% (рядок 20);
- 18% (рядок 16);
- 20% (рядок 21).

У підпункті 141.4.2 ПК зроблено застереження щодо ставок податку: ставки, зазначені у пункті 141.4 ПК й, відповідно, у графі 4 таблиці 1 додатка ПН застосовують, «якщо інше не передбачено положеннями міжнародних договорів України з країнами резиденції осіб, на користь яких здійснюються

виплати, що набрали чинності». Тому цілком природним є наявність у таблиці 1 додатка ПН графі 5 «Ставка податку (%) згідно з міжнародним договором». До найменування цієї графі додано позначення примітки за номером 4, яка вимагає «у разі застосування міжнародного договору вказати його назву та норму, за якою застосовується передбачена договором ставка податку (порядок застосування міжнародного договору України про уникнення подвійного оподаткування відповідно до статті 103 глави 10 розділу II Податкового кодексу України)». Довга лінія після тексту примітки, очевидно, натякає на те, що зазначена інформація має бути розміщена саме тут. Тим паче, що в таблиці 1 місця для неї не передбачено.

Можливість зазначити в графі 5 таблиці 1 додатка ПН, а отже, і використовувати для розрахунку податку ставки, відмінні від ставок, передбачених ПК, є реалізацією права, наданого платникам податку статтею 103 ПК. Платник податку, який виплачує дохід нерезидентів, має право самостійно застосувати (п. 103.2 ПК):

- звільнення від оподаткування;
- зменшену ставку податку, передбачену відповідним міжнародним договором України.

Але щоб платник податку міг скористатися цим правом, мають бути одночасно виконані дві, а для окремих видів доходів — три умови:

- по-перше, нерезидент, на користь якого виплачують дохід, має бути бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) цього доходу. Пункт 103.3 ПК пояснює, кого вважати таким отримувачем, а також називає види доходів (дивіденди, проценти, роялті, винагороди), до яких застосовують цю умову;
- по-друге, між країною резиденції нерезидента й Україною укладено відповідний договір;
- по-третє, нерезидент надає платникові податку, від якого отримує дохід, документ, який підтверджує його податковий статус згідно з вимогами ПК. Опис вимог до цього документа (довідки) містять пункти 103.4-103.7 ПК.

Ставки (передбачені ПК або міжнародними договорами) застосовують до сум доходу, для відображення яких призначено графу 3. У цій графі відображають усю суму доходу — ще не зменшену на суму податку.

значення графі 6 рядка 25 таблиці 1 додатка ПН переносять до рядка 23 ПН основної частини декларації з податку на прибуток

Сума податку, яку заносять до графі 6, — показник розрахунковий. Аби його отримати, треба суму доходу (показник графі 3) помножити на ставку податку (показник графі 5, якщо він є, або графі 4). Формулу розрахунку прописано безпосередньо у «шапці» графі 6. А примітка 5, посилання на яку також містить

«шапка» після формули, пропонує перенести значення графи 6 рядка 25 таблиці 1 додатка ПН до рядка 23 ПН основної частини декларації з податку на прибуток.

### **Операції з безпроцентними облігаціями**

Таблиця 2 «Розрахунок прибутку від операцій з безпроцентними (дисконтними) облігаціями чи казначейськими зобов'язаннями» є своєрідною розшифровкою одного з показників таблиці 1. Цей показник займає рядок 16 таблиці 1 і має назву «Прибуток від операцій з безпроцентними (дисконтними) облігаціями чи казначейськими зобов'язаннями». Наявність таблиці 2, очевидно, є реалізацією прямої вимоги абзацу 4 підпункту 141.4.3 ПК, яким визначено особливості оподаткування прибутків нерезидентів, отриманих у вигляді доходів від безпроцентних (дисконтних) облігацій чи казначейських зобов'язань.

Відповідно до нього «центральный орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, встановлює порядок надання резидентами або постійними представництвами нерезидента розрахунку податкових зобов'язань нерезидентів та звітів про справляння та внесення до відповідного бюджету податків, встановлених цим пунктом». Втім, як це часто буває, розробники додатка ПН (до речі, форму декларації затверджено Мінфіном, але не секрет, що розробляли її податківці) вийшли за межі вимог ПК і побудували таблицю 2 у вигляді журналу із зазначенням дат придбання цінних паперів. Крім дат, у цій таблиці зазначають:

- ціну придбання цінних паперів (графа 3);
- номінальну вартість цінних паперів (графа 4);
- суму прибутку (графа 5, розраховують як різницю показників граф 4 і 3);
- суму податку (графа 6, розраховують шляхом множення показника графи 5 на ставку податку, яка за підпунктом 141.4.3 ПК дорівнює базовій ставці, встановленій пунктом 136.1 ПК, тобто становить 18%).

