

Вікторія ЯКИМАЩЕНКО, редактор

ПОДАТОК З ДОХОДІВ НЕРЕЗИДЕНТА, ОТРИМАНИХ ІЗ ДЖЕРЕЛ В УКРАЇНІ

Нормативна база:

- Податковий кодекс (далі – ПК).

Виплачуєте дохід нерезидентам: не забудьте утримати податок!

Припустимо, українське підприємство або фізособа-резидент збирається перерахувати нерезиденту гроші. У цьому випадку важливо знати, що **доходи, отримані нерезидентом (або уповноваженою ним особою) з джерелом їх походження з України, можуть обкладатися спеціальним податком, установленим п. 141.4 ПК.** Називатимемо його нерезидентним податком.



Важливий нюанс! Нерезидентним податком обкладаються тільки доходи нерезидентів-юросіб.

Пояснимо, чому це так.

Нагадаємо, що до **нерезидентів** належать (пп. 14.1.122 ПК):

- іноземні компанії, організації, створені згідно із законодавством інших держав, а також їх філії, представництва та інші відокремлені підрозділи з місцезнаходженням на території України, зареєстровані (акредитовані або легалізовані) згідно із законодавством України;
- дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва інших держав і міжнародних організацій в Україні;
- фізособи, які не є резидентами України.

Проте доходи з українського джерела, отримані:

- фізособами-нерезидентами – обкладаються **ПДФО** за загальними правилами та ставками, установленими для фізосіб-резидентів, з огляду на особливості, зазначені в пп. 170.10.1 ПК;

- постійними представництвами нерезидентів – обкладаються **податком на прибуток**, і лише при їх перерахуванні представництвом своєму нерезиденту вони можуть обкладатися нерезидентним податком (див. нижче);
- дипломатичними представництвами, консульськими установами тощо – нерезидентним податком **не обкладаються**. Це офіційні органи іноземних держав, призначені для виконання певних функцій, вони не провадять діяльність на території України.

Звідси випливає, що обкладенню нерезидентним податком підлягають українські доходи тільки іноземних компаній та організацій.

Платники податку

Податок з доходу, отриманого в Україні нерезидентом або уповноваженою ним особою (крім постійного представництва такого нерезидента в Україні), сплачують до бюджету (пп. 141.4.2 ПК):

- резидент, що виплатив такий дохід;
- постійне представництво нерезидента (далі – ППН).

Як бачите, ППН є **самостійним платником нерезидентного податку**. Звідси правило, наведене нижче.



Це треба знати! Якщо резидент виплачує дохід представництву нерезидента, то він не повинен утримувати податок з такого доходу. Представництво самостійно сплатить податок до бюджету (див., наприклад, Індивідуальну податкову консультацію ДФС від 04.12.17 р. № 2805/6/99-99-15-02-02-15/ІПК).

**Хто саме належить до резидентів України?**

Резидентами України є (пп. 14.1.213 ПК):

- юрособи та їх відокремлені підрозділи, розташовані як на території України, так і за її межами, які створені та провадять свою діяльність згідно з українським законодавством;
- дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва України за кордоном, які мають дипломатичні привілеї та імунітет;
- фізособи, які проживають в Україні або мають українське громадянство.

Усі резиденти є платниками нерезидентного податку. **Виняток:** дипломатичні представництва України за кордоном і подібні їм установи, які не сплачують податок з огляду на свій особливий статус (див. вище).

Завважимо, що платниками податку з доходів нерезидента (як нерезидентного, так і ПДФО) можуть бути абсолютно **всі фізособи-резиденти**. І прості фізособи, і фізособи-підприємці, і фізособи, які провадять незалежну професійну діяльність (пп. 170.10.3, п. 297.5 ПК; роз'яснення в ЗІР, категорія 102.18).

**Чи повинні неприбуткові організації сплачувати нерезидентний податок при виплаті доходу нерезиденту?**

Так, повинні (див. ЗІР, категорія 102.04). І це логічно. Адже неприбуткові організації є звичайними юрособами-резидентами.

**Чи є єдинники платниками нерезидентного податку?**

Так, є. З 1 січня 2018 року до ПК були внесені зміни. Згідно з п. 297.5 ПК платник єдиного податку (як юрособа, так і фізособа), який виплачує на користь нерезидента-юрособи або уповноваженої ним особи (крім постійного представництва такого нерезидента в Україні) будь-які доходи з джерелом їх походження з України, зобов'язаний нарахувати і сплатити податок з доходів нерезидента. Податок сплачується в порядку, розмірі та у строки, установлені розд. III ПК (тобто встановлені п. 141.4 ПК).

