

## ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ

### ІНДИВІДУАЛЬНА ПОДАТКОВА КОНСУЛЬТАЦІЯ від 15.06.2021 р. №

2405/ІПК/99-00-21-02-02-06

Державна податкова служба України розглянула звернення на отримання індивідуальної податкової консультації щодо необхідності реєстрації юридичної особи – нерезидента на території України, засновником якої є громадянин України, а також сплати таким нерезидентом податків, та керуючись ст. 52 Податкового кодексу України (далі – Кодекс), повідомляє.

Відповідно до інформації, наведеної у зверненні, фізична особа, є директором та акціонером (100 відс. акцій) Компанії, зареєстрованій в Сполученому Королівстві Великобританії і Північної Ірландії. Безпосередньо в Україні фінансова-господарська діяльність компанії не ведеться. Фактично управління компанією здійснюється із Києва. З 2021 року планується управління компанією здійснювати також із Лондона.

З огляду на вищезазначені обставини, виникли наступні питання:

1. Чи потрібна реєстрація Компанії в контролюючому органі за умови, що на території України господарська діяльність Компанією не ведеться. При цьому, управління Компанією – нерезидента здійснюється з офісу на території України. Керівником та акціонером (100 відс. акцій) Компанії є громадянин України.

2. Чи повинна Компанія крім сплати податків та інших платежів за місцем реєстрації за межами України також сплачувати податок на прибуток та ПДВ на території України.

3. Чи потрібно додатково сплачувати податок на прибуток в Україні на отриманий Компанією дохід за межами України і за якою ставкою.

Щодо питання 1.

Підпунктом 14.1.122 п.14.1 ст.14 Кодексу визначено, що нерезиденти – це, зокрема, 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.

Постійне представництво – постійне місце діяльності, через яке повністю або частково проводиться господарська діяльність нерезидента в Україні, зокрема: місце управління; філія; офіс. (п.п.14.1.193 п.14.1 ст.14 Кодексу).

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;

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 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;

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.

Для цілей застосування підпунктів «а» і «б» цього підпункту при розрахунку загального періоду, протягом якого нерезидент здійснює діяльність в Україні, до повних послідовних або непослідовних календарних місяців тривалості проекту (або пов'язаних між собою проектів), 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.

Для цілей застосування підпунктів «в» і «г» цього підпункту 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.

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.

Постійним представництвом не є:

- 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;
- 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» цього підпункту, за умови, що такі види діяльності (їх комбінація) мають підготовчий або допоміжний характер для такого нерезидента, не є постійним представництвом.

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. Даний абзац застосовується лише у випадку, коли діяльність таких нерезидентів – пов'язаних осіб в Україні становить у сукупності взаємодоповнюючі функції тісно пов'язаного бізнес-процесу.

Визнання особи контролюючою особою відповідно до положень статті 39<sup>2</sup> цього Кодексу не є постійним представництвом.

Водночас слід зазначити, що Законом України від 16.01.2020 № 466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» (далі – Закон № 466) Кодекс доповнено ст. 39<sup>2</sup>, якою починаючи з 01.01.2022, запроваджуються нові об'єкти оподаткування, зокрема, прибуток контрольованої іноземної компанії (далі – КІК), а також визначаються платники податку щодо прибутку такої компанії.

Так, відповідно до п.п. 39<sup>2</sup>.1.1 п. 39<sup>2</sup>.1 ст. 39<sup>2</sup> Кодексу контролюваною іноземною компанією визнається будь-яка юридична особа, зареєстрована в іноземній державі або території, яка визнається такою, що знаходиться під контролем фізичної особи – резидента України або юридичної особи – резидента України відповідно до правил, визначених цим Кодексом.

Критерії визнання особи контролюючою встановлені п.п. 39<sup>2</sup>.1.2 п. 39<sup>2</sup>.1 ст. 39<sup>2</sup> Кодексу. Так, з урахуванням положень цієї статті контролюючою особою є фізична особа або юридична особа – резиденти України, що є прямими або опосередкованими власниками (контролерами) контрольованої іноземної компанії.

