

# Иностранные представительства: налоги и планирование

№33, 10 сентября 2020



Виктор Теслюк,  
управляющий партнер  
"Юридическая Фирма "Лигалакт"

## Главная статья

Подводные камни Закона № 466: нюансы для предпринимателей

## Компетентное мнение

Новые правила применения конвенций об избежании двойного налогообложения

Правила КИК: нюансы налогообложения

Налогообложение деятельности иностранных представительств

Освобождение от налогообложения по правилам КИК

Самые острые углы Закона № 466 для бизнеса Украины

Представительство иностранного субъекта хозяйственной деятельности не является юридическим лицом и не осуществляет самостоятельно хозяйственную деятельность, во всех случаях оно действует от лица и по поручению нерезидента и только в его интересах.

Согласно Закону Украины "О внешнеэкономической деятельности" **представительство иностранного субъекта хозяйственной деятельности** – учреждение или лицо, представляющее интересы иностранного субъекта хозяйственной деятельности в Украине и имеющее на это надлежащим образом оформленные соответствующие полномочия.

В украинском законодательстве существует два вида иностранных представительств – постоянное и "непостоянное".

**Постоянное представительство** – постоянное место деятельности, через которое полностью или частично ведется хозяйственная деятельность нерезидента в Украине, в частности: место управления; филиал; офис; фабрика; мастерская; установка или сооружение для разведки природных ресурсов; шахта, нефтяная / газовая буровая скважина, карьер или любое другое место добычи природных ресурсов; склад или помещение, используемое для доставки товаров, сервер.

**В целях налогообложения термин "постоянное представительство" включает:**

а) строительную площадку, строительный, сборочный или монтажный объект или связанную с ними надзорную деятельность, если общая продолжительность работ, связанная с такой площадкой, объектом или деятельностью (в рамках одного проекта или связанных между собой проектов), которые выполняются нерезидентом через сотрудников или другой персонал, нанятый им для таких целей, превышает 12 месяцев;

б) предоставление услуг нерезидентом (кроме услуг по предоставлению персонала), в том числе консультационных, через сотрудников, нанятых им для таких целей, если такая деятельность осуществляется (в рамках одного проекта или проекта, связанного с ним) в Украине на протяжении периода или периодов, общая продолжительность которых составляет более 183 дней в любом двенадцатимесячном периоде;

в) лиц, которые на основании договора, другой сделки или фактически имеют и обычно реализуют полномочия вести переговоры по существенным условиям сделок, вследствие чего нерезидент заключает договоры (контракты) без существенного изменения таких условий, и/или заключать договоры (контракты) от лица нерезидента в случае, если указанная деятельность осуществляется лицом в интересах, за счет и/или в пользу исключительно одного нерезидента и/или связанных с ним лиц – нерезидентов;

г) лиц, которые на основании договора, другой сделки или фактически имеют и обычно реализуют полномочия удерживать (хранить) запасы (товары), принадлежащие нерезиденту, из состава которых производится поставка запасов (товаров) от лица нерезидента, кроме резидентов – держателей склада временного хранения или таможенного склада.

Для целей применения подпунктов "а" и "б" при расчете общего периода, на протяжении которого нерезидентом осуществляется деятельность в Украине, к полным последовательным или непоследовательным календарным месяцам продолжительности проекта (или связанных между собой проектов), **выполнения работ или предоставления услуг нерезидентом в Украине добавляется:**

продолжительность деятельности нерезидента в Украине, осуществляемая на протяжении нескольких последовательных или непоследовательных периодов, которые отдельно составляют меньше полного календарного месяца, но совокупно превышают 30 дней, и продолжительность деятельности связанных лиц такого нерезидента в Украине, если такая деятельность тесно связана с деятельностью нерезидента, определенной в подпунктах "а" и "б", и осуществляется на протяжении нескольких последовательных или непоследовательных периодов, которые равняются полному календарному месяцу или которые отдельно составляют меньше полного календарного месяца, но в совокупности превышают 30 дней.