**А хто несе відповідальність за сплату ПДФО з доходів нерезидента-фізособи?**

Податок повинен сплачувати той **резидент, який виплачує дохід нерезиденту-фізособі**. Такий резидент (юрособа або самозайнята фізособа) вважається **податковим агентом** нерезидента щодо цих доходів (пп. 170.10.3 ПК).



Зробіть усе правильно! У договорі з нерезидентом резидент зобов'язаний зазначити ставку податку, яка застосовується до виплат нерезиденту в рамках цього договору. Нагадаємо, що ставки ПДФО залежно від виду отриманого доходу наведені в розд. IV ПК.

**Які особливості сплати нерезидентного податку представництвом нерезидента?**

Нагадаємо, ППН вважається постійне місце діяльності, через яке нерезидент повністю або частково веде свою госпдіяльність в Україні. Зокрема, це можуть бути: місце управління; філія; офіс; фабрика; майстерня; установка або споруда для розвідки природних ресурсів; шахта, нафтова/газова бурова свердловина, кар'єр або будь-яке інше місце видобутку природних ресурсів; склад або приміщення, які використовуються для доставки товарів, сервер (пп. 14.1.193 ПК).

Як уже було сказано вище, ППН є резидентом України. І як звичайний резидент самостійно сплачує нерезидентний податок з українських доходів свого нерезидента за правилами п. 141.4 ПК.



Підказка для ППН. Не всі доходи нерезидента обкладаються нерезидентним податком!

Якщо ППН перераховує нерезиденту **виручку** від продажу товарів (робіт, послуг), отриману на території України, то такий дохід нерезидентним податком не обкладається. Адже отримана виручка у представництва вже повинна бути обкладена податком на прибуток за ставкою 18 % (див. роз'яснення в ЗІР, категорія 102.18). Порядок обкладення податком на прибуток у ППН передбачений пп. 141.4.7 ПК.

Правила сплати нерезидентного податку

Якщо ви виплачуєте дохід нерезидентам-юрособам, не забувайте сплачувати податок до бюджету України вчасно.

У який строк потрібно сплатити нерезидентний податок?

Податок сплачується до бюджету **під час виплати доходу нерезиденту** (пп. 141.4.2 ПК). При цьому за загальним правилом податок утримується із суми доходу. Проте ПК передбачені винятки, коли резидент сплачує «нерезидентний» податок за свій рахунок (див. табл. 2 нижче).

Чи може резидент сплатити податок замість нерезидента?

Це залежить від виду доходу нерезидента. Якщо нормою ПК передбачено саме утримання податку з доходу, то так і потрібно вчинити. **Майте на увазі!** До договору з нерезидентом заборонено включати податкові застереження, згідно з якими підприємства при виплаті доходу нерезиденту зобов'язуються сплачувати податок з такого доходу замість нерезидента (пп. 141.4.9 ПК).



Важливий нюанс! Дохід нерезидента підлягає оподаткуванню згідно з п. 141.4 ПК незалежно від способу виплати такого доходу (коштами, майном, шляхом проведення взаємозаліку).

Приклад 1

Платник податку на прибуток орендує у нерезидента офісне приміщення. Згідно з угодою оренди платник здійснив капітальний ремонт такого приміщення, а вартість ремонту зараховує в рахунок сплати орендних платежів.

У такому разі датою сплати податку на дохід нерезидента, отриманий від оренди, буде дата підписання акта взаємозаліку заборгованостей (див. Індивідуальну податкову консультацію ДФС від 05.05.18 р. № 1436/6/99-99-15-03-02-15/ІПК). На підставі такого акта в обліку платника буде відображене погашення його заборгованості за оренду приміщення за рахунок заборгованості нерезидента за ремонтні роботи.

За яким курсом іноземної валюти потрібно перераховувати в гривні суму доходу нерезидента для утримання податку: за курсом на день нарахування доходу чи за курсом на день його виплати?

База оподаткування визначається за офіційним курсом гривні до іноземної, установленим НБУ **на день виплати такого доходу**. Адаже, згідно з пп. 141.4.2 ПК, податок сплачується до бюджету під час виплати доходу на користь нерезидента (див. ЗІР, категорія 102.18; Індивідуальну податкову консультацію ДФС від 02.04.18 р. № 1328/6/99-99-15-02-02-15/ІПК).

