

Виктория ЯКИМАЩЕНКО, редактор

НАЛОГ НА ДОХОДЫ НЕРЕЗИДЕНТА, ПОЛУЧЕННЫЕ ИЗ ИСТОЧНИКОВ В УКРАИНЕ

Нормативная база:

- Налоговый кодекс (далее – НК).

Выплачиваете доход нерезидентам: не забудьте удержать налог!

Допустим, украинское предприятие или физлицо-резидент собираются перечислить нерезиденту деньги. В этом случае важно знать, что **доходы, полученные нерезидентом (либо уполномоченным им лицом) с источником их происхождения из Украины, могут облагаться специальным налогом, установленным п. 141.4 НК.** Будем называть его нерезидентским налогом.



Важный нюанс! Нерезидентским налогом облагаются только доходы нерезидентов-юрлиц.

Объясним, почему это так.

Напомним, что к **нерезидентам** относятся (пп. 14.1.122 НК):

- иностранные компании, организации, созданные согласно законодательству других государств, а также их филиалы, представительства и другие обособленные подразделения с местонахождением на территории Украины, зарегистрированные (аккредитованные или легализованные) согласно законодательству Украины;
- дипломатические представительства, консульские учреждения и другие официальные представительства других государств и международных организаций в Украине;
- физлица, которые не являются резидентами Украины.

Однако доходы из украинского источника, полученные:

- физлицами-нерезидентами – облагаются **НДФЛ** по общим правилам и ставкам, установленным для физлиц-резидентов, с учетом особенностей, указанных в пп. 170.10.1 НК;

- постоянными представительствами нерезидентов – облагаются **налогом на прибыль**, и только при их перечислении представительством своему нерезиденту они могут облагаться нерезидентским налогом (см. ниже);
- дипломатическими представительствами, консульскими учреждениями и т. п. – нерезидентским налогом **не облагаются**. Это официальные органы иностранных государств, предназначенные для исполнения определенных функций, они не осуществляют деятельность на территории Украины.

Отсюда следует, что обложению нерезидентским налогом подлежат украинские доходы только иностранных компаний и организаций.

Плательщики налога

Налог с дохода, полученного в Украине нерезидентом либо уполномоченным им лицом (кроме постоянного представительства такого нерезидента в Украине), уплачивают в бюджет (пп. 141.4.2 НК):

- резидент, выплативший такой доход;
- постоянное представительство нерезидента (далее – ППН).

Как видите, ППН **является самостоятельным плательщиком нерезидентского налога**. Отсюда правило, приведенное ниже.



Это надо знать! Если резидент выплачивает доход представительству нерезидента, то он не должен удерживать налог из такого дохода. Представительство самостоятельно уплатит налог в бюджет (см., например, Индивидуальную налоговую консультацию ГФС от 04.12.17 г. № 2805/6/99-99-15-02-02-15/ІПК).

**Кто именно относится к резидентам Украины?**

Резидентами Украины являются (пп. 14.1.213 НК):

- юрлица и их обособленные подразделения, расположенные как на территории Украины, так и за ее пределами, которые созданы и осуществляют свою деятельность согласно украинскому законодательству;
- дипломатические представительства, консульские учреждения и другие официальные представительства Украины за границей, которые имеют дипломатические привилегии и иммунитет;
- физлица, проживающие в Украине либо имеющие украинское гражданство.

Все резиденты являются плательщиками нерезидентского налога. **Исключение:** дипломатические представительства Украины за границей и подобные им учреждения, которые не уплачивают налог ввиду своего особого статуса (см. выше).

Заметим, что плательщиками налога с доходов нерезидента (как нерезидентского, так и НДФЛ) могут быть абсолютно **все физлица-резиденты**. И простые физлица, и физлица-предприниматели, и физлица, которые осуществляют независимую профессиональную деятельность (пп. 170.10.3, п. 297.5 НК; разъяснение в ОИР, категория 102.18).

**Должны ли неприбыльные организации уплачивать нерезидентский налог при выплате дохода нерезиденту?**

Да, должны (см. ОИР, категория 102.04). И это логично. Ведь неприбыльные организации являются обычными юрлицами-резидентами.