Для целей применения подпунктов "в" и "г" о наличии у лица фактических полномочий осуществлять в интересах, за счет и/или в пользу нерезидента деятельность, носящую признаки постоянного представительства, может **в частности, но не исключительно свидетельствовать:**

дача нерезидентом обязательных для исполнения указаний (в том числе по средствам электронной связи или путем передачи электронных носителей) и их исполнение лицом;

наличие у лица и использование им электронного адреса корпоративной электронной почты нерезидента и/или его связанных лиц для коммуникации с нерезидентом и/или с третьими лицами, с которыми нерезидент уже заключил или в дальнейшем будет заключать договоры или другие сделки;

реализация лицом права владения или распоряжения запасами (товарами) либо другими активами нерезидента в Украине или их значительной долей на основании соответствующих указаний нерезидента;

наличие у лица помещений, арендованных от своего имени для хранения имущества, приобретенного за счет нерезидента или которое принадлежит нерезиденту либо третьим лицам и передается третьим лицам по указанию нерезидента, или в других целях, определенных нерезидентом.

**"Непостоянное" представительство** считается таковым, если оно осуществляет хозяйственную деятельность через посредника-резидента, но при этом предоставление резидентом агентских, доверительных, комиссионных и прочих подобных посреднических услуг по продаже или приобретению товаров (работ, услуг) за счет, в интересах и/или в пользу нерезидента осуществляется в рамках основной (обычной) деятельности резидента и на обычных условиях. Если посредник-резидент действует исключительно или почти исключительно за счет, в интересах и/или в пользу одного или нескольких лиц-нерезидентов, являющихся связанными лицами, такой посредник не может считаться действующим в рамках основной (обычной) деятельности в отношении любого из связанных лиц – нерезидентов и считается постоянным представительством такого нерезидента в Украине или каждого лица-нерезидента, если такие нерезиденты являются связанными лицами.

"Непостоянным" представительством является:

- а) использование зданий или сооружений исключительно с целью хранения, демонстрации товаров или изделий, принадлежащих нерезиденту;
- б) хранение запасов (товаров или изделий), принадлежащих нерезиденту, исключительно с целью хранения или демонстрации;
- в) хранение запасов (товаров или изделий), принадлежащих нерезиденту, исключительно с целью переработки другим предприятием;
- г) содержание постоянного места деятельности исключительно с целью закупки товаров или изделий либо для сбора информации для нерезидента;
- г') направление в распоряжение лица физических лиц в рамках выполнения соглашений об услугах по предоставлению персонала;
- д) содержание постоянного места деятельности с другой целью.

Содержание постоянного места деятельности исключительно для осуществления любой комбинации видов деятельности, указанных в подпунктах "а" – "д", при условии, что такие виды деятельности (их комбинация) носят подготовительный или вспомогательный характер для такого нерезидента, считается "непостоянным" представительством.

Постоянное представительство нерезидента в Украине признается также в случае, если деятельность в Украине осуществляется несколькими нерезидентами – связанными лицами, если такая деятельность в совокупности выходит за рамки деятельности подготовительного или вспомогательного характера для такой группы нерезидентов – связанных лиц. В таком случае постоянное представительство признается для каждого такого нерезидента – связанного лица. Данный абзац применяется только в случае, если деятельность таких нерезидентов – связанных лиц в Украине составляет в совокупности взаимодополняющие функции тесно связанного бизнес-процесса.

Признание лица контролирующим лицом не является постоянным представительством.

### **Налогообложение постоянных представительств**

НКУ определяет, что нерезиденты, осуществляющие хозяйственную деятельность на территории Украины через постоянное представительство и/или получающие доходы с источником происхождения из Украины, а также другие нерезиденты, на которых возлагается обязанность по уплате налога в порядке, установленном [разд. III](#), являются плательщиками налога – нерезидентами.

Постоянное представительство до начала своей хозяйственной деятельности встает на учет в контролирующем органе по своему местонахождению в порядке, установленном центральным органом исполнительной власти, обеспечивающим формирование и реализующим государственную финансовую политику. Постоянное представительство, которое начало свою хозяйственную деятельность до регистрации в контролирующем органе, считается уклоняющимся от налогообложения, а полученные им прибыли считаются скрытыми от налогообложения.

Резидент, в том числе физическое лицо – предприниматель, физическое лицо, ведущее независимую профессиональную деятельность, или субъект хозяйствования (юридическое лицо или физическое лицо – предприниматель), избравший упрощенную систему налогообложения, либо другой нерезидент, ведущий хозяйственную деятельность через постоянное представительство на территории Украины, которые осуществляют в пользу нерезидента или уполномоченного им лица любую выплату из дохода с источником его происхождения из Украины, полученного таким нерезидентом (в том числе на счета нерезидента, которые ведутся в национальной валюте), удерживают налог с таких доходов по ставке в размере 15 процентов (кроме доходов, указанных в [пп. 141.4.4 – 141.4.6](#) та [141.4.11](#) п. [141.2](#) ст. [141](#) НКУ) от их суммы и за их счет, который уплачивается в бюджет во время такой выплаты, если другое не предусмотрено положениями вступивших в силу международных договоров Украины со странами резиденции лиц, в пользу которых осуществляются выплаты. Требования данного абзаца не применяются к доходам нерезидентов, получаемым ими через их постоянные представительства на территории Украины.

В случае если резидент (кроме плательщиков единого налога четвертой группы) осуществляет в пользу нерезидента выплаты доходов, указанных в абз. 4 – 6 пп. 14.1.49 п. 14.1 ст. 14 НКУ, в сумме, превышающей сумму, которая отвечает принципу "вытянутой руки", или выплачивает другие доходы, приравненные согласно данному Кодексу к дивидендам, такой резидент должен удержать из суммы такого превышения и из таких других доходов налог на доходы нерезидента по ставке в размере 15 процентов (если другая ставка не установлена международным договором, согласие на обязательность которого предоставлено Верховной Радой Украины). Такой налог должен быть уплачен до предельной даты представления отчета о контролируемых операциях за соответствующий отчетный (налоговый) год. Если доход выплачивается нерезиденту в любой форме, отличной от денежной, или если налог на доходы нерезидента не был удержан из соответствующего дохода во время выплаты (в том числе во время выплат доходов, приравненных по данному Кодексу к дивидендам), такой налог подлежит начислению и уплате исходя из следующего расчета:

$$H_y = C_D \times 100 / (100 - C_H) - C_D,$$

где  $H_y$  – сумма налога к уплате;

$C_D$  – сумма выплаченного дохода;

$C_H$  – ставка налога, установленная пп. 141.4.2.

В случае если нерезидент приобретает право собственности на инвестиционный актив, определенный абз. 3 – 6 пп. "е" пп. 141.4.1 п. 141.4 ст. 141 НКУ, у другого нерезидента, который не имеет постоянного представительства в Украине согласно нормам пп. 141.4.2, нерезидент, приобретающий право собственности, обязан удержать налог с прибыли от отчуждения инвестиционного актива, выплаченного в пользу другого нерезидента, по ставке в размере 15 процентов и за его счет, задекларировать и перечислить в бюджет Украины налог во время такой выплаты, если другое не предусмотрено положениями вступивших в силу международных договоров Украины со страной резиденции лица, в пользу которого осуществляется выплата.

Такой нерезидент-покупатель обязан не позднее даты осуществления первой оплаты за приобретаемый инвестиционный актив встать на учет в контролирующем органе по местонахождению украинского юридического лица, акции, корпоративные права которого формируют стоимость инвестиционного актива, выступающего предметом такой сделки. Постановка на учет таких нерезидентов проводится в порядке, установленном п. 64.5 ст. 64 НКУ.

Прибыль от осуществления операций, определенных в пп. "е" пп. 141.4.1 п. 141.4 ст. 141 НКУ, определяется как положительная разность между доходом, полученным от продажи или другого отчуждения инвестиционного актива, и документально подтвержденными расходами на приобретение такого актива. Если по требованию лица, которое согласно пп. 141.4.2 является ответственным за уплату налога на прибыль от осуществления такой операции, нерезидент, отчуждающий инвестиционный актив, не представляет документы, подтверждающие расходы на приобретение такого актива, базой обложения налогом на такую прибыль является стоимость операции по отчуждению инвестиционного актива.

Сумма фрахта, выплачиваемая нерезиденту резидентом, в том числе физическим лицом – предпринимателем, физическим лицом, ведущим независимую профессиональную деятельность, или субъектом хозяйствования (юридическим лицом или физическим лицом – предпринимателем), избравшим упрощенную систему налогообложения, или другим нерезидентом, ведущим хозяйственную деятельность через постоянное представительство по договорам фрахта, подлежит налогообложению по ставке 6 процентов у источника выплаты таких доходов за счет таких доходов. **При этом:**

базой для налогообложения является базовая ставка такого фрахта;

лицами, уполномоченными на взимание налога и внесение его в бюджет, является резидент, выплачивающий такие доходы, независимо от того, является ли он плательщиком налога, а также субъектом упрощенного налогообложения.

Суммы прибылей нерезидентов, ведущих свою деятельность на территории Украины через постоянное представительство, подлежат налогообложению в общем порядке. Вместе с тем такое

постоянное представительство приравнивается с целью налогообложения к плательщику налога, ведущему свою деятельность независимо от такого нерезидента.

Постоянное представительство определяет объем налогооблагаемой прибыли, полученной в течение отчетного (налогового) периода, согласно принципу "вытянутой руки". Налогооблагаемая прибыль постоянного представительства должна отвечать прибыли независимого предприятия, осуществляющего такую же или аналогичную деятельность в таких же или аналогичных условиях и действующего полностью независимо от нерезидента, постоянным представительством которого оно является.

Объем налогооблагаемой прибыли постоянного представительства рассчитывается согласно положениям ст. 39 НКУ.

### **Налогообложение "непостоянных" представительств**

Постановка на учет обособленного подразделения иностранной компании, организации, не осуществляющей хозяйственную деятельность в Украине и не подпадающей под определение постоянного представительства согласно пп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 разд. I Налогового кодекса Украины, но согласно НКУ обязанной уплачивать налоги и сборы, производится на основании предоставленных обособленным подразделением иностранной компании, организации документов, определенных п. 4.2 разд. IV Порядка учета плательщиков налогов и сборов, утвержденного приказом Министерства финансов Украины от 09.12.2011 г. № 1588 (далее – Порядок).

Постановка на учет обособленного подразделения нерезидента согласно пп. 2 п. 3.4 разд. III Порядка не освобождает такое подразделение от обязанности регистрации плательщиком налога на прибыль в порядке, определенном разд. V Порядка, если оно начинает хозяйственную деятельность и отвечает определению постоянного представительства.

Для постановки на учет обособленное подразделение нерезидента, не отвечающее понятию постоянного представительства нерезидента в значении, приведенном в пп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 НКУ и п. 5.1 разд. V Порядка, обязано в 10-дневный срок после государственной регистрации (легализации, аккредитации или засвидетельствования факта создания другим способом) подать в контролирующий орган по своему местонахождению следующие документы:

заявление по форме № 1-ОПП;

копию документа, подтверждающего присвоение кода по ЕГРПОУ;

копию документа о регистрации, легализации, аккредитации или засвидетельствовании факта создания другим способом.

**Поэтому "непостоянное" представительство не обязано регистрироваться плательщиком налога на прибыль.**

Также согласно пп. 14.1.139 п. 14.1. ст. 14 НКУ "непостоянное" представительство не считается лицом для целей разд. V НКУ в части обложения НДС.

При этом "непостоянное" представительство может быть плательщиком других общегосударственных и местных налогов, установленных ст. ст. 9 и 10 НКУ, в случае выполнения соответствующих требований по уплате каждого конкретного налога.

---

© ТОВ "ІАЦ "ЛІГА", ТОВ "ЛІГА ЗАКОН", 2020

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.

© ООО "Информационно-аналитический центр "ЛИГА", 2020

© ООО "ЛИГА ЗАКОН", 2020