Підсумкові показники за графами 5 і 6 переносять відповідно до граф 3 і 5 за рядком 16 таблиці 1.

Розглянемо Приклад.

#### **приклад**

### **Виплата доходу нерезиденту**

Підприємство «Мекс» — резидент України, квартальний платник податку на прибуток, у січні — вересні 2016 року виплатило на користь компанії «Мех» — резидента Мексиканських Сполучених Штатів й одного із засновників (належить 40% статутного капіталу) підприємства «Мекс»:

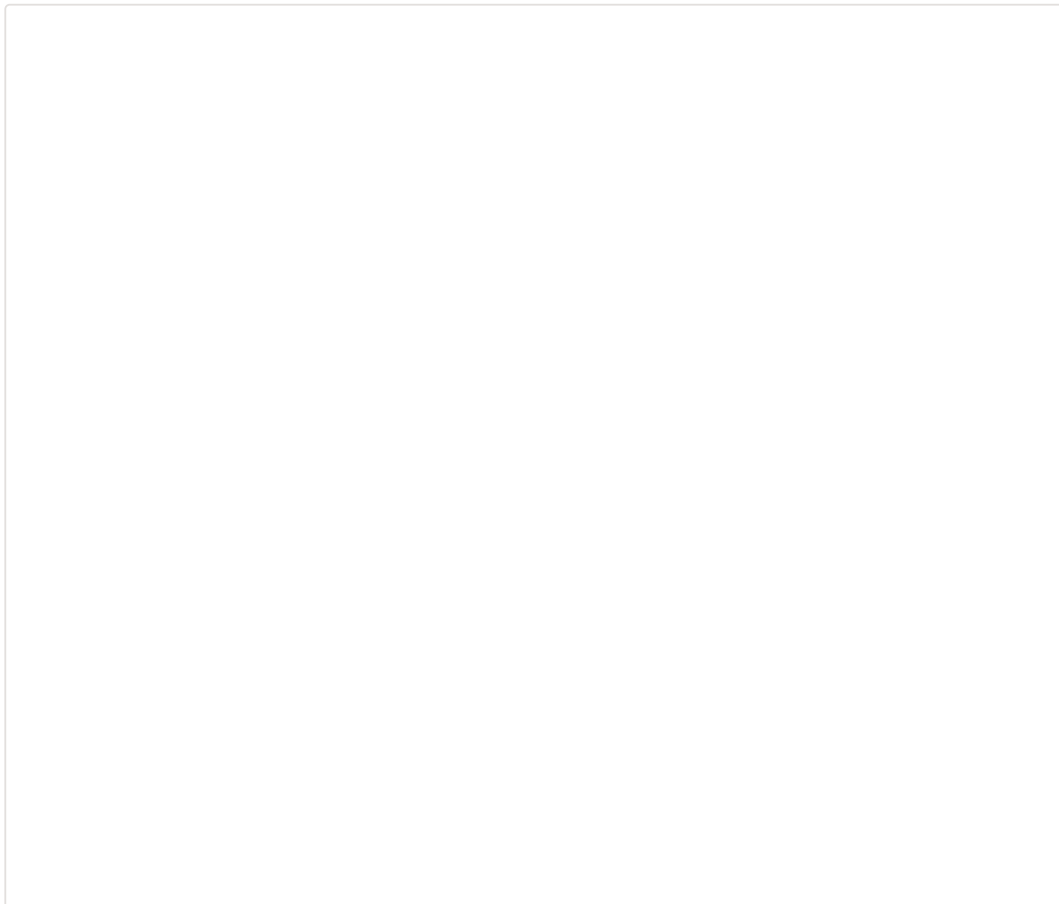
- дивіденди в сумі, еквівалентній 720 000 грн.;
- роялті за використання торговельної марки, що належить компанії «Мех», у сумі, еквівалентній 300 000 грн.;
- орендну плату за використання фірмового (спеціалізованого) торговельного обладнання у сумі, еквівалентній 80 000 грн.

