



Матеріал підготовлено спеціально для ЛІГА:ЗАКОН
Група компаній «КЕЙНАС»
E-mail: info@keynas.com
<http://www.keynas.com>
Тел.: (044) 220-02-30; 220-02-31; (067) 464-35-95

Податок на доходи нерезидента із суми штрафних санкцій

Порушення взятих на себе зобов'язань однією із сторін договору – не таке вже й рідке явище в господарських відносинах. Зазвичай за такі порушення в договорах передбачають сплату штрафних санкцій. Розглянемо, чи потрібно оподатковувати виплату таких санкцій у разі, якщо їх отримувачем є нерезидент.

Нагадаємо, що відповідно до [пп. 141.4.1 ст. 141 ПКУ](#) доходи, отримані нерезидентом із джерелом їх походження з України, оподатковують у порядку і за ставками, визначеними [цією статтею](#).

Згідно з [пп. 141.4.2 ст. 141 ПКУ](#) резидент, що здійснює на користь нерезидента виплату з доходу з джерелом його походження з України, отриманого таким нерезидентом **від провадження господарської діяльності**, утримує податок із таких доходів за ставкою в розмірі 15 % (крім окремих доходів, для яких передбачено спеціальні ставки податку), якщо інше не передбачено положеннями міжнародних договорів України з країнами резиденції осіб, на користь яких здійснюють виплати.

Перелік доходів, отриманих нерезидентом із джерелом їх походження з України, наведено у вже згаданому [пп. 141.4.1 ст. 141 ПКУ](#). Штрафні санкції серед таких доходів прямо не передбачено. Водночас відповідно до [пп. "й" пп. 141.4.1 ст. 141 ПКУ](#) оподаткуванню підлягають **інші доходи від провадження нерезидентом господарської діяльності** на території України, крім доходів у вигляді виручки або інших видів компенсації вартості товарів, виконаних робіт, наданих послуг. Саме під цю норму податківці підводять виплату штрафних санкцій на користь нерезидента.

На думку податківців, виплата на користь нерезидента штрафних санкцій однозначно підлягає оподаткуванню. Ба більше, у [роз'ясненні](#)* з розділу 102.18 модуля БАЗА ПОДАТКОВИХ ЗНАНЬ ДФСУ повідомила, що міжнародними договорами про уникнення подвійного оподаткування не передбачено звільнення від оподаткування виплат нерезиденту штрафних санкцій за порушення договірних зобов'язань.

* На сьогодні статус такого [роз'яснення](#) – "Втратило чинність" – у зв'язку з набранням чинності змінами, внесеними [п. п. 1 – 3 розд. І Закону України "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної підтримки кінематографії в Україні"](#) від 07.11.2017 р. № 2176-VIII. Оскільки вказаний [Закон](#) не стосується суті питання, що розглядається, то сумніваємося, що позиція податківців зазнає змін.



Тому, на думку контролюючого органу, незалежно від того, чи надають довідку, яка підтверджує, що нерезидент є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України, виплати нерезиденту штрафних санкцій за неналежне виконання умов договору резидентом вважають доходами, отриманими нерезидентом із джерелом їх походження з України, що підлягають оподаткуванню за ставкою в розмірі 15 % їх суми та за їх рахунок.

У судових спорах, які стосувалися цього питання, на сьогодні намітилися два підходи. Перший із них кваліфікує штрафні санкції як виплати, які не можна вважати доходом від господарської діяльності нерезидента. З огляду на це, на думку суду, такі доходи взагалі не потрапляють під об'єкт оподаткування податком із доходів нерезидента (наприклад, див. ухвалу ВАСУ від 23.09.2014 р. № К/800/25099/14 у справі № 805/3250/13-а).

Другий підхід усе ж таки зараховує штрафні санкції до інших доходів нерезидента в розумінні [ПКУ](#), але для цілей їх оподаткування дозволяє застосування міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування. При цьому в розумінні міжнародних договорів суд кваліфікує штрафні санкції як доходи від підприємницької діяльності або як інші доходи (наприклад, див. ухвалу ВАСУ від 16.04.2013 р. № К-41371/10 у справі № 2а-1992/10/2770). У більшості міжнародних договорів оподаткування таких доходів передбачено в країні їх отримувача.

Якщо ж звернутися до положень Модельної конвенції ОЕСР щодо податків на доходи і капітал (далі – Модельна конвенція), яку використовує багато країн як основу для двосторонніх податкових угод, то термін "штрафні санкції" згадано в ст. 11, яка регулює порядок оподаткування процентів. При цьому в п. 3 ст. 11 Модельної конвенції зазначено, що штрафні виплати за несвоєчасну сплату за зобов'язаннями не розглядають як проценти для цілей цієї статті.

Також слід урахувати, що п. 22 коментарів до ст. 11 Модельної конвенції вказує на те, що хоча ця норма й виключає з поняття "проценти" штрафні платежі за несвоєчасні розрахунки, але Договірні Держави можуть випустити цю норму й розглядати штрафні санкції як проценти у своїх двосторонніх конвенціях.

Цю норму підкріплено п. 5 параграфа 3 положень, що стосуються економік країн, які не є членами ОЕСР, до ст. 11 Модельної конвенції та коментарів до неї. У ньому зазначено, що Бразилія, Таїланд та Україна залишають за собою право розглядати штрафи за прострочення платежу як проценти для цілей цієї статті відповідно до свого внутрішнього законодавства.

Отже, з метою позиціонування штрафних санкцій у розумінні міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування потрібно аналізувати положення кожної конкретної угоди, яку ратифікувала Україна. І якщо конкретна угода не містить чітких положень щодо того, що штрафні санкції належать або не належать до процентних доходів, то аналізувати характер штрафних санкцій на предмет того, чи можуть вони бути позиціоновані як проценти відповідно до внутрішнього законодавства України.



Наприклад, [п. 5 ст. 11 Конвенції між Україною і Королівством Нідерландів](#) передбачає, що термін "проценти" включає штрафи, які стягують за порушення строків розрахунків.

Частина угод, наприклад із Білоруссю, В'єтнамом, Естонією, Ісландією, Польщею, чітко передбачає, що штрафні виплати не розглядають як проценти.

У більшості конвенцій, які ратифікувала Україна, про штрафи взагалі не йдеться. Під час виплати штрафів на користь резидентів таких країн потрібно аналізувати положення ЗЕД-договору з нерезидентом у частині природи штрафної санкції й аналізувати, чи містить вона ознаки процентів у розумінні внутрішнього законодавства України, наприклад визначення поняття "проценти", наведене в [пп. 14.1.206 ПКУ](#). Згідно з цією нормою до процентів включають, зокрема, платежі за використання коштів або товарів (робіт, послуг), отриманих у кредит, платежі за придбання товарів у розстрочку. Під це визначення, на нашу думку, цілком можуть потрапити штрафні санкції за порушення строків розрахунків між контрагентами.

Як бачимо, розглядаючи порядок оподаткування виплат штрафів на користь нерезидента, потрібно детально проаналізувати природу штрафної санкції, наявність у міжнародному договорі про уникнення подвійного оподаткування з країною нерезидента положень щодо включення/невключення штрафних санкцій до поняття "проценти" та за умови відсутності в міжнародному договорі згадки про штрафи відповідність штрафної санкції терміну "проценти", визначеному українським законодавством.

Сергій Кучеренко

консультант,

Група компаній "Кейнас"

Дата підготовки 22.02.2017

© ТОВ "Інформаційно-аналітичний центр "ЛІГА", 2018

© ТОВ "ЛІГА ЗАКОН", 2018