**Являются ли единщики плательщиками нерезидентского налога?**

Да, являются. С 1 января 2018 года в НК были внесены изменения. Согласно п. 297.5 НК, плательщик единого налога (как юрлицо, так и физлицо), который выплачивает в пользу нерезидента-юрлица либо уполномоченного им лица (кроме постоянного представительства такого нерезидента в Украине) какие-либо доходы с источником их происхождения из Украины, обязан начислить и уплатить налог с доходов нерезидента. Налог уплачивается в порядке, размере и в сроки, установленные разд. III НК (т. е. установленные п. 141.4 НК).

**А кто несет ответственность за уплату НДФЛ с доходов нерезидента-физлица?**

Налог должен уплачивать тот **резидент, который выплачивает доход нерезиденту-физлицу**. Такой резидент (юрлицо или самозанятое физлицо) считается **налоговым агентом** нерезидента относительно этих доходов (пп. 170.10.3 НК).



Сделайте все правильно! В договоре с нерезидентом резидент обязан указать ставку налога, которая будет применяться к выплатам нерезиденту в рамках этого договора. Напоминаем, что ставки НДФЛ в зависимости от вида полученного дохода приведены в разд. IV НК.

**Каковы особенности уплаты нерезидентского налога представителем нерезидента?**

Напомним, ППН считается постоянное место деятельности, через которое нерезидент полностью или частично ведет свою хозяйственную в Украине. В частности, это могут быть: место управления; филиал; офис; фабрика; мастерская; установка или сооружение для разведки природных ресурсов; шахта, нефтяная/газовая буровая скважина, карьер или любое другое место добычи природных ресурсов; склад или помещение, которые используются для доставки товаров, сервер (пп. 14.1.193 НК).

Как уже было сказано выше, ППН является резидентом Украины. И как обычный резидент самостоятельно уплачивает нерезидентский налог с украинских доходов своего нерезидента по правилам п. 141.4 НК.



Подсказка для ППН. Не все доходы нерезидента облагаются нерезидентским налогом!

Если ППН перечисляет нерезиденту **выручку** от продажи товаров (работ, услуг), полученную на территории Украины, то такой доход нерезидентским налогом не облагается. Ведь полученная выручка у представительства уже должна быть обложена налогом на прибыль по ставке 18 % (см. разъяснение в ОИР, категория 102.18). Порядок обложения налогом на прибыль у ППН предусмотрен пп. 141.4.7 НК.

Правила уплаты нерезидентского налога

Если вы выплачиваете доход нерезидентам-юрлицам, не забывайте уплачивать налог в бюджет Украины вовремя.

 **В какой срок нужно уплатить нерезидентский налог?**

Налог уплачивается в бюджет **во время выплаты дохода нерезиденту** (пп. 141.4.2 НК). При этом по общему правилу налог удерживается из суммы дохода. Однако НК предусмотрены исключения, когда резидент уплачивает «нерезидентский» налог за свой счет (см. табл. 2 ниже).

 **Может ли резидент уплатить налог вместо нерезидента?**

Это зависит от вида дохода нерезидента. Если нормой НК предусмотрено именно удержание налога из дохода, то так и нужно поступать. **Имейте в виду!** В договор с нерезидентом запрещено включать налоговые оговорки, согласно которым предприятия при выплате дохода нерезиденту обязуются уплачивать налог с такого дохода вместо нерезидента (пп. 141.4.9 НК).



Важный нюанс! Доход нерезидента подлежит налогообложению согласно п. 141.4 НК независимо от способа выплаты такого дохода (денежными средствами, имуществом, путем проведения зачета).

Пример 1

Плательщик налога на прибыль арендует у нерезидента офисное помещение. Согласно договору аренды плательщик осуществил капитальный ремонт такого помещения, а стоимость ремонта зачисляет в счет уплаты арендных платежей.

В таком случае датой уплаты налога на доход нерезидента, полученный от аренды, будет дата подписания акта зачета взаимных задолженностей (см. Индивидуальную налоговую консультацию ГФС от 05.05.18 г. № 1436/6/99-99-15-03-02-15/ІПК). На основании такого акта в учете плательщика будет отражено погашение его задолженности за аренду помещения за счет задолженности нерезидента за ремонтные работы.

 **По какому курсу иностранной валюты нужно пересчитывать в гривни сумму дохода нерезидента для удержания налога: по курсу на день начисления дохода или по курсу на день его выплаты?**

База налогообложения определяется по официальному курсу гривни к инвалюте, установленному НБУ **на день выплаты такого дохода.** Ведь, согласно пп. 141.4.2 НК, налог уплачивается в бюджет во время выплаты дохода в пользу нерезидента (см. ОИР, категория 102.18; Индивидуальную налоговую консультацию ГФС от 02.04.18 г. № 1328/6/99-99-15-02-02-15/ІПК).

