

## Постійні представництва нерезидентів в Україні: податкові ризики для іноземного бізнесу

1. Що таке постійне представництво нерезидента в Україні?
2. Види постійних представництв нерезидентів
3. Діяльність, яка не створює постійного представництва
4. Реєстрація постійного представництва в Україні
5. Оподаткування постійних представництв нерезидентів
6. Ризики діяльності без податкової реєстрації
7. Практичні рекомендації для іноземних компаній

В

### 1. Що таке постійне представництво нерезидента в Україні?

Українські податкові органи протягом останніх років суттєво посилили контроль за діяльністю іноземних компаній в Україні, особливо у випадках, коли нерезидент має локальний персонал, представників, офіс або фактично здійснює комерційну діяльність на території України.

Українське законодавство було суттєво змінено під впливом міжнародних правил протидії розмиванню податкової бази та виведенню прибутку з-під оподаткування, розроблених Організацією економічного співробітництва та розвитку.

На практиці це призвело до значного посилення контролю за діяльністю іноземних компаній та постійних представництв України. Податкові органи дедалі частіше аналізують не лише формальну наявність представництва або офісу, але й фактичний характер діяльності нерезидента, функції локального персоналу та ступінь його економічної присутності в Україні.

Постійне представництво – постійне місце діяльності, через яке повністю або частково проводиться господарська діяльність

нерезидента в Україні. Мова йде, зокрема, про місце управління; філію; офіс; фабрику; майстерню; установку або споруду для розвідки природних ресурсів; шахту, нафтову / газову свердловину, кар'єр чи будь-яке інше місце видобутку природних ресурсів; склад або приміщення, що використовується для доставки товарів; сервер.

З метою оподаткування термін "постійне представництво" включає:

- будівельний майданчик, будівельний, складальний або монтажний об'єкт чи пов'язану з ними наглядову діяльність. При цьому загальна тривалість робіт, пов'язана з таким майданчиком, об'єктом чи діяльністю, що виконуються нерезидентом через співробітників або інший персонал, найнятий ним для таких цілей, повинна перевищувати 12 місяців.
- надання послуг нерезидентом (крім послуг з надання персоналу), у тому числі консультаційних, через співробітників, найнятих ним для таких цілей. При цьому така діяльність провадиться в Україні протягом періоду/періодів, загальна тривалість яких становить більш як 183 дні у будь-якому дванадцятимісячному періоді;
- 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. Зазначена діяльність має здійснюватися особою в інтересах, за рахунок та/або на користь виключно одного нерезидента та/або пов'язаних із ним осіб-нерезидентів.
- 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. Виняток становлять резиденти-утримувачі складу тимчасового зберігання або митного складу.

## 2. Види постійних представництв нерезидентів

На практиці постійне представництво може виникати не лише через офіційно зареєстрований офіс або філію, але й через будівельні проекти, локальний персонал, залежних агентів або фактичне ведення діяльності в Україні.

Податкові органи дедалі частіше аналізують не лише формальну структуру діяльності нерезидента, але й фактичний операційний контроль, корпоративну комунікацію, роль локального персоналу та економічну присутність іноземної компанії в Україні.

Зокрема, існує невичерпний перелік ознак постійного представництва:

- Систематичні обов'язкові вказівки: надання нерезидентом обов'язкових до виконання вказівок (у тому числі засобами електронного зв'язку) та їх виконання особою;
- Корпоративні засоби зв'язку та домени: наявність в особи та використання корпоративної електронної пошти нерезидента

- для комунікації з нерезидентом та/або з третіми особами, з якими нерезидент уклав або укладатиме договори чи інші правочини;
- Управління активами: реалізація особою права володіння або розпорядження активами нерезидента в Україні на підставі відповідних вказівок нерезидента;
  - Фактичний операційний контроль: реалізація особою права володіння або розпорядження запасами (товарами) чи іншими активами нерезидента в Україні або їх значною часткою на підставі відповідних вказівок нерезидента;
  - Оренда приміщень під бізнес нерезидента: наявність в особи орендованих від власного імені приміщень для зберігання майна нерезидента, що підлягає передачі третім особам за вказівкою нерезидента, або для інших цілей, визначених нерезидентом.

