

**Olena Yeremian**  
*Candidate of Economic Sciences, Docent,  
Associate Professor at the Department of Finance, Accounting and Taxation  
Kherson National Technical University*

**Єремян О.М.**  
*кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри фінансів, обліку та оподаткування  
Херсонського національного технічного університету*

DOI: <https://doi.org/10.30525/978-9934-26-452-8-17>

## INCOME TAX IN UKRAINE: TAXATION OF NON-RESIDENTS

### ПОДАТОК НА ПРИБУТОК В УКРАЇНІ: ОПОДАТКУВАННЯ НЕРЕЗИДЕНТІВ

В умовах адаптації національної економіки до сучасних викликів глобалізації, питання оподаткування доходів нерезидентів є вкрай актуальним. У податковому сенсі, податок на доходи нерезидентів (раніше – податок на репатріацію (*англ.* – «*repatriation tax*»)) – це податок на повернення нерезидентом собі свого капіталу. Податок сплачується для того, щоб стимулювати інвестора залишати зароблений капітал у країні, а не виводити його за кордон.

Об'єктом оподаткування податком на доходи нерезидентів є, зокрема, проценти, дисконтні доходи, що сплачуються на користь нерезидента; дивіденди, які сплачуються резидентом; роялті; фрахт та доходи від інжинірингу; лізингова/орендна плата, що вноситься резидентами на користь нерезидента – лізингодавця/орендодавця за договорами оперативного лізингу/оренди; доходи від продажу нерухомого майна, розташованого на території України, яке належить нерезиденту; прибуток від здійснення операцій з продажу або іншого відчуження наступних інвестиційних активів; доходи, отримані від провадження спільної діяльності на території України, доходи від здійснення довгострокових контрактів на території України; доходи, одержані від діяльності у сфері розваг.

Для цілей оподаткування до дивідендів прирівнюються також такі операції:

- виплати дивідендів у негрошовій формі;
- виплати на користь нерезидента-засновника/учасника української компанії у розмірах, що призводять до зменшення нерозподіленого прибутку української компанії, та здійснюються у зв'язку зі: зменшенням статутного капіталу української компанії; викупом українською компанією власних корпоративних прав; виходом учасника зі складу учасників української компанії; здійсненням інших аналогічних операцій;
- операції з пов'язаними особами-нерезидентами, резидентами так званих «низькоподаткових» юрисдикцій та нерезидентами, які не сплачують корпоративний податок (згідно з постановою КМУ № 1045 від 27 грудня 2017 року) на суму: платежу за цінні папери і корпоративні права у контрольованих операціях понад суму, яка відповідає принципу «вितягнутої руки»; зниження або завищення вартості товарів (робіт, послуг) у контрольованих операціях порівняно із сумою, яка відповідає принципу «вितягнутої руки» [3].

У залежності від джерела походження доходів з України застосовуються наступні ставки податку на прибуток (табл. 1):

## Ставки податку на прибуток

Види доходів	Ставка податку, %
Дивіденди	15%
Проценти	15%
Роялті	15%
Фрахт	6%
Інші доходи з України	15%

Джерело: складено автором на основі [2]

Зазначені ставки застосовуються, якщо інша ставка не передбачена угодою про уникнення подвійного оподаткування.

Україна уклала приблизно з 75 країнами Міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування. І тому з деякими країнами можуть встановлюватися більш сприятливі умови оподаткування, тобто у певних випадках, щодо певних доходів нерезидентів в Україні може застосовуватися зменшена ставка податку на відміну зазначених вище.

Для застосування міжнародного договору про уникнення подвійного оподаткування нерезидент має виконати вимоги, передбачені статтею 103 ПКУ. Зокрема, надати резиденту, який є податковим агентом, документ, що підтверджує статус податкового резидента згідно з вимогами пункту 103.4 статті 103 ПКУ, а саме довідку (або її нотаріально засвідчену копію), яка підтверджує, що такий нерезидент є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України, а також інші документи, якщо це передбачено міжнародним договором України [2].

Для платникам податків, які використовують пільгові умови оподаткування за міжнародними угодами про уникнення подвійного оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування в ПКУ також запроваджена вимога щодо застосування тесту на основну мету операції (так званий *principal purpose test* або *PPT*). Таким чином, у податкових органів з'явився додатковий потужний інструмент, завдяки якому можна поставити під сумнів правомірність застосування податкових вигід в операціях українських платників податків. Проте, PPT є досить суб'єктивним тестом, тому успішність застосування PPT значною мірою буде залежати від здатності аргументовано відстояти свою позицію та надати якомога більше доказів на її захист.

