

ІНФОРМАЦІЙНИЙ ЛИСТ

№ 20



Щодо виконання нерезидентами обов'язків щодо взяття на податковий облік, а також реєстрації платниками податку на прибуток в Україні з 1 січня 2021 року

В цьому роз'ясненні розглянуті зміни до Податкового кодексу України, які стосуються взяття на облік у контролюючих органах як платників податків іноземних юридичних компаній, організацій, які здійснюють в Україні діяльність через відокремлені підрозділи, у тому числі постійні представництва, а також їх реєстрації платниками податку на прибуток підприємств у випадках, визначених Кодексом. Зазначені зміни застосовуються з 1 січня 2021 року, якщо інше не зазначено у роз'ясненні.

Всі коментарі та пояснення в цьому роз'ясненні супроводжуються по тексту та у виносках посиланнями на відповідні норми законодавства.

Цей лист носить інформаційний характер та не є індивідуальною податковою консультацією, оскільки не базується на особливостях фактичних обставин операцій конкретного платника податку.

Інформаційний лист ґрунтується на положеннях чинного законодавства України та практики його застосування, які можуть змінитися в майбутньому.

Кожен платник податку у порядку, визначеному статтями 52 та 53 Податкового кодексу України, може звернутися до контролюючого органу з наведенням фактичних обставин операцій та наданням відповідних матеріалів для отримання індивідуальної податкової консультації.

I. НОРМАТИВНО-ПРАВОВІ АКТИ ВИКОРИСТАНІ В ЦЬОМУ РОЗ'ЯСНЕННІ

1. **Кодекс** – Податковий кодекс України;
2. **ЦКУ** – Цивільний кодекс України;
3. **Закон № 466** – Закон України від 16 січня 2020 року № 466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві»;
4. **Закон № 786** – Закон України від 14 липня 2020 року № 786-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо функціонування електронного кабінету та спрощення роботи фізичних осіб – підприємців»;
5. **Закон № 755** – Закон України від 15 травня 2003 року № 755-IV «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань»;
6. **Закон № 962** - Закон України від 04 листопада 2020 року № 962-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної підтримки культури, туризму та креативних індустрій»;
7. **Закон № 1117** – Закон України від 17 грудня 2020 року № 1117-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забезпечення збору даних та інформації необхідних для декларування окремих об'єктів оподаткування»;
7. **Закон про ЗЕД** – Закон України від 16 квітня 1991 року № 959-XIII «Про зовнішньоекономічну діяльність»;
8. **Положення про ЄДРПОУ** – Положення про Єдиний державний реєстр підприємств та організацій України, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 22 січня 1996 року № 118;
9. **Порядок № 1054** – Порядок повідомлення нерезидентів про взяття на облік як платників податків, затверджений Постановою КМУ від 4 листопада 2020 року № 1054;
10. **Порядок № 1588** – Порядок обліку платників податків і зборів, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 9 грудня 2011 року № 1588, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 29 грудня 2011 року за № 1562/20300;
11. **Наказ № 62** – наказ Міністерства фінансів України від 8 лютого 2021 року № 62 «Про затвердження Змін до Порядку обліку платників податків і зборів», зареєстрований в Міністерстві юстиції України 16 березня 2021 року за № 340/35962;
12. **Порядок № 5** – Порядок ведення податковими органами оперативного обліку податків, зборів, платежів та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 12 січня 2021 року, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 15 березня 2021 року за №321/35943;
13. **Порядок № 666** – Порядок заповнення документів на переказ у разі сплати (стягнення) податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску, здійснення бюджетного відшкодування податку на додану вартість, повернення помилково або надміру зарахованих коштів, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 24 липня 2015 року № 666, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 12 серпня 2015 року за № 974/27419;
14. **Інструкція № 30** – Інструкція про порядок реєстрації представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності в Україні, затверджена Наказом Міністерства зовнішніх економічних зв'язків і торгівлі України від 18 січня 1996 року № 30, зареєстрована в Міністерстві юстиції України 24 січня 1996 року за № 34/1059.

II. ВИМОГИ ДО ПОСТАНОВКИ НА ОБЛІК НЕРЕЗИДЕНТІВ ЯК ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ ТА ЇХ РЕЄСТРАЦІЇ ПЛАТНИКАМИ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК

Головна новація, що діє з 1 січня 2021 року – це імперативна вимога до нерезидентів (іноземних юридичних компаній, організацій), які здійснюють в Україні діяльність через відокремлені підрозділи, у тому числі постійні представництва, стати на облік у контролюючих органах (прим. 1).

При цьому для відокремлених підрозділів нерезидентів ситуація не змінилася – вони також підлягають постановці на облік як платники податків: у разі акредитації (реєстрації, легалізації) на території України відокремленого підрозділу іноземної компанії, організації, у тому числі постійного представництва, одночасно із взяттям на облік нерезидента здійснюється взяття на облік відокремленого підрозділу такого нерезидента (прим. 2).

Нижче ми розберемо наслідки цих нововведень в деталях, в розрізі окремих практичних ситуацій.

1 ВИЗНАЧЕННЯ НЕРЕЗИДЕНТІВ ТА ЇХ ВІДОКРЕМЛЕНИХ ПІДРОЗДІЛІВ ЯК ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

1.1. Які іноземні організаційно-правові утворення визнаються платниками податків в Україні?

Платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з Кодексом або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з Кодексом.

Кожний з платників податків може бути платником податку за одним або кількома податками та зборами (прим. 3). Платник податків, серед іншого, зобов'язаний стати на облік у контролюючих органах в порядку, встановленому законодавством України (прим. 4).

Нерезидентами для цілей Кодексу вважаються: іноземні компанії, організації, утворені відповідно до законодавства інших держав, їх зареєстровані (акредитовані або легалізовані) відповідно до законодавства України філії, представництва та інші відокремлені підрозділи з місцезнаходженням на території України (прим. 5).

1.2. Яке організаційно-правове утворення вважається відокремленим підрозділом нерезидента в Україні?

Передбачено, що термін «**відокремлені підрозділи**» застосовується в Кодексі у значенні, визначеному Цивільним кодексом України (прим. 6). В свою чергу, відповідно до вимог Цивільного кодексу України **представництвом** є відокремлений підрозділ юридичної особи, що розташований поза її місцезнаходженням та здійснює представництво і захист інтересів юридичної особи (прим. 7).

[1]. Абзац перший пункту 64.5 статті 64 Кодексу.

[2]. Абзац дванадцятий пункту 64.5 статті 64 Кодексу.

[3]. Підпункти 15.1 та 15.2 статті 15 Кодексу.

[4]. Підпункту 16.1.1 пункту 16.1 статті 16 Кодексу.

[5]. Підпункту «а» підпункту 14.1.122 пункту 14.1 статті 14 Кодексу.

[6]. Підпункт 14.1.30 пункту 14.1 статті 14 Кодексу.

[7]. Пункт 2 статті 95 Цивільного кодексу України.

Відповідно до Закону про ЗЕД в числі суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності в Україні визначені структурні одиниці іноземних суб'єктів господарської діяльності, які не є юридичними особами згідно з законами України (філії, відділення, тощо), але мають постійне місцезнаходження на території України. **Представництво іноземного суб'єкта господарської діяльності** – установа або особа, яка представляє інтереси іноземного суб'єкта господарської діяльності в Україні і має на це належним чином оформлені відповідні повноваження (прим. 8).

1.3. Які законодавчі вимоги до державної реєстрації відокремлених підрозділів нерезидентів в Україні?

Іноземні суб'єкти господарської діяльності, що здійснюють зовнішньоекономічну діяльність на території України, мають право на відкриття своїх представництв на території України. Акредитацію філій і представництв іноземних банків здійснює Національний банк України відповідно до Закону України «Про банки і банківську діяльність». Реєстрацію представництв інших іноземних суб'єктів господарської діяльності здійснює центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері економічного розвитку, протягом шістдесяти робочих днів з дня подання іноземним суб'єктом господарської діяльності документів на реєстрацію (прим. 9).

Таким чином, для відокремлених підрозділів іноземних компаній, організацій законодавством України визначені наступні особливості їх державної реєстрації:

- акредитацію філій і представництв іноземних банків здійснює Національний банк України;
- реєстрацію представництв інших іноземних суб'єктів господарської діяльності на території України станом на сьогодні здійснює Міністерство економіки, торгівлі та сільського господарства України;
- державну реєстрацію відокремлених підрозділів іноземних неурядових організацій, представництв, філій іноземних благодійних організацій здійснює Міністерство юстиції України (прим. 9-1).

1.4. Які вимоги до визначення реєстраційних та податкових номерів для відокремлених підрозділів нерезидентів?

Представництво іноземного суб'єкта господарської діяльності в Україні не є юридичною особою і не здійснює самостійно господарської діяльності, у всіх випадках воно діє від імені і за дорученням іноземного суб'єкта господарської діяльності, зазначеного у свідоцтві про реєстрацію, і виконує свої функції згідно із законодавством України. Таке представництво може здійснювати функції, пов'язані з виконанням представницьких послуг, тільки в інтересах іноземного суб'єкта господарської діяльності, зазначеного у Свідоцтві, виданому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері економічного розвитку (пункт 12 Інструкції № 30).

Тобто, представництво (філія, відділення тощо) нерезидента є його структурним підрозділом та з організаційно-правової точки зору це є одна й та сама особа. Разом із тим, для цілей Кодексу відокремлений підрозділ нерезидента визнається окремим платником податків на підставі того, що:

- 1) під час встановлення податку обов'язково має визначатися, хто є його платником (пункт 7.1 статті 7 Кодексу).

[8]. Стаття 1, абзац п'ятий частини першої статті 3 Закону про ЗЕД.

[9]. Абзац перший частини вісімнадцятої статті 5 Закону про ЗЕД.

[9-1]. Абзац другий пункту 14 частини першої статті 1 Закону № 755.

- 2) платник податків зобов'язаний стати на облік у контролюючих органах в порядку, встановленому законодавством України (підпункт 16.1.1 пункту 16.1 статті 16 Кодексу).
- 3) кожний з платників податків може бути платником податку за одним або кількома податками та зборами (пункт 15.2 статті 15 Кодексу).
- 4) облік платників податків у контролюючих органах ведеться за податковими номерами (пункт 63.6 статті 63 Кодексу).

Отже, для цілей виконання вимог Кодексу кожному платнику податків має визначатися свій унікальний податковий номер. Такий підхід є сталою практикою, закріпленою Кодексом, яка дозволяє досягти однозначності у застосуванні вимог податкового законодавства у тих випадках, наприклад, коли одна норма Кодексу прямо визначає платником нерезидента, а інша – його постійне представництво в Україні. На цьому принципі базується автоматизація всіх систем податкового адміністрування в Україні: від подання звітності і належного відображення платежів у інтегрованій обліковій картці, до визначення результатів контрольної-перевірочної діяльності і застосування санкцій у випадку порушення законодавства.

Передбачено, що відокремлені підрозділи іноземних юридичних осіб включаються до Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України (далі – ЄДРПОУ) (прим. 10). Відокремлений підрозділ іноземної юридичної особи в Україні для включення (внесення змін) до ЄДРПОУ в десятиденний строк після реєстрації подає відповідному органу державної статистики свідоцтво про реєстрацію, довіреність на здійснення представницьких функцій, положення про діяльність відокремленого підрозділу та заповнену облікову картку для включення (внесення змін) до ЄДРПОУ (прим. 11).