Чи потрібно сплачувати нерезидентний податок, якщо гроші перераховуються на поточний рахунок нерезидента в національній валюті?

Так, потрібно. Сплата податку не залежить від того, у якій саме валюті нерезиденту виплачується дохід з українського джерела (пп. 141.4.2 ПК).

Оподатковувані доходи і ставки податку

Який саме дохід нерезидента підлягає оподаткуванню згідно з п. 141.4 ПК?

Згідно із загальним визначенням у пп. 141.1.54 ПК доходом з джерелом походження з України вважається будь-який дохід, отриманий нерезидентами від будь-яких видів їх діяльності **на території України**, в її континентальному шельфі, у винятковій (морській) економічній зоні.

Водночас у пп. 141.4.1 ПК наведено конкретний перелік українських доходів нерезидента, які підлягають оподаткуванню (див. табл. 2 нижче). І там фігурують доходи, отримані нерезидентами від провадження діяльності не тільки на території України, але й за її межами, а також доходи взагалі без зазначення конкретного місця провадження діяльності.

На нашу думку, потрібно орієнтуватися на місце провадження діяльності, зазначене в пп. 141.4.1 ПК для цього конкретного виду доходу. А якщо місце отримання такого виду доходу у цьому підпункті не зазначене, тоді за загальним правилом з пп. 141.1.54 ПК потрібно оподатковувати тільки дохід, отриманий нерезидентом від його діяльності **на території України**.



Будьте пильні! У податківців у кожному конкретному випадку може бути свій підхід до цієї проблеми, що відрізняється від нашого підходу. Тому в неоднозначних ситуаціях рекомендуємо звертатися за індивідуальною податковою консультацією і діяти відповідно до неї.

Крім того, окремі види доходу нерезидента взагалі **не підлягають оподаткуванню** згідно з п. 141.4 ПК.

Нижче в таблицях наведена інформація для резидентів, які виплачують доходи нерезидентам-юрособам. Під доходами розуміються виплати з українського джерела.

Таблиця 1. Перелік неоподатковуваних доходів нерезидента

№ п/п	Найменування доходу	Норма ПК
1	2	3
1	Дохід у вигляді виручки або інших видів компенсації вартості товарів, виконаних робіт, наданих послуг, переданих, виконаних, наданих резидентові від такого нерезидента (постійного представництва), у т. ч. вартості послуг міжнародного зв'язку або міжнародного інформаційного забезпечення	Пп. «й» пп. 141.4.1
2	Субсидії, отримані для відшкодування частини кваліфікованих витрат, передбачені Законом від 23.03.17 р. № 1977-VIII	
3	Дохід від діяльності з проведення лотерей	Пп. «і» пп. 141.4.1
4	Проценти або дохід (дисконт) на державні цінні папери (далі – ЦП), облігації місцевих позик або боргові ЦП, виконання зобов'язань за якими забезпечене державними або місцевими гарантіями, інші доходи від державних ЦП, які виплачуються Мінфіном	
5	Проценти за користування позиками (кредитами або зовнішніми запозиченнями), отримані державою, до бюджету АР Крим або міського бюджету, якщо такі позики (кредити) відображаються в держбюджеті, у місцевих бюджетах або в кошторисі НБУ	Пп. 141.4.10
6	Проценти за користування позиками (кредитами), які отримані суб'єктами господарювання і погашення яких забезпечене державними або місцевими гарантіями	



За якою ставкою обкладається український дохід нерезидента?

Розмір ставки податку залежить від виду доходу. Ставка податку за загальним правилом становить **15 %**. Виняток – доходи, отримані від фрахту, страхування, реклами, а також від процентів за кредитами і позиками (пп. 141.4.3–141.4.6, 141.4.11 ПК). Для них установлені свої ставки.

Водночас, якщо міжнародними договорами України з країнами резиденції осіб, на користь яких здійснюються виплати, передбачена нижча ставка податку, платник має право застосувати таку знижену ставку. Але тільки за дотримання певних умов (див. нижче).