Є довідка, оформлена відповідно до вимог статті 103 ПК. Тож під час оподаткування нерезидента підприємство «Мехс» використало норми Конвенції між Урядом України та Урядом Мексиканських Сполучених Штатів про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи та майно (далі — Конвенція).

Зокрема, застосувало ставку:

- 5% — під час виплати дивідендів, оскільки компанія «Мехс» володіє більше, ніж 25% статутного капіталу підприємства «Мехс» (п. 2 ст. 10 Конвенції);
- 10% — під час виплати роялті (п. 1 та 2 ст. 12 Конвенції).

Конвенція регулює також і питання оподаткування орендних платежів, але лише щодо нерухомого майна, морських та повітряних суден. Тому під час оподаткування орендної плати за використання обладнання застосовано ставку 15% (пп. 141.4.2 ПК). Фрагмент заповнення підприємством «Мехс» таблиці 1 додатка ПН до декларації з податку на прибуток за три квартали 2016 року наведено у Додатку.







**Розрахунок (звіт) податкових зобов'язань нерезидентів,  
якими отримано доходи із джерелом їх походження з України**

<...>

(грн.)

Види доходів	Код рядка	Сума доходів	Ставка податку (%) згідно з Податковим кодексом України	Ставка податку (%) згідно з міжнародним договором <sup>4</sup>	Сума податку (граф 3 × графу 4/100 або графа 3 × графу 5/100) <sup>5</sup>
1	2	3	4	5	6
Проценти, дисконтні доходи	1	-	15	-	-
Дивіденди	2	720 000	15	5	36 000
Роялті	3	300 000	15	10	30 000
Фрахт	4	-	6	-	-
Доходи від інжинірингу	5	-	15	-	-
Лізингова/орендна плата	6	80 000	15	-	12 000
...	...	...	...	...	...
Усього	25		x	x	78 000

<...>

## Відповідальність за несплату податку

До платника, який виступає податковим агентом, який виплатив доходи без утримання та внесення до бюджету податку на доходи нерезидента вчасно і в повному обсязі, застосовують штраф (ст. 127 ПК):

- у розмірі 25% суми податку;
- за порушення, повторно вчинене протягом 1095 днів, — у розмірі 50% суми податку;
- за дії, вчинені протягом 1095 днів утретє і більше, — у розмірі 75% суми податку.

Окрім того, може загрожувати і пеня (ст. 129 ПК).

## Бухоблік податку на репатріацію

Податок на репатріацію — це зобов'язання перед бюджетом. Відповідно його, як і будь-яке інше зобов'язання, показують за умови, якщо його сума достовірно відома, а також існує ймовірність зменшення економічних вигід у майбутньому внаслідок його погашення (п. 5 НП(С)БО 11 «Зобов'язання»).

Достовірною оцінкою є спроможність суб'єкта господарювання визначати діапазон можливих результатів і зробити наближену оцінку зобов'язань, яка є достатньо достовірною, аби визнати зобов'язання (п. 25 МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи»). Імовірність вибуття економічних вигід передбачає ймовірність вибуття ресурсів (коштів, інших активів тощо), які втілюють у собі економічні вигоди, для виконання зобов'язання. У низці випадків подію вважають імовірною, якщо ймовірність того, що подія відбудеться, перевищує ймовірність того, що вона не відбудеться (скажімо, стосовно забезпечень).

#### **УВАГА**

### **Зобов'язання показують за умови**

що його сума достовірно відома, а також існує ймовірність зменшення економічних вигід у майбутньому в результаті його погашення

Як правило, зобов'язання перед бюджетом із податку на репатріацію виникають на дату нарахування доходу нерезидентів, якщо можна достовірно оцінити суму цього зобов'язання. Те, що гривневий еквівалент податку на репатріацію буде відомий лише на дату сплати податку (оскільки його обчислюють за курсом НБУ на дату виплати доходу нерезидентів), — не перешкода для достовірної оцінки суми зобов'язань перед бюджетом. Адже фактично оцінити «інвалютне вираження» податку можна, а далі на його фактичну суму впливатиме лише різниця курсу НБУ між датами нарахування і сплатою податку, яку також відобразити у бухобліку як курсову різницю. Тож із достатньою вірогідністю можна судити про суму зобов'язань.

