

precious metals and stones and the like.

Keywords: *appeal, precious metal, precious stones, administrative responsibility, administrative offence, assay control, the jewelry industry.*

Надійшла до редакції 19.01.2017

Церковний О.В.

здобувач

*(Національний юридичний університет
імені Ярослава Мудрого)*

УДК 347.73

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ НЕРЕЗИДЕНТІВ: ПРАВОВІ АСПЕКТИ

Здійснено поглиблене науково-практичне дослідження проблеми визначення особливостей оподаткування доходів комітентів-нерезидентів за чинним законодавством України. Доведено, що не підлягають обов'язковому продажу на міжбанківському валютному ринку України надходження в іноземній валюті, зокрема, на користь резидентів-посередників за договорами комісії, доручення, консигнації або за агентськими угодами, що підлягають подальшому перерахуванню власникам коштів. Визначено, що чинним законодавством прямо передбачена ситуація, коли на рахунки резидентів-посередників за договорами, зокрема, комісії зараховуються кошти, що підлягають подальшому перерахуванню власникам коштів. У зв'язку із чим резидент-посередник (комісіонер) не визнається власником таких коштів. Зроблено висновок про те, що доходи комітента-нерезидента, отримані ним за надані послуги за межами митної території України замовнику-нерезиденту через комісіонера-резидента за договорами комісії, не є доходами із джерелом їх походження з України.

Ключові слова: *оподаткування, доходи, комітент-нерезидент, замовник-нерезидент, договір комісії, комісіонер-резидент, митна територія України, господарська діяльність, джерело походження доходів.*

Постановка проблеми. Принциповим при з'ясуванні особливостей оподаткування доходів нерезидентів у режимі договорів комісії є з'ясування того, чи є доходи комітента-нерезидента за межами митної території України замовнику-нерезиденту через комісіонера-резидента за договорами комісії доходами із джерелом їх походження з України. Якщо на виконання умов договорів комісії комісіонер-резидент отримує від нерезидентів-замовників валютні кошти на власні рахунки (відкриті в уповноважених українських банках, з яких у подальшому проводить розрахунки з комітентами-нерезидентами), то необхідно з'ясувати – чи вважаються ці грошові кошти (валютна виручка), отримані нерезидентами-комітентами, їх доходом з джерел походження з України.

Аналіз публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми. Питання, пов'язані із визначенням особливостей оподаткування доходів комітентів-нерезидентів за чинним законодавством України розглядалися у наукових дослідженнях Л. В. Бринцевої, М. Д. Гнатюка, Т. П. Данько, Д. Д. Косе, М. П. Кучерявенка, Т. А. Латковської, С. Г. Пепеляєва, В. С. Та-

расенка, А. М. Тимченка, О. Ю. Щербакової та ін. Проте, незважаючи на наявність змістовних наукових здобутків з цієї тематики, багато аспектів залишаються нез'ясованими.

Мета. Завданням нашого дослідження є здійснення, на основі норм діючого податкового, митного, цивільного законодавства України поглибленого науково-практичного аналізу проблем, пов'язаних з особливостями оподаткування доходів комітентів-нерезидентів.

Виклад основного матеріалу. Відповідно до підп. 14.1.54 п. 14.1. ст. 14 Податкового кодексу України, дохід з джерелом їх походження з України – це будь-який дохід, отриманий резидентами або нерезидентами, у тому числі від будь-яких видів їх діяльності, на території України (включаючи виплату (нарахування) винагороди іноземними роботодавцями), її континентальному шельфі, у виключній (морській) економічній зоні, у тому числі, але не виключно, доходи у вигляді: а) процентів, дивідендів, роялті та будь-яких інших пасивних (інвестиційних) доходів, сплачених резидентами України; б) доходів від надання резидентам або нерезидентам в оренду (користування) майна, розташованого в Україні, включаючи рухомий склад транспорту, приписаного до розташованих в Україні портів; в) доходів від продажу рухомого та нерухомого майна, доходів від відчуження корпоративних прав, цінних паперів, у тому числі акцій українських емітентів; г) доходів, отриманих у вигляді внесків та премій на страхування і перестраховування ризиків на території України; г) доходів страховиків-резидентів від страхування ризиків страхувальників-резидентів за межами України; д) інших доходів від діяльності, у тому числі пов'язаних з повною або частковою переуступкою прав та обов'язків за угодами про розподіл продукції на митній території України або на територіях, що перебувають під контролем контролюючих органів (у зонах митного контролю, на спеціалізованих ліцензійних митних складах тощо); е) спадщини, подарунків, виграшів, призів; є) заробітної плати, інших виплат та винагород, виплачених відповідно до умов трудового та цивільно-правового договору; ж) доходів від зайняття підприємницькою та незалежною професійною діяльністю. Таким чином, підп. 14.1.54 п. 14.1. ст. 14 Податкового кодексу України пов'язує дохід з джерелом їх походження з України із доходом, отриманим резидентами або нерезидентами, із діяльністю на території України, її континентальному шельфі та у виключній (морській) економічній зоні.