 **Нужно ли уплачивать нерезидентский налог, если деньги перечисляются на текущий счет нерезидента в национальной валюте?**

Да, нужно. Уплата налога не зависит от того, в какой именно валюте нерезиденту выплачивается доход из украинского источника (пп. 141.4.2 НК).

Налогооблагаемые доходы и ставки налога

 **Какой именно доход нерезидента подлежит налогообложению согласно п. 141.4 НК?**

Согласно общему определению в пп. 14.1.54 НК доходом с источником происхождения из Украины считается любой доход, полученный нерезидентами от любых видов их деятельности **на территории Украины**, в ее континентальном шельфе, в исключительной (морской) экономической зоне.

В то же время в пп. 141.4.1 НК приведен конкретный перечень украинских доходов нерезидента, которые подлежат обложению налогом (см. табл. 2 ниже). И там фигурируют доходы, полученные нерезидентами от осуществления деятельности не только на территории Украины, но и за ее пределами, а также доходы вообще без указания конкретного места ведения деятельности.

По нашему мнению, нужно ориентироваться на место ведения деятельности, указанное в пп. 141.4.1 НК для этого конкретного вида дохода. А если место получения такого вида дохода в данном подпункте не указано, тогда по общему правилу из пп. 14.1.54 НК нужно облагать налогом только доход, полученный нерезидентом от его деятельности **на территории Украины.**



Будьте бдительны! У налоговиков в каждом конкретном случае может быть свой подход к данной проблеме, отличный от нашего подхода. Поэтому в неоднозначных ситуациях рекомендуем обращаться за индивидуальной налоговой консультацией и действовать в соответствии с ней.

Кроме того, отдельные виды дохода нерезидента вообще **не подлежат обложению налогом** согласно п. 141.4 НК.

Ниже в таблицах приведена информация для резидентов, которые выплачивают доходы нерезидентам-юрлицам. Под доходами понимаются выплаты из украинского источника.

Таблица 1. Перечень не облагаемых налогом доходов нерезидента

№ п/п	Наименование дохода	Норма НК
1	2	3
1	Доход в виде выручки или других видов компенсации стоимости товаров, выполненных работ, предоставленных услуг, переданных, выполненных, предоставленных резиденту от такого нерезидента (постоянного представительства), в т. ч. стоимости услуг международной связи или международного информационного обеспечения	Пп. «й» пп. 141.4.1
2	Субсидии, полученные для возмещения части квалифицированных расходов, предусмотренные Законом от 23.03.17 г. № 1977-VIII	
3	Доход от деятельности по проведению лотерей	Пп. «і» пп. 141.4.1
4	Проценты или доход (дисконт) на государственные ценные бумаги (далее – ЦБ), облигации местных займов или долговые ЦБ, выполнение обязательств по которым обеспечено государственными или местными гарантиями, другие доходы от государственных ЦБ, которые выплачиваются Минфином	Пп. 141.4.10
5	Проценты за пользование займами (кредитами или внешними заимствованиями), полученные государством, в бюджет АР Крым или городской бюджет, если такие займы (кредиты) отражаются в госбюджете, в местных бюджетах или в смете НБУ	
6	Проценты за пользование займами (кредитами), которые получены субъектами хозяйствования и погашение которых обеспечено государственными или местными гарантиями	



По какой ставке облагается украинский доход нерезидента?

Размер ставки налога зависит от вида дохода. Ставка налога по общему правилу составляет **15 %**. Исключение – доходы, полученные от фрахта, страхования, рекламы, а также от процентов по кредитам и займам (пп. 141.4.3–141.4.6, 141.4.11 НК). Для них установлены свои ставки.

В то же время, если международными договорами Украины со странами резиденции лиц, в пользу которых осуществляются выплаты, предусмотрена более низкая ставка налога, плательщик имеет право применить такую пониженную ставку. Но только при соблюдении определенных условий (см. ниже).

