

привлекательность страны в связи с высокими ставками налога на прибыль, снижающих эффективность инвестиций.

Позитивным опытом налогообложения дивидендов в Азербайджанской Республике, внедрение которого следует осуществить в Украине является: снижение и использование единой ставки налога на прибыль при налогообложении дивидендов; отмена налога на репатриацию с целью усовершенствования инвестиционной стратегии развития страны. Кроме того, налоговая нагрузка по уплате налога на прибыль из суммы начисленных дивидендов должна переместиться с предприятия на инвесторов. Применение изложенных предложений будет способствовать формированию эффективной системы налогообложения дивидендов и повышению корпоративной культуры предприятия.

Список литературы:

1. Мирзоева А.Г. Правовое значение правильного определения объекта налогообложения и предмета налога – как основных элементов юридического состава налога в налоговом законодательстве: проблемы теории и практики // 2013. № 10. С. 1246-1253

2. Налоговый Кодекс Азербайджанской Республики № 905-IQ от 11 июля 2000 г. URL:
https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30414629#pos=4;-272

3. Налоговый Кодекс Украины № 3675-VI от 08.07.2011 г. URL:
<http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=2755-17>

Ковач С.І.,
к.е.н., доцент,
кафедра обліку, контролю та оподаткування агробізнесу
*ДВНЗ «Київський економічний університет
імені Вадима Гетьмана»,
(м. Київ)*

ПОСТІЙНІ ПРЕДСТАВНИЦТВА НЕРЕЗИДЕНТА: ПОДАТКОВИЙ СТАТУС ТА ПОРЯДОК РЕЄСТРАЦІЇ

Податковий статус іноземного представництва на території України безпосередньо впливає на те, як оподатковуватиметься його діяльність. У зв'язку з цим є потреба проаналізувати критерії, на які слід орієнтуватися в разі розмежування іноземних представництв на постійні й некомерційні. Їх наведено у пп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України (далі ПКУ) [1] (табл.1).

**Критерії розмежування іноземних представництв
на постійні й некомерційні**

№ з/п	Критерії розмежування	
	Постійне представництво	Некомерційне представництво
1	2	3
	Постійне місце діяльності, через яке повністю або частково провадять господарську 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, яке використовують для доставки товарів, сервер	Утримання постійного місця діяльності лише з метою закупівлі товарів чи виробів або для збирання інформації для нерезидента; утримання постійного місця діяльності тільки з метою провадження для нерезидента будь-якої іншої діяльності, яка має підготовчий або допоміжний характер
2	Будівельний майданчик, будівельний, складальний або монтажний об'єкт чи пов'язана з ними наглядова діяльність, якщо тривалість робіт, пов'язана з таким майданчиком, об'єктом або діяльністю:	
	перевищує шість місяців	не перевищує шести місяців
3	Надання послуг нерезидентом (крім послуг із надання персоналу), у тому числі консультаційних, через співробітників або інший персонал, найнятий ним для таких цілей, але якщо таку діяльність провадять (у межах одного проекту або проекту, що пов'язаний із ним) в Україні протягом періоду або періодів, загальна тривалість яких становить:	
	більше як шість місяців у будь-якому дванадцятимісячному періоді	менш ніж шість місяців у будь-якому дванадцятимісячному періоді
	X	Направлення в розпорядження особи фізичних осіб у межах виконання угод про послуги з надання персоналу

1	2	3
4	Резиденти, які мають повноваження діяти від імені лише такого нерезидента (проведення переговорів щодо суттєвих умов і/або укладення договорів (контрактів) від імені цього нерезидента), що приводить до виникнення в нього цивільних прав та обов'язків	Резиденти, що мають повноваження діяти від імені кількох нерезидентів
5	Резиденти, що мають повноваження утримувати (зберігати) запаси товарів, що належать нерезиденту, із складу яких здійснюють постачання товару від імені нерезидента, крім резидентів, які мають статус складу тимчасового зберігання або митного ліцензійного складу	Використання будівель або споруд лише з метою зберігання, демонстрації або доставки товарів чи виробів, що належать нерезиденту; зберігання запасів товарів або виробів, що належать нерезиденту, тільки з метою зберігання або демонстрації; зберігання запасів товарів або виробів, що належать нерезиденту, лише з метою перероблення іншим підприємством

Ключовим критерієм, за яким представництва не належать до постійних, є ведення ними діяльності для нерезидента, що має підготовчий або допоміжний характер.

На практиці часто виникають спори щодо того, яку саме діяльність здійснює представництво. Зазвичай у таких випадках контролюючі органи зіставляють види діяльності представництва та нерезидента. При цьому вони орієнтуються на норми п. 2 розд. IV Порядке розрахунку податку на прибуток нерезидентів, які провадять діяльність на території України через постійне представництво № 544, згідно з якими види діяльності, що здійснює представництво, можуть мати допоміжний або підготовчий характер за умови, якщо вони не становлять основну діяльність або один із видів основної діяльності нерезидента [2]. Під основною діяльністю розуміють діяльність нерезидента, визначену в його статутних документах, яка є регулярною й постійною протягом календарного року, на який припадає звітний (податковий) період.

Постійні представництва нерезидентів, які отримують доходи з джерелом походження з України або виконують агентські (представницькі) та інші функції стосовно таких нерезидентів чи їх засновників, належать до платників податку на прибуток з-поміж нерезидентів (пп. 133.2.2 ПКУ) [1].

За нормами п. 133.3 ПКУ постійне представництво до початку своєї господарської діяльності стає на облік у контролюючому органі за своїм місцезнаходженням відповідно до Порядку обліку платників податків і зборів № 1588 (Порядок № 1588) [3]. Процедура взяття на облік залежить від того, чи є постійне представництво відокремленим.