Зокрема, іноземна компанія визнається контролюваною іноземною компанією, якщо фізична особа – резидент України або юридична особа – резидент України:

а) володіє часткою в іноземній юридичній особі у розмірі більше ніж 50 відсотків, або

б) володіє часткою в іноземній юридичній особі у розмірі більше ніж 10 відсотків, за умови що декілька фізичних осіб – резидентів України та/або юридичних осіб – резидентів України володіють частками в іноземній юридичній особі, розмір яких у сукупності становить 50 і більше відсотків, або

в) окремо або разом з іншими резидентами України – пов'язаними особами здійснює фактичний контроль над іноземною юридичною особою.

Пунктом 39<sup>2</sup>.2 ст. 39<sup>2</sup> Кодексу передбачено особливості оподаткування прибутку КІК. Платником податку щодо прибутку контрольованої іноземної компанії є контролююча особа (п.п. 39<sup>2</sup>.2.1 п. 39<sup>2</sup>.2 ст. 39<sup>2</sup> Кодексу).

Відповідно до п.п. 39<sup>2</sup>.2.2 п. 39<sup>2</sup>.2 ст. 39<sup>2</sup> Кодексу об'єктом оподаткування для податку на доходи фізичних осіб (податку на прибуток підприємств) контролюючої особи є частина скоригованого прибутку контрольованої іноземної компанії, пропорційна частці, якою володіє або яку контролює така фізична (юридична) особа на останній день відповідного звітного періоду, щодо якого розраховується скоригований прибуток контрольованої іноземної компанії, що обчислюється відповідно до правил, визначених цією статтею.

Отже, у разі визнання фізичної особи контролюючою особою КІК, така особа не буде вважатись постійним представництвом.

Також, Законом № 466 Кодекс доповнено нормою, відповідно до якої розширено коло платників податків на прибуток підприємств.

Так, згідно з п.п. 133.1.5 п. 133.1 ст. 133 Кодексу з 01.01.2022 платниками податку – резидентами будуть визнаватись юридичні особи, що утворені відповідно до законодавства інших країн (іноземні компанії) та мають місце ефективного управління на території України.

Місцем ефективного управління вважається Україна, якщо дотримується одна або декілька з таких умов щодо іноземної компанії чи її видів діяльності:

а) проведення зборів виконавчого органу іноземної компанії регулярніше в Україні, ніж у будь-якій іншій країні;

б) прийняття управлінських рішень і здійснення іншої поточної (операційної) діяльності іноземної компанії її посадовими особами переважно здійснюється з України;

в) фактичне управління діяльністю іноземної компанії переважно здійснюється з України, незалежно від наявності в осіб, які здійснюють таке управління, формальних (юридичних) повноважень для такого управління.

У разі якщо іноземна компанія може бути визнана такою, що має місце ефективного управління в іншій іноземній державі, місцем управління такої іноземної компанії визначається Україна, якщо в Україні виконується хоча б одна з таких умов:

- управління банківськими рахунками іноземної компанії;
- ведення бухгалтерського або управлінського обліку іноземної компанії;
- управління персоналом іноземної компанії.

Іноземна компанія має право самостійно визнати себе податковим резидентом України з 1 січня календарного року, в якому відповідну заяву за формою, затвердженою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, подано до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику.

У разі якщо іноземною компанією буде подано заяву про визнання податковим резидентом України в період з 1 до 31 грудня календарного року, першим податковим (звітним) періодом буде рік, наступний за роком, в якому була подана заява.

Іноземна компанія має право відмовитися від статусу податкового резидента України на підставі відповідної заяви до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, за формою, затвердженою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, та за результатами відповідної перевірки контролюючого органу. Відмова іноземною компанією від податкового резидентства прирівнюється до ліквідації юридичної особи. Оподаткування доходу, що виплачується у зв'язку з відмовою іноземною компанією від податкового резидентства, здійснюється на рівні акціонерів або інших осіб, які мають право на отримання такого доходу.

Порядок взяття на облік та зняття з обліку іноземної компанії, а також порядок проведення перевірки контролюючого органу у зв'язку з відмовою іноземною компанією від податкового резидентства встановлюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

Іноземна компанія, що отримала статус платника податку - резидента, не визнається контрольованою іноземною компанією.