Таблица 2. Перечень налогооблагаемых доходов нерезидента и ставки налога

№ п/п	Наименование дохода и норма НК	Ставка налога*
1	2	3
Налог удерживается из дохода нерезидента		
1	Проценты, которые уплачиваются резидентом в пользу нерезидента (в т. ч. проценты по займам и долговым обязательствам, выпущенным (выданным) резидентом) (пп. «а» пп. 141.4.1, пп. 141.4.11). Кроме процентов, указанных в пп. 141.4.10 НК (см. табл. 1)	5 %, 15 %
2	Дисконтные доходы, которые уплачиваются резидентом в пользу нерезидента** (пп. «а» пп. 141.4.1, пп. 141.4.3). Кроме дисконтных доходов, указанных в пп. 141.4.10 НК (см. табл. 1)	18 %
3	Дивиденды, роялти, которые уплачиваются резидентом (пп. «б» и «в» пп. 141.4.1)	15 %
4	Доходы от инжиниринга (пп. «г» пп. 141.4.1)	15 %

1	2	3
5	Фрахт (пп. «г» пп. 141.4.1)	6 %
6	Лизинговая/арендная плата, которая вносится резидентами или постоянными представительствами в пользу нерезидента – лизингодателя/арендодателя по договорам оперативного лизинга/аренды (пп. «г» пп. 141.4.1)	15 %
7	Доходы от продажи недвижимого имущества, расположенного на территории Украины, которое принадлежит нерезиденту, в т. ч. имущества постоянного представительства нерезидента (пп. «д» пп. 141.4.1)	
8	Прибыль от продажи или иного отчуждения ЦБ, деривативов или других корпоративных прав, определенная согласно разд. III НК*** (пп. «е» пп. 141.4.1)	
9	Доходы, полученные от совместной деятельности на территории Украины, доходы от выполнения долгосрочных контрактов на территории Украины (пп. «е» пп. 141.4.1)	
10	Вознаграждение за ведение нерезидентами или уполномоченными ими лицами культурной, образовательной, религиозной, спортивной, развлекательной деятельности на территории Украины (пп. «ж» пп. 141.4.1)	15 %
11	Брокерское, комиссионное или агентское вознаграждение, полученное от резидентов или постоянных представительств других нерезидентов за брокерские, комиссионные или агентские услуги, предоставленные нерезидентом или его постоянным представительством на территории Украины в пользу резидентов (пп. «з» пп. 141.4.1)	
12	Доходы, полученные от деятельности в сфере развлечений (кроме деятельности от проведения лотереи) (пп. «и» пп. 141.4.1)	
13	Доходы в виде благотворительных взносов и пожертвований в пользу нерезидентов (пп. «и» пп. 141.4.1)	
14	Другие доходы от ведения нерезидентом (постоянным представительством этого или другого нерезидента) хозяйственной деятельности на территории Украины (пп. «й» пп. 141.4.1). За исключением доходов в виде выручки и т. п. (см. табл. 1)	
Налог уплачивается за счет собственных средств резидента		
15	Доход от изготовления и/или распространения рекламы (пп. 141.4.6)	20 %
16	Взносы и премии на страхование или перестрахование рисков в Украине (в т. ч. страхования рисков жизни) или страхование резидентов от рисков за пределами Украины (пп. «и» пп. 141.4.1, пп. 141.4.5)	0 %, 4 %, 12 %
<p>* Либо ставка, предусмотренная международным договором.</p> <p>** Базой налогообложения является прибыль, которая определяется по следующей формуле</p> <p style="text-align: center;">Прибыль = Номинальная стоимость ЦБ, уплаченная или начисленная их эмитентом – – Цена их приобретения на первичном (вторичном) фондовом рынке.</p> <p>При этом ЦБ могут приобретаться или продаваться от лица и за счет нерезидента исключительно его постоянным представительством или резидентом, который работает от лица, за счет и по доверенности такого нерезидента.</p> <p>*** Прибыль нерезидента от продажи или прочего отчуждения ЦБ, деривативов или других корпоративных прав определяется согласно правилам бухучета. При этом сумму расходов нерезидента на приобретение ЦБ (корпоративных прав) резидент может подтвердить, в частности, договорами купли-продажи, актами приемки-передачи, выписками банка, биржевыми отчетами для торговцев ЦБ и т. п. (ОИР, категория 102.18).</p> <p>Примечание. Определения терминов, использованных в этой таблице, см. в ст. 14 НК, а именно:</p> <ul style="list-style-type: none"> – дивиденды – пп. 14.1.49 НК; – роялти – пп. 14.1.225 НК; – фрахт – пп. 14.1.260 НК; – инжиниринг – пп. 14.1.85 НК (также см. письмо ГНАУ от 26.05.11 г. № 14837/7/16-1517). 		