Таблиця 2. Перелік оподатковуваних доходів нерезидента і ставки податку

№ п/п	Найменування доходу і норма ПК	Ставка податку*
1	2	3
Податок утримується з доходу нерезидента		
1	Проценти, які сплачуються резидентом на користь нерезидента (у т. ч. проценти за позиками і борговими зобов'язаннями, випущеними (виданими) резидентом) (пп. «а» пп. 141.4.1, пп. 141.4.11). Крім процентів, зазначених у пп. 141.4.10 ПК (див. табл. 1)	5 %, 15 %
2	Дисконтні доходи, які сплачуються резидентом на користь нерезидента** (пп. «а» пп. 141.4.1, пп. 141.4.3). Крім дисконтних доходів, зазначених у пп. 141.4.10 ПК (див. табл. 1)	18 %
3	Дивіденди, роялті, які сплачуються резидентом (пп. «б» та «в» пп. 141.4.1)	15 %
4	Доходи від інжинірингу (пп. «г» пп. 141.4.1)	15 %

1	2	3
5	Фрахт (пп. «г» пп. 141.4.1)	6 %
6	Лізингова/орендна плата, яка вноситься резидентами або постійними представництвами на користь нерезидента – лізингодавця/орендодавця за договорами оперативного лізингу/оренди (пп. «г» пп. 141.4.1)	15 %
7	Доходи від продажу нерухомого майна, розташованого на території України, яке належить нерезиденту, у т. ч. майна постійного представництва нерезидента (пп. «д» пп. 141.4.1)	
8	Прибуток від продажу або іншого відчуження ЦП, деривативів або інших корпоративних прав, визначений згідно з розд. III ПК*** (пп. «е» пп. 141.4.1)	
9	Доходи, отримані від спільної діяльності на території України, доходи від виконання довгострокових контрактів на території України (пп. «є» пп. 141.4.1)	
10	Винагорода за ведення нерезидентами або уповноваженими ними особами культурної, освітньої, релігійної, спортивної, розважальної діяльності на території України (пп. «ж» пп. 141.4.1)	
11	Брокерська, комісійна або агентська винагорода, отримана від резидентів або постійних представництв інших нерезидентів за брокерські, комісійні або агентські послуги, надані нерезидентом або його постійним представництвом на території України на користь резидентів (пп. «з» пп. 141.4.1)	15 %
12	Доходи, отримані від діяльності у сфері розваг (крім діяльності від проведення лотереї) (пп. «і» пп. 141.4.1)	
13	Доходи у вигляді благодійних внесків і пожертвувань на користь нерезидентів (пп. «ї» пп. 141.4.1)	
14	Інші доходи від ведення нерезидентом (постійним представництвом цього або іншого нерезидента) господарської діяльності на території України (пп. «й» пп. 141.4.1). За винятком доходів у вигляді виторгу тощо (див. табл. 1)	
Податок сплачується за рахунок власних коштів резидента		
15	Дохід від виготовлення та/або розповсюдження реклами (пп. 141.4.6)	20 %
16	Внески і премії на страхування або перестрахування ризиків в Україні (у т. ч. страхування ризиків життя) або страхування резидентів від ризиків за межами України (пп. «и» пп. 141.4.1, пп. 141.4.5)	0 %, 4 %, 12 %
<p>* Або ставка, передбачена міжнародним договором.</p> <p>** Базою оподаткування є прибуток, який визначається за такою формулою:</p> <p style="text-align: center;">Прибуток = Номінальна вартість ЦП, сплачена або нарахована їх емітентом, – – Ціна їх придбання на первинному (вторинному) фондовому ринку.</p> <p>При цьому ЦП можуть отримуватися або продаватися від особи і за рахунок нерезидента виключно його постійним представництвом або резидентом, який працює від особи, за рахунок і за дорученням такого нерезидента.</p> <p>*** Прибуток нерезидента від продажу або іншого відчуження ЦП, деривативів або інших корпоративних прав визначається згідно з правилами бухгалтерії. При цьому суму витрат нерезидента на придбання ЦП (корпоративних прав) резидент може підтвердити, зокрема, договорами купівлі-продажу, актами приймання-передачі, виписками банку, біржовими звітами для торговців ЦП тощо (ЗІР, категорія 102.18).</p> <p>Примітка. Визначення термінів, використаних у цій таблиці, див. у ст. 14 ПК, а саме:</p> <ul style="list-style-type: none"> – дивіденди – пп. 14.1.49 ПК; – роялті – пп. 14.1.225 ПК; – фрахт – пп. 14.1.260 ПК; – інжиніринг – пп. 14.1.85 ПК (також див. лист ДПАУ від 26.05.11 р. № 14837/7/16-1517). 		

Які особливості оподаткування доходу нерезидента, отриманого через посередників-резидентів?