Згідно із підп. 14.1.55 п. 14.1. ст. 14 Податкового кодексу України, дохід, отриманий з джерел за межами України, – будь-який дохід, отриманий резидентами, у тому числі від будь-яких видів їх діяльності за межами митної території України, включаючи проценти, дивіденди, роялті та будь-які інші види пасивних доходів, спадщину, подарунки, виграші, призи, доходи від виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими та трудовими договорами, від надання резидентам в оренду (користування) майна, розташованого за межами України, включаючи рухомий склад транспорту, приписаного до розташованих за межами України портів, доходи від продажу майна, розта-

шованого за межами України, дохід від відчуження інвестиційних активів, у тому числі корпоративних прав, цінних паперів тощо; інші доходи від будь-яких видів діяльності за межами митної території України або територій, непідконтрольних контролюючим органам. Отже, за змістом підп. 14.1.55 п. 14.1. ст. 14 Податкового кодексу України, до доходу, отриманому з джерел за межами України, належить дохід, що отриманий резидентами від провадження їх діяльності за межами митної території України.

Порядок оподаткування нерезидентів податком на прибуток підприємств регламентовано ст. 160 Податкового кодексу України. Пунктом 160.1 ст. 160 Податкового кодексу України закріплено, що будь-які доходи, отримані нерезидентом із джерелом їх походження з України, оподатковуються в порядку і за ставками, визначеними цією статтею. Для цілей цього пункту під доходами, отриманими нерезидентом із джерелом їх походження з України, розуміються: а) проценти, дисконтні доходи, що сплачуються на користь нерезидента, у тому числі проценти за позиками та борговими зобов'язаннями, випущеними (виданими) резидентом; б) дивіденди, які сплачуються резидентом; в) роялті; г) фрахт та доходи від інжинірингу; ґ) лізингова/орендна плата, що сплачується резидентами або постійними представництвами на користь нерезидента – лізингодавця/орендодавця за договорами оперативного лізингу/оренди; д) доходи від продажу нерухомого майна, розташованого на території України, яке належить нерезиденту, у тому числі майна постійного представництва нерезидента; е) прибуток від здійснення операцій із торгівлі цінними паперами, деривативами або іншими корпоративними правами, визначено відповідно до норм цього розділу; є) доходи, отримані від провадження спільної діяльності на території України, доходи від здійснення довгострокових контрактів на території України; ж) винагорода за провадження нерезидентами або уповноваженими ними особами культурної, освітньої, релігійної, спортивної, розважальної діяльності на території України; з) 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; и) внески та премії на страхування або перестрахування ризиків в Україні (у тому числі страхування ризиків життя) або страхування резидентів від ризиків за межами України; і) доходи, одержані від діяльності у сфері розваг (крім діяльності з проведення державної грошової лотереї); ї) доходи у вигляді благодійних внесків та пожертв на користь нерезидентів; й) інші доходи від провадження нерезидентом (постійним представництвом цього або іншого нерезидента) господарської діяльності на території України, за винятком доходів у вигляді виручки або інших видів компенсації вартості товарів/виконаних робіт/наданих послуг, переданих/виконаних/наданих резиденту від такого нерезидента (постійного представництва), у тому числі вартості послуг із міжнародного зв'язку чи міжнародного інформаційного забезпечення.