Каковы особенности налогообложения дохода нерезидента, полученного через посредников-резидентов?

Резиденты могут оказывать нерезидентам агентские, доверительные, комиссионные и другие подобные услуги по продаже или приобретению товаров, работ, услуг (в т. ч. вести переговоры

относительно существенных условий договоров и/или заключать договоры с другими резидентами от лица и в пользу нерезидентов). Порядок налогообложения доходов нерезидента зависит от того, работает посредник только с одним нерезидентом либо предоставляет свои услуги широкому кругу клиентов в рамках своей деятельности (пп. 141.4.8 НК). Рассмотрим оба варианта.

Если резидент-посредник оказывает услуги:

- **за счет и в пользу конкретного нерезидента** – то во время выплаты такому нерезиденту дохода он должен удержать и перечислить в бюджет **налог на прибыль по ставке 18 %**. Дело в том, что в данном случае сумма налога определяется в порядке, предусмотренном для налогообложения прибылей нерезидентов, осуществляющих свою деятельность на территории Украины через ППН. При этом такие резиденты-посредники не подлежат дополнительной регистрации в контролирующих органах как налогоплательщики;
- **в рамках своей основной (обычной) деятельности** – тогда доход, выплаченный нерезиденту, следует **обложить нерезидентским налогом** по правилам п. 141.4 НК (доп. см. Индивидуальную налоговую консультацию ГФС от 08.09.17 г. № 1877/6/99-99-15-02-02-15/ІПК).

Применение норм международных договоров

Как следует из пп. 141.4.2 НК, резидент или ППН, которые выплачивают в пользу нерезидента доход из украинского источника, могут удержать налог по более низкой ставке либо вообще его не удерживать, если это предусмотрено международным договором со страной резиденции получателя дохода.

Перечень стран, с которыми заключены международные договоры об избежании двойного налогообложения, актуальный на 01.01.18 г., приведен в письме ГФС от 02.01.18 г. № 78/7/99-99-01-02-02-17 (см. «БАЛАНС», 2018, № 12-13, с. 11).

 **Можно ли применять ставку международного договора при обложении дохода, выплаченного физлицу-нерезиденту?**

Можно. Согласно п. 103.2 НК налоговый агент физлица-нерезидента при выплате дохода такому физлицу имеет право применить освобождение от налогообложения или пониженную ставку налога, предусмотренные соответствующим международным договором.

 **Какие условия нужно соблюсти резиденту, чтобы воспользоваться положениями международного договора?**

Применить более низкую ставку или не удерживать налог из дохода нерезидента согласно пра-

вилам международного договора можно, если такой нерезидент (п. 103.2, п. 103.4 НК):

- является **бенефициарным (фактическим) получателем** дохода;
- представил резиденту **справку** (либо ее нотариально удостоверенную копию), подтверждающую, что он является резидентом страны, с которой заключен международный договор, а также другие документы (если это предусмотрено международным договором).

 **Как нерезиденту подтвердить свою бенефициарность?**

По общему правилу для целей применения сниженной ставки налога согласно правилам международного договора бенефициарным (фактическим) получателем (владельцем) дохода считают лицо, которое имеет право на получение такого дохода (п. 103.3 НК).

По мнению контролирующего органа, нерезидент для подтверждения своей бенефициарности должен представить резиденту соответствующие **документы**. При этом перечень необходимых документов будет зависеть от конкретной ситуации (ОИР, категория 102.21). **Например**, для признания нерезидента бенефициарным получателем роялти налоговиками хотят видеть соответствующие лицензионные договоры, патенты и т. п. (см. Индивидуальную налоговую консультацию ГФС от 06.12.17 г. № 2858/6/99-99-15-02-02-15/ІПК в «БАЛАНСЕ», 2018, № 51-52, с. 10).



Обратите внимание! Не может считаться бенефициарным получателем дохода юридическое или физическое лицо, даже если такое лицо имеет право на получение дохода, но при этом является агентом, номинальным собственником либо только посредником относительно такого дохода (п. 103.3 НК).

 **Где взять справку, подтверждающую резидентство нерезидента?**

Справка представляется нерезидентом и выдается компетентным (уполномоченным) органом страны такого нерезидента, определенным международным договором Украины (п. 103.5 НК). Форма справки утверждается согласно законодательству соответствующей страны.

Справка должна быть надлежащим образом легализована и переведена на украинский язык.