Резиденти можуть надавати нерезидентам агентські, довірчі, комісійні та інші подібні послуги з продажу або придбання товарів, робіт, послуг (у т. ч. вести переговори щодо істотних

умов договорів та/або укладати договори з іншими резидентами від особи і на користь нерезидентів). Порядок оподаткування доходів нерезидента залежить від того, працює посередник тільки з одним нерезидентом чи надає свої послуги широкому колу клієнтів у рамках своєї діяльності (пп. 141.4.8 ПК). Розглянемо обидва варіанти.


Якщо резидент-посередник надає послуги:

- **за рахунок і на користь конкретного нерезидента** – то під час виплати такому нерезиденту доходу він повинен утримати і перерахувати до бюджету **податок на прибуток за ставкою 18 %**. Річ у тім, що у цьому випадку сума податку визначається в порядку, передбаченому для оподаткування прибутків нерезидентів, що провадять свою діяльність на території України через ППН. При цьому такі резиденти-посередники не підлягають додатковій реєстрації в контролюючих органах як платники податків;
- **у рамках своєї основної (звичайної) діяльності** – тоді дохід, виплачений нерезиденту, слід **обкласти нерезидентним податком** за правилами п. 141.4 ПК (дод. див. Індивідуальну податкову консультацію ДФС від 08.09.17 р. № 1877/6/99-99-15-02-02-15/ІПК).


Застосування норм міжнародних договорів

Як впливає з пп. 141.4.2 ПК, резидент або ППН, які виплачують на користь нерезидента дохід з українського джерела, можуть утримати податок за нижчою ставкою або взагалі його не утримувати, якщо це передбачено міжнародним договором з країною резиденції отримувача доходу.

Перелік країн, з якими укладені міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування, актуальний на 01.01.18 р., наведено в листі ДФС від 02.01.18 р. № 78/7/99-99-01-02-02-17 (див. «БАЛАНС», 2018, № 12-13, с. 11).

 **Чи можна застосовувати ставку міжнародного договору при обкладенні доходу, виплаченого фізособі-нерезиденту?**

Можна. Згідно з п. 103.2 ПК податковий агент фізособи-нерезидента при виплаті доходу такій фізособі має право застосувати звільнення від оподаткування або знижену ставку податку, передбачені відповідним міжнародним договором.

 **Які умови потрібно дотримати резидентом, щоб скористатися положеннями міжнародного договору?**

Застосувати нижчу ставку або не утримувати податок з доходу нерезидента згідно з правилами

міжнародного договору можна, якщо такий нерезидент (п. 103.2, п. 103.4 ПК):

- є **бенефіціарним (фактичним) отримувачем** доходу;
- подав резидентом **довідку** (або її нотаріально посвідчену копію), яка підтверджує, що він є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір, а також інші документи (якщо це передбачено міжнародним договором).

 **Як нерезиденту підтвердити свою бенефіціарність?**

За загальним правилом для цілей застосування зниженої ставки податку згідно з правилами міжнародного договору бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу вважають особу, яка має право на отримання такого доходу (п. 103.3 ПК).

На думку контролюючого органу, нерезидент для підтвердження своєї бенефіціарності повинен подати резидентом відповідні **документи**. При цьому перелік необхідних документів залежатиме від конкретної ситуації (ЗІР, категорія 102.21). **Наприклад**, для визнання нерезидента бенефіціарним отримувачем роялті податківці хочуть бачити відповідні ліцензійні договори, патенти тощо (див. Індивідуальну податкову консультацію ДФС від 06.12.17 р. № 2858/6/99-99-15-02-02-15/ІПК у «БАЛАНСІ», 2018, № 51-52, с. 10).



Зверніть увагу! Не може вважатися бенефіціарним отримувачем доходу юридична або фізична особа, навіть якщо така особа має право на отримання доходу, але при цьому є агентом, номінальним власником або тільки посередником щодо такого доходу (п. 103.3 ПК).

 **Де взяти довідку, що підтверджує резидентство нерезидента?**

Довідка представляється нерезидентом і видається компетентним (уповноваженим) органом країни такого нерезидента, визначеним міжнародним договором України (п. 103.5 ПК). Форма довідки затверджується згідно із законодавством відповідної країни.

Довідка повинна бути належним чином легалізована і перекладена українською мовою. Про

легалізацію довідки див. детально в «БАЛАНСІ», 2018, № 14-15, с. 25, а також у роз'ясненнях у ЗІР (категорія 102.18).