Абзац «й» п. 160.1 ст. 160 Податкового кодексу України пов'язує ви-

значення доходів, отриманих нерезидентом, із джерелом їх походження з України, саме із місцем провадження господарської діяльності – території України». У разі відсутності провадження господарської діяльності на території України, такі доходи не є доходами із джерелом їх походження з України. В той же час, відповідно до ст.ст. 1011 та 1018 Цивільного кодексу України, за договором комісії одна сторона (комісіонер) зобов'язується за дорученням другої сторони (комітента) за плату вчинити один або кілька правочинів від свого імені, але за рахунок комітента. Майно, придбане комісіонером за рахунок комітента, є власністю комітента.

Згідно із ст.ст. 190 та 177 Цивільного кодексу України майном, як особливим об'єктом, вважаються окрема річ, сукупність речей, а також майнові права та обов'язки. Об'єктами цивільних прав є речі, у тому числі гроші та цінні папери, інше майно, майнові права, результати робіт, послуги, результати інтелектуальної, творчої діяльності, інформація, а також інші матеріальні і нематеріальні блага. Таким чином, за змістом ст.ст. 190 та 177 Цивільного кодексу України гроші визнаються як майно (окрема річ, сукупність речей, а також майнові права та обов'язки). Це дозволяє зробити висновок, що комісіонер-резидент не набуває права на грошові кошти – надходження в іноземній валюті, які отримані від замовника-нерезидента, що підлягають перерахуванню комітенту-нерезиденту за договором комісії.

Регулювання відносин, що виникають під час відкриття банками, їх відокремленими підрозділами, які здійснюють банківську діяльність від імені банку, та філіями іноземних банків в Україні поточних і вкладних (депозитних) рахунків у національній та іноземних валютах суб'єктам господарювання, фізичним особам, іноземним представництвам, нерезидентам-інвесторам, ініціативній групі з проведення Всеукраїнського референдуму здійснюється Інструкцією про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах, затвердженою постановою Правління Національного банку України від 12.11.2003 р. № 492.

Відповідно до п. п. 5.3 та 5.4 Інструкції про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах, на поточні рахунки в іноземній валюті юридичних осіб-резидентів зараховуються кошти через розподільні рахунки, зокрема, перераховані з-за кордону нерезидентами за зовнішньоекономічними контрактами (договорами, угодами) та інші надходження на користь резидента – власника рахунку, що не суперечать законодавству України. З поточного рахунку в іноземній валюті юридичних осіб-резидентів за розпорядженням власника рахунку здійснюються операції, зокрема, перерахування на користь нерезидента за межі України за зовнішньоекономічними договорами (контрактами, угодами) та інші перерахування, що не суперечать законодавству України.

Однак не підлягають обов'язковому продажу на міжбанківському валютному ринку України надходження в іноземній валюті, зокрема, на користь резидентів-посередників за договорами комісії, доручення, консигнації або за агентськими угодами, що підлягають подальшому перерахуванню вла-

сникам коштів. Уповноважені банки, які обслуговують власників цих коштів, здійснюють обов'язковий продаж надходжень в іноземній валюті відповідно до вимог цього пункту. Чинним законодавством прямо передбачена ситуація, коли на рахунки резидентів-посередників за договорами, зокрема, комісії зараховуються кошти, що підлягають подальшому перерахуванню власникам коштів. У зв'язку із цим резидент-посередник (комісіонер) не визнається власником таких коштів.

Згідно із ч. 1 ст. 9 Митного кодексу України, територія України, зайнята сушею, територіальне море, внутрішні води і повітряний простір, а також території вільних митних зон, штучні острови, установки і споруди, створені у виключній (морській) економічній зоні України, на які поширюється виключна юрисдикція України, становлять митну територію України. Господарська діяльність нерезидента-комітента щодо надання послуг з розробки проектної документації за межами митної території України для замовника-нерезидента для будівництва об'єктів нерухомості за межами митної території України (у країні замовника) на підставі контракту, укладеного через комісіонера-резидента, який діє за рахунок комітента-нерезидента, не є провадженням господарської діяльності на території України, а є провадженням господарської діяльності у країні замовника-нерезидента.