Юридична особа, визнана нерезидентом України відповідно до міжнародного договору України про уникнення подвійного оподаткування, автоматично визнається платником податку нерезидентом.

Відповідно до п.п.133.2.2 п.133.2 ст.133 Кодексу платником податку на прибуток є нерезиденти, які здійснюють господарську діяльність на території України через постійне представництво.

Отже, у разі якщо нерезидент має місце управління на території України, на умовах, встановлених п.п.14.1.193 п.14.1 ст.14 Кодексу, такий нерезидент повинен створити постійне представництво та стати на облік в контролюючому органі за місцезнаходженням постійного представництва як платник податку на прибуток.

Згідно з пунктом 64.5 статті 64 розділу II Кодексу нерезиденти (іноземні юридичні компанії, організації), які здійснюють в Україні діяльність через відокремлені підрозділи, у тому числі постійні представництва, або придбавають нерухоме майно або отримують майнові права на таке майно в Україні, або відкривають рахунки в банках України відповідно до ст. 6 Закону України від 05 квітня 2001 року № 2346-III «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні», або набувають право власності на інвестиційний актив, визначений абзацами третім – шостим п.п. «е» п.п. 141.4.1 п. 141.4 ст. 141 розділу III Кодексу, в іншого нерезидента, який не має постійного представництва в Україні, зобов'язані стати на облік у контролюючих органах.

Взяття на облік у контролюючому органі нерезидента здійснюється при настанні першої із подій, визначеної в абзаці першому п. 64.5 ст. 64 розділу II Кодексу, не пізніше наступного робочого дня з дня надходження від нерезидента відповідної заяви, яку він зобов'язаний подати у встановлений строк (термін). Так, заява подається нерезидентом:

- у десятиденний строк після акредитації (реєстрації, легалізації) на території України відокремленого підрозділу – до контролюючого органу за місцезнаходженням відокремленого підрозділу;

- до придбання нерухомого майна або отримання майнових прав на таке майно в Україні – до контролюючого органу за місцезнаходженням нерухомого майна;

- до відкриття рахунку в Україні – до контролюючого органу за місцезнаходженням установи (відділення) банку або іншої фінансової установи, в яких відкривається рахунок;

- до дати здійснення першої оплати за інвестиційний актив, що придбавається, – до контролюючого органу за місцезнаходженням української юридичної особи, акції, корпоративні права якої формують вартість інвестиційного активу, що є предметом такого правочину.

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.

Щодо питань 2, 3.

Правові основи оподаткування ПДВ встановлено розділом V та підрозділом 2 розділу XX Кодексу.

Порядок реєстрації особи як платника ПДВ регулюється статтями 180-183 розділу V Кодексу та регламентується Положенням про реєстрацію платників податку на додану вартість, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 14.11.2014 № 1130, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 17.11.2014 за № 1456/26233.

Згідно з підпунктами «а» – «г» пункту 185.1 статті 185 розділу V Кодексу об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників ПДВ з:

- постачання товарів/послуг, місце постачання яких відповідно до ст. 186 розділу V Кодексу розташоване на митній території України;

- ввезення товарів на митну територію України;

- вивезення товарів за межі митної території України.

Під постачанням товарів розуміється будь-яка передача права на розпоряджання товарами як власник, у тому числі продаж, обмін чи дарування

такого товару, а також постачання товарів за рішенням суду (підпункт 14.1.191 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу).

Під постачанням послуг розуміється будь-яка операція, що не є постачанням товарів, чи інша операція з передачі права на об'єкти права інтелектуальної власності та інші нематеріальні активи чи надання інших майнових прав стосовно таких об'єктів права інтелектуальної власності, а також надання послуг, що споживаються в процесі вчинення певної дії або провадження певної діяльності (п.п. 14.1.185 п. 14.1 ст. 14 розділу I Кодексу).

Під ввезенням товарів на митну територію України і вивезенням товарів за межі митної території України розуміється сукупність дій, пов'язаних із переміщенням товарів через митний кордон України у будь-який спосіб у відповідному напрямку, відповідно до Митного кодексу України (п.п. 14.1.21<sup>1</sup> п. 14.1 ст. 14 розділу I Кодексу).