

УДК 336.2

*Л. П. Амбрик,  
к. е. н., старший викладач кафедри податків та фіскальної політики,  
Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль*

## **Особливості оподаткування нерезидентів в Україні та зарубіжних країнах**

L. Ambryk,  
Candidate of Economic Sciences, senior teacher of Department of Taxes and Fiscal  
Policy,  
Ternopil National Economic University, Ternopil

## **Particularities of taxation of non-residents in Ukraine and foreign countries**

Анотація. У статті досліджено особливості оподаткування нерезидентів в Україні та зарубіжних країнах, зокрема країнах-членах Європейського Союзу. З'ясовано сутність поняття «нерезиденти» для цілей оподаткування. Здійснено аналіз вітчизняного досвіду оподаткування нерезидентів. Узагальнено досвід країн-членів Європейського Союзу щодо оподаткування нерезидентів. Досліджено особливості оподаткування дивідендів, відсотків та роялті, що виплачуються на користь нерезидентів. Встановлено податкові преференції для нерезидентів у межах Європейського Союзу.

Summary. Particularities of taxation of non-residents in Ukraine and foreign countries, in particular EU member states, are investigated in the article. The essence of notion of non-residents on tax issues is ascertained. The analysis of domestic experience of taxation of non-residents is carried out. The experience of EU member countries concerning taxation of non-residents is generalized. The features of taxation of dividends, interest and royalties paid to non-residents are investigated. The tax preferences for non-residents within the European Union are established.

**Ключові слова:** оподаткування, нерезиденти, прибуток, податок на прибуток підприємств, доходи, податок у джерела виплати, дивіденди, відсотки, роялті, податкові ставки.

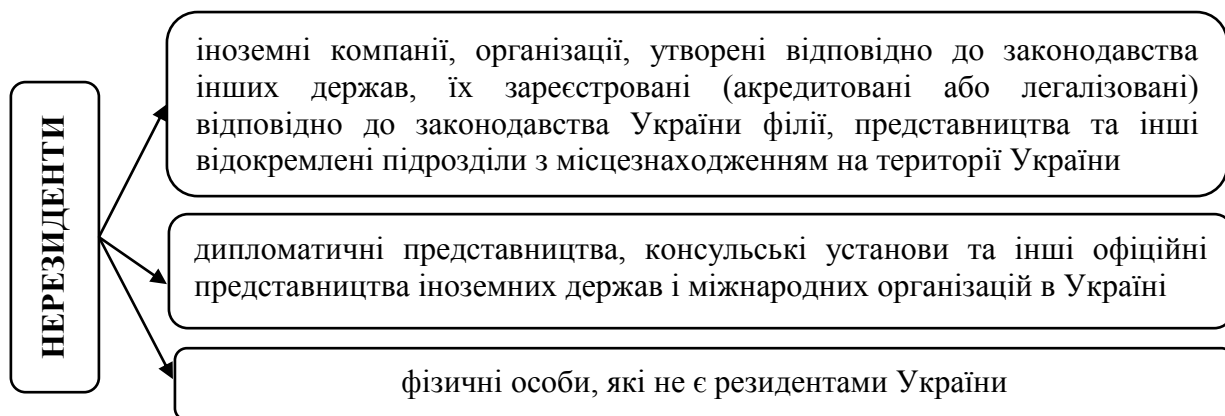
**Key words:** taxation, non-residents, profit, corporate tax, incomes, withholding tax, dividends, interest, royalties, tax rates.

**Постановка проблеми.** В умовах розвитку глобалізаційних та інтеграційних процесів особливої актуальності набуває дослідження особливостей оподаткування нерезидентів в Україні та країнах-членах Європейського Союзу.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанням податкового планування присвячені праці таких вітчизняних учених: О. Данілова, О. Десятнюк, Ю. Іванова, А. Кізими, А. Крисоватого, В. Федосова та інших. Однак, не достатньо уваги приділено дослідженням у сфері міжнародного податкового планування.

**Постановка завдання.** Метою статті є дослідження особливостей оподаткування нерезидентів в Україні та зарубіжних країнах, зокрема країнах-членах Європейського Союзу, з позиції міжнародного податкового планування.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Національне податкове законодавство визначає поняття «нерезиденти» наступним чином (рис. 1.).