О легализации справки см. подробно в «БАЛАНС-СЕ», 2018, № 14-15, с. 25, а также в разъяснениях в ОИР (категория 102.18).

 **А что делать, если на момент выплаты дохода нерезидент еще не успел представить резиденту справку?**

Если у резидента имеется справка от нерезидента **за прошлый год**, он может на ее основании в отчетном году облагать налогом (или не облагать) доход такого нерезидента по правилам международного договора. Но только при условии, что после окончания отчетного года он получит от нерезидента соответствующую справку за этот год.

Если же на момент выплаты дохода у резидента нет справки от нерезидента (даже прошлогодней), тогда резиденту нужно удержать из дохода нерезидента налог по ставке, предусмотренной НК (п. 103.10 НК). Это касается также случая, когда резидент выплачивает доход нерезиденту, например, в июле, а нерезидент потом приносит ему справку, датированную августом.



Подсказка! Если нерезидент представил справку с опозданием, он может воспользоваться процедурой, предусмотренной п. 103.11–103.14 НК для возврата излишне удержанной суммы налога (ОИР, категория 102.18).



Как применяются положения международного договора в случае выплаты дохода нерезиденту за производство и/или распространение рекламы?



Внимание! По мнению налоговиков, при налогообложении рекламного дохода положения международного договора не должны применяться!

Логика такова: соглашения об избежании двойного налогообложения заключаются, чтобы не допустить ситуацию, когда один и тот же доход **у нерезидента** облагается дважды – в стране, которая является источником дохода, и в стране резиденции получателя дохода. А поскольку налог на рекламу, согласно пп. 141.4.6 НК, украинский резидент уплачивает за счет собственных

средств (стр. 15 табл. 2), то нерезиденту двойное налогообложение не грозит. Поэтому положения международного договора применяться не должны (см., например, Индивидуальную налоговую консультацию ГФС от 30.07.18 г. № 3312/6/99-99-15-02-02-15/ІПК).



Будьте бдительны! Вполне возможно, что такой же подход контролирующий орган может применить и для налогообложения доходов нерезидента от страхования. Ведь страховые доходы также облагаются нерезидентским налогом за счет резидента (пп. 141.4.5 НК, стр. 16 табл. 2).

Учет

Сумма нерезидентского налога, выплаченная резидентом, отражается в бухучете на отдельном субсчете второго порядка субсчета **641** «Расчеты по налогам и платежам». Например, на субсчете **6417** «Налог на доход нерезидента».

Налог начисляется одновременно с его уплатой в бюджет – на дату выплаты дохода нерезиденту.

В бухучете начисление налога отражается записями:

- Дт **671, 68** – Кт **6417** – в случае удержания налога из дохода нерезидента;
- Дт **93, 949, 97** – Кт **6417** – в случае уплаты налога за собственный счет резидента (см. выше, когда это бывает).

Для целей **налога на прибыль** расходы на выплату нерезидентского налога учитываются в полном размере, без каких-либо ограничений и применения разниц.

Пример 2

Плательщик налога на прибыль в сентябре 2018 года выплатил компании – резиденту Польши предоплату за рекламные услуги в сумме 1 000 евро. На дату выплаты курс НБУ составил 31 грн. за 1 евро, нерезидент не представил справку о своем резидентстве. Полная стоимость рекламных услуг согласно договору – 3 000 евро, услуги будут оказаны в течение 2018–2019 годов.

В учете предприятия эти операции отражаются так.

(грн.)

№ п/п	Наименование операции	Первичные документы	Бухгалтерский учет		
			Дт	Кт	Сумма
1	2	3	4	5	6
1	Начислен налог на доход нерезидента на дату выплаты дохода (€1 000 x 31 грн/евро x 20 %)	Бухгалтерская справка	93	6417	6 200
2	Перечислена предоплата нерезиденту за рекламные услуги	Выписка банка	3712	312	€1 000 31 000
3	Перечислен в бюджет налог с дохода нерезидента	Выписка банка	6417	311	6 200

Пример 3

Плательщик налога на прибыль согласно договору займа с финансовым учреждением – резидентом ФРГ должен ежемесячно уплачивать проценты за пользование таким займом. Проценты уплачиваются до 10-го числа каждого месяца. 9 августа плательщик уплатил заемодавцу проценты за июль – 500 евро, а также просроченные проценты за июнь – 480 евро и штраф за просрочку уплаты июньских процентов – 50 евро. Нерезидент представил справку о своем резидентстве.