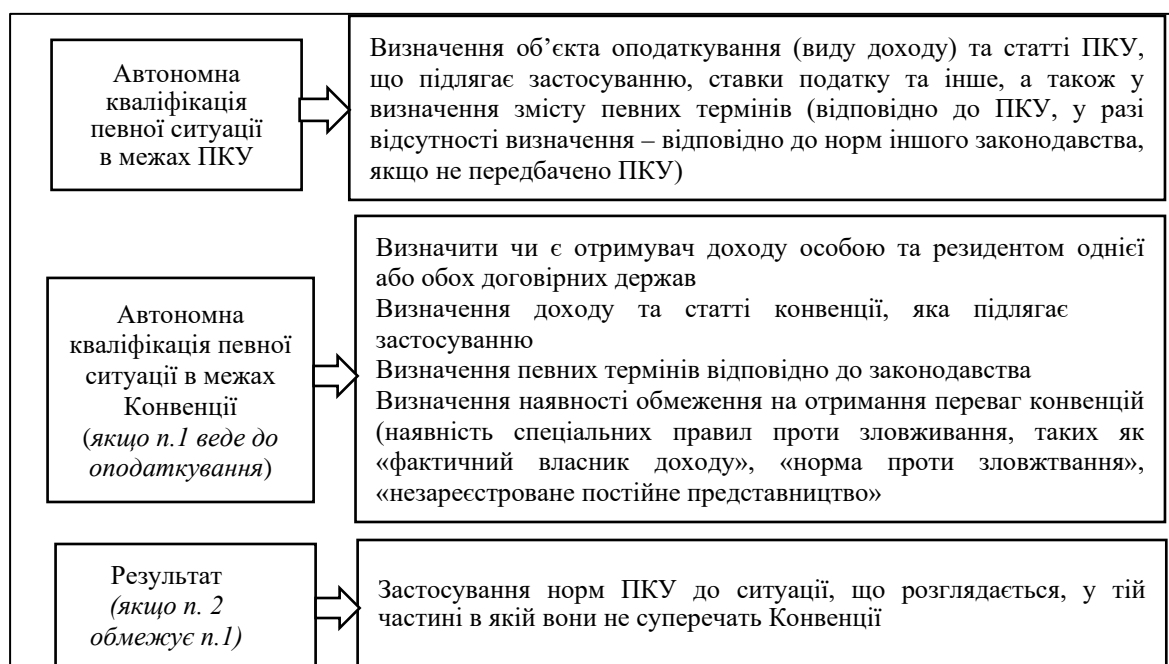
Для вірної оцінки обставин справи та опису виявленого порушення важливим є коректне послідовне застосування норм, як внутрішнього податкового законодавства, так і норм конвенцій про уникнення подвійного оподаткування. Норми ПКУ та Міжнародних конвенцій можуть вступати у конфлікт (суперечити одна одній).

У випадку конфлікту між правилами внутрішнього законодавства та правилами конвенцій на підставі ст. 9 Конституції України та п. 3.2 ст. 3 ПКУ України будуть застосовуватись норми конвенцій. Проте варто пам'ятати про 2 основні положення:

– конвенція обмежує застосування, проте не встановлює спосіб реалізації відповідного обмеження [1];

– Міжнародний договір не встановлює правил оподаткування, адміністрування та переліку податків, суб'єктів оподаткування, прав та обов'язків платників. Перелічені елементи входять у сферу регулювання ПКУ (п.141.4.2, 141.4.4 ПКУ) [2].

Таким чином, при аналізі міжнародних операцій доцільно застосовувати наступний алгоритм (рис. 1):



**Рис. 1. Алгоритм застосування норм права при аналізі міжнародних операцій**

*Джерело: [1; 2]*

У міжнародній угоді може бути вказана й одна умова – нерезидент є бенефіціарним, тобто кінцевим власником доходу.

Якщо нерезидент – бенефіціарний власник доходу має ознаки постійного представництва, з податкового агента стягується податок на доходи нерезидентів.

Алгоритм оподаткування постійних представництв включає:

- виконання норм ПКУ (п. 141.4.1) [2];
- дотримання вимог Конвенції (ст. 7, ст. 10.4; ст. 11.4; ст. 12.3) [1];
- оподаткування з джерела – з податкового агента стягується податок на доходи нерезидента.

Податок на доходи нерезидентів розглядається як частина податку на прибуток. Однак, не всі платники податку на доходи нерезидентів є платниками податку на прибуток. Більше того, навіть неплатники податку на прибуток зобов'язані утримати й сплатити податок на доходи нерезидентів, якщо виплачують доходи нерезиденту. Отже, податковим агентом є резидент України, який виплачує нерезиденту дохід, зменшуючи його на величину, утриманого податку. Таким чином, своєчасне і достовірне оподаткування доходів нерезидентів з походженням в Україні сприятиме протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування в ПКУ, що є вкрай необхідним у складних економічних умовах господарювання.

### Література:

1. Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах від 25.01.1988 р. Конвенцію ратифіковано із застереженнями Законом України № 677-VI від 17.12.2008 р. Дата оновлення: 27.05.2010. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994\\_325#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_325#Text) (дата звернення: 20.05.2024).
2. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-IV. Дата оновлення: 01.04.2024. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 20.05.2024).
3. Про затвердження переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 ПКУ : Постанова КМУ від 27.12. 2017 р. № 1045. Дата оновлення: 25.04.2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/1045-2017-%D0%BF> (дата звернення: 20.05.2024).