**Рис. 1. Інституційне визначення поняття «нерезиденти»**

Джерело: розроблено автором на основі [1]

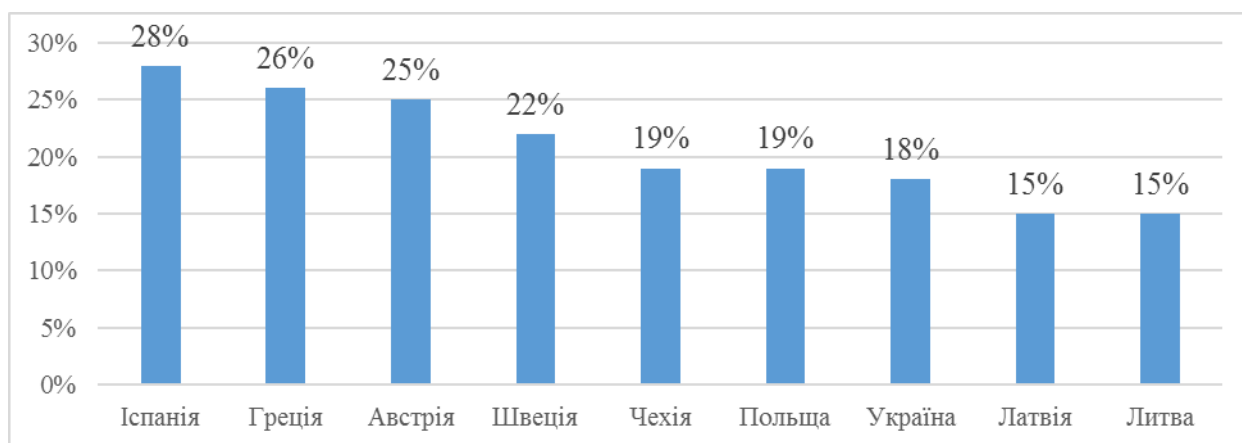
Звідси, платниками податку на прибуток підприємств – нерезидентами є [1]:

- юридичні особи, які утворені в будь-якій організаційно-правовій формі та отримують доходи з джерелом походження з України, за винятком установ та організацій, що мають дипломатичні привілеї або імунітет згідно з міжнародними договорами України;

- постійні представництва нерезидентів, які отримують доходи із джерелом походження з України або виконують агентські (представницькі) та інші функції стосовно таких нерезидентів чи їх засновників.

Зазначимо, що постійне представництво до початку своєї господарської діяльності стає на облік в контролюючому органі за своїм місцезнаходженням. Постійне представництво, яке розпочало свою господарську діяльність до реєстрації в контролюючому органі, вважається таким, що ухиляється від оподаткування, а одержані ним прибутки вважаються прихованими від оподаткування. У свою чергу, суми прибутків нерезидентів, які проводять свою діяльність на території України через постійне представництво, оподатковуються податком на прибуток підприємств у загальному порядку – за ставкою 18% [1].

Як видно з рис. 2, базова ставка корпоративного податку для нерезидентів у деяких країнах-членах Європейського Союзу із числа досліджуваних (Іспанія, Греція, Австрія, Швеція) є значно вищою. Децю нижчі ставки лише у Литві та Латвії.



**Рис. 2. Базова ставка корпоративного податку (податку на прибуток підприємств) для нерезидентів в Україні та країнах-членах Європейського Союзу**

Джерело: розроблено автором на основі [1; 2]

У свою чергу, особливості оподаткування доходів, отриманих нерезидентом із джерелом їх походження з України, представлено в табл. 1.