### 3. Діяльність, яка не створює постійного представництва

Не кожна діяльність іноземної компанії в Україні автоматично створює постійне представництво. Важливе значення має характер діяльності, ступінь незалежності локального партнера та фактична роль української структури у бізнес-моделі нерезидента. Зокрема, постійне представництво нерезидента не виникає у випадках, коли нерезидент здійснює діяльність в Україні через незалежного посередника – резидента, який діє у межах своєї звичайної господарської діяльності та на ринкових умовах; коли посередник самостійно організовує свою діяльність, не підпорядковується нерезиденту та не виконує його управлінські функції.

Наприклад, якщо українська дистриб'юторська компанія купує товари у нерезидента та далі продає їх від свого імені та на власний ризик, така діяльність за загальним правилом не створює постійного представництва. Водночас ситуація змінюється, якщо цей посередник фактично працює виключно на одного нерезидента, виконує його інструкції та не несе власних комерційних ризиків. У такому випадку податкові органи можуть розглядати його як залежного агента.

Окремо не утворює постійного представництва використання приміщень або присутності в Україні, якщо така діяльність має виключно підготовчий або допоміжний характер.

До прикладу, це може бути маркетинговий аналіз ринку, збір інформації, технічна підтримка, адміністративне супроводження або інші допоміжні функції, які не пов'язані безпосередньо з укладенням контрактів чи отриманням доходу нерезидента.

Водночас межа між допоміжною та основною діяльністю оцінюється з урахуванням фактичної ролі такої функції в бізнесі групи. Якщо підготовча діяльність фактично перетворюється на ключову частину операційного процесу або здійснюється в інтересах кількох пов'язаних нерезидентів у межах єдиної бізнес-моделі, податкові органи можуть розглядати таку структуру як постійне представництво.

Наприклад, якщо український офіс надає маркетингові послуги, але фактично займається погодженням умов контрактів,

комунікацією з клієнтами та впливає на укладення угод, така діяльність може виходити за межі допоміжної.

#### **4. Реєстрація постійного представництва в Україні**

Іноземні компанії, які здійснюють господарську діяльність в Україні через постійне представництво, зобов'язані пройти податкову реєстрацію та стати на облік у податкових органах України. Заява про взяття на облік потрібно подати протягом 10 календарних днів з дати реєстрації представництва.

До заяви додаються документи, що підтверджують правовий статус нерезидента в країні його реєстрації, його ідентифікаційні дані, а також повноваження особи, яка представляє нерезидента в Україні. У випадку постійного представництва додатково подається документ про його акредитацію або реєстрацію на території України. Усі документи іноземного походження підлягають належній легалізації та перекладу українською мовою, якщо інше не передбачено міжнародними договорами України.

Пов'язана стаття: Товариство з обмеженою відповідальністю в Україні

Законодавство також виходить із підходу, за яким обов'язок реєстрації може виникати у разі вчинення нерезидентом окремих економічно значимих дій в Україні.

Зокрема, це стосується придбання нерухомого майна або майнових прав на нього, відкриття рахунків або електронних гаманців в Україні, а також здійснення інвестиційних операцій із корпоративними правами українських компаній. У таких випадках обов'язок взяття на облік виникає до моменту завершення відповідної операції або здійснення першого платежу.

Окрему увагу слід звернути на ситуації, коли ознаки діяльності нерезидента в Україні виявляються під час податкового контролю без його попередньої реєстрації. У таких випадках контролюючий орган може ініціювати перевірку фактичної діяльності, зокрема коли резиденти здійснюють діяльність в інтересах нерезидента через відокремлені підрозділи або інші структури, що можуть мати ознаки постійного представництва.

#### **5. Оподаткування постійних представництв нерезидентів**

Постійне представництво нерезидента в Україні оподатковується за загальними правилами податку на прибуток із застосуванням принципу "втягнутої руки", що вимагає аналізу функцій, ризиків та активів представництва.