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ зберігається за суб'єктом, якому він присвоєний, протягом усього періоду його існування, є єдиним, обов'язковим для використання в усіх видах звітних та облікових документів суб'єкта (прим. 12).

Відповідно до Порядку № 1588 саме восьмизначний код ЄДРПОУ для відокремлених підрозділів нерезидентів є їх податковим номером платника податків (прим.13).

Дані про іноземні компанії та організації, їх відокремлені підрозділи включаються до Реєстру платників податків – нерезидентів. Реєстр платників податків – нерезидентів оприлюднюється Державною податковою службою України (далі - ДПС) у формі відкритих даних відповідно постанови Кабінету Міністрів України від 21 жовтня 2015 року № 835 «Про затвердження Положення про набори даних, які підлягають оприлюдненню у формі відкритих даних» (прим. 14).

2

ВИМОГИ ДО РЕЄСТРАЦІЇ НЕРЕЗИДЕНТІВ ПЛАТНИКАМИ ПОДАТКІВ

2.1. У яких випадках нерезидент має зареєструватися платником податків в Україні?

1. Відповідно до вимог абзацу першого пункту 64.5 статті 64 та пункту 133.3 статті 133 Кодексу, в редакції чинній з 1 січня 2021 року, нерезиденти (іноземні юридичні компанії, організації) зобов'язані стати на облік у контролюючих органах якщо вони:

[10]. Пункт 5 Положення про ЄДРПОУ.

[11]. Пункт 13 Положення про ЄДРПОУ.

[12]. Абзац перший пункту 6 та абзац перший пункту 7 Положення про ЄДРПОУ.

[13]. Підпункт 1 пункту 2.2 Порядку № 1588.

[14]. Реєстр платників податків – нерезидентів доступний за адресою:
<https://data.gov.ua/dataset/026b80e7-eb4b-471e-8e87-29ae689161ba>

- здійснюють в Україні діяльність через відокремлені підрозділи;
- придбавають нерухоме майно або отримують майнові права на таке майно в Україні;
- відкривають рахунки в банках України відповідно до статті 6 Закону України «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні»;
- здійснюють господарську діяльність на території України через постійні представництва;
- набувають право власності на інвестиційний актив, визначений абзацами третім – шостим підпункту «е» підпункту 141.4.1 пункту 141.4 статті 141 Кодексу, в іншого нерезидента, який не має постійного представництва в Україні (прим. 15).

2. Відмітимо, що зазначені вимоги охоплюють два випадки постановки на податковий облік нерезидента, який має відокремлений підрозділ:

1) якщо іноземна юридична компанія, організація здійснює в Україні діяльність через свій акредитований (зареєстрований, легалізований) відокремлений підрозділ і така діяльність не призводить до утворення постійного представництва в Україні (у розумінні підпункту 14.1.193 пункту 14.1 статті 14 Кодексу);

2) якщо іноземна юридична компанія, організація здійснює в Україні діяльність через свій акредитований (зареєстрований, легалізований) відокремлений підрозділ і така діяльність вважається такою, що призводить до утворення постійного представництва в Україні (у розумінні підпункту 14.1.193 пункту 14.1 статті 14 Кодексу).

Тобто застосування терміну «постійне представництво» у абзаці першому пункту 64.5 статті 64 Кодексу слід розглядати як посилання на податкову концепцію у визначенні підпункту 14.1.193 пункту 14.1 статті 14 Кодексу, у прив'язці до відокремленого підрозділу (представництва нерезидента). Детальніше особливості застосування концепції постійного представництва нерезидента розглянуті у підрозділі 3 цього роз'яснення.

3. Пункт 133.3 статті 133 Кодексу у редакції чинній з 1 січня 2021 року визначає вимоги до реєстрації нерезидента платником податків у ситуації, коли його діяльність утворює постійне представництво (у розумінні підпункту 14.1.193 пункту 14.1 статті 14 Кодексу) і здійснюється або через відокремлений підрозділ або у інший спосіб чи за інших обставин, ніж через відокремлений підрозділ. Відповідно до цієї норми, нерезидент стає на облік у контролюючому органі за місцезнаходженням свого **постійного представництва** до початку своєї господарської діяльності через таке представництво у порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику (прим.16).

Згаданий порядок реєстрації нерезидентів встановлено Міністерством фінансів України у Порядку № 1588.

[15]. Абзац перший пункту 64.5 статті 64 Кодексу.

[16]. Перше речення абзацу першого пункту 133.3 статті 133 Кодексу.

2.2. Яка основна відмінність у правилах реєстрації нерезидентів платниками податків, що діють з 1 січня 2021 року, у порівнянні з попередніми редакціями норм Кодексу?

До 1 січня 2021 року пункт 64.5 статті 64 Кодексу містив вимогу щодо взяття на облік (внесення змін, перереєстрації) відокремленого підрозділу іноземної компанії, організації, у тому числі постійного представництва нерезидента у разі належної акредитації (реєстрації, легалізації) такого підрозділу на території України згідно із законом. Тобто така реєстрація мала відбуватися після присвоєння відокремленому підрозділу коду ЄДРПОУ, як описано у відповіді на запитання 1.4 в цьому роз'ясненні вище. В більшості випадків нерезидент, який здійснював діяльність через такий відокремлений підрозділ, не перебував на податковому обліку як платник податків (не мав окремого податкового номеру).

Відповідно до вимог пункту 60 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу нерезиденти (іноземні компанії, організації), які станом на 1 січня 2021 року не перебувають на обліку в контролюючих органах зобов'язані протягом трьох місяців подати документи для взяття їх на облік у порядку, встановленому у наступних випадках:

- 1) якщо такі нерезиденти здійснюють господарську діяльність на території України;
- 2) якщо такі нерезиденти належно акредитували (зареєстрували, легалізували) на території України відокремлені підрозділи, у тому числі постійні представництва (тобто здійснили такі дії до 1 січня 2021 року).

Нагадаємо, що господарська діяльність для цілей Кодексу – 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 (прим. 17).

Звертаємо увагу, що виходячи з вимоги пункту 64.5 статті 64 Кодексу, нерезидент зобов'язаний надати до контролюючих органів інформацію про всі свої постійні представництва та забезпечити постановку на облік в контролюючих органах всіх своїх відокремлених підрозділів, акредитованих (зареєстрованих, легалізованих) на території України.

2.3. Чи передбачає взяття нерезидента на облік в контролюючих органах його автоматичну реєстрацію платником податку на прибуток підприємств?

Сама по собі процедура взяття на облік в податкових органах ще не визначає обов'язків платника податків – нерезидента по сплаті конкретного податку (платежу).

Для того, щоб певний суб'єкт визначався як платник податку на прибуток підприємств з усіма правами та обов'язками – мають бути виконані відповідні реєстраційні процедури, якщо для цього є підстави, визначені Кодексом. Після цього територіальним органом ДПС платнику податків відкривається інтегрована картка платника, що ведеться за кожним видом платежу, які мають сплачуватися такими платником, з метою обліку нарахованих і сплачених, повернутих та відшкодованих сум платежів (прим. 18).

Без відкриття відповідної картки в розрізі конкретного платежу неможливе нарахування податкових зобов'язань, сплата відповідного податку чи надіслання податкових повідомлень-рішень про можливі порушення. Таким чином, постановка на податковий облік іноземної компанії (тобто присвоєння їй податкового номеру платника податків) не тягне за собою її автоматичної реєстрації платником податку на прибуток підприємств.

[17]. Підпункту 14.1.36 пункту 14.1 статті 14 Кодексу.

[18]. Пункт 1 частини 1 розділу II Порядку № 5.

2.4. Які наслідки реєстрації нерезидента платником податків для його відокремленого підрозділу?

Відповідно до абзацу дванадцятого пункту 64.5 статті 64 Кодексу (в редакції, чинній з 1 січня 2021 року), у разі акредитації (реєстрації, легалізації) на території України відокремленого підрозділу іноземної компанії, організації, у тому числі постійного представництва, одночасно із взяттям на облік нерезидента здійснюється взяття на облік відокремленого підрозділу такого нерезидента. Тобто новостворені відокремлені підрозділи нерезидентів, які будуть акредитовані (zareєстровані, легалізовані) на території України підлягають взяттю на облік в податкових органах як самостійні платники податків в Україні із дотриманням реєстраційних процедур, визначених Порядком № 1588.

В свою чергу, відокремлені підрозділи нерезидентів, які були zareєстровані платниками податків до 1 січня 2021 року, зберігають свою податкову реєстрацію. Вони можуть бути зняті з реєстрації за процедурами, визначеними Порядком № 1588, якщо нерезидент прийме рішення про їх закриття в межах звичайної діяльності, чи у разі настання інших підстав для зняття з реєстрації у загальному порядку.

2.5. Які вимоги до визначення податкових номерів для нерезидентів – іноземних компаній та організацій?

Взяття (постановка) іноземної юридичної компанії, організації на облік у контролюючих органах (тобто органами ДПС) передбачає присвоєння їй податкового номеру відповідно до вимог Порядку № 1588.

Іноземні компанії, організації не підлягають реєстрації в ЄДРПОУ, а обліковуються контролюючими органами за податковим номером – дев'ятизначним реєстраційним (обліковим) номером платника податків. Структура реєстраційного (облікового) номера платника податків, який присвоюється контролюючим органом, передбачає, що для платників податків – нерезидентів перші дві цифри приймають значення «88». Такий алгоритм застосовується з грудня 2019 року. Всі іноземні компанії, організації яким був присвоєний реєстраційний (обліковий) номер раніше (без дотримання умови про застосування перших двох цифр, які приймають значення «88») продовжують обліковуватися в ДПС за таким присвоєним податковим номером.

Дані про іноземні компанії та організації, їх відокремлені підрозділи включаються до Реєстру платників податків – нерезидентів.

2.6. Які документи необхідно підготувати нерезиденту, який здійснює діяльність через відокремлений підрозділ, для постановки на облік такого нерезидента як платника податків?

Кодексом прямо визначені і підстави, і перелік документів, які подаються для взяття на облік.

В свою чергу 19 березня 2021 року набув чинності Наказ № 62, який вносить зміни до Порядку № 1588 щодо реєстрації нерезидентів платниками податків. Зокрема у відповідності до оновленої редакції пункту 64.5 статті 64 Кодексу Наказом № 62 у розділі IV Порядку № 1588 визначено перелік документів, що подаються до контролюючого органу для взяття на облік нерезидентів, відокремлених підрозділів нерезидентів, у тому числі постійних представництв нерезидентів разом із заявою та викладено порядок їх подання.

Взяття на облік у контролюючому органі нерезидента здійснюється при настанні першої із подій, визначеної в абзаці першому пункту 64.5 статті 64 Кодексу (див. відповідь на запитання 2.1 цього роз'яснення), не пізніше наступного робочого дня з дня надходження від нерезидента заяви та копій документів.