Висновки. Отже, доходи комітента-нерезидента, отримані ним за надані послуги (розробку проектної, науково-технічної документації) за межами митної території України замовнику-нерезиденту через комісіонера-резидента за договорами комісії не є доходами із джерелом їх походження з України. Якщо на виконання умов договорів комісії комісіонер-резидент отримує від нерезидентів-замовників іноземну валюту на власні рахунки, відкриті в уповноважених українських банках, з яких в подальшому проводить розрахунки з комітентами-нерезидентами, то ця іноземна валюта не є доходом комітентів-нерезидентів з джерел його походження з України.

Бібліографічні посилання

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
3. Про затвердження Інструкції про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах : постанова Правління Національного банку України від 12.11. 2003 р. № 492 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1172-03>
4. Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>

Церковный А. В. Актуальные вопросы налогообложения доходов нерезидентов: правовые аспекты. Проведено углубленное научно-практическое исследование проблемы определения особенностей налогообложения доходов комитентов-нерезидентов по действующему законодательству Украины. Доказано, что не подлежат обязательной продаже на межбанковском валютном рынке Украины поступления в иностранной валюте, в

частности, в пользу резидентов-посредников по договорам комиссии, поручения, консигнации или по агентским соглашениям, которые подлежат дальнейшему перечислению владельцам средств. Определено, что действующим законодательством прямо предусмотрена ситуация, когда на счета резидентов-посредников по договорам, в частности, комиссии зачисляются средства, которые подлежат дальнейшему перечислению владельцам средств. В связи с чем резидент-посредник (комиссионер) не признается владельцем таких средств. Сделан вывод о том, что доходы комитента-нерезидента, полученные им за оказанные услуги за пределами таможенной территории Украины заказчику-нерезиденту через комиссионера-резидента по договорам комиссии, не являются доходами с источником их происхождения из Украины.

Ключевые слова: налогообложение, доходы, комитент-нерезидент, заказчик-нерезидент, договор комиссии, комиссионер-резидент, таможенная территория Украины, хозяйственная деятельность, источник происхождения доходов.

Tserkovnyy O. V. Key aspects of nonresident taxation: legal aspects. The article conducts an in-depth scientific and practical study of the problem of determining the specifics of taxation of income of the principal non-resident outside the customs territory of Ukraine for the customer-middleman-resident through the resident under contracts of Commission income with source of origin from Ukraine. The author draws attention to the fact that the principal in clarifying the specifics of taxation of income of non-residents in the treatment of contracts of the Commission is to determine whether the income of the principal non-resident outside the customs territory of Ukraine for the customer-middleman-resident through the resident under contracts of Commission income with source of origin from Ukraine. If the performing contracts of the Commission, the Commissioner-resident receives from non-resident customers foreign currency on own accounts (opened in authorized Ukrainian banks, which makes calculations with clients-non-residents), we need to figure out whether these are considered to be cash (currency proceeds) received by non-residents – clients of their income from the source of origin from Ukraine. Proven that are not subject to compulsory sale on the interbank currency market of Ukraine of proceeds in foreign currency, in particular, in favor of residents-intermediaries on Commission contracts, orders, consignment or Agency agreements, which are subject to further transfer to owners of funds. It is determined that the current legislation expressly provided for the situation when the accounts of residents-intermediaries under the contracts, in particular, the Commission credited the funds that are subject to further transfer to owners of funds. In this connection, the resident intermediary (the Commission agent) is not recognized by the owner of such funds. It is concluded that the income of the principal non-resident, received for services rendered (elaboration of design, technical and scientific documentation) outside of the customs territory of Ukraine for the customer-middleman-resident through the resident under contracts of Commission are not the income with source of origin from Ukraine. If pursuant to the terms of contracts of the Commission, the Commissioner-resident receives from non-resident customers foreign currency on own accounts opened in authorized Ukrainian banks, which makes calculations with clients-non-residents, the foreign currency is not the income of clients-non-residents from the sources of its origin from Ukraine.

Keywords: taxation, income, the principal non-resident customer non-resident, the Commission contract, the Commission agent of the resident customs territory of Ukraine, economic activity, source of income.

Надійшла до редакції 16.01.2017