

**ПРОБЛЕМИ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ
СТАТУСУ ПРЕДСТАВНИЦТВ ІНОЗЕМНИХ ЮРИДИЧНИХ ОСІБ,
ЯК ПЛАТНИКІВ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК В УКРАЇНІ**

**PROBLEMS OF LEGAL STATUS REGULATION OF REPRESENTATIVE
OFFICES OF FOREIGN LEGAL ENTITIES, AS PAYERS OF CORPORATE
INCOME TAX IN UKRAINE**

Циганок Ю.В.,

*аспірант кафедри фінансового права Юридичного інституту
ДВНЗ «Київський національний економічний університет
ім. В. Гетьмана»*

У запропонованій статті розглянуто поточний стан та перспективи правового регулювання статусу представництв іноземних юридичних осіб, як платників податку на прибуток підприємств в Україні. Чинні норми Податкового кодексу України допускають тлумачення, які можуть мати негативні наслідки для представництв іноземних юридичних осіб – нерезидентів, які не здійснюють в Україні підприємницьку діяльність, направлену на отримання прибутку, а здійснюють лише підготовчу та допоміжну діяльність щодо основного виду діяльності такого нерезидента. За певних обставин органи Державної податкової служби України визнають такі представництва нерезидентів з метою оподаткування постійними представництвами та вимагають сплати податку на прибуток. Проте це не відповідає характеру та змісту діяльності таких представництв. Особливої актуальності ця проблема набула після того, як до Податкового кодексу було внесено зміни Законом України від 16.01.2020 р. № 466-ІХ. Цей Закон було прийнято задля імплементації плану BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) в податкове законодавство України. Зокрема, зміни направлені на боротьбу зі штучним уникненням статусу постійного представництва. Проте ці зміни створили проблеми і для відокремлених підрозділів компаній – нерезидентів, які за змістом своєї діяльності не є постійними представництвами. У статті докладно проаналізовано зміст та критерії визначення постійного представництва нерезидента. Проаналізовано поточну судову та роз'яснювальну практику щодо цих норм. Проведено порівняння з окремими міжнародними договорами про уникнення подвійного оподаткування та Типовою конвенцією Організації Об'єднаних Націй про уникнення подвійного оподаткування у відносинах між розвиненими і країнами, що розвиваються. Запропоновано зміни до Податкового кодексу України, які мають на меті більш чітко визначити правовий статус некомерційних представництв нерезидентів з метою недопущення випадків застосування до них контролюючими органами загальних норм щодо оподаткування податком на прибуток підприємств.

Ключові слова: податок на прибуток підприємств, юридична особа – нерезидент, представництво нерезидента, постійне представництво, некомерційне представництво, господарська діяльність, підприємницька діяльність.

The proposed article considers the current state and prospects of legal regulation of the status of representative offices of foreign legal entities as payers of corporate income tax in Ukraine. The existing rules of the Tax Code of Ukraine allow for interpretations that may have negative consequences for representative offices of foreign legal entities - non-residents who do not carry out business activities in Ukraine aimed at making a profit, but only carry out preparatory and ancillary activities for such nonresident. Under certain circumstances, the bodies of the State Tax Service of Ukraine recognize such representations of non-residents for the purpose of taxation by permanent representations and require the payment of income tax. However, this does not correspond to the nature and content of the activities of such representations. This problem became especially relevant after the Tax Code was amended by the Law of Ukraine of 16.01.2020 № 466-IX. This Law was adopted for the implementation of the BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) plan in the tax legislation of Ukraine. In particular, the changes are aimed at combating the artificial avoidance of the status of permanent representation. However, these changes also created problems for separate divisions of non-resident companies, which are not permanent establishments in terms of their activities. The article analyzes in detail the content and criteria for determining the permanent establishment of a non-resident. The current judicial and explanatory practice on these norms is analyzed. A comparison has been made with individual international treaties on the avoidance of double taxation and the United Nations Model Convention on the Avoidance of Double Taxation in Relations between Developed and Developing Countries. Amendments to the Tax Code of Ukraine are proposed, which aim to more clearly define the legal status of non-profit offices of non-residents in order to prevent cases of application by the supervisory authorities of general rules on corporate income tax.

Keywords: corporate income tax, non-resident legal entity, non-resident's representative office, permanent establishment, non-profit representative office, business activity, entrepreneurial activity

З метою імплементації у податкове законодавство України плану ОЕСР з протидії розмиванню податкової бази та зменшенню оподаткованого прибутку (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS) [1] на початку 2020 року було прийнято Закон України від 16.01.2020 р. № 466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» (далі – Закон № 466) [1].

Ним внесена значна кількість змін до Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (далі - ПКУ) [3].

Зокрема, з метою імплементації кроку 7 плану BEPS «Запобігання штучного уник-

нення статусу постійного представництва» до ПКУ з 23 травня 2020 року було внесено зміни, які стосуються:

- 1) визначення терміну «постійне представництво нерезидента» (пп. 14.1.193 ПКУ);
- 2) взяття представництв нерезидентів на податковий облік в органах Державної податкової служби України (п. 64.5 ПКУ);
- 3) орядку визначення оподаткованого прибутку постійних представництв нерезидентів (пп. 141.4.7 ПКУ).

Аналіз цих змін слід почати із законодавчого визначення терміну «постійне представництво» (далі - ПП) в пп. 14.1.193 ПКУ.

Перш за все зазначимо, що базове визначення ПП залишилося без змін – це, як і раніше, постійне місце діяльності, через яке повністю або частково проводиться господарська діяльність нерезидента в Україні, зокрема: місце управління; філія; офіс; фабрика; майстерня; установка або споруда для розвідки природних ресурсів шахта, нафтова / газова свердловина, кар'єр або будь-яке інше місце видобутку природних ресурсів склад або приміщення, що використовується для доставки товарів, сервер.

У цій дефініції звернемо увагу на дві ключові ознаки, одночасна наявність яких свідчить про наявність постійного представництва:

- наявність постійного місця діяльності;
- господарський характер такої діяльності.

Згідно з визначенням в пп. 14.1.36 ПКУ, господарська діяльність - діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу і проводиться такою особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії, доручення та агентськими договорами.

Отже, якщо відокремлений підрозділ юридичної особи – нерезидента (представництво) не здійснює господарської діяльності, то для нього, в цій частині нічого не змінилося, і воно не повинно визнаватися ПП відповідно до пп. 14.1.193 ПКУ.

Проте, варто звернути увагу на те, що Законом № 466 більш детально вписаний перелік випадків, коли діяльність іноземної юридичної особи вважається ПП для цілей оподаткування. Він включає, в тому числі:

- а) будівельний майданчик, будівельний, складальний або монтажний об'єкт чи пов'язану з ними наглядову діяльність, якщо загальна тривалість робіт, пов'язана з таким майданчиком, об'єктом чи діяльністю (в рамках одного проекту або пов'язаних між собою проектів), що виконуються нерезидентом через співробітників або інший персонал, найнятий ним для таких цілей, перевищує 12 місяців;
- б) надання послуг нерезидентом (крім послуг з надання персоналу), у тому числі консультаційних, через співробітників, найнятих ним для таких цілей, якщо така діяльність проводиться (в рамках одного проекту або проекту, що пов'язаний з ним) в Україні протягом періоду або періодів, загальна тривалість яких становить більш як 183 дні у будь-якому дванадцятимісячному періоді;
- в) осіб, які на підставі договору, іншого правочину або фактично мають та звичайно реалізують повноваження вести переговори щодо суттєвих умов правочинів, внаслідок чого нерезидентом укладаються договори (контракти) без суттєвої зміни таких умов, та/або укладати договори (контракти) від імені нерезидента, у разі, якщо зазначена діяльність здійснюється особою в інтересах, за рахунок та/або на користь виключно одного нерезидента та/або пов'язаних із ним осіб - нерезидентів;
- г) осіб, які на підставі договору, іншого правочину або фактично мають і звичайно реалізують повноваження утримувати (зберігати) запаси (товари), що належать нерезиденту, із складу яких здійснюється поставка

запасів (товарів) від імені нерезидента, крім резидентів - утримувачів складу тимчасового зберігання або митного складу.

Подібні положення містилися в пп. 14.1.193 ПКУ і раніше, але тепер вони випи-сані більш детально.

При цьому Законом № 466 уточнено, що про наявність в особи фактичних повнова-жень здійснювати в інтересах, за рахунок та/або на користь нерезидента діяльність, яка має ознаки постійного представництва, може, зокрема, але не виключно, свідчити:

- надання нерезидентом обов'язкових до виконання вказівок (у тому числі засобами електронного зв'язку або шляхом передачі електронних носіїв) та їх виконання особою;
- наявність в особи та використання нею електронної адреси корпоратив-ної електронної пошти нерезидента та/або його пов'язаних осіб для кому-нікації з нерезидентом та/або з треті-ми особами, з якими нерезидент уже уклав або в подальшому буде уклада-ти договори чи інші правочини;
- реалізація особою права володіння або розпорядження запасами (товара-ми) чи іншими активами нерезидента в Україні або їх значною часткою на підставі відповідних вказівок нерези-дента;
- наявність в особи приміщень, орен-дованих від власного імені для збері-гання майна, придбаного за рахунок нерезидента або яке належить нерези-денту чи третім особам та підлягає передачі третім особам за вказівкою нерезидента, або для інших цілей, ви-значених нерезидентом.

Звертаємо увагу, що у всіх цих нормах чітко говориться саме про «осіб», як само-

стійних суб'єктів (осіб юридичних або фі-зичних), діяльність яких з метою оподатку-вання можуть прирівнюватися до постійних представництв. Відокремлений структурний підрозділ за своїм правовим статусом є лише частиною юридичної особи, тому на нього дані критерії не поширюються. При цьому цілком очевидно, що такий підрозділ отри-мує обов'язкові до виконання вказівки і вико-ристовує загальні ресурси юридичної особи (сервер електронної пошти) в рамках зви-чайної організаційно-розпорядчої діяльності підприємства, і це не може бути свідченням наявності постійного представництва.

Приймаючи ці норми, законодавець мав на меті покласти край ухиленню від оподат-кування в Україні компаніями, які здійсню-ють на її території господарську діяльність, ухиляючись від реєстрації постійних пред-ставництв. Тому є підстави вважати, що ці зміни не мають стосуватися зареєстрованих в Україні відокремлених підрозділів юри-дичних осіб-нерезидентів.

При цьому пп. 14.1.193 ПКУ, як і раніше містить критерії, які виводять некомерційні представництва нерезидента з-під категорії постійних:

«Постійним представництвом не є:

- а) використання будівель або споруд ви-ключно з метою зберігання, демон-страції товарів чи виробів, що нале-жать нерезиденту;
- б) зберігання запасів (товарів або виро-бів), що належать нерезиденту, ви-ключно з метою зберігання або де-монстрації;
- в) зберігання запасів (товарів або виро-бів), що належать нерезиденту, ви-ключно з метою переробки іншим підприємством;
- г) утримання постійного місця діяльно-сті виключно з метою закупівлі това-

рів чи виробів або для збору інформації для нерезидента;

- г) направлення у розпорядження особи фізичних осіб у межах виконання угод про послуги з надання персоналу;
- д) утримання постійного місця діяльності з іншою метою.

Утримання постійного місця діяльності виключно для здійснення будь-якої комбінації видів діяльності, зазначених у підпунктах «а» – «д» цього підпункту, за умови, що такі види діяльності (їх комбінація) мають підготовчий або допоміжний характер для такого нерезидента, не є постійним представництвом».

Отже, поєднавши наведені виключення з базовим визначенням ПП, наведеним в абзаці першому пп. 14.1.193 ПКУ, доходимо висновку, що навіть за наявності постійного місця діяльності відокремлений підрозділ юрособи-нерезидента не повинен визнаватися постійним представництвом, за умови, що характер діяльності такого підрозділу має підготовчий або допоміжний характер для такого нерезидента, і при цьому він не здійснює господарську діяльність, як діяльність, направлену на отримання доходу.

Як бачимо, пп. 14.1.193 ПКУ, як і раніше (до набрання чинності Законом № 466), так і тепер, містить норми, які вказують на те, яке представництво нерезидента не вважається постійним представництвом. Тобто висновок про те, що з 23.05.2020 всі представництва нерезидентів в Україні вважаються постійними і повинні платити податок на прибуток, на наш погляд, є безпідставним.

Проте, нажаль, чинний ПКУ не містить чіткої дефініції «некомерційного представництва» на противагу «постійному представництву».

Натомість, критерій здійснення саме «господарської діяльності», як діяльності,

направленої на отримання доходу, призводить до певних проблем у правозастосуванні вищенаведених норм і помилковій кваліфікації органами ДПС відокремлених підрозділів нерезидентів – юридичних осіб, діяльність яких має підготовчий або допоміжний характер, як постійних представництв нерезидентів. І ці проблеми не вирішено Законом № 466.

Як свідчить роз'яснювальна практика, викладена у листах та індивідуальних податкових консультаціях органів ДПС, останні вважають доходом, і, відповідно, ознакою здійснення господарської діяльності такі надходження коштів на поточний рахунок відокремленого підрозділу, як:

- отримання на цільового фінансування від юридичної особи-нерезидента (про це свідчить судова практика, зокрема, постанова Касаційного адміністративного суду Верховного Суду від 24.05.2019 у справі № 826/3191/13-а [4], у якій Суд не погодився із позицією контролюючого органу);
- отримання виручки від реалізації майна нерезидента, бувшого у використанні, наприклад, старих службових автомобілів тощо (такий висновок був зроблений, зокрема, у листі ДФСУ від 28.01.2016 № 1656/6/99-99-19-03-02-15 [5]).

На практиці оскарження рішень податкового органу, які ґрунтуються на цій позиції, лежить у площині застосування до таких правовідносин положень міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування. Згідно п. 3.2 ПКУ якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені цим Кодексом, застосовуються правила міжнародного договору.

У багатьох з таких міжнародних договорів у визначенні постійного представництва застосовується критерій не господарської, а підприємницької діяльності. У якості прикладу таких договорів можна навести Конвенцію між Урядом України і Урядом Республіки Індія про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи і капітал, ратифікованої Законом України від 20.09.2001 № 2737-III (далі - Конвенція) [6].

Перша відмінність правил Конвенції від правил ПКУ полягають в тому, що основним критерієм визнання представництва постійним, п. 1 ст. 5 Конвенції визначає не господарську, а підприємницьку діяльність.

Операції з продажу рухомого майна, які становили частину майна представництва і використовувалися для його власних потреб, не повинні визнаватися підприємницькою діяльністю з двох причин.

По-перше, підприємництво, згідно з визначенням в ст. 42 Господарського кодексу України [7], це – самостійна, ініціативна, систематична, на власний ризик господарська діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання (підприємцями) з метою досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку.

Постановою Пленуму Верховного Суду України від 25.04.2003 № 3 [8] визначено, що систематичної вважається діяльність, що здійснюється не менше трьох разів протягом одного календарного року. Тобто разові операції з продажу бувших у власній експлуатації автомобілів не є систематичною діяльністю, і вони не спрямовані на отримання прибутку. Таким чином, відповідно до національного законодавства України вони не можуть бути визнані підприємницькою діяльністю.

А по-друге, сама Конвенція розрізняє доходи від підприємницької діяльності, опо-

даткування яких регулюється статтею 7, і доходи від продажу майна, про які йде мова в статті 13. Тобто, доходи від продажу майна представництва не є доходами від підприємницької діяльності.

Виходячи з цього, сам факт продажу представництвом будь-якого майна не дає підстав перекваліфікувати таке представництво в постійне.

Якщо проаналізувати більш загальний документ, такий як Типова конвенція Організації Об'єднаних Націй про уникнення подвійного оподаткування у відносинах між розвиненими і країнами, що розвиваються [9], також бачимо різний режим оподаткування прибутку від підприємницької діяльності (ст. 7) та інших доходів, в тому числі від продажу майна (ст. 7, 13)

Для більш чіткого визначення терміну «постійне представництво» вважаємо за доцільне рекомендувати внести наступні зміни до пп. 14.1.193 ПКУ:

- в абзаці першому замінити слова «господарську діяльність» на «підприємницьку діяльність»;
- дати законодавче визначення некомерційному представництву нерезидента, як такому, що не відповідає ознакам постійного представництва.

При цьому чітко закріпити у статті 133 ПКУ те, що некомерційні представництва не є платниками на прибуток підприємств в Україні. Це особливо важливо з огляду на те, що Закон № 466 змінив порядок оподаткування прибутку постійних представництв, скасувавши спрощений порядок визначення оподаткованого прибутку, і зобов'язавши визначати його на загальних підставах із застосування принципу «втягнутої руки» (пп. 141.4.7 та ст. 39 ПКУ).

Це дозволило б запобігти помилкам органів ДПС у застосуванні норм щодо опо-

даткування доходів нерезидентів, та запо- представництва для здійснення діяльності,
бігти негативному іміджу України серед яка має підготовчий та допоміжний харак-
іноземних інвесторів, які відкривають свої тер.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Рекомендації з реалізації Плану дій з BEPS (мінімальні стандарти). URL: https://www.mof.gov.ua/storage/files/2017_Roadmap_BEPS_UKRAINE_ua.pdf
2. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві: Закон України від 16.01.2020 р. № 466-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
4. Постанова Касаційного адміністративного суду Верховного Суду від 24.05.2019 р. у справі № 826/3191/13-а. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/81981690>
5. Лист Державної фіскальної служби України від 28.01.2016 р. № 1656/6/99-99-19-03-02-15. URL: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/66531.html>
6. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Індія про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи і капітал, ратифікованої Законом України від 20.09.2001 р. № 2737-III. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/356_010#Text
7. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>
8. Постанова Пленуму Верховного Суду України від 25.04.2003 р. № 3. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/va003700-03#Text>
9. Типова конвенція Організації Об'єднаних Націй про уникнення подвійного оподаткування у відносинах між розвиненими і країнами, що розвиваються. URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_UpdateRu.pdf