Согласно пп. «сс» п. 2 ст. 11 Соглашения между Украиной и Федеративной Республикой Германией об избежании двойного налогообложения относительно налогов на доход и имущество от 03.07.95 г. (далее – Соглашение), налог на доход финансового учреждения ФРГ от процентов по займам какого-либо вида не должен превышать **2 %** от валовой суммы таких полученных процентов.

Таким образом, наше предприятие при выплате **процентов** по займу должно удержать из их суммы нерезидентский налог по ставке **2 %**.

Иначе обстоит дело со **штрафом за просрочку** платежа. В соответствии с п. 4 ст. 11 Соглашения такой доход уже не считается процентами.

Поэтому он классифицируется как прочий доход нерезидента, который, согласно пп. «й» пп. 141.4.1 НК, должен облагаться по ставке 15 %. Но только если нормами соответствующего международного договора не предусмотрено иное (см., например, Индивидуальную налоговую консультацию ГФС от 19.04.18 г. № 1719/6/99-99-15-02-02-15/ІПК в «БАЛАНСЕ», 2018, № 59-60, с. 37).

В то же время в пп. 1 ст. 21 Соглашения сказано, что виды доходов нерезидента договорного государства, о которых не сказано в предыдущих статьях, независимо от источника их возникновения подлежат налогообложению только в государстве нерезидента.

Как растолкует контролирующий орган данный подпункт Соглашения – неизвестно. С одной стороны, прочие доходы нерезидента ФРГ должны облагаться только в ФРГ, а с другой – о штрафах за просроченные платежи все-таки есть упоминание в п. 4 ст. 11 Соглашения. Поэтому в данном случае без индивидуальной налоговой консультации плательщику не обойтись. А до ее получения рекомендуем удержать из суммы штрафа за просрочку нерезидентский налог по ставке 15 %.

Покажем, как отразить в учете предприятия операции по начислению и уплате процентов нерезиденту.

**БЫСТРЫЙ УСТНЫЙ ОТВЕТ НА КОРОТКИЙ ВОПРОС**

по телефонам: (056) 370-44-25
(067) 522-04-01 • (050) 474-86-00

Консультационная линия работает каждую неделю.
Вторник • Среда • Четверг с 10.00 до 15.00.



(грн.)

№ п/п	Наименование операции	Первичные документы	Бухгалтерский учет		
			Дт	Кт	Сумма
1	2	3	4	5	6
1	30.06.18 г. Курс НБУ – 30,5680 грн. за €1. Начислены проценты по займу за июнь	Бухгалтерская справка	92	6842	<u>€480,00</u> 14 672,64
2	31.07.18 г. Курс НБУ – 31,2608 грн. за €1. Начислены проценты по займу за июль	Бухгалтерская справка	92	6842	<u>€500,00</u> 15 630,40
3	09.08.18 г. Курс НБУ – 31,2459 грн. за €1. Начислен штраф за просрочку уплаты процентов за июнь	Бухгалтерская справка	977	6852	<u>€50,00</u> 1 562,30
4	Начислены курсовые разницы на сумму процентов: – за июнь [€480 x (31,2459 – 30,5680)]	Бухгалтерская справка	974	6842	<u>€480,00</u> 325,39
	– за июль [€500 x (31,2608 – 31,2459)]		6842	744	<u>€500,00</u> 7,45
5	Начислен налог на доход нерезидента, полученный в виде: – процентов (€980 x 2 %)	Бухгалтерская справка	6842	6417	<u>€19,60</u> 612,42
	– штрафа (€50 x 15 %)		6852	6417	<u>€7,50</u> 234,34
6	Перечислены нерезиденту: – проценты	Выписки банка	6842	312	<u>€960,40</u> 30 008,56
	– штраф		6852	312	<u>€42,50</u> 1 327,96
7	Перечислен в бюджет налог на доход нерезидента	Выписка банка	6417	311	846,76

Отчетность



Имейте в виду! При выплате доходов нерезиденту просто уплатить в бюджет нерезидентский налог – недостаточно. Нужно еще об этом уведомить контролирующий орган – путем подачи отчетности.

Декларация

Согласно п. 103.9 НК все лица, выплатившие нерезиденту в отчетном периоде (квартале) доходы с источником их происхождения из Украины, обязаны подать контролирующему органу по своему местонахождению (месту жительства) отчет о выплаченных доходах, удержанных и перечисленных в бюджет налогов на доходы нерезидентов в сроки и по форме, установленные Минфином.