А що робити, коли на момент виплати доходу нерезидент ще не встиг подати резидентів довідку?

Якщо у резидента є довідка від нерезидента **за минулий рік**, він може на її підставі у звітному році оподатковувати (або не оподатковувати) дохід такого нерезидента за правилами міжнародного договору. Але тільки за умови, що після закінчення звітної року він отримає від нерезидента відповідну довідку за цей рік.

Якщо ж на момент виплати доходу у резидента немає довідки від нерезидента (навіть торішньої), тоді резидентів потрібно утримати з доходу нерезидента податок за ставкою, передбаченою ПК (п. 103.10 ПК). Це стосується також випадку, коли резидент виплачує дохід нерезиденту, наприклад, у липні, а нерезидент потім приносить йому довідку, датовану серпнем.



Підказка! Якщо нерезидент подав довідку із запізненням, він може скористатися процедурою, передбаченою п. 103.11–103.14 ПК для повернення надмірно утриманої суми податку (ЗІР, категорія 102.18).



Як застосовуються положення міжнародного договору в разі виплати доходу нерезиденту за виробництво та/або розповсюдження реклами?



Увага! На думку податківців, при оподаткуванні рекламного доходу положення міжнародного договору не повинні застосовуватися!

Логіка така: угоди про уникнення подвійного оподаткування укладають, щоб не допустити ситуацію, коли один і той самий дохід у **нерезидента** оподатковується двічі – у країні, яка є джерелом доходу, і в країні резиденції отримувача доходу. А оскільки податок на рекламу, згідно з пп. 141.4.6 ПК, український резидент сплачує за рахунок власних коштів (ряд. 15 табл. 2), то нерезиденту подвійне оподаткування не загрожує.

Тому положення міжнародного договору застосовуватися не повинні (див., наприклад, Індивідуальну податкову консультацію ДФС від 30.07.18 р. № 3312/6/99-99-15-02-02-15/ІПК).



Будьте пильні! Цілком можливо, що такий самий підхід контролюючий орган може застосувати і для оподаткування доходів нерезидента від страхування. Адже страхові доходи також обкладаються нерезидентним податком за рахунок резидента (пп. 141.4.5 ПК, ряд. 16 табл. 2).

Облік

Сума нерезидентного податку, виплачена резидентом, відображається в бухгалтерії на окремому субрахунку другого порядку субрахунка **641** «Розрахунки за податками і платежами». Наприклад, на субрахунку **6417** «Податок на дохід нерезидента».

Податок нараховується одночасно з його сплатою до бюджету – на дату виплати доходу нерезиденту.

У бухгалтерії нарахування податку відображається записами:

- Дт **671, 68** – Кт **6417** – у разі утримання податку з доходу нерезидента;
- Дт **93, 949, 97** – Кт **6417** – у разі сплати податку за власний рахунок резидента (див. вище, коли це буває).

Для цілей **податку на прибуток** витрати на виплату нерезидентного податку враховуються в повному розмірі, без будь-яких обмежень і застосування різниць.

Приклад 2

Платник податку на прибуток у вересні 2018 року виплатив компанії – резиденту Польщі передоплату за рекламні послуги в сумі 1 000 євро. На дату виплати курс НБУ становив 31 грн. за 1 євро, нерезидент не подав довідку про своє резидентство. Повна вартість рекламних послуг згідно з угодою – 3 000 євро, послуги будуть надані протягом 2018–2019 років.

В обліку підприємства ці операції відображаються таким чином:

(грн.)

№ п/п	Найменування операції	Первинні документи	Бухгалтерський облік		
			Дт	Кт	Сума
1	2	3	4	5	6
1	Нараховано податок на дохід нерезидента на дату виплати доходу (€1 000 x 31 грн/євро x 20 %)	Бухгалтерська довідка	93	6417	6 200
2	Перераховано передоплату нерезиденту за рекламні послуги	Виписка банку	3712	312	€1 000 31 000
3	Перераховано до бюджету податок з доходу нерезидента	Виписка банку	6417	311	6 200

Приклад 3

Платник податку на прибуток згідно з угодою позики з фінансовою установою – резидентом ФРН повинен щомісячно сплачувати проценти за користування такою позикою. Проценти сплачуються до 10-го числа кожного місяця. 9 серпня платник сплатив кредиторіві проценти за липень – 500 євро, а також прострочені проценти за червень – 480 євро і штраф за прострочення сплати червневих процентів – 50 євро. Нерезидент подав довідку про своє резидентство.