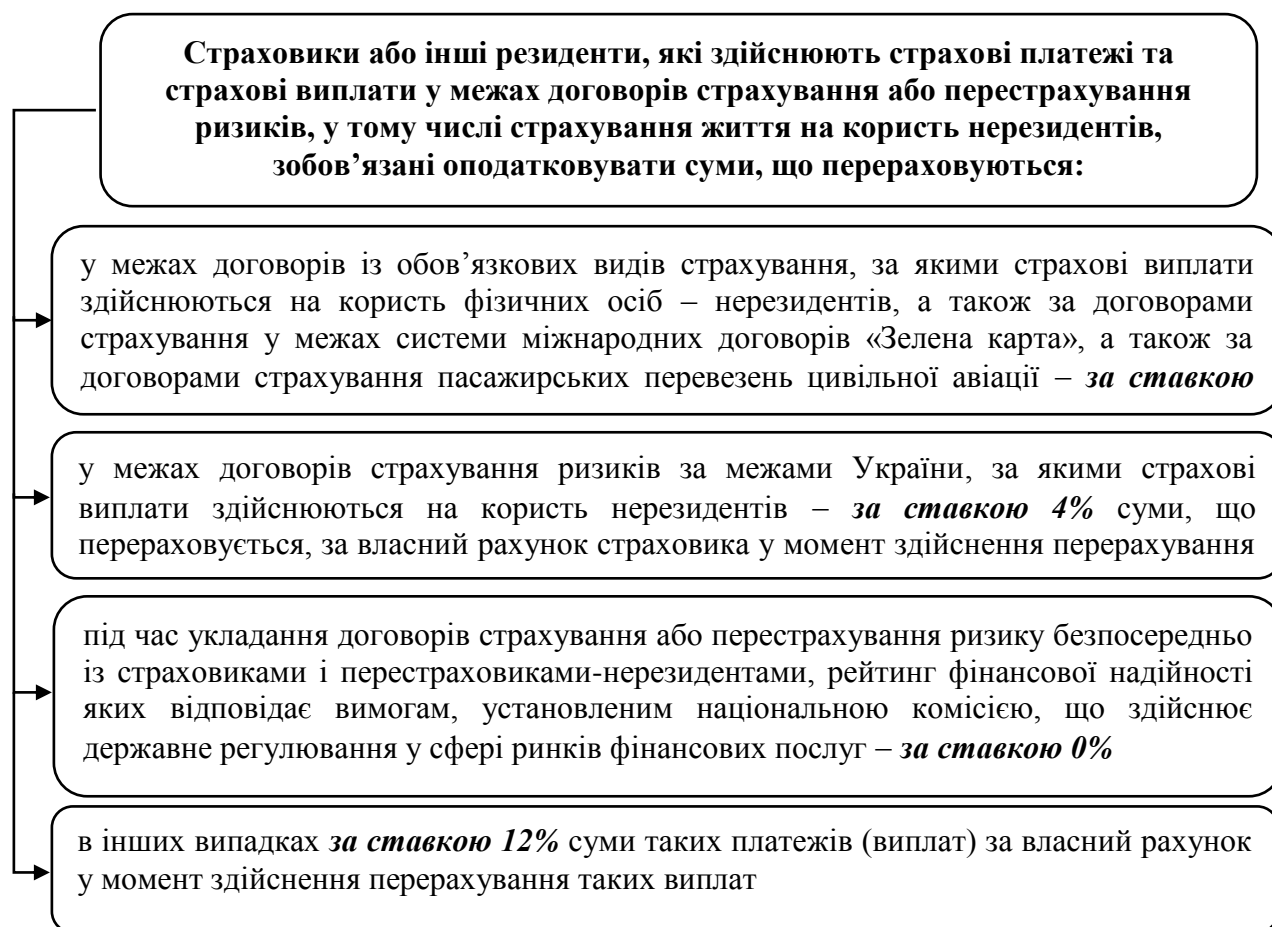
**Таблиця 1.**

**Специфіка оподаткування доходів нерезидентів в Україні**

<b>Вид доходу</b>	<b>Ставка податку</b>
Проценти, дисконтні доходи, що сплачуються на користь нерезидента, у тому числі проценти за позиками та борговими зобов'язаннями, випущеними (виданими) резидентом	15%
Дивіденди, які сплачуються резидентом	15%
Роялті	15%
Доходи від інжинірингу	15%
Лізингова/орендна плата, що вноситься резидентами або постійними представництвами на користь нерезидента – лізингодавця/орендодавця за договорами оперативного лізингу/оренди	15%
Доходи від продажу нерухомого майна, розташованого на території України, яке належить нерезиденту, в тому числі майна постійного представництва нерезидента	15%
Прибуток від здійснення операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів, деривативів або інших корпоративних прав, визначений відповідно до ПКУ	15%
Доходи, отримані від провадження спільної діяльності на території України, доходи від здійснення довгострокових контрактів на території України	15%
Винагорода за провадження нерезидентами або уповноваженими ними особами культурної, освітньої, релігійної, спортивної, розважальної діяльності на території України	15%
Брокерська, комісійна або агентська винагорода, отримана 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	15%
Доходи, одержані від діяльності у сфері розваг (крім діяльності з проведення лотереї)	15%
Сума фрахту, що сплачується резидентом нерезиденту за договором фрахту	6%
Виплати резидентів на користь нерезидентів за виробництво та/або розповсюдження реклами	20%

Джерело: складено автором на основі [1]

Вітчизняна специфіка оподаткування у сфері страхування представлена на рис. 3.



