

РОЗДІЛ 6

АДМІНІСТРАТИВНЕ ПРАВО І ПРОЦЕС; ФІНАНСОВЕ ПРАВО; ІНФОРМАЦІЙНЕ ПРАВО

УДК 336.22

DOI <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2021-6/28>

СПЕЦИФІКА НОРМАТИВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ІНСТИТУТУ ПОСТІЙНОГО ПРЕДСТАВНИЦТВА В ПОДАТКОВОМУ ЗАКОНОДАВСТВІ

SPECIFICS OF REGULATORY REGULATION OF THE INSTITUTE OF PERMANENT REPRESENTATION IN TAX LEGISLATION

Брояков С.В., аспірант кафедри фінансового права

*Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого,
молодший науковий співробітник*

*Науково-дослідний інститут правового забезпечення інноваційного розвитку
Національної академії правових наук України*

Наугольникова К.М., молодший науковий співробітник

*Науково-дослідний інститут правового забезпечення інноваційного розвитку
Національної академії правових наук України*

Статтю присвячено детальному аналізу специфіки нормативного регулювання інституту постійного представництва у податковому законодавстві. Було приділено велику увагу та детально проаналізовано критерії визначення постійного представництва. Так, авторами узагальнено критерії постійного представництва та детально проаналізовано юридичний склад кожного критерію, який слугує цілям визначення постійного представництва. Перший критерій – це критерій будівельного майданчика (об'єкта), на якому провадить діяльність нерезидент. До спеціального юридичного складу, який формує даний критерій, належать: спеціальний об'єкт, спеціальний суб'єкт виконання робіт та нормативно визначений строк. До другого критерію належить надання послуг нерезидентом через найнятих ним співробітників в Україні. Цей критерій охоплює собою всі різновиди послуг, які можуть надаватися нерезидентом через відповідних співробітників, за винятком послуг надання персоналу. Елементами спеціального юридичного складу цього критерію є: спеціальний об'єкт, спеціальний безпосередній суб'єкт надання послуг, місце провадження діяльності та нормативно визначена тривалість. Третім критерієм є посередницькі переговори та укладання нерезидентом на їх основі правочинів. Автори зазначають, що цей критерій характеризується підвищеною мірою комплексності. Елементами спеціального юридичного складу слід вважати спеціальні суб'єкти переговорної діяльності, конкретний результат такої переговорної діяльності та телеологічна спрямованість діяльності. Останній критерій – критерій складного зберігання товарів нерезидента. Елементами спеціального юридичного складу, що формують цей критерій, є: спеціальний суб'єкт, що діє в інтересах нерезидента, приналежність товару та рух товару.

Ключові слова: податкове законодавство, постійне представництво, нерезидент, критерій, юридичний склад.

The article is devoted to a detailed analysis of the specifics of the normative regulation of the institute of permanent establishment in the tax legislation. Much attention was paid and the criteria for determining permanent establishment were analyzed in detail. Thus, the authors summarized the criteria of permanent establishment and analyzed in detail the legal composition of each criterion that serves the purpose of determining permanent establishment. The first criterion is a criterion of a construction site (facility), on which non-resident carries out activities. The special legal composition, which forms this criterion, includes special object, special subject of performance of works and normatively determined term. The second criterion refers to the provision of services by a non-resident through employees hired by the non-resident in Ukraine. This criterion covers all types of services that may provide by a non-resident through the respective employees, excluding the provision of personnel services. The elements of special legal composition of this criterion are special object, special direct subject of service rendering, place of activity and normatively determined duration. The third criterion is intermediary negotiations and conclusion of transactions by a non-resident on their basis. The authors note that this criterion characterized by an increased degree of complexity. Elements of special legal composition should be believed as special subjects of negotiating activity, concrete result of such negotiating activity and teleological orientation of activity. The last criterion is the criterion of warehousing of non-resident's goods. The elements of special legal structure that form this criterion are special entity acting in the interests of non-resident, belonging of goods and movement of goods.

Key words: tax legislation, permanent establishment, non-resident, criterion, legal structure.

Прийняття Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 16.01.2020 № 466-IX [1] суттєво трансформувало інститут постійного представництва. Сама терміносполука «постійне представництво» не є новою для сфери оподаткування. Постійні представництва відіграють неабияку роль у забезпеченні фіскальних інтересів держав, на території яких проводить свою діяльність нерезидент. Водночас ми повинні критично розглянути та проаналізувати всі новачки інституту постійних представництв, що були привнесені законодавцем.

На сьогоднішній день дефініція поняття «постійне представництво» отримує свою безпосередню формаліза-

цію в Податковому кодексі України (далі – ПК України). **Постійне представництво** – це 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 (абз. 2 – 6 пп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПК України) [2]. Фактично сама дефініція терміну «постійне представництво» має декларативне значення, адже для того, щоб предметно встановити наявність ознак постійного представництва суб'єкт правозастосування повинен звернутися саме до

положень абз. 2 – 6 пп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПК України. Саме в рамках вищезазначених нормативних приписів предметно характеризуються та системно викладаються критерії визначення постійного представництва. Таких критеріїв є шість. Якщо зробити їх узагальнення, то вони матимуть наступний вигляд:

1) критерій будівельного майданчика (об'єкта), на якому провадить діяльність нерезидент (абз. 3 пп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПК України);

2) критерій надання послуг нерезидентом через найнятих ним співробітників в Україні (абз. 4 пп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПК України);

3) критерій посередницьких переговорів та укладення нерезидентом на їх основі правочинів (абз. 5 пп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПК України);

4) критерій складського зберігання товарів нерезидента (абз. 6 пп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПК України).

Кожен із вищевказаних критеріїв постійного представництва є самостійним критерієм, який наділений достатнім регламентаційним потенціалом для цілей детермінації відповідних постійних представництв. Однак ми не повинні забувати, що такі критерії постійних представництв потрібно розглядати комплексно, а саме у поєднанні із загальними або ж спеціальними правилами самого інституту постійних представництв, що системно формалізовані в рамках пп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПК України. В подальшому пропонуємо більш детально розглянути кожен із відповідних критеріїв.

I. Критерій будівельного майданчика. Відповідно до пп. «а» абз. 3 пп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПК України постійне представництво включає 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. Фактично відповідна норма встановлює наступний спеціальний юридичний склад для визначення постійного представництва: 1) *спеціальний об'єкт* – будівельний майданчик, будівельний, складальний або монтажний об'єкт чи пов'язана з ними наглядова діяльність; 2) *спеціальний суб'єкт виконання робіт* – роботи на такому об'єкті повинні виконуватися нерезидентом за посередництвом залучення співробітників або іншого персоналу, що найнятий нерезидентом для відповідних цілей; 3) *нормативно визначений строк* – загальна тривалість таких робіт повинна перевищувати 12 місяців. Тільки у своїй сукупності відповідні умови формують той необхідний юридичний склад, який потрібний для визначення постійного представництва за даним критерієм. Ключова проблема цього критерію полягає у застосуванні незрозумілих понять «співробітники» та «персонал». Ані чинне податкове законодавство, ані трудове законодавство не оперує такими поняттями. Так, у Кодексі законів про працю України в цілій низці положень фігурує поняття «працівник» [3]. Тобто фактично в ПК України законодавець застосовує термін, який не є нормативно визначеним та не узгоджується із спеціальним галузевим законодавством. Що ж стосується всіх інших елементів досліджуваного юридичного складу, то вони є зрозумілими.

II. Критерій надання послуг через українських співробітників. Відповідно до пп. «б» абз. 4 пп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПК України постійне представництво охоплює собою в тому числі 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 дванадцятимісяч-

ному періоді [2]. Тобто цей критерій охоплює собою всі різновиди послуг, які можуть надаватися нерезидентом через відповідних співробітників, за винятком тільки послуг надання персоналу. Також потрібно зауважити, що законодавець особливу увагу звернув саме на послуги консультаційного характеру, чітко вказавши, що вони спеціально охоплюються цим критерієм. Відповідна норма передбачає спеціальний юридичний склад, що є необхідним для встановлення постійного представництва, елементами якого є: 1) *спеціальний об'єкт* – надання нерезидентом послуг своїм контрагентам (у тому числі консультаційних послуг); 2) *спеціальний безпосередній суб'єкт надання послуг* – співробітники, що найняті для відповідних цілей; 3) *місце провадження діяльності* – діяльність провадиться в Україні в рамках одного проекту або проектів, що пов'язані з ним); 4) *нормативно визначена тривалість* – протягом періоду або періодів, загальна тривалість яких становить більш як 183 дні у будь-якому дванадцятимісячному періоді. Незважаючи на той аспект, що відповідний критерій був нами підрозділений на низку структурних складників, ми повинні говорити про оціночність окремих його формулювань. Так само як і у попередньому критерії, тут фігурує поняття «співробітник», що не узгоджується із діючим трудовим законодавством. Крім цього, незрозуміло, як буде достеменно оцінюватися пов'язаність проектів (відсутні критерії такої пов'язаності). Також незрозуміло, кому саме повинні надаватися послуги через таких співробітників – виключно резидентам України, або ж як резидентам, так і нерезидентам? Всі ці фактори зумовлюють певного роду недосконалість цього критерію та підвищені ризики в аспекті його невірності, можливо навіть з фіскальним ухилом, застосування контролюючим органом.