Так, у разі, якщо такою подією є акредитація (реєстрація, легалізація) на території України відокремленого підрозділу, заява та документи мають бути подані у десятиденний строк після його акредитації (реєстрації, легалізації) до контролюючого органу за місцезнаходженням такого відокремленого підрозділу (прим. 19).

Щодо заяви - Наказом № 62 затверджено нову редакцію додатку 6 до Порядку № 1588. Цим додатком замість форми заяви про реєстрацію постійного представництва нерезидента в Україні як платника податку на прибуток (форма № 1-РПП) впроваджено нову форму заяви про взяття на облік нерезидента або його відокремленого підрозділу (форма № 1-ОПН). Заява за формою № 1-РПП більше не застосовується.

Таким чином, для взяття на облік та реєстрації платником податку на прибуток іноземна компанія подає до контролюючого органу заяву за формою № 1-ОПН, із зазначенням підстав для взяття на облік. До такої заяви додаються документи, перелік яких визначений пунктом 64.5 статті 64 Кодексу та розділом IV Порядку № 1588. Всім іноземним компаніям при взятті на облік в контролюючих органах надається податковий номер, яким є реєстраційний (обліковий) дев'ятизначний номер.

Відповідно до пункту 64.5 статті 64 Кодексу у всіх випадках реєстрації нерезидента платником податків нерезиденту, крім заяви, необхідно подати копії таких документів (з пред'явленням оригіналів):

– витягу з відповідного бізнес-реєстру (торговельного, банківського або іншого реєстру, в якому фіксується факт державної реєстрації компанії, організації), виданого в країні реєстрації іноземної компанії, організації та легалізованого в установленому порядку, якщо інше не передбачено міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, що супроводжується нотаріально засвідченим перекладом українською мовою;

– документа, що підтверджує присвоєння ідентифікаційного (реєстраційного, облікового) номера (коду) нерезидента в країні його реєстрації, якщо у витягу з відповідного бізнес-реєстру не зазначені відомості про такий номер (код), що супроводжується нотаріально засвідченим перекладом українською мовою;

– документа, яким підтверджуються повноваження представника нерезидента. У разі якщо такий документ виданий в країні реєстрації нерезидента, він повинен бути легалізований в установленому порядку, якщо інше не передбачено міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, та супроводжуватися нотаріально засвідченим перекладом українською мовою;

– документа про акредитацію (реєстрацію, легалізацію) відокремленого підрозділу іноземної компанії, організації на території України, якщо нерезидент здійснює в Україні діяльність через відокремлений підрозділ (прим. 20).

Іноземні компанії (організації) видається довідка про взяття її на облік за формою № 34-ОПП.

2.7. Хто вважається керівником іноземної компанії, організації, для цілей Кодексу? Яким чином подається така інформація до податкових органів?

Заява за формою № 1-ОПН містить відповідні графи для зазначення керівника або представника нерезидента (для іноземної юридичної компанії, організації або її відокремленого підрозділу). Крім того, у формі № 1-ОПН зазначається особа, відповідальна за ведення бухгалтерського та/або податкового обліку.

[19]. Абзаци другий – третій пункту 64.5 статті 64 Кодексу.

[20]. Абзаци восьмий – одинадцятий пункту 64.5 статті 64 Кодексу в редакції Закону № 466

У заяві за формою № 1-ОПН може зазначатися як безпосередній керівник іноземної компанії (організації) відповідно до її статутних документів, так і представник нерезидента, що діє на підставі документа, виданого органами управління такого нерезидента, яким підтверджуються повноваження такої фізичної особи на виконання функцій керівника нерезидента на території України в межах прав та обов'язків, що покладаються на керівника платника податків. Ця особа може бути як іноземцем, так і громадянином України, або особою без громадянства. Додатково до документів, зазначених у відповіді на запитання 2.6 слід подати до податкового органу копії документів, що посвідчують зазначену особу, а також зазначити у формі № 1-ОПН інформацію про реєстраційний номер облікової картки платника податків або серію (за наявності) та номер паспорта (для фізичних осіб, які мають відмітку у паспорті про право здійснювати будь-які платежі за серією (за наявності) та номером паспорта). Якщо особа – іноземець не має реєстраційного номеру облікової картки платника податків (РНОКПП) (раніше ідентифікаційний номер – його необхідно попередньо одержати у порядку визначеному Положенням про реєстрацію фізичних осіб у Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків (прим. 21).

Звертаємо увагу на те, що **обсяг повноважень, делегованих фізичній особі – представнику нерезидента на підставі відповідного документу, має охоплювати повний обсяг прав та обов'язків керівника платника податків, для всіх випадків, визначених податковим законодавством України.** Це має чітко прослідковуватися із тексту зазначеного документу.

На підставі вказаних у формі № 1-ОПН реєстраційних даних щодо керівника (представника) нерезидента та особи, відповідальної за ведення бухгалтерського та/або податкового обліку, такі особи будуть відображені в інформаційно-телекомунікаційних системах контролюючих органів як керівник нерезидента та особа, відповідальна за ведення його бухгалтерського та/або податкового обліку для цілей Кодексу.

Зазначена особа – керівник зможе, після одержання електронного цифрового підпису у визначеному законодавством порядку, визначити, змінити перелік уповноважених осіб платника податків, які наділяються правом підписання, подання, отримання ними документів та інформації через електронний кабінет від імені платника податків. Тобто керівник зможе визначити повноваження зазначених осіб для цілей електронного документообігу між платником податків – нерезидентом та контролюючим органом відповідно до Кодексу, законів України «Про електронні документи та електронний документообіг» та «Про електронні довірчі послуги» без укладення відповідного договору (прим. 22).

Також керівник та особа, яка відповідає за ведення бухгалтерського та/або податкового обліку, будуть відповідальним за підписання податкових декларацій платника податків – нерезидента (прим. 23).

3

ВИЗНАЧЕННЯ ПОСТІЙНОГО ПРЕДСТАВНИЦТВА НЕРЕЗИДЕНТА

Слід розрізняти терміни «представництво нерезидента» та «постійне представництво». Перший термін означає юридичну форму здійснення діяльності нерезидентом в Україні через відокремлений підрозділ, як описано вище. Другий – це концепція, визначення якої передбачається вимогами міжнародного оподаткування, і застосовується в першу чергу для цілей корпоративного оподаткування (оподаткування податком на прибуток підприємств) нерезидента в Україні.

[21]. Положення про реєстрацію фізичних осіб у Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 29 вересня 2017 року № 822.

[22]. Пункт 42.6 статті 42 Кодексу.

[23]. Підпункт 48.5.1 пункту 48.5 статті 48 Кодексу.

3.1. Що вважається постійним представництвом для цілей Кодексу?

Відповідно до підпункту 14.1.193 пункту 14.1 статті 14 Кодексу (з урахуванням змін, які набрали чинності з 1 січня 2021 року) (прим. 24), 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 (прим. 25).

Визначення терміну «господарська діяльність» розглянуто у відповіді на запитання 2.2 цього роз'яснення. Вочевидь, Кодекс розмежовує діяльність нерезидента у загальному розумінні (абзац перший пункту 64.5 статті 64 Кодексу) та його господарську діяльність (абзац перший пункту 60 підрозділу 10 розділу XX (Перехідні положення Кодексу)). Таке розмежування важливе для застосування терміну «постійне представництво».

Починаючи з 1 січня 2021 року, відповідно до підпункту 133.2.2 пункту 133.2 статті 132 Кодексу **платниками податку на прибуток підприємств – нерезидентами** визнаються, зокрема, нерезиденти, які здійснюють **господарську діяльність** на території України **через постійне представництво** та/або отримують доходи із джерелом походження з України, та інші нерезиденти, на яких покладено обов'язок сплачувати податок у порядку, встановленому розділом III Кодексу (прим. 26).

Отже, діяльність нерезидента в Україні може утворювати «постійне представництво» у розумінні підпункту 14.1.193 пункту 14.1 статті 14 Кодексу, внаслідок чого у такого нерезидента виникають зобов'язання щодо сплати податку на прибуток підприємств від результатів такої діяльності. При цьому, таку діяльність нерезидент може здійснювати як через відокремлений підрозділ (філію, відділення, представництво, тощо), так і у інший спосіб.

Передбачено, що нерезидент має стати на облік у контролюючому органі за місцезнаходженням свого постійного представництва (у розумінні підпункту 14.1.193 пункту 14.1 статті 14 Кодексу) до початку своєї господарської діяльності через таке представництво у порядку, встановленому Міністерством фінансів України (прим. 27) – тобто із дотриманням процедур, визначених Порядком № 1588.

3.2. Яка діяльність НЕ призводить до утворення постійного представництва?

Відповідно до підпункту 14.1.193 пункту 14.1 статті 14 Кодексу (в редакції Закону № 466, що застосовується з 1 січня 2021 року) постійним представництвом НЕ вважаються (прим. 28):

- 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;

[24]. Зміни до підпункту 14.1.193 пункту 14.1 статті 14 Кодексу, запроваджені Законом № 466 з урахуванням вимог пункту 60 прим. 3 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу, внесеного Законом № 1117.

[25]. Абзац перший підпункту 14.1.193 пункту 14.1 статті 14 Кодексу.

[26]. Підпункт 133.2.2 пункту 133.2 статті 133 Кодексу в редакції Закону № 466 з урахуванням вимог пункту 60 прим. 6 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу.

[27]. Перше речення пункту 133.3 статті 133 Кодексу.

[28]. Підпункт 14.1.193 пункту 14.1 статті 14 Кодексу в редакції Закону № 466 з урахуванням вимог пункту 60 прим. 3 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу.

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 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» із переліку вище, за умови, що такі види діяльності (їх комбінація) мають підготовчий або допоміжний характер для такого нерезидента, не є постійним представництвом (прим. 30).

Також, нерезидент не вважається таким, що має постійне представництво в Україні, якщо він здійснює господарську діяльність через посередника – резидента, але при цьому надання резидентом агентських, довірчих, комісійних та інших подібних посередницьких послуг з продажу чи придбання товарів (робіт, послуг) за рахунок, в інтересах та/або на користь нерезидента здійснюється в рамках основної (звичайної) діяльності резидента та на звичайних умовах. Якщо посередник – резидент діє виключно або майже виключно за рахунок, в інтересах та/або на користь одного або кількох осіб – нерезидентів, які є пов'язаними особами, такий посередник не може вважатися таким, що діє в рамках основної (звичайної) діяльності стосовно будь-якої з пов'язаних осіб – нерезидентів, та визнається постійним представництвом такого нерезидента в Україні або кожної особи – нерезидента, якщо такі нерезиденти є пов'язаними особами (прим. 31).

Не призводить до утворення постійного представництва нерезидента державна реєстрація відокремлених підрозділів іноземних неурядових організацій, представництв, філій іноземних благодійних організацій.

3.3. Яка діяльність на користь нерезидента в Україні призводить до утворення постійного представництва такого нерезидента?

Відповідно до підпункту 14.1.193 пункту 14.1 статті 14 Кодексу (в редакції Закону № 466, що застосовується з 1 січня 2021 року) з метою оподаткування термін «постійне представництво» включає:

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 провадиться (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;

[30]. Абзац двадцять третій підпункту 14.1.193 пункту 14.1 статті 14 Кодексу.