**Рис. 3. Особливості оподаткування у сфері страхування**

Джерело: розроблено автором на основі [1]

У свою чергу, пасивні доходи нерезидентів у вигляді дивідендів, відсотків та роялті в країнах-членах ЄС оподатковуються наступним чином (див. табл. 2). Зазначимо, що ставки податку у джерела виплати при виплаті дивідендів, відсотків та роялті на користь нерезидентів можуть бути знижені відповідно до укладених міжнародних податкових договорів або такі дивіденди, відсотки та роялті повністю звільняються від оподаткування відповідно до Директиви Ради Європейського Союзу «Про спільну систему оподаткування, що застосовується до материнських компаній та дочірніх компаній різних держав-членів» [3] та Директиви Ради Європейського Союзу «Про спільну систему оподаткування, яка застосовується до виплат відсотків та роялті між пов'язаними компаніями з різних держав-членів» [4].

**Таблиця 2.**

**Ставки податку у джерела виплати в країнах-членах ЄС (при виплаті дивідендів, відсотків та роялті на користь нерезидентів)**

Країна-член ЄС	Ставка податку у джерела виплати (withholding tax)			Податкові договори	Директива ЄС про материнські та дочірні компанії	Директива ЄС про відсотки та роялті
	Дивіденди	Відсотки	Роялті			
<b>Австрія</b>	25%	25%	20%	V	V	V
<b>Греція</b>	10%	15%	20%	V	V	V
<b>Іспанія</b>	20%	20%	24%/20%	V	V	V
<b>Латвія</b>	15%	15%	15%	н/д	н/д	н/д
<b>Литва</b>	15%	10%	10%	V	V	V
<b>Польща</b>	19%	20%	20%	V	V	V
<b>Швеція</b>	30%	–	–	V	V	н/д
<b>Чехія</b>	15%/35%	15%/35%	15%/35%	V	V	V

Джерело: складено автором на основі [5; 6; 7; 8; 9; 10; 11; 12]

Зупинимося детальніше на досвіді окремих зарубіжних країн. Так, для прикладу, в Швеції виплати дивідендів на користь нерезидентів оподатковуються за ставкою 30% (найвища ставка серед досліджуваних країн). Як зазначалося вище, ставка податку може бути знижена відповідно до укладених міжнародних податкових договорів або такі виплати повністю звільняються від оподаткування відповідно до Директиви ЄС. Відзначимо, що в Швеції не справляється податок у джерела при виплаті відсотків та роялті [11].

У свою чергу, в Іспанії виплати дивідендів на користь нерезидентів оподатковуються за ставкою 20%. При цьому виплати відсотків на користь нерезидентів із країн, що не входять до Європейського Союзу, оподатковуються за ставкою 20% та виплати відсотків на користь компаній-нерезидентів із країн Європейського Союзу звільняються від оподаткування. Своєю чергою, виплати роялті на користь нерезидентів із країн, що не входять до ЄС оподатковуються за ставкою 24% та на користь нерезидентів із країн ЄС – за ставкою 20% [7].

У свою чергу, в Латвії податок у джерела при виплаті дивідендів, відсотків та роялті не справляється, за винятком виплати дивідендів,

відсотків та роялті на користь осіб, що є резидентами юрисдикцій з «чорного списку» (black list jurisdictions), серед яких Багамські острови, Панама, Сейшельські острови). При цьому такі дивіденди, відсотки та роялті оподатковуються за ставкою 15% [8].

Стандартна ставка оподаткування дивідендів на користь нерезидентів у Чехії становить 15%, а також застосовується ставка в розмірі 35% при виплаті доходу на користь податкових гаваней (юрисдикцій, що не уклали податкових договорів або договорів про обмін податковою інформацією із Чеською Республікою) [12].

Зазначимо, що відповідно до Директиви Ради Європейського Союзу «Про спільну систему оподаткування, що застосовується до материнських компаній та дочірніх компаній різних держав-членів» дивіденди, що виплачуються чеською компанією на користь материнської компанії, що розташована в іншій країні-члені Європейського Союзу, звільняються від оподаткування податком у джерела виплати, якщо материнська компанія володіє принаймні 10% капіталу дочірньої компанії протягом послідовних 12 місяців. Таке звільнення поширюється також на материнські компанії, що розташовані в Ісландії, Норвегії та Швейцарії [12].

