

Податкова консультація

Державна фіскальна служба України розглянула лист щодо визначення об'єкта оподаткування постійного представництва резидента Китайської Народної Республіки в Україні з урахуванням відповідних положень міжнародного договору про уникнення подвійного оподаткування, та, керуючись ст. 52 Податкового кодексу України (далі – Кодекс), повідомляє.

Для цілей застосування Кодексу постійним представництвом вважається постійне місце діяльності, через яке повністю або частково провадиться господарська діяльність нерезидента в Україні (п.п. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 Кодексу). Таким чином, під постійним представництвом розуміється нерезидент, що провадить діяльність на території України.

Відповідно до п.п. 133.2.2 п. 133.2 ст. 133 Кодексу платниками податку на прибуток підприємств є постійні представництва нерезидентів, які отримують доходи із джерелом походження з України або виконують агентські (представницькі) та інші функції стосовно таких нерезидентів чи їх засновників.

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 (п.п. 141.4.7 п. 141.4 ст. 141 Кодексу).

Згідно з п.п. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Кодексу об'єктом оподаткування податком на прибуток є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень Кодексу.

Кодексом не передбачено коригування фінансового результату до оподаткування на суму фінансування представництва материнською компанією. Отже, такі операції відображаються відповідно до правил бухгалтерського обліку.

Правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні визначає Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі – Закон № 996).

Регулятором з питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності є Міністерство фінансів України, яке затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності (п. 2 ст. 6 Закону № 996).

Щодо застосування угоди про уникнення подвійного оподаткування до оподаткування сум фінансування представництва материнською компанією

Згідно з п. 3.2 ст. 3 Кодексу якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені цим Кодексом, застосовуються правила міжнародного договору.

Положення Угоди між Урядом України і Урядом Китайської Народної Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно (далі – Угода), ратифікованої 12 липня 1996 року (Закон України № 342/96-ВР), яка є чинною в українсько-китайських відносинах з 18.10.1996, застосовуються «до осіб, які є резидентами однієї або обох Договірних Держав» (ст. 1 Угоди).

Одним з існуючих податків, на які поширюється Угода, зокрема в Україні, є податок на прибуток підприємств (п. 3 ст. 2 Угоди).

Статтею 7 «Прибуток від підприємницької діяльності» Угоди передбачено:

«1. Прибуток підприємства Договірної Держави оподатковується лише в цій Договірній Державі, якщо тільки це підприємство не здійснює підприємницьку діяльність у другій Договірній Державі через розташоване в ній постійне представництво. Якщо підприємство здійснює підприємницьку діяльність як вказано вище, прибуток підприємства оподатковується в другій Державі, але тільки щодо тієї частини доходу, яка стосується цього постійного представництва.

2. З урахуванням положень пункту 3 цієї статті, якщо підприємство однієї Договірної Держави здійснює підприємницьку діяльність у другій Договірній Державі через розташоване там постійне представництво, то в кожній Договірній Державі до такого постійного представництва відноситься прибуток, який воно могло б одержати, якби було окремим і самостійним підприємством, зайнятим такою ж або аналогічною діяльністю в таких же або аналогічних умовах і діяло в повній незалежності від підприємства, постійним представництвом якого воно є.

3. У визначенні прибутку постійного представництва допускається віднімання витрат, понесених для цілей діяльності постійного представництва, включаючи управлінські та загальноадміністративні витрати, що понесені як у Державі, де розташоване постійне представництво, так і в будь-якому іншому місці. У будь-якому випадку такі витрати не повинні включати будь-які суми, що сплачуються (інакше, ніж покриття витрат, що дійсно мали місце) постійним представництвом головному офісу підприємства або будь-якому з його інших підрозділів як роялті, гонорар або інші подібні платежі за користування патентами або іншими правами, або як комісійні за надані особливі послуги чи управління, чи, виключаючи банки, як проценти за позику, надану постійному представництву. Таким же чином при визначенні прибутку постійного представництва не повинні братися до уваги суми, що сплачуються (інакше, ніж покриття витрат, що дійсно мали місце) постійному представництву головним офісом підприємства або будь-яким з його інших підрозділів як роялті, гонорари або інші подібні виплати за використання патентів або інших прав, або як комісійні за особливі послуги або за управління, або, за винятком банків, як проценти за позику, надану головному офісу підприємства або будь-якому з його інших підрозділів.

4. В міру того, як визначення в Договірній Державі відповідно до її законодавства прибутку, що стосується постійного представництва на базі пропорційного розподілу загальної суми прибутку підприємства його різним підрозділам, є звичайною практикою, ніщо в пункті 2 цієї статті не буде перешкоджати цій Договірній Державі визначати оподатковуваний прибуток шляхом такого розподілу, як це диктується практикою; обраний спосіб розподілу, однак, повинен бути таким, що його результати будуть відповідати принципам, які містяться в цій статті.

5. Ніякий прибуток не відноситься до постійного представництва на основі простої закупки постійним представництвом товарів або виробів для підприємства.