[31]. Абзац п'ятнадцятий підпункту 14.1.193 пункту 14.1 статті 14 Кодексу.

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 укласти 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 (прим. 32).

Для цілей застосування підпунктів «а» і «б» із переліку вище при розрахунку загального періоду, протягом якого нерезидент здійснює діяльність в Україні, до повних послідовних або непослідовних календарних місяців тривалості проєкту (або пов'язаних між собою проєктів), виконання робіт або надання послуг нерезидентом в Україні додаються:

- тривалість діяльності нерезидента в Україні, що здійснюється протягом кількох послідовних або непослідовних періодів, які окремо є меншими за повний календарний місяць, але в сукупності перевищують 30 днів, та

- тривалість діяльності пов'язаних осіб цього нерезидента в Україні, якщо така діяльність тісно пов'язана з діяльністю нерезидента, визначеною у підпунктах «а» і «б» цього підпункту, та здійснюється протягом кількох послідовних або непослідовних періодів, які дорівнюють повному календарному місяцю або які окремо є меншими за повний календарний місяць, але в сукупності перевищують 30 днів (прим. 33).

Для цілей застосування підпунктів «в» і «г» із переліку вище про наявність в особи фактичних повноважень 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 корпоративної електронної пошти нерезидента та/або його пов'язаних осіб для комунікації з нерезидентом та/або з третіми особами, з якими нерезидент уже уклав або в подальшому буде укладати договори чи інші правочини;

- реалізація особою права володіння або розпорядження запасами (товарами) чи іншими активами нерезидента в Україні або їх значною часткою на підставі відповідних вказівок нерезидента;

наявність в особи приміщень, орендованих від власного імені для зберігання майна, придбаного за рахунок нерезидента або яке належить нерезиденту чи третім особам та підлягає передачі третім особам за вказівкою нерезидента, або для інших цілей, визначених нерезидентом (прим. 34).

[32]. Абзаци третій – шостий підпункту 14.1.193 пункту 14.1 статті 14 Кодексу.

[33]. Абзаци сьомий – дев'ятий підпункту 14.1.193 пункту 14.1 статті 14 Кодексу.

[34]. Абзаци десятий – чотирнадцятий підпункту 14.1.193 пункту 14.1 статті 14 Кодексу.

Постійне представництво нерезидента в Україні визнається також у разі, якщо діяльність в Україні здійснюють декілька нерезидентів – пов'язаних осіб, якщо така діяльність у сукупності виходить за межі діяльності підготовчого або допоміжного характеру для такої групи нерезидентів – пов'язаних осіб. У такому разі постійне представництво визнається для кожного такого нерезидента – пов'язаної особи. Ця вимога застосовується лише у випадку, коли діяльність таких нерезидентів – пов'язаних осіб в Україні становить у сукупності взаємодоповнюючі функції тісно пов'язаного бізнес-процесу (прим. 35).

4 ВИМОГИ ДО РЕЄСТРАЦІЇ НЕРЕЗИДЕНТІВ ПЛАТНИКАМИ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

4.1. Чим відрізняються вимоги до визначення платників податку на прибуток підприємств відповідно до вимог Кодексу, чинних з 1 січня 2021 року, у порівнянні із попередніми вимогами?

Відповідно до пункту 133.2 статті 133 Кодексу **починаючи з 1 січня 2021 року**, платниками податку на прибуток підприємств – нерезидентами визнаються:

- юридичні особи, які утворені в будь-якій організаційно-правовій формі та отримують доходи з джерелом походження з України, за винятком установ та організацій, що мають дипломатичні привілеї або імунітет згідно з міжнародними договорами України (прим. 36);
- **нерезиденти**, які здійснюють господарську діяльність на території України через постійне представництво та/або отримують доходи із джерелом походження з України, та інші нерезиденти, на яких покладено обов'язок сплачувати податок у порядку, встановленому розділом III Кодексу (прим. 37).

Разом із тим **до 1 січня 2021 року** підпункт 133.2.2 пункту 133.2 статті 133 Кодексу визначав платниками цього податку постійні **представництва нерезидентів**, які отримують доходи із джерелом походження з України або виконують агентські (представницькі) та інші функції стосовно таких нерезидентів чи їх засновників. Передбачалося, що саме постійне представництво (у розумінні підпункту 14.1.193 пункту 14.1 статті 14 Кодексу) до початку своєї господарської діяльності стає на облік в контролюючому органі за своїм місцезнаходженням у порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику (прим. 38).

Відповідно до вимог Порядку № 1588, які застосовувалися для виконання зазначених положень Кодексу у періодах до 1 січня 2021 року, нерезидент до початку своєї господарської діяльності на території України через своє постійне представництво мав забезпечити постановку на облік (реєстрацію платником податку на прибуток підприємств) постійного представництва у контролюючому органі за місцезнаходженням постійного представництва (прим. 39). Таке постійне представництво обліковувалось в органах ДПС або як відокремлений підрозділ нерезидента (за восьмизначним кодом ЄДРПОУ) або за податковим номером – дев'ятизначним реєстраційним (обліковим) номером платника податків, який присвоюється податковими органами.

[35]. Абзац двадцять четвертий підпункту 14.1.193 пункту 14.1 статті 14 Кодексу.

[36]. Підпункт 133.2.1 пункту 133.2 статті 133 Кодексу.

[37]. Підпункт 133.2.2 пункту 133.2 статті 133 Кодексу.

[38]. Перше речення пункту 133.3 статті 133 Кодексу, в редакції що діяла до 1 січня 2021 року.

[39]. Пункт 5.2 Розділу V Порядку № 1588 з урахуванням змін та доповнень, чинних станом на 1 січня 2021 року.

Якщо постійним представництвом нерезидента був відокремлений підрозділ нерезидента, то підставою для взяття на облік (внесення змін, перереєстрації) такого постійного представництва вважалася належна акредитація (реєстрація, легалізація) такого підрозділу на території України згідно із законом (прим. 40). Представництво нерезидента, як відокремлений підрозділ, зареєстрований центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері економічного розвитку, могло не бути платником податку на прибуток підприємств, якщо діяльність, яку нерезидент проводив через таке представництво, не призводила до утворення постійного представництва.

Після взяття на облік постійне представництво нерезидента включалося до Реєстру платників податків – нерезидентів із **установленням ознаки платника податку на прибуток підприємств**.

З моменту взяття на облік постійне представництво нерезидента вважалось зареєстрованим платником податку на прибуток підприємств (прим. 41).

4.2. До якого моменту після 1 січня 2021 року постійне представництво нерезидента залишається платником податку на прибуток підприємств?

Постійні представництва нерезидентів, які були зареєстровані платниками податків (у тому числі податку на прибуток підприємств) у періодах до 1 січня 2021 року, залишаються платниками таких податків до реєстрації платниками податків (у тому числі податку на прибуток підприємств) відповідних нерезидентів (прим. 42).

На цей період за такими постійними представництвами нерезидентів зберігається обов'язок визначати податкові зобов'язання, подавати податкову звітність з податку на прибуток підприємств, утримувати податок з доходів із джерелом їх походження з України тощо.

4.3. Чи повинен реєструватися платником податку на прибуток підприємств нерезидент, який до 1 січня 2021 року здійснював в Україні господарську діяльність через акредитований (зареєстрований, легалізований) відокремлений підрозділ, зареєстрований платником податку на прибуток підприємств?

За загальним правилом, так.

Як викладено у відповіді на запитання 2.2, нерезиденти (іноземні компанії, організації), які здійснюють господарську діяльність на території України та/або які до набрання чинності цим Законом належно акредитували (зареєстрували, легалізували) на території України відокремлені підрозділи, у тому числі постійні представництва, і станом на 1 січня 2021 року не перебувають на обліку в контролюючих органах, зобов'язані протягом трьох місяців подати до контролюючих органів документи для взяття їх на облік у порядку, встановленому пунктом 64.5 статті 64 Кодексу (прим. 43).

[40]. Пункт 5.3 Розділу V Порядку № 1588 з урахуванням змін та доповнень, чинних станом на 1 січня 2021 року.

[41]. Пункт 5.6 Розділу V Порядку № 1588 з урахуванням змін та доповнень, чинних станом на 1 січня 2021 року.

[42]. Абзац шостий пункту 60 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу, з урахуванням змін, внесених Законом № 1117.

[43]. Пункт 60 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу.

В свою чергу, як викладено у відповіді на запитання 4.1, з 1 січня 2021 року постійні представництва більше не зазначені у переліку платників податку на прибуток – нерезидентів. Натомість, такими визнаються безпосередньо нерезиденти, які здійснюють господарську діяльність на території України через постійне представництво та/або отримують доходи із джерелом походження з України, та інші нерезиденти, на яких покладено обов'язок сплачувати податок у порядку, встановленому розділом III Кодексу (прим. 44).

Таким чином, якщо відокремлений підрозділ нерезидента був зареєстрований платником податку на прибуток у періодах до 1 січня 2021 року і нерезидент і надалі здійснюватиме господарську діяльність через такий підрозділ, яка призводить до утворення постійного представництва, такий нерезидент зобов'язаний виконати вимоги Кодексу та стати на облік платником податків (якщо цього не було зроблено раніше з інших підстав) та повідомити податкові органи про необхідність своєї реєстрації як платника податку на прибуток підприємств.

4.4. Що відбувається з постійним представництвом після взяття на облік іноземної компанії (організації) як платника податку на прибуток підприємств?

Після взяття на облік іноземної компанії (організації) як платника податку на прибуток підприємств, її постійне представництво знімається з обліку як платник податку на прибуток підприємств. Далі, залежно від того, чи акредитоване (зареєстроване, легалізоване) воно як відокремлений підрозділ на території України, таке постійне представництво:

1) Продовжує перебувати на обліку в контролюючих органах як платник інших видів податків (див. відповідь на запитання 2.4).

Цей підхід застосовується у разі коли йдеться про відокремлений підрозділ нерезидента, що станом на 31 грудня 2020 року був зареєстрований як платник податку на прибуток підприємств, оскільки господарська діяльність нерезидента, яка здійснювалася через такий відокремлений підрозділ відповідала визначенню постійного представництва відповідно до підпункту 14.1.193 пункту 14.1 статті 14 Кодексу.

Як пояснюється у відповіді на запитання 1.4, податковим номером для таких відокремлених підрозділів іноземних компаній, організацій є восьмизначний код ЄДРПОУ.

2) Може бути зняте з обліку в контролюючих органах (як платник податків, включаючи податок на прибуток підприємств) за заявою нерезидента, в установленому порядку.

Цей підхід застосовується за умови, що постійне представництво утворилося внаслідок іншої діяльності нерезидента, визначеної підпунктом 14.1.193 пункту 14.1 статті 14 Кодексу і не було пов'язане із господарською діяльністю нерезидента через акредитований (зареєстрований, легалізований) відокремлений підрозділ. Наприклад, якщо мала місце діяльність нерезидента пов'язана із будівельним майданчиком тривалість якого перевищувала визначений зазначеним підпунктом термін.

Кожне таке постійне представництво обліковувалось у органах ДПС за податковим номером, яким є дев'ятизначний реєстраційний (обліковий) номер платника податків і який надається контролюючими органами.