Такий принцип передбачає, що прибуток постійного представництва повинен відповідати прибутку незалежного підприємства, яке

[www.DLF.ua](http://www.DLF.ua)

здійснює аналогічну діяльність у порівнянних умовах та не перебуває під контролем нерезидента. У межах такого підходу здійснюється функціональний аналіз діяльності представництва з урахуванням виконуваних функцій, використаних активів та прийнятих ризиків.

## **6. Ризики діяльності без податкової реєстрації**

Українські податкові органи активно перевіряють діяльність нерезидентів, які фактично працюють в Україні без постановки на податковий облік. У разі встановлення прихованого постійного представництва можливі значні податкові донарахування, штрафи та податкові спори.

У разі отримання інформації, що свідчить про ведення нерезидентом господарської діяльності через постійне представництво на території України, контролюючий орган здійснює документальну позапланову перевірку такої діяльності.

Слід звернути увагу, що перевірки щодо нерезидентів, які здійснюють господарську діяльність на території України та які повинні були стати на облік, та щодо їх відокремлених підрозділів, у тому числі постійних представництв, що перебувають на обліку, можуть бути призначені вже з 1 липня 2021 року.

Якщо в ході перевірки буде встановлено, що нерезидент розпочинає та/або здійснює господарську діяльність через постійне представництво на території України без взяття на податковий облік, може бути застосовано адміністративний арешт майна платника податків як винятковий спосіб забезпечення виконання платником податків його обов'язків.

Податкове законодавство передбачає фінансову відповідальність за такі порушення. Зокрема, за ведення нерезидентом діяльності через відокремлений підрозділ, у тому числі постійне представництво, без постановки на облік застосовується штраф у фіксованому розмірі 100 000 гривень.

На практиці трапляються випадки, коли штраф у розмірі 100 000 гривень застосовується до представництв, діяльність яких має ознаки допоміжного або підготовчого характеру, зокрема під час планових перевірок. Водночас застосування такої санкції є можливим лише за умови належного доведення контролюючим органом факту здійснення саме господарської (комерційної) діяльності на території України, а не виключно допоміжних функцій, які не формують самостійного отримання доходу.

Разом з тим, на практиці наслідки значно ширші, ніж сам штраф. У разі встановлення фактичного функціонування прихованого постійного представництва контролюючий орган, як правило, переходить до комплексного податкового донарахування. Окремим ризиком є застосування штрафних санкцій, пов'язаних із донарахуванням податкових зобов'язань контролюючим органом, зокрема у

випадках встановлення заниження податкової бази.

Податкові органи за результатами перевірки приймають рішення про взяття нерезидента на податковий облік як платника податку на прибуток у разі встановлення факту здійснення ним діяльності через постійне представництво без відповідної реєстрації.

## 7. Практичні рекомендації для іноземних компаній

Для міжнародних компаній, які працюють в Україні, критично важливо своєчасно оцінювати ризики виникнення постійного представництва, структурувати договірні відносини, аналізувати функції локального персоналу та перевіряти відповідність операцій українському податковому законодавству.

На практиці особливу увагу слід приділяти ситуаціям, коли український персонал або локальні контрагенти фактично беруть участь у переговорах щодо ключових умов договорів, взаємодіють із клієнтами нерезидента або здійснюють операційну підтримку бізнесу в Україні. Саме такі фактори дедалі частіше аналізуються податковими органами під час перевірок діяльності міжнародних груп компаній.

Пов'язана стаття: Договори підряду з українськими виконавцями: 5 ключових ризиків для іноземних компаній

Окремі податкові ризики також можуть виникати у випадках реалізації в Україні довгострокових будівельних, інжинірингових, сервісних або інфраструктурних проектів, а також при використанні складів, локальних офісів чи залежних агентів. У таких ситуаціях міжнародному бізнесу рекомендується проводити попередній податковий та юридичний аналіз структури діяльності в Україні ще до початку операційної діяльності.

## DLF attorneys-at-law

DLF attorneys-at-law консультує іноземні компанії, міжнародних інвесторів та українські дочірні підприємства щодо податкових ризиків, постійних представництв, структурування діяльності в Україні, податкового комплаєнсу та взаємодії з українськими податковими органами. Наші юридичні послуги включають аналіз ризиків постійного представництва, податкове структурування, супровід перевірок та захист інтересів клієнтів у податкових спорах.