III. Критерій посередників. Відповідно до пп. «в» абз. 5 пп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПК України постійне представництво охоплює собою осіб, які на підставі договору, іншого правочину або фактично мають та звичайно реалізують повноваження вести переговори щодо суттєвих умов правочинів, внаслідок чого нерезидентом укладаються договори (контракти) без суттєвої зміни таких умов, та/або укладати договори (контракти) від імені нерезидента, 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 [2]. Відповідний критерій характеризується підвищеною мірою комплексності. Його структурні елементи також можуть бути підрозділені на інтегративні складники, які у своїй сукупності формують відповідний спеціальний юридичний склад. Такими структурними елементами є: 1) *спеціальні суб'єкти переговорної діяльності* – особи, які на підставі договору з нерезидентом або ж фактично реалізують повноваження із ведення переговорів з клієнтами нерезидента та/або укладення договорів від імені нерезидента; 2) *конкретний результат такої переговорної діяльності* – укладення нерезидентом договорів за результатами таких переговорів без суттєвої зміни їх умов / укладення договору з нерезидентом через особу, що вела переговори; 3) *телеологічна спрямованість діяльності* – зазначена діяльність здійснюється особою в інтересах, за рахунок та/або на користь виключно одного нерезидента та/або пов'язаних із ним осіб – нерезидентів. Тут потрібно звернути увагу на цілу низку факторів оціночного характеру. Так, залишається незрозумілим, як саме контролюючі органи повинні визначати фактичні (документально-неоформлені) повноваження на ведення переговорів? Це породжує суттєві ризики для платника податків в аспекті проявів негативного розсуду з боку владного суб'єкта. Також законодавцю слід було б конкретизувати зміст поняття «суттєвих умов правочинів». Де та межа, що диференціює суттєві умови правочинів від несуттєвих? Тобто, якщо переговори вестимуться тільки щодо питань, що не матимуть принципового значення для нерезидента, а суттєві умови погоджуватимуться виключно нерезидентом

особисто, то і відповідна умова детермінації постійних представництв буде відсутня. Крім цього, ризики є в частині формулювання «мають та звичайно реалізують повноваження вести переговори». Слово-сполучник «та» вказує на те, що особи повинні одночасно: а) мати повноваження вести переговори (статичний аспект); б) реалізувати такі повноваження (динамічний аспект). Тобто просто наявність договору, який посвідчує повноваження особи вести переговори від імені нерезидента, є недостатнім. Для цього така особа-посередник повинна активними діями реалізувати такі повноваження. Доведення дійсного провадження такої переговорної діяльності вбачається ускладненим. Ще одним аспектом, який викликає занепокоєння, є дієвість прив'язки до одного нерезидента / пов'язаних з ним осіб-нерезидентів. Особа може мати один реальний контракт із нерезидентом та низку «штучних» контрактів з іншими нерезидентами, які не є пов'язаними особами нерезидента, і таким чином відбуватиметься уникнення вимог відповідного критерію. Таким чином, ми повинні резюмувати, що цей критерій визначення постійних представництв характеризується цілою низкою оціночних понять, умов, які платник податків може штучно обійти, нормативно-закріпленим фактичним складом, який на практиці важко довести. У своїй сукупності всі ці чинники зумовлюють потенційні ризики по правозастосуванню даного критерію в практичній площині.

IV. Критерій складського зберігання. Відповідно до пп. «г» абз. 6 пп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПК України постійним представництвом мають особи, 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 [2]. Аналізований критерій також формує спеціальний юридичний склад, який слугує цілям визначення постійного представництва, інтегративними елементами якого є такі складники: 1) *спеціальний суб'єкт, що діє в інтересах нерезидента* – особа, яка на підставі договору або ж фактично утримує (зберігає) запаси (товари) нерезидента; 2) *приналежність товару* – такий товар повинен належати нерезиденту; 3) *рух товару* – із складу резидента повинна здійснюватися подальша поставка запасів (товарів) від імені нерезидента. В той же самий час ми повинні відмітити, що ця норма містить виключення – не може розглядатися як постійне представництво діяльність резидентів, що виступають утримувачами складу тимчасового зберігання або митного складу. Цей критерій, як і попередній, також характеризується не зовсім визначеною умовою в частині фактичної наявності повноважень та необхідності не просто мати повноваження але й здійснювати їх реалізацію («мають і звичайно реалізують»). В інших аспектах все доволі зрозуміло.

Отже, критерії постійних представництв характеризуються комплексністю свого змісту та підходами до їх застосування. При цьому кожен із критеріїв постійних представництв формує самостійний юридичний склад. Водночас тільки правозастосовна практика зможе пролити світло на усталені підходи до застосування досліджуваних норм податкового законодавства.

ЛІТЕРАТУРА

1. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві: Закон України від 16.01.2020 р. № 466-IX в редакції від 01.01.2021р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>.
2. Податковий кодекс України: Закон України №2755-VI від 02.12.2010 р. в редакції від 15.05.2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
3. Кодекс законів про працю України : Закон України № 322-VIII від 10.12.1971р. в редакції від 10.06.2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08#Text>