[44]. Підпункт 133.2.2 пункту 133.2 статті 133 Кодексу.

4.5. Чи призведе зняття з обліку відокремленого підрозділу нерезидента як платника податку на прибуток підприємств чи постійного представництва нерезидента як платника податку на прибуток підприємств до проведення податкової перевірки такого відокремленого підрозділу, в тому числі постійного представництва?

Ні, не призведе, за умови постановки відповідного нерезидента на податковий облік та його реєстрації в якості платника податку на прибуток підприємств за місцезнаходженням свого відокремленого підрозділу, раніше зареєстрованого платником податку на прибуток підприємств, як постійне представництво, чи постійного представництва (як окремого виду діяльності), зареєстрованого платником податку на прибуток підприємств.

Окрема документальна перевірка такого відокремленого підрозділу (постійного представництва) у зв'язку із зняттям його з обліку в якості платника цього податку не проводиться.

4.6. Чи повинен нерезидент, який здійснює діяльність, яка не призводить до утворення постійного представництва, реєструватися платником податку на прибуток підприємств?

Ні, не повинен.

Якщо нерезидент через свій відокремлений підрозділ здійснює діяльність, яка зазначена у відповіді на запитанні 3.2 цього роз'яснення, у такого нерезидента не виникає обов'язків по реєстрації платником податку на прибуток підприємств, нарахуванню та сплаті цього податку. Розглянемо це на наступних прикладах:

Ситуація 1. Іноземна юридична компанія, організація здійснює в Україні діяльність через свій акредитований (зареєстрований, легалізований) відокремлений підрозділ, якому присвоєно код ЄДРПОУ, однак така діяльність НЕ призводить до утворення постійного представництва (не є постійним представництвом відповідно до підпункту 14.1.193 пункту 14.1 статті 14 Кодексу).

Відповідно до вимог Кодексу, що діють з 1 січня 2021 року, такий нерезидент та його відокремлений підрозділ мають стати на податковий облік, як окремі платники податків із присвоєнням (наданням) відповідних податкових номерів. Однак, такий нерезидент НЕ зобов'язаний реєструватися платником податку на прибуток підприємств. На практиці, такі відокремлені підрозділи (представництва) нерезидента називають «некомерційними».

Якщо ж діяльність, яку зазначений нерезидент здійснює через відокремлений підрозділ, почне відповідати такій, що утворює постійне представництво відповідно до підпункту 14.1.193 пункту 14.1 статті 14 Кодексу, – у нерезидента виникне обов'язок звернення до податкових органів для взяття на облік платником податку на прибуток підприємств до початку такої діяльності. Наслідком цього має стати присвоєння нерезиденту ознаки платника податку на прибуток підприємств. На практиці такі відокремлені підрозділи (представництва) нерезидента називають «комерційними».

Ситуація 2. Іноземна юридична компанія, організація може здійснювати в Україні господарську діяльність через постійне місце діяльності, яка відрізняється від діяльності, яка не призводить до утворення постійного представництва відповідно до підпункту 14.1.193 пункту 14.1 статті 14 Кодексу.

Такий нерезидент відповідно до вимог Кодексу, що діють з 1 січня 2021 року, має стати на податковий облік у загальному порядку, як платник податків в Україні. Крім того, такий нерезидент вважатиметься платником податку на прибуток підприємств, навіть попри те, що діяльність ведеться не через акредитований (зареєстрований, легалізований) відокремлений підрозділ, або такий підрозділ відсутній взагалі.

Відповідно, зазначений нерезидент має повідомити податкові органи про необхідність реєстрації його як платника податку на прибуток підприємств у заяві за формою № 1-ОПН (див. відповідь на запитання 2.6) до початку ведення зазначеної господарської діяльності. Крім того нерезидент має подати до контролюючого органу повідомлення про об'єкти оподаткування або об'єкти, пов'язані з оподаткуванням або через які провадиться діяльність (форма № 20-ОПП).

4.7. Чи може нерезидент, відокремлений підрозділ якого станом на 31 грудня 2020 року був зареєстрований платником податку на прибуток підприємств, відмовитися при постановці на облік від своєї реєстрації платником податку на прибуток підприємств, якщо діяльність, яка здійснюється через такий відокремлений підрозділ перестала відповідати критеріям визнання постійного представництва?

В ситуації коли відокремлений підрозділ нерезидента (представництво, філія) у періодах до 1 січня 2021 року був зареєстрований платником податку на прибуток підприємств, а потім припинив здійснювати господарську діяльність, але не подав заяви для зняття ознаки платника податку на прибуток підприємств (відповідні процедури були встановлені у попередній редакції розділу V Порядку № 1588) і станом на 1 січня 2021 року такий відокремлений підрозділ зареєстрований як постійне представництво нерезидента – платник податку на прибуток підприємств, слід виходити із такого.

Пунктом 60 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу встановлено, що постійні представництва нерезидентів, які були зареєстровані платниками податків (у тому числі податку на прибуток підприємств) у періодах до 1 січня 2021 року, залишаються платниками таких податків відповідно до вимог Кодексу до реєстрації як платники податків (у тому числі податку на прибуток підприємств) відповідних нерезидентів.

Отже зняття ознаки платника податку на прибуток підприємств стосовно відокремленого підрозділу проводиться після взяття на облік нерезидента як платника податку на прибуток підприємств. Зняття ознаки платника податку на прибуток підприємств щодо нерезидента у реєстрі платників податків – нерезидентів здійснюється контролюючим органом згідно з пунктом 5.8 чинної редакції розділу V Порядку № 1588.

Відповідно до чинної редакції пункту 5.8 розділу V Порядку № 1588, з урахуванням змін, внесених Наказом № 62, у разі прийняття рішення нерезидентом про припинення господарської діяльності через постійне представництво / постійні представництва такий нерезидент подає до відповідного контролюючого органу заяву за формою № 1-ОПН.

Щодо всіх відокремлених підрозділів такого нерезидента, які в реєстрі платників податків – нерезидентів мають ознаку «постійне представництво», така ознака має бути знята на підставі відповідних заяв за формою № 1-ОПН.

Щодо всіх постійних представств такого нерезидента, які не акредитовані (зареєстровані, легалізовані) на території України як відокремлений підрозділ нерезидента, мають бути надані відомості про їх закриття або зміну типу шляхом подання повідомлення про об'єкти оподаткування або об'єкти, пов'язані з оподаткуванням або через які провадиться діяльність за формою № 20-ОПП згідно з розділом VIII Порядку № 1588.

Відповідно до пункту 5.9 розділу V Порядку № 1588 зняття ознаки платника податку на прибуток підприємств у реєстрі платників податків – нерезидентів здійснюється контролюючим органом щодо нерезидента, який здійснював господарську діяльність через своє постійне представництво, – у разі виконання умов, визначених у пункті 5.8 розділу V Порядку № 1588, подання податкової звітності з податку на прибуток підприємств відповідно до Кодексу та перерахування у повному обсязі до бюджету податку на прибуток підприємств за даними таких декларацій.

Наприклад, якщо заява за формою № 1-ОПН подана у квітні 2021 року це означитиме, що для зняття ознаки платника податку на прибуток підприємств нерезидент має подати декларацію з податку на прибуток підприємств за період з 1 січня 2021 року і до дати подання такої заяви. Також податкові органи будуть враховувати декларації з податку на прибуток підприємств за попередні періоди до 1 січня 2021 року, які подавалися відокремленим підрозділом нерезидента.

Якщо для реєстрації платником податку на прибуток підприємств у нерезидента є дві або три підстави, зняття ознаки платника податку на прибуток підприємств проводиться, якщо зазначені умови виконуються щодо кожної із таких підстав.

Сам по собі факт реєстрації нерезидента платником податку на прибуток підприємств на виконання вимог Порядку № 1588, з урахуванням змін, внесених Наказом № 62, із зняттям відповідної ознаки із його відокремленого підрозділу, не впливають на кваліфікацію діяльності нерезидента чи його відокремленого підрозділу, як такого, що призводить до утворення постійного представництва для цілей податку на прибуток підприємств.

4.8. Що робити у ситуації, коли діяльність нерезидента, яка здійснюється через відокремлений підрозділ (представництво нерезидента в Україні) не відповідає критеріям «господарської», або вважається допоміжною та підготовчою відносно діяльності нерезидента, але з технічних причин такий відокремлений підрозділ був поставлений на облік як платник податку на прибуток підприємств?

З урахуванням вимог Наказу № 62, яким внесені зміни до розділу V Порядку № 1588, нерезидент, відокремлений підрозділ якого перебував на обліку як платник податку на прибуток підприємств, при реєстрації в податкових органах буде взятий на облік також як платник податку на прибуток підприємств – із присвоєнням відповідної ознаки.

Після цього, у разі якщо діяльність нерезидента, яка здійснюється через відокремлений підрозділ (представництво нерезидента в Україні) не відповідає визначенню постійного представництва, що наведене у підпункті 14.1.193 пункту 14.1 статті 14 Кодексу, такий нерезидент може подати нову заяву за формою 1-ОПН, із зазначенням підстави для зняття ознаки платника податку на прибуток підприємств. Це ж стосується і випадків, коли постійне представництво утворилося внаслідок іншої діяльності нерезидента, визначеної підпунктом 14.1.193 пункту 14.1 статті 14 Кодексу і не було пов'язане із господарською діяльністю нерезидента через акредитований (зареєстрований, легалізований) відокремлений підрозділ.

Порядок зняття з обліку нерезидента як платника податку на прибуток підприємств описано у відповіді на запитання 4.7.

4.9. У яких ще випадках нерезидент повинен зареєструватися платником податку на прибуток підприємств?

Починаючи з 1 січня 2021 року, платником податку на прибуток підприємств має зареєструватися нерезидент, який набуває право власності на інвестиційний актив, визначений абзацами третім – шостим підпункту «е» підпункту 141.4.1 пункту 141.4 статті 141 Кодексу, в іншого нерезидента – продавця, який не має постійного представництва в Україні (прим. 45).

За вимогами пункту 141.4.2 пункту 141.4 статті 141 Кодексу такий нерезидент – покупець зобов'язаний не пізніше дати здійснення першої оплати за інвестиційний актив, що придбавається, стати на облік у контролюючому органі за місцезнаходженням української юридичної особи, акції, корпоративні права якої формують вартість інвестиційного активу, що є предметом такого правочину.

[45]. Абзац перший підпункту 64.5 статті 64 Кодексу.

4.10. Куди нерезиденту подавати документи для реєстрації платником податку на прибуток підприємств?

Нерезидент реєструється платником податку на прибуток підприємств в залежності від підстави, яка виникла раніше:

– якщо нерезидент має на території України два і більше постійних представництв, то платником податку на прибуток підприємств він реєструється за місцезнаходженням свого постійного представництва, яке було створене першим. При цьому нерезиденту необхідно буде також подати заяви за формою № 17-ОПП «Про взяття на облік за неосновним місцем обліку» до податкових органів за місцезнаходженням кожного іншого постійного представництва. Адже, якщо відповідно до законодавства в платника податків, крім обов'язків щодо подання податкових декларацій (розрахунків, звітів) та/або нарахування, утримання або сплати (перерахування) податків, зборів на території адміністративно-територіальної одиниці за своїм місцезнаходженням, виникають такі обов'язки на території іншої адміністративно-територіальної одиниці, то такий платник податків зобов'язаний стати на облік за таким неосновним місцем обліку у відповідному контролюючому органі;

– якщо нерезидент придбаває інвестиційний актив у іншого нерезидента, такий нерезидент – покупець стає на облік у контролюючому органі за місцезнаходженням української юридичної особи, акції, корпоративні права якої формують вартість інвестиційного активу, що є предметом такого правочину;

– якщо нерезидент придбаває інвестиційний актив у іншого нерезидента і вартість інвестиційного активу, що є предметом такого правочину, сформована корпоративними правами двох і більше українських юридичних осіб, то платником податку на прибуток підприємств нерезидент – покупець реєструється за місцезнаходженням української юридичної особи, для якої вартість акцій, часток, корпоративних або інших аналогічних прав чи, відповідно, вартість нерухомого майна, що визначаються для цілей підпункту «е» підпункту 141.4.1 пункту 141.4 розділу III Кодексу, є найбільшою.

4.11. Чи буде нерезидент, який зареєструвався платником податку на прибуток підприємств, правонаступником свого постійного представництва (як окремого платника податку) в частині податкових активів і зобов'язань, що виникли в податкових періодах, які передують періоду такої реєстрації нерезидента?

На практиці можливі дві ситуації реєстрації постійного представництва платником податку на прибуток підприємств відповідно до Порядку № 1588 у періодах до 1 січня 2021 року:

1) Нерезидент здійснював господарську діяльність, яка утворювала постійне представництво, через відокремлений підрозділ (філію, відділення, представництво, тощо). Такий відокремлений підрозділ був зареєстрований платником податку на прибуток підприємств на підставі поданої ним заяви за формою 1-РПП;

2) Постійне представництво нерезидента утворилося внаслідок іншої діяльності нерезидента, визначеної підпунктом 14.1.193 пункту 14.1 статті 14 Кодексу. Таке постійне представництво було зареєстроване платником податку на прибуток підприємств на підставі заяви за формою 1-РПП, поданої цим нерезидентом.

У першому випадку відокремлений підрозділ, через який нерезидент здійснював діяльність, не має статусу юридичної особи, однак весь час з моменту реєстрації в Україні фактично представляє інтереси нерезидента на території України. У другому випадку мала місце безпосередня діяльність нерезидента на території України у інших формах, ніж через відокремлений підрозділ.

Відповідно, нерезидент, який був поставлений на облік в якості платника податку на прибуток підприємств за місцезнаходженням свого постійного представництва є правонаступником щодо всіх податкових активів і зобов'язань такого постійного представництва, в тому числі тих, які виникли в податкових періодах, у яких на обліку в якості платника податку перебувало постійне представництво.

Такий нерезидент з моменту постановки на облік в якості платника податку на прибуток підприємств за місцезнаходженням свого постійного представництва несе відповідальність за правильність обчислення, повноту та своєчасність сплати грошового зобов'язання з податку на прибуток підприємств цього постійного представництва, в тому числі за періоди, у яких на обліку в якості платника податку перебувало постійне представництво.

4.12. Як зазначено у підпункті 141.4.7 пункту 141.4 статті 141 Кодексу, представництво прирівнюється з метою оподаткування до платника податку, який провадить свою діяльність незалежно від такого нерезидента. Чи протирічить це іншим положенням Кодексу щодо визначення платником податку на прибуток підприємств нерезидента?

Ні, не протирічить.

Підпунктом 133.2.2 пункту 133.2 статті 133 Кодексу визначено, що платниками податку на прибуток підприємств, зокрема, є нерезиденти, які здійснюють господарську діяльність на території України через постійне представництво.

При цьому, підпункт 141.4.7 пункту 141.4 статті 141 Кодексу визначає, що суми прибутків нерезидентів, які провадять свою діяльність на території України через постійне представництво, оподатковуються в загальному порядку. 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 (прим. 46).

Наведене у підпункті 141.4.7 пункту 141.4 статті 141 Кодексу посилання на «постійне представництво» застосовується для цілей визначення бази оподаткування податком на прибуток підприємств, і не змінює перелік платників податків, визначений у пункті 133.2 статті 133 Кодексу.

[46]. Підпункт 141.4.7 пункту 141.4 статті 141 Кодексу.

5 ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ НЕРЕЗИДЕНТІВ ЗА ПОРУШЕННЯ ВИМОГ КОДЕКСУ ЩОДО ПОДАТКОВОЇ РЕЄСТРАЦІЇ

5.1. Яка відповідальність нерезидента за невиконання вимоги щодо реєстрації платником податку на прибуток підприємств?

У періодах до 1 січня 2021 року діяла вимога, сформульована у другому реченні пункту 133.3 статті 133 Кодексу, відповідно до якої **постійне представництво**, яке розпочало свою господарську діяльність до реєстрації в контролюючому органі, вважалося таким, що ухиляється від оподаткування, а одержані ним прибутки вважалися прихованими від оподаткування (прим. 47). Ця норма залишалася незмінною в такій редакції від моменту набрання чинності Кодексом. Разом із тим, за такої редакції платником податків, який допустив порушення, могло бути виключно постійне представництво, а не сам нерезидент.

Законом № 786 зазначена норма викладена у новій редакції, але єдина суттєва відмінність у тому, що слова «постійне представництво» замінено словом «нерезидент». Таким чином, з 1 січня 2021 року нерезидент, який розпочав господарську діяльність через своє постійне представництво до реєстрації в контролюючому органі, вважається таким, що ухиляється від оподаткування, а одержані ним прибутки вважаються прихованими від оподаткування (прим. 48). Звертаємо увагу на те, що змістом порушення в даному випадку є невиконання нерезидентом вимоги по реєстрації платником податку на прибуток підприємств.

Окремо зазначимо, що відповідно до підпункту 117.4, який внесено до статті 117 Кодексу Законом № 466, ведення нерезидентом (іноземною юридичною компанією, організацією) діяльності через відокремлений підрозділ, у тому числі постійне представництво, **без взяття на податковий облік** у порядку, передбаченому Кодексом, тягне за собою накладення штрафу на нерезидента в розмірі 100 000 гривень.

Повертаючись до прикладів, розглянутих у відповіді на запитання 4.6 ці норми застосовуються наступним чином:

Ситуація 1. Діяльність, яку нерезидент здійснює через акредитований (зареєстрований, легалізований) відокремлений підрозділ з моменту реєстрації їх обох платниками податків вже відповідає критеріям визнання постійного представництва відповідно до підпункту 14.1.193 пункту 14.1 статті 14 Кодексу, однак такий нерезидент до початку такої діяльності не звернувся до податкових органів для реєстрації платником податку на прибуток підприємств.

Одержані нерезидентом прибутки, пов'язані із діяльністю через таке постійне представництво, з моменту його виникнення, вважаються прихованими від оподаткування.

У наведеній ситуації є підстави для застосування штрафу відповідно до пункту 117.4 статті 117 Кодексу оскільки хоча і нерезидент і його відокремлений підрозділ взяті на облік в контролюючих органах як платники податків відповідно до Глави 6 Кодексу, але нерезидент додатково відповідно до вимог Кодексу має стати на податковий облік як платник податку на прибуток підприємств.

Ситуація 2. Діяльність, яку здійснює нерезидент в Україні відповідає критеріям визнання постійного представництва відповідно до підпункту 14.1.193 пункту 14.1 статті 14 Кодексу, навіть попри те, що вона здійснюється не через відокремлений підрозділ, однак такий нерезидент до початку такої діяльності не зареєструвався платником податків і не повідомив податкові органи про необхідність його реєстрації платником податку на прибуток підприємств.

[47]. Друге речення пункту 133.3 статті 133 Кодексу, в редакції, що діяла до 1 січня 2021 року.

[48]. Друге речення пункту 133.3 статті 133 Кодексу, в редакції Закону № 786, що застосовується з 1 січня 2021 року.

Одержані нерезидентом прибутки, пов'язані із діяльністю через таке постійне представництво, з моменту його виникнення, вважаються прихованими від оподаткування.

До такого нерезидента може бути застосований штраф в розмірі 100 000 гривень за ведення діяльності через постійне представництво без взяття на податковий облік. Відповідне податкове повідомлення-рішення із сумою штрафу може бути оформлене після того, як нерезидента буде поставлено на облік за його заявою, або за результатами перевірки, проведеної податковим органом.

Звертаємо увагу на те, що НЕ застосовуються штрафні санкції за порушення податкового законодавства, які вчинені протягом періоду, який закінчується останнім календарним днем місяця (включно), в якому завершується дія карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України на всій території України з метою запобігання поширенню на території України коронавірусної хвороби (COVID-19), крім санкцій за порушення, які прямо перелічені у пункті 52-1 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу. Порушення, які визначені пунктом 117.4 статті 117 Кодексу в цьому переліку відсутні. Отже, за такі порушення, допущені у зазначеному періоді дії карантину, ця штрафна санкція не застосовується.

5.2. В якому випадку податкові органи можуть застосувати адміністративний арешт майна нерезидента відповідно до підпункту 94.2.9 пункту 94.2 статті 94 Кодексу?

Адміністративний арешт майна платника податків (далі - арешт майна) є винятковим способом забезпечення виконання платником податків його обов'язків, визначених законом (прим. 49). Відповідно до підпункту 94.2.9 пункту 94.2 статті 94 Кодексу арешт майна може бути застосовано, якщо з'ясується, що нерезидент розпочинає та/або здійснює господарську діяльність через постійне представництво на території України **без взяття на податковий облік, що підтверджується актом перевірки.**

При цьому перевірки щодо нерезидентів (іноземних компаній, організацій), які здійснюють господарську діяльність на території України та які повинні були стати на облік у порядку, встановленому пунктом 64.5 статті 64 Кодексу, та якими не були виконані вищезазначені вимоги, та щодо їх відокремлених підрозділів, у тому числі постійних представництв, що перебувають на обліку, можуть **бути призначені з 1 липня 2021 року** (прим. 50).

Таким чином застосування зазначеного запобіжного заходу можливе лише за результатами перевірки і лише за відсутності реєстрації нерезидента як платника податків. З огляду на це, такі дії не можуть бути застосовані до нерезидента раніше 1 липня 2021 року, навіть у разі, якщо такий нерезидент з будь-яких причин не виконає своєчасно вимоги пункту 60 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу щодо подання документів для взяття їх на облік у строк, визначений Кодексом.

Взяття контролюючим органом на податковий облік нерезидента на підставі акта перевірки згідно з підпунктом 94.19.10 пункту 94.19 статті 94 Кодексу є підставою для припинення адміністративного арешту майна платників податків.

[49]. Підпункт 94.1 статті 94 Кодексу.

[50]. Пункту 60 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу із змінами, внесеними згідно із Законом № 1117.



5.3. Чи можуть податкові органи взяти нерезидента на облік у разі, якщо він не виконає вимоги щодо реєстрації платником податків в порядку та на підставах, визначених Кодексом?

Так, але виключно за наслідками перевірки, про результати якої нерезидента мають належним чином повідомити.

У разі встановлення контролюючим органом за результатами податкового контролю ознак ведення нерезидентом господарської діяльності на території України, зазначеної в абзацах третьому – п'ятому пункту 64.5 статті 64 Кодексу, без взяття на податковий облік нерезидента, зокрема здійснення резидентом діяльності в інтересах нерезидента через відокремлені підрозділи, у тому числі, що має ознаки постійного представництва, контролюючим органом призначається перевірка такої діяльності. Порядок проведення перевірки для цілей цього пункту визначається центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з урахуванням особливостей, визначених Кодексом (прим. 51).

Якщо перевіркою встановлено ведення нерезидентом діяльності через відокремлені підрозділи, у тому числі постійне представництво в Україні без взяття на податковий облік, контролюючий орган складає акт перевірки, який надсилається нерезиденту в порядку, визначеному пунктом 86.13 статті 86 Кодексу. На підставі акта перевірки контролюючим органом може бути прийнято рішення про взяття на облік такого нерезидента в Україні без заяви нерезидента та отримання заперечення до акта перевірки (прим. 52).

Акт (довідка) за результатами перевірки діяльності нерезидента через відокремлені підрозділи, у тому числі постійне представництво в Україні без взяття на облік у контролюючому органі, надсилається нерезиденту в порядку, визначеному статтею 42 Кодексу, або надається уповноваженому представнику нерезидента чи надсилається до компетентного органу держави, резидентом якої є нерезидент. У разі отримання від нерезидента письмових заперечень на акт (довідку) такі заперечення розглядаються у порядку, визначеному Кодексом (прим. 53).

Порядок повідомлення нерезидентів про взяття на облік як платників податків затверджено Постановою КМУ від 4 листопада 2020 року № 1054. Зокрема, передбачено, що повідомлення встановленої форми може бути:

- надіслане податковими органами та вручене відокремленому підрозділу нерезидента (якщо такий підрозділ перебуває на обліку у податкових органах) через електронний кабінет відповідно до статті 42 Кодексу, якщо відокремлений підрозділ нерезидента подав заяву про бажання отримувати документи через електронний кабінет;
- надіслане рекомендованим листом з повідомленням про вручення за відомою адресою (місцезнаходженням, податковою адресою) відокремленого підрозділу такого нерезидента;
- особисто вручене під розписку уповноваженому представнику нерезидента, якщо у податкових органів є інформація про такого представника;
- направлене безпосередньо на адресу місцезнаходження нерезидента (якщо її можливо встановити) як міжнародне реєстроване поштове відправлення з повідомленням про вручення;

[[51]. Абзац тринадцятий пункту 64.5 статті 64 Кодексу, в редакції Закону № 466.

[52]. Абзац чотирнадцятий пункту 64.5 статті 64 Кодексу, в редакції Закону № 466.

[53]. Пункт 86.13 статті 86 Кодексу.

- або, якщо жоден із попередніх варіантів недоступний (в тому числі, коли з державою, де зареєстрований нерезидент, не встановлено поштовий обмін, податковий орган не зміг встановити місцезнаходження нерезидента або міжнародне поштове відправлення з повідомленням не вручене) – податковий орган разом із супровідним листом надсилає повідомлення до компетентного органу держави, в якій зареєстровано нерезидента, з проханням вручити його відповідному нерезиденту.

Повідомлення, які відповідно до статті 42 Кодексу надіслані та вручені відокремленому підрозділу нерезидента (у тому числі постійному представництву в Україні), уповноваженому представнику, вважаються надісланими та врученими нерезиденту.

Рішення про взяття на податковий облік нерезидента який здійснює в Україні діяльність через відокремлені підрозділи, у тому числі постійні представництва, може бути оскаржене до контролюючого органу, який прийняв оскаржувані рішення, протягом строків, визначених пунктом 56.3 статті 56.3 Кодексу.

6 ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ВИКОНАННЯ НЕРЕЗИДЕНТОМ ОБОВ'ЯЗКІВ ПЛАТНИКА ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

6.1. Чи повинен нерезидент, зареєстрований платником податку на прибуток підприємств, готувати окрему фінансову звітність для цілей цього податку? Наприклад, чи буде достатньо фінансової звітності його відокремленого підрозділу, як постійного представництва?

Відповідно до абзацу першого пункту 46.2 статті 46 Кодексу платник податку на прибуток підприємств (крім платників податку на прибуток підприємств, які відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність разом з аудиторським звітом) подає разом з відповідною податковою декларацією квартальну або річну фінансову звітність у порядку, передбаченому для подання податкової декларації з урахуванням вимог статті 137 Кодексу.

Фінансова звітність або звіт про фінансовий стан (баланс) та звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід (звіт про фінансові результати), що подаються відповідно до абзаців першого та другого зазначеного пункту, є додатком до податкової декларації з податку на прибуток підприємств та її невід'ємною частиною (прим. 54).

За вимогами підпункту 141.4.7 пункту 141.4 статті 141 Кодексу 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 (прим. 55).

[54]. Абзац третій пункту 46.2 статті 46 Кодексу, в редакції Закону № 466.

[55]. Абзац перший підпункту 141.4.7 пункту 141.4 статті 141 Кодексу в редакції Закону № 466, з урахуванням вимог пункту 60 прим. 11 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу, внесеного Законом № 1117.

Передбачено, що постійне представництво визначає обсяг оподаткованого прибутку, отриманого протягом звітного (податкового) періоду, відповідно до принципу «витягнутої руки» (прим. 56). Дану вимогу слід розуміти таким чином, що зазначений розрахунок здійснює нерезидент (особа, уповноважена нерезидентом на ведення бухгалтерського та податкового обліку постійного представництва), як платник податку на прибуток підприємств.

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 (прим. 57).

Враховуючи, що нерезидент – платник податку на прибуток підприємств визначатиме оподатковуваний прибуток свого постійного представництва окремо, то і фінансова звітність має відображати результати діяльності нерезидента через таке постійне представництво за відповідний звітний період.

6.2. Якщо відокремлений підрозділ, як постійне представництво нерезидента, подавав квартальну звітність з податку на прибуток підприємств за податкові (звітні) періоди 2020 року, чи повинен такий нерезидент продовжувати подавати квартальну звітність за відповідні періоди 2021 року після постановки його на облік в якості платника цього податку, якщо річний дохід зазначеного відокремленого підрозділу за 2020 рік перевищує 40 млн гривень?

Так. Як зазначено у відповіді на запитання 4.11, нерезидент, який поставлений на облік в якості платника податку на прибуток підприємств за місцезнаходженням свого постійного представництва є правонаступником щодо всіх податкових активів і зобов'язань такого постійного представництва, в тому числі тих, які виникли в податкових періодах у яких на обліку в якості платника податку перебувало постійне представництво. В свою чергу, на нерезидента, який є платником податку на прибуток поширюються вимоги підпункту 134.1.1 пункту 134.1 статті 134 Кодексу, а саме:

1) Для платників податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний період не перевищує сорока мільйонів гривень, об'єкт оподаткування може визначатися без коригування фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років), визначені відповідно до положень розділу III Кодексу.

2) Платник податку, у якого річний дохід (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний період не перевищує сорока мільйонів гривень, має право прийняти рішення про незастосування коригувань фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років та коригувань, визначених підпунктом 140.4.8 пункту 140.4 та підпунктом 140.5.16 пункту 140.5 статті 140 Кодексу), визначені відповідно до положень цього розділу, не більше одного разу протягом безперервної сукупності років в кожному з яких виконується цей критерій щодо розміру доходу. Про прийняте рішення платник податку зазначає у податковій звітності з цього податку, що подається за перший рік в такій безперервній сукупності років. В подальші роки такої сукупності коригування фінансового результату також не застосовуються (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років) (прим. 58).

[56]. Перше речення абзацу другого підпункту 141.4.7 пункту 141.4 статті 141 Кодексу в редакції Закону № 466, з урахуванням вимог пункту 60 прим. 11 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу, внесеного Законом № 1117.

[57]. Друге речення абзацу другого підпункту 141.4.7 пункту 141.4 статті 141 Кодексу в редакції Закону № 466, з урахуванням вимог пункту 60 прим. 11 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу, внесеного Законом № 1117.

[58]. Абзац восьмий підпункту 134.1.1 пункту 134.1 статті 134 Кодексу із змінами, внесеними згідно із Законом № 466 та Законом від 4 листопада 2020 року № 962.

3) Якщо у платника, який прийняв рішення про незастосування коригувань фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років та коригувань, визначених підпунктом 140.4.8 пункту 140.4 та підпунктом 140.5.16 пункту 140.5 статті 140 Кодексу), визначені відповідно до положень цього розділу, в будь-якому наступному році річний дохід (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний період перевищує сорок мільйонів гривень, такий платник визначає об'єкт оподаткування починаючи з такого року шляхом коригування фінансового результату до оподаткування на усі різниці, визначені відповідно до положень розділу III Кодексу (прим. 59).

4) Для цілей підпункту 134.1.1 пункту 134.1 статті 134 Кодексу до річного доходу від будь-якої діяльності, визначеного за правилами бухгалтерського обліку, включається дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), інші операційні доходи, фінансові доходи та інші доходи (прим. 60).

6.3. Чи може постійне представництво нерезидента продовжувати подавати звітність та сплачувати податок на прибуток підприємств і після реєстрації платником такого податку цього нерезидента?

Ні, не може. Обов'язок скласти та подавати податкову декларацію з податку на прибуток підприємств і сплачувати грошові зобов'язання з цього податку покладатиметься на нерезидента після його реєстрації платником податку на прибуток підприємств.

6.4. З якого періоду нерезидент розпочинає подавати податкову звітність з податку на прибуток підприємств, якщо реєстрація нерезидента як платника податку на прибуток підприємств та зняття з реєстрації постійного представництва відбулися в різних періодах?

Це потрібно робити починаючи з періоду в якому відбулась реєстрація нерезидента платником податку на прибуток підприємств. Наприклад, нерезидента взято на облік в якості платника податку на прибуток підприємств у першому кварталі 2021 року, а постійне представництво подавало квартальну звітність за попередні податкові (звітні) періоди 2020 року. В цьому випадку нерезидент вперше подає податкову декларацію з цього податку складену за результатами своєї діяльності через постійне представництва за звітний період – перший квартал 2021 року.

При цьому, постійне представництво починаючи з цього звітного періоду припиняє подання декларації з податку на прибуток підприємств.

Якщо ж постійне представництво застосовувало річний податковий (звітний) період і критерії його застосування не змінювалися, то такий нерезидент подає декларацію з податку на прибуток підприємств за 2021 рік.

[59]. Абзац дев'ятий підпункту 134.1.1 пункту 134.1 статті 134 Кодексу із змінами, внесеними згідно із Законом № 466 та Законом від 4 листопада 2020 року № 962.

[60]. Абзац десятий підпункту 134.1.1 пункту 134.1 статті 134 Кодексу.

6.5. Яким чином будуть розраховуватися грошові зобов'язання з податку на прибуток підприємств нерезидента від господарської діяльності в Україні (наприклад, якщо такий нерезидент має кілька постійних представництв або відокремлених підрозділів в різних регіонах України)?

Нерезидент – платник податку на прибуток підприємств визначатиме оподатковуваний прибуток від діяльності через своє постійне представництво з цього податку окремо від інших видів своєї діяльності, що не пов'язані з таким постійним представництвом.