Аналогічно до дивідендів у Чехії оподатковуються відсотки та роялті, що виплачуються на користь нерезидентів – за ставками 15% та 35% (на користь податкових гаваней). Також Директива Ради Європейського Союзу «Про спільну систему оподаткування, яка застосовується до виплат відсотків та роялті між пов'язаними компаніями з різних держав-членів» передбачає можливість звільнення від оподаткування відсотків та роялті, що виплачуються на користь нерезидентів із країн-членів ЄС [12].

**Висновки.** Таким чином, викладене вище дозволяє стверджувати, що для кожної країни характерний свій порядок оподаткування нерезидентів. При цьому з позиції міжнародного податкового планування набуття членства України в ЄС є вигідним, оскільки дасть їй можливість отримувати податкові преференції.

## **Література.**

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс] // Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Corporate Tax Rates Table [Електронний ресурс] // KPMG. – Режим доступу: <http://www.kpmg.com/GLOBAL/EN/SERVICES/TAX/TAX-TOOLS-AND-RESOURCES/Pages/corporate-tax-rates-table.aspx>
3. Council Directive 90/435/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31990L0435:EN:HTML>
4. Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32003L0049&from=GA>
5. Austria Highlights 2015 [Електронний ресурс] // Deloitte. – Режим доступу: <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-austriahighlights-2015.pdf>
6. Greece Highlights 2015 [Електронний ресурс] // Deloitte. – Режим доступу: <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-greecehighlights-2015.pdf>
7. Spain Highlights 2015 [Електронний ресурс] // Deloitte. – Режим доступу: <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-spainhighlights-2015.pdf>



8. Latvia Highlights 2015 [Электронный ресурс] // Deloitte. – Режим доступа:

<http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-latviahighlights-2015.pdf>

9. Lithuania Highlights 2015 [Электронный ресурс] // Deloitte. – Режим доступа:

<http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-lithuaniahighlights-2015.pdf>

10. Poland Highlights 2015 [Электронный ресурс] // Deloitte. – Режим доступа:

<http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-polandhighlights-2015.pdf>

11. Sweden Highlights 2015 [Электронный ресурс] // Deloitte. – Режим доступа:

<http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-swedenhighlights-2015.pdf>

12. Czech Republic Highlights 2015 [Электронный ресурс] // Deloitte. – Режим доступа:

<http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-czechrepublichighlights-2015.pdf>

### **References.**

1. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), “The Tax Code of Ukraine”, available at: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Accessed 15 August 2015).

2. The Official Site of KPMG (2015), “Corporate Tax Rates Table”, available at: <http://www.kpmg.com/GLOBAL/EN/SERVICES/TAX/TAX-TOOLS-AND-RESOURCES/Pages/corporate-tax-rates-table.aspx> (Accessed 15 August 2015).

3. “Council Directive 90/435/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States”, available at <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31990L0435:EN:HTML> (Accessed 15 August 2015).

4. “Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States”, available at: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32003L0049&from=GA> (Accessed 15 August 2015).

5. The Official Site of Deloitte (2015), “Austria Highlights 2015”, available at: <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-austriahighlights-2015.pdf> (Accessed 03 August 2015).

6. The Official Site of Deloitte (2015), “Greece Highlights 2015”, available at: <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-greecehighlights-2015.pdf> (Accessed 03 August 2015).

7. The Official Site of Deloitte (2015), “Spain Highlights 2015”, available at: <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-spainhighlights-2015.pdf> (Accessed 03 August 2015).

8. The Official Site of Deloitte (2015), “Latvia Highlights 2015”, available at: <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-latviahighlights-2015.pdf> (Accessed 03 August 2015).

9. The Official Site of Deloitte (2015), “Lithuania Highlights 2015”, available at: <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-lithuaniahighlights-2015.pdf> (Accessed 03 August 2015).

10. The Official Site of Deloitte (2015), “Poland Highlights 2015”, available at: <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-polandhighlights-2015.pdf> (Accessed 03 August 2015).

11. The Official Site of Deloitte (2015), “Sweden Highlights 2015”, available at: <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-swedenhighlights-2015.pdf> (Accessed 03 August 2015).

12. The Official Site of Deloitte (2015), “Czech Republic Highlights 2015”, available at: <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-czechrepublichighlights-2015.pdf> (Accessed 03 August 2015).