Припустімо, підприємство розраховує отримати від нерезидента довідку про його резидентський статус і скористатися звільненням від оподаткування за міжнародним договором. При цьому ймовірність отримання довідки є високою. Тобто зобов'язання як такого перед бюджетом не виникає. Можна говорити про непередбачене зобов'язання (п. 4 НП(С)БО 11). У такому разі зрозуміти, чи виникає зобов'язання перед бюджетом, можна на дату виплати доходу нерезидентів. А до цього такі зобов'язання обліковують поза балансом на субрахунку 042 «Непередбачені зобов'язання».

Наведемо Приклад.

#### **ПРИКЛАД**

### **Облік податку на репатріацію**



Підприємство отримало агентські послуги від нерезидента на суму 1000 USD.  
Сума утриманого податку на репатріацію становить 150 USD.

Підприємство очікує отримати довідку від нерезидента, аби застосувати норми міжнародного договору і звільнити від оподаткування такий дохід. Тому на дату нарахування доходу не відображає утримання податку на репатріацію.

Курс НБУ становив:

- на дату отримання послуг — 26,1 грн за 1 долар;
- на дату утримання податку на репатріацію — 27,00 грн за 1 долар;
- на дату придбання валюти для оплати послуг нерезидента — 26,20 грн за 1 долар.

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума
		Д-т	К-т	
1	Отримано агентські послуги від нерезидента* (1000 × 26,10)	93	632	1000 USD 26 100 UAH
2	Утримано податок на репатріацію з доходу нерезидента** (1000 × 0,15 × 27,00)	632	641	150 USD 4050 UAH
3	Сплачено податок на репатріацію до бюджету	641	311	4050
4	Перераховано дохід нерезидентів за мінусом податку на репатріацію ((1000 – 150) × 27,00)	632	312	850 USD 22 950 UAH
5	Відображено курсову різницю за зобов'язаннями перед нерезидентом 1000 × (27,00 – 26,10)	945	632	900
6	Відображено курсову різницю за інвалютою, що вибула (850 × (27,00 – 26,20***))	312	714	680

\* У разі попередньої оплати курс НБУ для визначення витрат брали б на дату попередньої оплати.

\*\* Курс НБУ, за яким визначають податок на репатріацію, беруть на дату виплати доходу нерезидентів. Якби не очікували застосування міжнародного договору, утримання податку відобразили б ще під час нарахування доходу нерезиденту і тоді б визначали різниці за заборгованістю перед бюджетом (позаяк сплата відбувалася б за курсом НБУ на дату виплати доходу, а не його нарахування).

\*\*\* Припустімо, що валюту придбали для розрахунку з нерезидентом напередодні (в одному кварталі).

Додамо, що в разі відсутності довідки від нерезидента на дату перерахування доходу нерезидентові слід відобразити зобов'язання перед бюджетом (утримати 15% із доходу нерезидента).

СИТУАЦІЯ 

## Як резиденту показати в бухобліку утримання податку нерезидентом з доходів резидента

Нерезидент утримує податок з доходів, які виплачує підприємству-резиденту за отримані послуги. Як відобразити утримання такого податку в бухгалтерському обліку резидента?

**Рішення.** Насамперед підприємство-резидент має відобразити нарахування доходу від надання послуг нерезиденту проведенням: дебет субрахунку 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» з кредитом субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

Потім потрібно визнати витрати у сумі утриманого податку нерезидентом проведенням: дебет субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» з кредитом субрахунку 362 «Розрахунки з іноземними покупцями». Адже утримання податку нерезидентом спричиняє зменшення активів (дебіторської заборгованості), що призводить до зменшення власного капіталу підприємства-резидента (п. 6 НП(С)БО 16 «Витрати»). Відповідно, сума утриманого податку нерезидентом — це витрати резидента. Документальною підставою для відображення такої господарської операції буде акт приймання-передачі наданих послуг, у якому має бути зазначена сума утриманого нерезидентом податку.

Також зауважимо, що користуватися рахунком 92 «Адміністративні витрати» для відображення сум утриманого нерезидентом податку, на нашу думку, немає підстав. Адже тут відображають суми податків та інших обов'язкових платежів, сплачених відповідно до вітчизняного законодавства (п. 18 НП(С)БО 16, Інструкція № 291).

Отримання коштів від нерезидента відображають проведенням: дебет субрахунку 311 «Поточні рахунки в національній валюті» та/або субрахунку 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» з кредитом субрахунку 362 «Розрахунки з іноземними покупцями».