6. Для цілей пунктів з 1 по 5 цієї статті прибуток, що відноситься до постійного представництва, визначається щорічно одним і тим же методом, якщо тільки немає достатньої і вагомої причини для зміни.

7. Якщо прибуток включає види доходів, які розглядаються окремо в інших статтях цієї Угоди, положення цих статей не будуть зачіпатися положеннями цієї статті».

Питання щодо порядку врахування доходів у вигляді грошових коштів, отриманих постійним представництвом від головної компанії, при визначенні об'єкта оподаткування доходів (прибутку), поставлене заявником у контексті застосування окремо взятого положення з окремої норми ст. 7 Угоди, а саме – третього речення п. 3 ст. 7 Угоди.

Зазначимо, що ст. 7 «Прибуток від підприємницької діяльності» Угоди, крім загальних, містить положення, якими встановлено особливості визначення об'єкту оподаткування доходів (прибутку), отриманих постійним представництвом резидента однієї Договірної Держави від діяльності в другій Договірній Державі. Але всі ці положення з метою їх практичного застосування слід розглядати не вибірково, а сукупно, оскільки майже кожний з наступних пунктів цієї статті містить посилання на попередні пункти, тобто всі положення цих пунктів тісно пов'язані одне з одним і на практиці не застосовуються окремо, оскільки кінцевою метою їх застосування є визначення бази оподаткування доходів постійного представництва, через яке головна компанія здійснює діяльність в іншій країні.

Таким чином, відповідно до положень ст. 7 Угоди при розрахунку об'єкту оподаткування податком на прибуток постійного представництва резидента КНР в Україні приймають участь тільки ті доходи, які отримані у зв'язку із діяльністю цього постійного представництва в Україні, і витрати лише в тій частині, яка відноситься до такого постійного представництва. При цьому вказані витрати, у тому числі управлінські та загальноадміністративні витрати, понесені головною компанією - резидентом КНР, повинні бути безпосередньо і виключно пов'язані з діяльністю постійного представництва цієї компанії в Україні, та, відповідно, доходами постійного представництва, отриманими від такої діяльності.

Зазначимо, що оскільки відповідно до положень п.п. 141.4.7 п. 141 ст. 141 Кодексу та п. 2 Угоди постійне представництво китайської компанії в Україні є платником податку на прибуток, який оподатковується в загальному порядку і

прирівнюється з метою оподаткування до платника податку, який провадить свою діяльність незалежно від нерезидента, що заснував це представництво, податкові взаємовідносини головної компанії - резидента КНР і його постійного представництва в Україні слід розглядати як взаємовідносини між окремими і самостійними платниками податків, які здійснюють свою діяльність в повній незалежності один від одного.

Отже, розрахунок об'єкта оподаткування податком на прибуток постійного представництва резидента КНР в Україні здійснюється згідно з таким же порядком, який встановлено Кодексом для платників податку на прибуток - резидентів України.

Щодо визначення податкових зобов'язань з ПДВ при надходженні коштів на рахунок постійного представництва нерезидента в Україні від головної компанії – нерезидента

Як вказано у зверненні, постійне іноземне представництво представляє в Україні головну компанію – нерезидента, яка має право ведення комерційної діяльності на митній території України. У той же час у зверненні зазначено, що кошти від головної компанії – нерезидента представництвом використовуються для виплати заробітної плати працівників такого представництва, сплати орендних, комунальних платежів, господарчих потреб та інших адміністративних витрат та не стосуються комерційної діяльності.

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

Згідно з п. 185.1 ст. 185 розділу V Кодексу об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників податку з постачання товарів/послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до ст. 186 Кодексу.

Відповідно до п. 188.1 ст. 188 розділу V Кодексу база оподаткування операцій з постачання товарів/послуг визначається виходячи з їх договірної вартості з урахуванням загальнодержавних податків та зборів (крім акцизного податку на реалізацію суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів, збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, що справляється з вартості послуг стільникового рухомого зв'язку, податку на додану вартість та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується виробниками - суб'єктами господарювання для виробництва лікарських засобів, у тому числі компонентів крові і вироблених з них препаратів (крім лікарських засобів у вигляді бальзамів та еліксирів).

До складу договірної (контрактної) вартості включаються будь-які суми коштів, вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платнику податків безпосередньо покупцем або через будь-яку третю особу у зв'язку з компенсацією вартості товарів/послуг. До складу договірної (контрактної) вартості не включаються суми неустойки (штрафів та/або пені), три проценти річних та інфляційні, що отримані платником податку внаслідок невиконання або неналежного виконання договірних зобов'язань.

Враховуючи зазначене, у разі якщо кошти, що надходять на рахунок постійного іноземного представництва в Україні від головної компанії – нерезидента, не є компенсацією вартості товарів/послуг, що постачаються таким представництвом, то при їх отриманні представництво не визначає податкові зобов'язання з ПДВ, оскільки відсутній об'єкт оподаткування ПДВ.

У той же час повідомляємо, що відповідно до п. 44.1 ст. 44 розділу II Кодексу для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством.

Відповідно до п. 52.2 ст. 52 Кодексу податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію.