

Податкові спори та ризики стосовно постійного представництва

№16, 18 квітня 2024

Анна Дворнікова,
старший юрист, адвокат
EVERLEGAL

У світлі останніх подій, які відбуваються в Україні, усе більш актуальними стають процеси залучення іноземних компаній та інвестицій у різних секторах економіки, компанії закордонного походження виявляють зацікавленість у веденні бізнесу на території України та відкривають свої представництва, відбувається релокація українських компаній до інших держав, з яких такі провадять свою господарську діяльність.

Ці процеси вимагають їх нового переосмислення, упорядкування правового регулювання та формування нових "проєвропейських" підходів до розуміння.

Не буде зайвим зауважити, що сьогодні популярним рішенням у представників податкових органів під час проведення відповідних перевірок є ототожнення діяльності допоміжних підприємств нерезидентів, агентів і брокерів, які діють в інтересах таких нерезидентів, з "постійними представництвами", у результаті чого особи вважаються винними в порушенні податкового законодавства та щодо таких застосовують фінансові санкції.

Відтак із метою уникнення неоднозначного трактування та чіткого розуміння ризиків, до яких призводить неврегульована діяльність постійного представництва, варто дослідити основні критерії, за умови наявності яких можна вважати представництво "постійним", на що впливає постійність таких представництв і що в законодавчому розумінні вважається "постійним представництвом".

Що вважається "постійним представництвом" нерезидента на території України?

Відповідаючи на запитання щодо визначення терміна "постійне представництво" нерезидента, потрібно керуватися не тільки національним законодавством, а й аналізувати наявність ратифікованих Україною конвенцій щодо уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи, які підлягають застосуванню для врегулювання податкових відносин із багатьма країнами світу.

У цій статті як найпоширеніший приклад буде наведено таку конвенцію, яка регулює податкові відносини України з Республікою Кіпр.

Тож, на законодавчому рівні визначення "постійного представництва", його основних характеристик та складових, міститься в пп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України (далі – ПК України).

ПК України встановлює, що "постійне представництво" – 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 чи будь-яке інше місце видобутку природних ресурсів; склад або приміщення, що використовується для доставки товарів, сервер.

Серед іншого постійним представництвом не є: а) використання будівель або споруд виключно з метою зберігання, демонстрації товарів чи виробів, що належать нерезиденту; б) зберігання запасів (товарів або виробів), що належать нерезиденту, виключно з метою зберігання або демонстрації; в)

зберігання запасів (товарів або виробів), що належать нерезиденту, виключно з метою переробки іншим підприємством; г) утримання постійного місця діяльності виключно з метою закупівлі товарів чи виробів або для збору інформації для нерезидента; г') направлення в розпорядження особи фізичних осіб у межах виконання угод про послуги з надання персоналу; д) утримання постійного місця діяльності з іншою метою (абзаци 16 – 22 пп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПК України).

Отже, за своїм загальним змістом саме зазначений пп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПК України визначає низку критеріїв та особливостей, за якими постійне місце діяльності нерезидента варто розглядати як постійне представництво, що отримує доходи в межах території України.

Підпунктом 14.1.54 п. 14.1 ст. 14 ПК України визначено, що дохід із джерелом їх походження з України – 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 або постійними представництвами нерезидентів в Україні; 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 із 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, вигравів, призів; є) заробітної плати, інших виплат і винагород, виплачених відповідно до умов трудового та цивільно-правового договору; ж) доходів від зайняття підприємницькою та незалежною професійною діяльністю; з) доходів від відчуження прав на видобуток та розробку родовищ корисних копалин, мінеральних джерел та інших природних ресурсів; и) прибутків від відчуження акцій, часток, корпоративних або інших аналогічних прав в іноземних компаніях, організаціях, утворених відповідно до законодавства інших держав (іноземні юридичні особи), які відповідають таким умовам:

1) у будь-який момент часу впродовж 365 днів, що передують продажу або іншому відчуженню, вартість акцій, часток, корпоративних або інших аналогічних прав іноземної юридичної особи на 50 і більше відсотків утворюється за рахунок акцій, часток в українській юридичній особі, які належать зазначеній іноземній юридичній особі прямо або опосередковано, та

2) у будь-який момент часу впродовж 365 днів, що передують продажу або іншому відчуженню, вартість акцій, часток в українській юридичній особі на 50 і більше відсотків утворюється за рахунок нерухомого майна, яке розташовано в Україні та належить такій українській юридичній особі або використовується такою українською юридичною особою на підставі договору операційної або фінансової оренди (лізингу) чи аналогічного договору, і таке використання має відобразитися в обліку такої юридичної особи як актив, у тому числі актив із права користування, згідно з вимогами національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

і) прибутків нерезидентів від відчуження акцій, корпоративних прав у статутному капіталі юридичної особи – резидента України за умови, якщо в будь-який час упродовж 365 днів, що передують продажу або іншому відчуженню, вартість таких акцій, корпоративних прав на 50 і більше відсотків утворювалася за рахунок нерухомого майна, що розташовано в Україні та належить такій юридичній особі – резиденту України або використовується такою юридичною особою – резидентом України на підставі договору операційної або фінансової оренди (лізингу) чи аналогічного договору, і таке використання має відобразитися в обліку такої юридичної особи як актив, у тому числі актив із права користування, згідно з вимогами національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

Отже, з огляду на викладене та у зв'язку з тим, що визначення наявності постійного представництва нерезидента на території України напряму пов'язано з правозастосуванням

законодавства, що регулює діяльність такого нерезидента в країні реєстрації, то варто звернутися і проаналізувати взаємовідносини на прикладі місця реєстрації такого нерезидента в Республіці Кіпр.

4 липня 2013 року Законом № 412-VII Верховна Рада ратифікувала Конвенцію між Урядом України та Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи, яка набрала чинності для України 7 серпня 2013 року (далі – Конвенція).

Відповідно до п. 1 ст. 5 Конвенції для цілей цієї Конвенції термін "постійне представництво" означає постійне місце діяльності, через яке повністю або частково здійснюється підприємницька діяльність підприємства.

Термін "постійне представництво", зокрема, включає: а) місце управління; б) філіал; с) офіс; d) фабрику; е) майстерню; f) установку або споруду для розвідки природних ресурсів; g) шахту, нафтову або газову свердловину, кар'єр чи будь-яке інше місце видобутку природних ресурсів; та h) склад або інше приміщення, що використовується для продажу товарів (п. 2 ст. 5 Конвенції).

При цьому п. 4 ст. 5 Конвенції передбачено, що, попри попередні положення цієї статті, термін "постійне представництво" не включає: а) використання споруд виключно з метою зберігання, демонстрації або доставки товарів чи виробів, що належать підприємству; б) складування запасів товарів або виробів, що належать підприємству, виключно з метою зберігання, демонстрації або доставки; с) складування запасів товарів або виробів, що належать підприємству, виключно з метою переробки іншим підприємством; d) утримання постійного місця діяльності виключно з метою закупівлі товарів чи виробів або для збирання інформації для підприємства; е) утримання постійного місця діяльності виключно з метою здійснення для підприємства будь-якої іншої діяльності, яка має підготовчий або допоміжний характер; f) утримання постійного місця діяльності виключно для здійснення будь-якої комбінації видів діяльності, перелічених у підпунктах від "а" до "е", за умови, що сукупна діяльність постійного місця діяльності, яка виникає внаслідок такої комбінації, має підготовчий або допоміжний характер.

Отже, як національне, так і міжнародне законодавство встановлює, що одним із випадків, коли господарська діяльність нерезидента, що здійснюється через його представництво в Україні, не підпадає під визначення "постійне представництво", є здійснення таким представництвом комбінації видів діяльності, якщо наслідком такої комбінації є сукупна діяльність підготовчого чи допоміжного характеру.

Пунктом 7 ст. 5 Конвенції визначено, що той факт, що компанія, яка є резидентом Договірної Держави, контролює чи контролюється компанією, яка є резидентом іншої Договірної Держави або яка здійснює підприємницьку діяльність у цій іншій Державі (через постійне представництво чи будь-яким іншим чином), сам собою не перетворює одну із цих компаній у постійне представництво іншої.

Додатково варто зазначити, що основою для розробки переважної більшості міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування є Модельна конвенція Організації економічного співробітництва та розвитку щодо податків на доходи і капітал (далі – Модельна конвенція ОЕСР).

Модельна конвенція становить джерело уніфікованих рішень щодо найпоширеніших питань, які виникають у сфері міжнародного оподаткування та усунення подвійного оподаткування. Також важливе значення мають Коментарі до Модельної Конвенції ОЕСР.

Наведені норми міжнародного й українського законодавства підтверджують висновок про те, що представництва на території України зазвичай не мають статусу юридичної особи та діють на підставі наданих нерезидентом повноважень. Такі представництва можуть як здійснювати підприємницьку діяльність на території України, так і виконувати лише функції, які мають допоміжний та підготовчий характер (зберігання, демонстрація, закупівля або доставка товарів, збирання інформації тощо). Ці умови можна схарактеризувати як ознаки, що дозволяють відносити представництво нерезидента до розряду "постійних" та "непостійних".

Таким чином, постійне представництво нерезидента в Україні з метою оподаткування розглядають як окремий, незалежний від самого нерезидента, суб'єкт господарської діяльності. А тому взаємовідносини між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні необхідно

розглядати як взаємовідносини між різними суб'єктами господарювання та, відповідно, податковий облік самого постійного представництва повинен здійснюватися згідно із загальними правилами.

Які головні критерії розмежування "постійного" та "непостійного" представництва нерезидента?

Сьогодні можна виокремити три головні критерії розмежування.

По-перше, види діяльності, що здійснюються представництвом.

Пункт 24 Коментарів до статті 5 Модельної конвенції ОЕСР (у редакції 2014 року) роз'яснює, що часто буває важко відрізнити діяльність, яка має підготовчий або допоміжний характер, від тієї, яка не має. Вирішальним критерієм є те, чи діяльність представництва сама собою є істотною та значною частиною діяльності підприємства в цілому. Кожен випадок варто розглядати окремо. У будь-якому разі постійне місце діяльності, головна мета якого ідентична головній меті всього підприємства, не здійснює підготовчої або допоміжної діяльності. Такі ж за змістом положення знайшли відображення й у пункті 59 Коментарів до статті 5 Модельної конвенції ОЕСР (у редакції 2017 року).

Пункт 60 Коментарів до статті 5 Модельної конвенції ОЕСР (у редакції 2017 року) також додатково деталізує, що діяльність, яка має допоміжний характер, як правило, відповідає діяльності, що здійснюється для підтримки, але не є суттєвою та істотною частиною діяльності підприємства в цілому. Це малоімовірно, що діяльність, яка вимагає значної частки активів та працівників підприємства, може розглядатись як така, що має допоміжний характер.

Так, у постановах від 24 травня 2019 року (справа № 826/3191/13-а), від 16 березня 2020 року (справа № 826/7675/18) Верховний Суд зазначав, що для розмежування "постійного" представництва від "непостійного" (некомерційного) потрібно виділити ключові характеристики, які слугують базою для їх розмежування. Насамперед діяльність некомерційного представництва має виключно підготовчий або допоміжний характер щодо діяльності материнської компанії та має бути відмінною від статутних функцій материнської компанії.

Ідучи від зворотного, постійним представництвом визнається особа, яка загалом здійснює діяльність, аналогічну материнській компанії, або якщо така діяльність є переважною. Такий висновок узгоджується з правовою позицією Верховного Суду України, викладеною в постанові від 15 березня 2016 року (справа № 826/14127/14), відповідно до якої в разі здійснення представництвом нерезидента видів або виду діяльності, яка є тотожною основній діяльності нерезидента, таке представництво набуває статусу постійного представництва, а його діяльність на території України оподатковується в загальному порядку.

Отже, одним із визначальних критеріїв для відмежування "постійного" представництва від "непостійного" є характер діяльності, що здійснюється материнською компанією та її представництвом у договірній державі. При цьому вирішення питання того, чи належить така діяльність до підготовчої та/або допоміжної, підлягає встановленню в кожному конкретному випадку окремо з огляду на відповідні особливості здійснення такої діяльності.

Під час розмежування основної діяльності та підготовчої або допоміжної діяльності потрібно брати до уваги таке: підготовча чи допоміжна діяльність має здійснюватися на користь нерезидента, а не для третіх осіб; під основною діяльністю зазвичай сприймають діяльність, що є суттєвою та важливою, зважаючи на зміст комерційних цілей та завдань організації; підготовча діяльність передуює початку основної діяльності нерезидента на території України; допоміжна діяльність забезпечує процес ведення основної господарської діяльності нерезидентом, здійснюється одночасно з основною діяльністю, при цьому до основної не належить.

Таким чином, встановленню підлягає факт того, чи відбувається представництвом дублювання функцій та видів діяльності основної материнської компанії.

Своєю чергою, діяльність такого представництва може бути визнана допоміжною стосовно материнської компанії, тобто такою, результати якої суб'єкт господарювання використовує саме для обслуговування та супроводження свого основного виду

діяльності. При цьому діяльність допоміжного характеру може здійснюватися як тимчасово так і на постійній основі.

По-друге, строк перебування представництва за постійним місцем діяльності.

Ані Конвенція, ані Модельна конвенція ОЕСР не визначає конкретних строків, після спливу яких представництво набуває статусу постійного. За загальним правилом для набуття статусу постійного представництва ведення діяльності має бути регулярним, стабільним і стаціонарним, тобто розташовуватись у певному місці та з певним ступенем тривалості.

Таким чином, за умови визнання віднесення діяльності представництва до категорії "допоміжної" стосовно материнської компанії, незалежно від тривалості перебування представництва за певним місцем розташування, кількості персоналу й обсягу наявних основних засобів, відсутні підстави для надання такому представництву статусу "постійного", поки його діяльність обмежується функціями суто підготовчого та/або допоміжного характеру. Аналогічний підхід застосовано й у пункті 28 Коментаря до статті 5 Модельної конвенції ОЕСР (у редакції 2014 року), пункті 70 Коментаря до статті 5 Модельної конвенції ОЕСР (у редакції 2017 року).

По-третє, витрати материнської компанії на утримання представництва.

Знову ж таки, ані положення Конвенції та Модельної конвенції ОЕСР, ані Коментарі до Модельної конвенції ОЕСР прямо не вказують на можливість віднесення представництва до категорії "постійного" залежно від розміру витрат, понесених материнською компанією на його утримання.

Водночас потрібно врахувати, що в пункті 60 Коментаря до статті 5 Модельної конвенції ОЕСР (у редакції 2017 року) вказано: малоімовірно є те, що діяльність, яка вимагає значної частки активів чи працівників підприємства, може розглядатись як така, що має допоміжний характер.

Отже, розмір витрат, що здійснюються нерезидентом на утримання представництва, можуть за певних умов розглядатись як такі, що свідчать на користь висновку про необхідність надання такому представництву статусу "постійного".

Однак, для визначення того, чи є такі витрати дійсно значними, потрібно порівнювати обсяг фінансування представництва із загальним обсягом коштів, отриманих нерезидентом від здійснення господарської діяльності, з урахуванням також особливостей сфери бізнесу, ситуації на ринку тощо сукупно.

Які правові наслідки віднесення представництва нерезидента до категорії "постійного"?

Зазвичай у правовій доктрині виділяють три різних ступені присутності нерезидента в іншій країні під час отримання ним доходів із джерелом походження з відповідної держави.

Перший ступінь – нерезидент може отримувати доходи з іншої країни взагалі без присутності в такій країні (наприклад, шляхом отримання з такої країни процентів або роялті). У таких випадках договори про уникнення подвійного оподаткування надають країнам обмежене право оподатковувати відповідні доходи, яке не пов'язано з "постійним представництвом".

Другий ступінь – нерезидент, з метою здійснення діяльності в іншій країні, може створити в такій країні дочірнє підприємство. Дочірнє підприємство, будучи юридично відокремленим, буде наділене всіма ознаками податкової правосуб'єктності, зокрема – податковою резиденцією іншої країни. Водночас міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування враховують те, що дочірні підприємства не є повністю незалежними від материнських підприємств, а перебувають у певній субординації. Відтак міжнародними договорами про уникнення подвійного оподаткування закріплено "принцип витягнутої руки" як механізм урахування податкових наслідків субординації між материнськими та дочірніми компаніями.

Третій ступінь – нерезидент може створити в іншій країні представництво або інший структурний підрозділ чи просто розмістити в іншій країні певне майно та персонал. З функціонального погляду така діяльність нерезидента є подібною до створення дочірнього підприємства, але відповідний

структурний підрозділ (майно, персонал), є відокремленими лише територіально, але не юридично. Відтак постійне представництво з метою оподаткування розглядають як окремих (від нерезидента) суб'єкт.

Специфіка діяльності компаній, що здійснюють свою діяльність через представництва в декількох країнах, полягає в тому, що компанія несе витрати в одних країнах (зокрема, через представництва), а доходи має отримувати на банківські рахунки (компаній або інших представництв), відкриті в інших країнах.

Серед іншого пп. 141.4.7 п. 141.4 ст. 141 ПК України визначено, що суми прибутків нерезидентів, які провадять свою діяльність на території України через постійне представництво, оподатковуються в загальному порядку. При цьому таке постійне представництво прирівнюється з метою оподаткування до платника податку, який провадить свою діяльність незалежно від такого нерезидента.

Постійне представництво визначає обсяг оподаткованого прибутку, отриманого протягом звітного (податкового) періоду, відповідно до принципу "витягнутої руки". Оподатковуваний прибуток постійного представництва має відповідати прибутку незалежного підприємства, що здійснює таку саму або аналогічну діяльність у таких самих або аналогічних умовах і діє в повній незалежності від нерезидента, постійним представництвом якого воно є.

Обсяг оподаткованого прибутку постійного представництва розраховують відповідно до положень ст. 39 цього Кодексу.

За умови наведеного вбачається, що саме від факту того, чи наявні підстави для визнання представництва нерезидента "постійним", залежить порядок оподаткування доходів такого.

© ТОВ "ІАЦ "ЛІГА", ТОВ "ЛІГА ЗАКОН", 2024

У разі цитування або іншого використання матеріалів, розміщених у цьому продукті ЛІГА:ЗАКОН, посилання на ЛІГА:ЗАКОН обов'язкове. Повне або часткове відтворення чи тиражування будь-яким способом цих матеріалів без письмового дозволу ТОВ "ЛІГА ЗАКОН" заборонено.

© ТОВ "Інформаційно-аналітичний центр "ЛІГА", 2024

© ТОВ "ЛІГА ЗАКОН", 2024