У разі, якщо нерезидент має кілька постійних представництв в різних регіонах України, цей нерезидент визначатиме оподатковуваний прибуток в порядку встановленому підпунктом 141.4.7 пункту 141.4 статті 141 Кодексу **окремо по кожному такому постійному представництву** і окремо складатиме та подаватиме податкову декларацію з податку на прибуток підприємств за неосновним місцем свого обліку, по місцезнаходженню таких постійних представництв (див. відповідь на запитання 4.10).

При цьому у полі 8 «Особливі відмітки» заголовної частини податкової декларації такий нерезидент має зазначити найменування контролюючого органу за неосновним місцем обліку нерезидента, до якого подається декларація, у полі 10 «Особливі відмітки. Податкова декларація платника податку на прибуток підприємств:» заголовної частини податкової декларації – проставити позначку «постійного представництва нерезидента».

Разом з податковою декларацією нерезиденту також необхідно подати доповнення до такої декларації із зазначенням реквізитів постійного представництва (відокремленого підрозділу) (назва, код ЄДРПОУ відокремленого підрозділу) за яке він подає податкову декларацію.

Звертаємо увагу, що нарахування та сплата податку на прибуток підприємств суб'єктами господарювання з організаційно-правовими формами іноземне підприємство (код 170) та представництво (код 620) мають здійснювати за кодом бюджетної класифікації 11020500 «Податок на прибуток іноземних юридичних осіб».

6.6. В якій валюті здійснювати сплату грошових зобов'язань нерезидента з податку на прибуток підприємств в Україні?

Нерезиденти, після реєстрації їх платниками податку на прибуток підприємств, мають складати податкову декларацію з податку на прибуток підприємств за результатами своєї господарської діяльності через постійне представництво на території України у національній валюті України.

Сплата грошових зобов'язань з податку на прибуток підприємств, що нараховані в податковій декларації з податку на прибуток підприємств складеній по результатам діяльності постійного представництва також має відбуватись у національній валюті України, як передбачено статтею 35 Кодексу (прим. 61).

6.7. Чи зможе нерезидент доручити сплату грошових зобов'язань з податку на прибуток підприємств в Україні своєму відокремленому підрозділу, який більше не вважається платником податку на прибуток підприємств? Чи можна для таких цілей використовувати рахунок відокремленого підрозділу?

Так, зможе, із дотриманням вимог, описаних нижче.

[61]. Пункт 35.1 статті 35 Кодексу.

Відповідно до статті 16 Кодексу платник податків зобов'язаний сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, встановлених Кодексом та законами з питань митної справи (прим. 62). Податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені Кодексом (прим. 63). Такий обов'язок виникає у платника за кожним податком та збором (прим. 64). Забороняється будь-яка уступка грошового зобов'язання або податкового боргу платника податків третім особам (крім випадків, коли гарантами повного та своєчасного погашення грошових зобов'язань платника податків є інші особи, якщо таке право передбачено Кодексом) (прим. 65).

В свою чергу, відповідно до статті 19 Кодексу платник податків веде справи, пов'язані зі сплатою податків, особисто **або через свого представника**. Особиста участь платника податків в податкових відносинах не позбавляє його права **мати свого представника**, як і участь податкового представника не позбавляє платника податків права на особисту участь у таких відносинах (прим. 66).

Статтею 36 Кодексу прямо передбачено, що виконання податкового обов'язку може здійснюватися платником самостійно або за допомогою свого представника чи податкового агента (прим. 67). При цьому, відповідальність за невиконання або неналежне виконання податкового обов'язку несе платник податків, крім випадків, визначених Кодексом або законами з питань митної справи (прим. 68).

Виконанням податкового обов'язку визнається сплата в повному обсязі платником відповідних сум податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк (прим. 69). Сплата податку та збору здійснюється платником податку безпосередньо, а у випадках, передбачених податковим законодавством, – податковим агентом, або **представником платника** податку (прим. 70).

Представниками платника податків визнаються особи, які можуть здійснювати представництво його законних інтересів та ведення справ, пов'язаних із сплатою податків, на підставі закону **або довіреності** (прим. 71). Представник платника податків користується правами, встановленими цим Кодексом для платників податків (прим. 72).

Випадки, коли така сплата зобов'язання третіми особами (в тому числі – представниками) за платника відповідного податку чи збору неможлива прямо визначені законодавством. Так, наприклад, заборонена передача платниками єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування своїх обов'язків з його сплати третім особам (крім випадків сплати головою сімейного фермерського господарства внесків за себе і членів такого господарства) (прим. 73).

[62]. Підпункт 16.1.4 пункту 16.1 статті 16 Кодексу.

[63]. Пункт 36.1 статті 36 Кодексу.

[64]. Пункт 36.2 статті 36 Кодексу.

[65]. Пункт 87.7 статті 87 Кодексу.

[66]. Пункт 19.1 статті 19 Кодексу.

[67]. Пункт 36.4 статті 36 Кодексу.

[68]. Пункт 36.5 статті 36 Кодексу.

[69]. Пункт 38.1 статті 38 Кодексу.

[70]. Пункт 38.2 статті 38 Кодексу.

[71]. Пункт 19.2 статті 19 Кодексу.

[72]. Пункт 19.3 статті 19 Кодексу.

[73]. Частина дев'ята статті 25 Закону України від 8 липня 2010 року № 2464-VI «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування».

Питання щодо представництва в податковому законодавстві врегульовані нормами Кодексу та Цивільного кодексу України (прим. 74). Представництвом є правовідношення, в якому одна сторона (представник) зобов'язана або має право вчинити правочин від імені другої сторони, яку вона представляє. Представництво виникає на підставі договору, закону, акту органу юридичної особи та з інших підстав, встановлених актами цивільного законодавства (прим. 75).

Виходячи із цього, можна зробити висновок про те, що зобов'язання по сплаті до бюджету грошового зобов'язання або податкового боргу платника податків з податку на прибуток підприємств може виконати інший суб'єкт господарювання за умови, що такий суб'єкт господарювання є представником платника податку. І якщо для сплати відповідної суми податку використані кошти, які належать на правах власності платнику такого податку (а не іншому суб'єкту господарювання, який здійснив перерахування) – така операція не буде мати податкових наслідків з податку на прибуток підприємств для зазначеного платника податку.

Важливо пам'ятати, що нормами чинного законодавства не передбачено «перенесення» відповідальності на іншого суб'єкта у разі погашення суми грошового зобов'язання або податкового боргу платника податків таким іншим суб'єктом господарювання. Відповідальність за невиконання або неналежне виконання податкового обов'язку по сплаті цього податку (в тому числі, за несвоєчасну сплату чи сплату не в повному обсязі чи не на той бюджетний рахунок) несе платник податків (прим. 76).

Таким чином, нерезидент може наділити повноваженнями по сплаті податку на прибуток підприємств свій акредитований (zareєстрований, легалізований) відокремлений підрозділ (філію, відділення, представництво тощо). Це має бути окремий документ, додатково до зазначених у відповіді на запитання 2.6 та 2.7 цього роз'яснення. Наприклад, відповідні обов'язки можуть бути передбачені у Положенні про відокремлений підрозділ, яке затверджується нерезидентом або у довіреності на виконання тією або іншою особою представницьких функцій в Україні, засвідченої в установленому законодавством України порядку. Представництво в даному випадку виникає на підставі акту органу юридичної особи (керівних органів іноземної компанії, організації).

Представництво іноземного суб'єкта господарської діяльності представляє інтереси іноземного суб'єкта господарської діяльності в Україні і має на це належним чином оформлені відповідні повноваження (прим. 77). Представництво суб'єкта господарської діяльності не є юридичною особою і не здійснює самостійно господарської діяльності, у всіх випадках воно діє від імені і за дорученням іноземного суб'єкта господарської діяльності, зазначеного у свідоцтві про реєстрацію, і виконує свої функції згідно із законодавством України (прим. 78). Кошти на рахунках в банках такого постійного представництва належать нерезиденту.

Таким чином:

- для сплати податку на прибуток підприємств нерезиденту не обов'язково відкривати окремий банківський рахунок в Україні – таку сплату зможе здійснювати відокремлений підрозділ, через який здійснюється відповідна діяльність, що утворює постійне представництво (як представник нерезидента на підставі належним чином оформлених повноважень);

[74]. Лист Міністерства юстиції України від 31 березня 2011 року № 176-0-2-11-20.

[75]. Пункти 1 та 3 статті 237 Цивільного кодексу України.

[76]. Пункт 36.5 статті 36 Кодексу.

[77]. Стаття 1 Закону про ЗЕД.

[78]. Пункт 47 Розділу III Інструкції про порядок відкриття і закриття рахунків клієнтів банків та кореспондентських рахунків банків – резидентів і нерезидентів, затвердженої Постановою Правління Національного банку України від 12 листопада 2003 року № 492 (у редакції постанови Правління Національного банку України від 01 квітня 2019 року № 56).

- перерахування відокремленим підрозділом (в межах делегованих йому нерезидентом повноважень) коштів на сплату зобов'язання з податку на прибуток підприємств за такого нерезидента не впливає на об'єкт оподаткування для цілей податку на прибуток підприємств у нерезидента, оскільки фактично є сплатою податку самим нерезидентом з його власних коштів.

Рекомендується також переконатися у відсутності обмежень на здійснення описаного перерахування бюджетного платежу за нерезидента з боку обслуговуючого банку, в якому відкрито рахунок відокремленого підрозділу.

6.8. Як заповнювати розрахунковий документ на перерахування коштів у погашення зобов'язань з податку на прибуток підприємств нерезидента в Україні, якщо така оплата здійснюється відокремленим підрозділом за дорученням нерезидента?

Заповнення полів розрахункового документа, призначеного для сплати податків та зборів до бюджетів, здійснюється відповідно до вимог Порядку № 666. У випадку, що розглядається при заповненні реквізиту «Призначення платежу» розрахункового документа у полі 3:

- друкується розділовий знак «;»;

- друкується реєстраційний (обліковий) номер платника податків – нерезидента, який присвоюється контролюючими органами (завжди має 9 цифр, див. відповідь на запитання 2.5 цього роз'яснення).

Приклад сплата представництвом Бета Трейдинг ЛТД (Beta Trading LTD) суми грошового зобов'язання з податку на прибуток підприємств за іноземну компанію Бета Трейдинг ЛТД (Beta Trading LTD), що має обліковий номер платника податків 881234567:

*	;101	;881234567	;податок на прибуток за 2 кв. 2021 р. за Бета Трейдинг ЛТД (Beta Trading LTD) відповідно до ст.19 ПКУ	;	;	;
1	2	3	4	5	6	7

1 – службовий код («*»);

2 – код виду сплати («101» – сплата суми податків і зборів / єдиного внеску);

3 – реєстраційний (обліковий) номер платника податків, за якого здійснюється сплата (за іноземну компанію Бета Трейдинг ЛТД (Beta Trading LTD), що має обліковий номер платника податків 881234567);

4 – друкується роз'яснювальна інформація про призначення платежу;

5 – не заповнюється;

6 – не заповнюється;

7 – не заповнюється.