Згідно з пп. «сс» п. 2 ст. 11 Угоди між Україною і Федеральною Республікою Німеччиною про уникнення подвійного оподаткування щодо податків на дохід і майно від 03.07.95 р. (далі – Угода) податок на дохід фінансової установи ФРН від процентів за позиками будь-якого виду не повинен перевищувати **2 %** від валової суми таких отриманих процентів.

Таким чином, наше підприємство при виплаті **процентів** за позикою повинне утримати з їх суми нерезидентний податок за ставкою **2 %**.

Інакше йде справа зі штрафом за прострочення платежу. Відповідно до п. 4 ст. 11 Угоди такий дохід уже не вважається процентами. Тому

він класифікується як інший дохід нерезидента, який, згідно з пп. «й» пп. 141.4.1 ПК, повинен оподатковуватися за ставкою 15 %. Але тільки якщо нормами відповідного міжнародного договору не передбачене інше (див., наприклад, Індивідуальну податкову консультацію ДФС від 19.04.18 р. № 1719/6/99-99-15-02-02-15/ІПК у «БАЛАНСІ», 2018, № 59-60, с. 37).

Водночас у пп. 1 ст. 21 Угоди сказано, що види доходів нерезидента договірної держави, про які не сказано в попередніх статтях, незалежно від джерела їх виникнення підлягають оподаткуванню тільки в державі нерезидента.

Як розтлумачить контролюючий орган цей підпункт Угоди – невідомо. З одного боку, інші доходи нерезидента ФРН повинні оподатковуватися тільки у ФРН, а з іншого – про штрафи за прострочені платежі все ж таки є згадка в п. 4 ст. 11 Угоди. Тому в цьому випадку без індивідуальної податкової консультації платникові не обійтися. А до її отримання рекомендуємо утримати із суми штрафу за прострочення нерезидентний податок за ставкою 15 %.

Покажемо, як відобразити в обліку підприємства операції з нарахування та сплати процентів нерезиденту.

**ШВИДКА УСНА ВІДПОВІДЬ НА КОРОТКЕ ЗАПИТАННЯ**

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

Консультаційна лінія працює щотижня.

Вівторок • Середа • Четвер з 10.00 до 15.00.



(грн.)

№ п/п	Найменування операції	Первинні документи	Бухгалтерський облік		
			Дт	Кт	Сума
1	2	3	4	5	6
1	30.06.18 р. Курс НБУ – 30,5680 грн. за €1. Нараховано проценти за позицією за червень	Бухгалтерська довідка	92	6842	<u>€480,00</u> 14 672,64
2	31.07.18 р. Курс НБУ – 31,2608 грн. за €1. Нараховано проценти за позицією за липень	Бухгалтерська довідка	92	6842	<u>€500,00</u> 15 630,40
3	09.08.18 р. Курс НБУ – 31,2459 грн. за €1. Нараховано штраф за прострочення сплати процентів за червень	Бухгалтерська довідка	977	6852	<u>€50,00</u> 1 562,30
4	Нараховано курсові різниці на суму процентів: – за червень [$€480 \times (31,2459 - 30,5680)$]	Бухгалтерська довідка	974	6842	<u>€480,00</u> 325,39
	– за липень [$€500 \times (31,2608 - 31,2459)$]		6842	744	<u>€500,00</u> 7,45
5	Нараховано податок на дохід нерезидента, отриманий у вигляді: – процентів ($€980 \times 2\%$)	Бухгалтерська довідка	6842	6417	<u>€19,60</u> 612,42
	– штрафу ($€50 \times 15\%$)		6852	6417	<u>€7,50</u> 234,34
6	Перераховано нерезиденту: – проценти	Виписки банку	6842	312	<u>€960,40</u> 30 008,56
	– штраф		6852	312	<u>€42,50</u> 1 327,96
7	Перераховано до бюджету податок на дохід нерезидента	Виписка банку	6417	311	846,76

Звітність



Майте на увазі! При виплаті доходів нерезиденту просто сплатити до бюджету нерезидентний податок – недостатньо. Потрібно ще про це повідомити контролюючий орган – шляхом подання звітності.

Таким чином, абсолютно всі особи, які є платниками нерезидентного податку при виплаті доходу юрособі-нерезиденту, повинні подати до свого податкового органу декларацію із заповненим додатком ПН (або декількома додатками, якщо отримувачів доходу – нерезидентів було декілька).



Як заповнюють декларацію неплатники податку на прибуток?