Так, якщо постійним представництвом нерезидента є відокремлений підрозділ нерезидента, то підставою для взяття його на облік (унесення змін, перереєстрації) слугує належна акредитація (реєстрація, легалізація) такого підрозділу на території України згідно із законом. Для взяття на облік таке постійне представництво протягом 10 календарних днів із дня державної реєстрації (акредитації, легалізації) згідно п. 5.3 Порядку № 1588 зобов'язано подати до контролюючого органу документи:

- заяву за формою № 1-РПП (додаток 6 до Порядку № 1588);
- копію документа, що підтверджує присвоєння коду за ЄДРПОУ;
- копію документа про реєстрацію, легалізацію, акредитацію чи засвідчення факту створення іншим способом [3].

Якщо ж постійне представництво нерезидента утворюють згідно з абз. 2 пп. 14.1.193 ПКУ (не є відокремленим), то до початку провадження господарської діяльності за місцезнаходженням об'єкта або ведення діяльності нерезидент зобов'язаний подати до контролюючого органу для взяття на облік постійного представництва (п. 5.4 Порядку № 1588):

- заяву про реєстрацію постійного представництва нерезидента в Україні як платника податку на прибуток за формою № 1-РПП;
- копію витягу з торговельного, банківського або судового реєстру, виданого в країні реєстрації іноземної компанії, організації та легалізованого в установленому порядку, якщо інше не передбачено міжнародними договорами, згоду на обов'язковість яких надала Верховна Рада України, що супроводжується нотаріально засвідченим перекладом українською мовою;
- нотаріально засвідчені в Україні копії відповідних документів стосовно об'єкта або відповідного проекту українською мовою, які містять інформацію щодо функцій та участі нерезидента в будівництві об'єкта чи виконанні проекту [3].

Відповідно до п. 133.3 ПКУ постійне представництво, яке розпочало свою господарську діяльність до реєстрації в контролюючому органі, вважається таким, що ухиляється від оподаткування, а одержані ним прибутки – прихованими від оподаткування [1].

У разі встановлення контролюючим органом за результатами податкового контролю ведення нерезидентом господарської діяльності через постійне представництво на території України без узяття на податковий облік складають акт, який надсилають через компетентний орган України до компетентного органу іноземної держави для організації заходів стягнення (п. 64.5 ПКУ) [1].

З моменту взяття на облік постійне представництво нерезидента вважають зареєстрованим платником податку на прибуток і включають до реєстру платників податків – нерезидентів з установленням ознаки платника податку на прибуток (п. 5.6 Порядку № 1588) [3].

Некомерційні представництва проходять обов'язкову акредитацію відповідно до Інструкції про порядок реєстрації представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності в Україні № 30 (далі Інструкція № 30) [4].

Для взяття на облік некомерційне представництво зобов'язано в 10-денний строк після державної реєстрації (легалізації, акредитації чи засвідчення факту створення іншим способом) подати до контролюючого органу за своїм місцезнаходженням такі документи:

- заяву за формою № 1-ОПП;
- копію документа, що підтверджує присвоєння коду за ЄДРПОУ;
- копію документа про реєстрацію, легалізацію, акредитацію чи засвідчення факту створення іншим способом.

Некомерційні представництва не повинні реєструватися платниками податку на прибуток. Представництва, які не ведуть господарську діяльність на території України, не можуть також бути зареєстровані і як неприбуткова організація.

Водночас, якщо такі представництва починають провадити господарську діяльність, вони повинні зареєструватися платниками податку на прибуток. Так доцільно вчиняти, зокрема, у разі продажу нерухомого й рухомого майна нерезидента представництву нерезидента без ведення господарської діяльності на території України.

Так, некомерційні представництва підлягають узяттю на облік у податкових органах лише в тому разі, якщо є платниками якихось податків і зборів (пп. 2 п. 3.4 Порядку № 1588) [3].

Зокрема, представництво нерезидента (у тому числі й некомерційне) є податковим агентом щодо ПДФО (пп. 14.1.180 ПКУ) [1]. У зв'язку із цим представництво зобов'язано утримувати податок на доходи з оподатковуваного доходу будь-якої особи, зокрема працівника-нерезидента.

Представництва є й серед роботодавців – платників єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі ЄСВ) (п. 1 ч. 1 ст. 4 Закону України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування" № 2464-VI (далі Закон України № 2464)). Проте осіб з іноземним громадянством, які працюють у представництвах іноземних підприємств, розташованих на території України, не зараховано Законом № 2464 до платників ЄСВ, отже цей внесок на зарплату таких осіб не нараховують. Водночас на зарплату працівників – резидентів України та осіб без громадянства ЄСВ нараховують у загальному порядку (абз. 5 п. 1 ч. 1 ст. 4 Закону № 2464) [5].

Некомерційне представництво є податковим агентом і щодо військового збору (пп. 1.1 п. 161 підрозд. 10 розд. XX ПКУ) [1]. Причому

військовий збір утримують з оподатковуваних ПДФО доходів будь-яких осіб – як резидентів, так і нерезидентів, тобто у загальному порядку.

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.
2. Порядок розрахунку податку на прибуток нерезидентів, які провадять діяльність на території України через постійне представництво, затверджений наказом Мінфіну від 13.06.2016 р. № 544.
3. Порядок обліку платників податків і зборів, затверджений наказом Мінфіну від 09.12.2011 р. № 1588.
4. Інструкція про порядок реєстрації представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності в Україні, затверджена наказом Міністерства зовнішніх економічних зв'язків і торгівлі від 18.01.96 р. № 30.
5. Закон України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування" від 08.07.2010 р. № 2464-VI.