

Гонзайк Ольга Ігорівна,
*Голова Центрального округу
Спілки податкових консультантів України,
Голова Аудиторського комітету
Ради незалежних бухгалтерів та аудиторів
м. Київ, Україна*

ПРОБЛЕМАТИКА ОПОДАТКУВАННЯ ВИПЛАТ НЕРЕЗИДЕНТАМ

При здійсненні виплат нерезидентам, усі платники податків повинні тестувати дані виплати на необхідність сплати податку на доходи нерезидентів із джерелом їх походження з України та ПДВ.

Проблематика оподаткування виплат нерезидентам пов'язана з тим, що правила оподаткування виплат нерезидентам зазначені в розділах Податкового кодексу України (далі – ПКУ) «Податок на прибуток» та «Податок на додану вартість», однак стосуються не тільки платників податку на прибуток і ПДВ, а й платників єдиного податку, фізичних осіб – підприємців на загальній системі оподаткування, фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність та нерезидентів, які провадять господарську діяльність через постійне представництво на території України.

На практиці непоодинокі випадки, коли суб'єкти господарювання (юридична особа чи фізична особа - підприємець), які обрали спрощену систему оподаткування, не досліджують свої обов'язки, як податкового агента при виплаті доходів нерезидентам, оскільки дані обов'язки не прописані в розділі ПКУ «Спрощена система оподаткування, обліку та звітності». Для коректного оподаткування виплат нерезидентам дуже важливо тестувати дані виплати на необхідність оподаткування податком на репатріацію (побутова назва податку на доходи нерезидентів із джерелом їх походження з України) та ПДВ.

Особливості оподаткування виплат нерезидентам податком на репатріацію визначені в п. 141.4. ст. 141 ПКУ. Для початку необхідно проаналізувати здійснену виплату на приналежність до переліку доходів нерезидентів, зазначених в п.п.141.4.1. п. 141.4. ст.141 ПКУ. У разі якщо виплата не зазначена в даному переліку, всі подальші обов'язки податкового агента не виникають і можна переходити до тестування даної виплати на необхідність стягнення ПДВ з постачальника-нерезидента. У разі ж якщо виплата зазначена в п.п. 141.4.1. п. 141.4. ст. 141 ПКУ, наступний крок, який необхідно здійснити – вірно визначити ставку оподаткування та проаналізувати пільги, визначені ст. 141 ПКУ.

Для того, щоб перевірити обрану ставку, доцільним буде дослідити додаток Додаток ПН до рядка 23 ПН Податкової декларації з податку на прибуток підприємств. В даному додатку наведених перелік всіх видів доходів

нерезидентів, які оподатковуються податком на репатріацію із зазначенням в стовбці 4 ставки податку (%) згідно з ПКУ. Також в даному додатку можна вказати поруч із ставкою згідно ПКУ, ставку податку (%) згідно з міжнародним договором.

Норми ПКУ, зазначені в п.п. 103.2, ст. 103 ПКУ, надають право податковому агенту самостійно застосувати звільнення від оподаткування або зменшену ставку податку, передбачену відповідним міжнародним договором України під час виплати доходу нерезиденту, якщо такий нерезидент є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу (якщо відповідна умова передбачена міжнародним договором) і є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України.

Однак дану норму можна застосовувати у разі подання нерезидентом податковому агенту 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. Дана довідка видається компетентним (уповноваженим) органом відповідної країни, визначеним міжнародним договором України, за формою, затвердженою згідно із законодавством відповідної країни, і повинна бути належним чином легалізована, перекладена відповідно до законодавства України.

Досить часто у податкових агентів виникає питання, чи можна довідку від нерезидента отримати в електронному вигляді. Відповідь на дане питання представники податкової служби надали однозначну: «Нормами ПКУ не передбачено використання в електронному вигляді довідки для цілей ст. 103 ПКУ, тому така довідка не може бути підставою для застосування норм міжнародного договору про уникнення подвійного оподаткування. Підставою для застосування міжнародного договору про уникнення подвійного оподаткування є довідка на паперовому носії, яка належним чином легалізована та перекладена відповідно до законодавства України. (Довідково-інформаційний ресурс ЗІР, категорія 102.16).

Також важливою особливістю оподаткування податком на репатріацію є строки його сплати. На відміну від стандартних строків сплати податку на прибуток, податок на репатріацію має бути сплачений до бюджету під час виплати доходу нерезиденту, якщо інше не передбачено положеннями міжнародних договорів України з країнами резиденції осіб, на користь яких здійснюються виплати.

У разі ж якщо дохід виплачується нерезиденту у будь-якій формі, відмінній від грошової, або якщо податок на доходи нерезидента не було утримано з відповідного доходу під час виплати, такий податок підлягає нарахуванню та сплаті виходячи з такого розрахунку:

$$P_c = C_d * 100 / (100 - C_p) - C_d, \text{ де:}$$

P_c - сума податку до сплати;

C_d - сума виплаченого доходу;

C_p - ставка податку.