Декларація

Згідно з п. 103.9 ПК усі особи, які виплатили нерезиденту у звітному періоді (кварталі) доходи з джерелом їх походження з України, зобов'язані подати контролюючому органу за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) звіт про виплачені доходи, утримані та перераховані до бюджету податки на доходи нерезидентів у строки і за формою, що встановлені Мініфіном.

Таким звітом є **додаток ПН до декларації з податку на прибуток** (далі – декларація). Чинна форма декларації затверджена наказом Мініфіну від 20.10.15 р. № 897.

У неплатників податку на прибуток у декларації повинні бути заповнені всі **обов'язкові реквізити** (див. п. 48.3 ПК), а також рядки **23–25**. Нагадаємо, що в цих рядках відображається загальна сума нерезидентного податку, що підлягає сплаті та сплачена до бюджету. Більше ніяких додатків з такою декларацією неплатники податку на прибуток не подають.



До уваги фізосіб! Декларацію з додатком ПН ДФС зобов'язує подати навіть простих фізосіб, які виплатили дохід нерезиденту-юрособі (див. роз'яснення в ЗІР, категорія 102.18).



У які строки подається декларація?

У платників податку на прибуток строки подання декларації залежать від того, який саме звітний період установлений для них ПК – кварталний чи річний. Відповідно декларація подається в установлені строки протягом:

- **40 календарних днів** (далі – к. д.) після закінчення звітного кварталу, півріччя, трьох кварталів (пп. 49.18.2 ПК);
- **60 к. д.** після закінчення звітного року (пп. 49.18.6 ПК).

Неприбуткові організації подають декларацію разом зі Звітом про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації. Нагадаємо, такий Звіт подається тільки **за підсумками року** у строк, установлений пп. 49.18.6 ПК (роз'яснення в ЗІР, категорія 102.04).

Усі інші платники нерезидентного податку (навіть прості фізособи) подають декларацію за підсумками кварталних звітних періодів у строк, установлений пп. 49.18.2 ПК. Тобто протягом **40 к. д.** після закінчення звітного кварталу, півріччя, трьох кварталів, року.

Приклад 4

Єдинник-фізособа виплатив нерезиденту дохід від фрахту в березні 2018 року.

Такий єдинник повинен був подати декларацію з додатком ПН за I квартал 2018 року. Крім того, йому доведеться подавати таку декларацію

за півріччя, три квартали і рік, навіть якщо він до кінця звітного року більше не працюватиме із цим нерезидентом. Адже декларація заповнюється наростаючим підсумком і в ній має відображатися інформація починаючи з 1 січня звітного року.

Звіт про пільги

Припустимо, резидент при виплаті доходу юр-особі-нерезиденту скористався положеннями міжнародного договору. А саме: застосував нижчу ставку податку, ніж передбачено п. 141.2 ПК, або взагалі не оподаткував дохід. У цьому випадку вважається, що такий резидент отримав **пільгу**. А про таку пільгу потрібно відзвітувати.

Усі пільговики повинні подати до податкового органу **Звіт про суми податкових пільг** (далі – Звіт) **за підсумками звітного періоду (кварталу)**, у якому була виплата нерезиденту доходу. А оскільки Звіт заповнюється наростаючим підсумком, то, можливо, його доведеться подавати кожного кварталу до закінчення звітного року. Чинна форма Звіту затверджена постановою КМУ від 27.12.10 р. № 1233. Підказка: код пільги, що виникла у зв'язку із застосуванням положень міжнародного договору, – **11020025**.

Будьте пильні! Звільнення від обкладення нерезидентним податком процентів і дисконтних доходів на ЦП, передбачене пп. 141.4.10 ПК (див. рядки 4–6 табл. 1), також вважається пільгою, яку потрібно відобразити в Звіті. Код пільги – **11020382**.

ВІДПОВІДІ НА ТЕСТИ, ОПУБЛІКОВАНІ В «БАЛАНСІ», 2018, № 63 (СПЕЦВИПУСК «ПРОСТО ПРО ОБЛІК»)

Право

Статус	Запитання	Правильна відповідь
Юніор	1	Б
	2	А
Аналітик	3	В
Магістр	4	В

Облік

Статус	Запитання	Правильна відповідь
Юніор	1	В
Аналітик	2	Б
Магістр	3	В

Податки

Статус	Запитання	Правильна відповідь
Юніор	1	В
Аналітик	2	А
Магістр	3	А