Таким отчетом является **приложение ПН к декларации по налогу на прибыль** (далее – декларация). Действующая форма декларации утверждена приказом Минфина от 20.10.15 г. № 897.

Таким образом, абсолютно все лица, которые являются плательщиками нерезидентского налога при выплате дохода юрлицу-нерезиденту, должны подать в свой налоговый орган декларацию с заполненным приложением ПН (или несколькими приложениями, если получателей дохода – нерезидентов было несколько).



Как заполняют декларацию неплательщики налога на прибыль?

У неплательщиков налога на прибыль в декларации должны быть заполнены все **обязательные реквизиты** (см. п. 48.3 НК), а также строки **23–25**. Напомним, что в этих строках отражается общая сумма нерезидентского налога, подлежащая уплате и уплаченная в бюджет. Больше никакие приложения с такой декларацией неплательщики налога на прибыль не подают.



Вниманию физлиц! Декларацию с приложением ПН ГФС обязывает подать даже простых физлиц, выплативших доход нерезиденту-юрлицу (см. разъяснение в ОИР, категория 102.18).



В какие сроки подается декларация?

У **плательщиков налога на прибыль** сроки подачи декларации зависят от того, какой именно отчетный период установлен для них НК – кварталный или годовой. Соответственно декларация подается в установленные сроки, в течение:

- **40 календарных дней** (далее – к. д.) после окончания отчетного квартала, полугодия, трех кварталов (пп. 49.18.2 НК);
- **60 к. д.** после окончания отчетного года (пп. 49.18.6 НК) .

Неприбыльные организации подают декларацию вместе с Отчетом об использовании доходов (прибылей) неприбыльной организации. Напомним, такой Отчет подается только **по итогам года** в срок, установленный пп. 49.18.6 НК (разъяснение в ОИР, категория 102.04).

Все **остальные плательщики** нерезидентского налога (даже простые физлица) подают декларацию по итогам квартальных отчетных периодов в срок, установленный пп. 49.18.2 НК. То есть в течение **40 к. д.** после окончания отчетного квартала, полугодия, трех кварталов, года.

Пример 4

Единщик-физлицо выплатил нерезиденту доход от фрахта в марте 2018 года.

Такой единщик должен был подать декларацию с приложением ПН за I квартал 2018 года. Кроме того, ему придется подавать такую декларацию

за полугодие, три квартала и год, даже если он до конца отчетного года больше не будет работать с данным нерезидентом. Ведь декларация заполняется нарастающим итогом и в ней должна отражаться информация начиная с 1 января отчетного года.

Отчет о льготах

Допустим, резидент при выплате дохода юрлицу-нерезиденту воспользовался положениями международного договора. А именно: применил более низкую ставку налога, чем предусмотрено п. 141.2 НК, либо вообще не обложил доход налогом. В этом случае считается, что такой резидент получил **льготу**. А о такой льготе нужно отчитаться.

Все льготники должны подать в налоговый орган **Отчет о суммах налоговых льгот** (далее – Отчет) **по итогам отчетного периода (квартала)**, в котором была выплата нерезиденту дохода. А поскольку Отчет заполняется нарастающим итогом, то, возможно, его придется подавать каждый квартал до окончания отчетного года. Действующая форма Отчета утверждена постановлением КМУ от 27.12.10 г. № 1233. Подсказка: код льготы, возникшей в связи с применением положений международного договора – **11020025**.

Будьте бдительны! Освобождение от обложения нерезидентским налогом процентов и дисконтных доходов на ЦБ, предусмотренное пп. 141.4.10 НК (см. строки 4–6 табл. 1) также считается льготой, которую нужно отразить в Отчете. Код льготы – **11020382**.

ОТВЕТЫ НА ТЕСТЫ, ОПУБЛИКОВАННЫЕ В «БАЛАНСЕ», 2018, № 63 (СПЕЦВЫПУСК «ПРОСТО ОБ УЧЕТЕ»)

Право

Статус	Вопрос	Правильный ответ
Юниор	1	Б
	2	А
Аналитик	3	В
Магистр	4	В

Учет

Статус	Вопрос	Правильный ответ
Юниор	1	В
Аналитик	2	Б
Магистр	3	В

Налоги

Статус	Вопрос	Правильный ответ
Юниор	1	В
Аналитик	2	А
Магистр	3	А