Звітують податкові агенти в рамках і в строки, передбачені для подання звітності із податку на прибуток, заповнюючи стосовно здійснених виплат нерезидентам додаток ПН до рядка 23 ПН Податкової декларації з податку на прибуток підприємств.

Відповідальність за порушення правил оподаткування виплат нерезидентам передбачена ст. 125 прим.1 ПКУ, а саме:

- ненарахування та/або неутримання, та/або несплата (неперерахування), та/або нарахування, сплата (перерахування) не в повному обсязі, - тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 10 відсотків суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету.

- ті самі дії, вчинені умисно, - тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 25 відсотків суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету.

- ті самі дії, вчинені повторно протягом 1095 календарних днів, - тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 50 відсотків суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету.

- ті самі дії, вчинені протягом 1095 днів втретє та більше, - тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 75 відсотків суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету.

Отже, як бачимо, суттєві штрафи вимагають від податкових агентів пильності і уваги при здійсненні виплат нерезидентам.

Також важливим для податкового агента є тестування виплат, здійснених нерезидентом на приналежність до переліку доходів, визначених п.п. 186.3., ст. 186 ПКУ, оскільки при здійсненні таких виплат, місцем постачання їх буде вважатися місце реєстрації отримувача послуг.

Так, наприклад, при замовленні юридичних, аудиторських, консалтингових чи бухгалтерських послуг у нерезидентів, замовнику – резиденту України необхідно буде виступати податковим агентом зі сплати ПДВ з таких доходів нерезидентів, реєструвати податкову накладну і декларувати дану виплату нерезиденту як свої податкові зобов'язання. Після належної реєстрації такої податкової накладної, податковий агент, щоправда, має право скористатися таким податковим кредитом і по суті, обнуляє нараховані податкові зобов'язання, але ж у разі невчасної реєстрації такої податкової накладної змушений буде платити штрафні санкції. Обов'язок стягнення ПДВ з виплат нерезидентам, вказаних в п.п. 186.3., ст. 186 ПКУ стосується усіх суб'єктів господарювання, незалежно від того є вони платниками ПДВ чи ні.

Отже, при виплаті доходів нерезидентам, всім суб'єктам господарювання необхідно тестувати дані виплати на обов'язок сплати податку на репатріацію і ПДВ, не залежно від того є вони платниками податку на прибуток і ПДВ чи ні.

Список використаних джерел:

1. *Податковий кодекс України : Закон, Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI.*

2. Закон України від 16.01.2020 р. 466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві».

3. Закон України від 17.12.2020 р. № 1117-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забезпечення збору даних та інформації, необхідних для декларування окремих об'єктів оподаткування».

4. Закон України № 1525-IX від 03.06.2021 р. 1525-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо скасування оподаткування доходів, отриманих нерезидентами у вигляді виплати за виробництво та/або розповсюдження реклами, та удосконалення порядку оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам».

5. Довідково-інформаційний ресурс ЗІР, категорія 102.16.

УДК 657:338.4

Гура Надія Олександрівна,
д.е.н., професор кафедри обліку та аудиту,
Київський національний університет
імені Тараса Шевченка,
м. Київ, Україна

ОПТИМІЗАЦІЯ ОПОДАТКУВАННЯ ЗА ВИДАМИ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВИМИ ФОРМАМИ

В умовах сталого розвитку велике значення для суб'єктів господарювання має стала система оподаткування. Однак за багатьма видами економічної діяльності і організаційно-правовими формами господарювання правила оподаткування змінювались уже в умовах чинності Податкового кодексу [1], інколи неодноразово.

У будівництві змінювався порядок оподаткування ПДВ – за результатом виконання робіт чи за етапами їх здавання; дозволено касовий метод обліку ПДВ; виключено пункт щодо визначення доходу до оподаткування податком на прибуток за довгостроковими договорами і саме визначення довгострокових договорів у п. 14 ПКУ, наведено тільки визначення довгострокових договорів щодо оподаткування ПДВ у п. 187.9.

В сільському господарстві змінився спеціальний режим оподаткування ПДВ, згідно з яким ПДВ частково перераховується до бюджету, а частково – на спеціальні рахунки сільськогосподарського підприємства в банках для використання у виробництві сільськогосподарських товарів/послуг. Співвідношення цих часток для різних операцій визначено п. 209 ПКУ. Встановлено ставку ПДВ 14 % по операціях з деякими видами сільськогосподарської продукції, зокрема, соєві боби, насіння ріпаку, соняшнику, пшениця ячмінь, кукурудза.

В готельному бізнесі ставку ПДВ зменшено до 7 %, крім цього курортний збір (який прийшов на зміну скасованому у 2004 році готельного збору) замінили туристичним збором.