

УДК 336.02

**Г.В. ЩОЛКІНА**, Національна юридична академія України імені Ярослава Мудрого

## **ПОСТІЙНЕ ПРЕДСТАВНИЦТВО ЯК ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВА ФОРМА СУБ'ЄКТА ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН (НАЦІОНАЛЬНИЙ ТА МІЖНАРОДНИЙ АСПЕКТ)**

*Ключові слова:* суб'єкт податкових відносин, інститут представництва в податковому праві

Інститут представництва в податковому праві сьогодні характеризується двома особливостями. По-перше, він лише виникає в податковому праві України (законодавець торкається тільки окремих сторін окремих різновидів представників платників податків). По-друге, це один з найдинамічніших інститутів в податковому регулюванні, який розвивається останнім часом. Якщо до недавнього часу поняття податкового агента принципово не визначалось, то зі змінами оподаткування доходів фізичних осіб конструкція податкового агента набуває досить широкий та розгалужений вигляд.

Як слушно підкреслює, М.П. Кучерявенко, податкове представництво регулює реалізацію першочергового обов'язку платника податків (сплату податків і зборів), що базується на відносинах влади й підпорядкування. Йому на відміну від цивільно-правового представництва притаманне забезпечення владними, імперативними методами. Податкове представництво характеризується специфічним суб'єктним складом, що припускає: а) платника податків; б) представника; в) третю особу (податкові органи або інший, здійснюючий контроль за своєчасним і повним надходженням податків і зборів у відповідні централізовані фонди) [1, с.174-175].

Податкове представництво характеризується складністю відносин, які існують на

декількох рівнях:

1) нижчий рівень (відносини між представником і особою, що представляють);

2) вищий рівень (відносини між представником і іншими суб'єктами податкових правовідносин, у першу чергу, податковими органами).

Принциповий акцент у з'ясуванні характеру представництва міститься в податковому законодавстві, яке ґрунтується на посилці, що головним обов'язком платника податків є своєчасна й повна сплата податків і зборів. При цьому платник податків може брати участь у подібних відносинах як безпосередньо, так і через представників. Другий шлях використовується в чинність об'єктивних причин, коли платник податків не може виконувати податкові обов'язки (не досяг певного віку) або виконання обов'язків ускладнене (далекість платника податків і т.д.).

Але справа в тому, що податкове представництво не завжди пов'язується з суб'єктним підходом до характеристики податкових правовідносин. Особливе значення цей погляд набуває саме на межі міжнародних угод та законодавчих актів, співвідношення їх з іншими національними законодавствами. Принципово можна виокремити ще один підхід до трактування податкового представництва, який пов'язується в більшому сенсі з об'єктним складом податкового правовідношення. В багатьох випадках податковими законодавствами країн Західної Європи податкове представництво розглядається як не як учасник відносин, а як результат, певний підсумок – діяльність, яка виступає або об'єктом, або підставою оподаткування.

Європейська інтеграція України передбачає як деталізацію, уточнення понять, які вже застосовуються в ході законодавчого регулювання оподаткування, так і узгодження відповідних норм законів та міжнародних договорів. Розвиток цього процесу, його динаміка передбачає раціональне та ефективне співвідношення як розподілення податкового тиску на діяльність суб'єкту на території

держави та за її межами, так і узгодження національних законодавств стосовно визначення об'єктів оподаткування, матеріальних носіїв, які є підставою виникнення податкового обов'язку взагалі.

Найпринциповіші підходи в цьому сенсі закріплюються міжнародними угодами про усунення подвійного оподаткування, імплементацією норм національного податкового законодавства до підходів європейського регулювання цієї сфери, узгодження положень законів та міжнародних договорів. Найпростішим шляхом, який це відображає, є спрямованість міжнародних угод та, перш за все, закріплення сфери їх дії. Основні акценти такого впливу відображаються в виділенні основних понять, які застосовуються в регулюванні оподаткування на межі національних законодавств.

Принциповим є те, що перелік понять, які закріплюються у перших статтях міжнародних угод, є досить широким, але не вичерпним. По відношенню до деяких із них рекомендується звертатися до їх визначення в національному податковому законодавстві відповідної держави. При неможливості встановити зміст спірного поняття допускається використання норм інших галузей національного законодавства. Так, Типова конвенція США рекомендує встановити зміст спірного поняття шляхом проведення взаємо погоджувальної процедури між компетентними органами договірних держав, і тільки якщо ця процедура не досягне своєї мети - звертатися до національного законодавства.

Одним із основних положень в цьому сенсі є чітке регулювання суб'єктних підстав виникнення подвійного оподаткування. Вони стосуються системи учасників цих відносин. Визначення їх, як правило, міститься серед загальних положень Конвенцій. Цими положеннями чітко визначаються як сукупність зобов'язаних осіб, так і владних. Серед останніх найважливішим учасником є держава, як власник надходжень, та організатор засад уникнення подвійного оподаткування. Наприклад, у ст.3 Конвенції між Урядом

України та Урядом Сполучених Штатів Америки про усунення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи та капітал термін «Договірна Держава» означає Україну або Сполучені Штати Америки (Сполучені Штати).

Подібне положення може бути деталізовано стосовно уточнення як адміністративно-територіальних одиниць, так і взагалі спеціальних аспектів визначення державної території. Стосовно тієї Конвенції, про яку йшлося вище, окремо обумовлюється, що поняття «Сполучені Штати» означає Сполучені Штати Америки, але не включає Пуерто-Рико, Віргінські острови, Гуам чи будь-яку іншу територію, підлеглу Сполученим Штатам. При використанні в географічному значенні термін «Сполучені Штати» включає територіальне море, а також будь-яку територію за межами територіального моря, яка відповідно до міжнародного закону є або може бути визначена як територія, на якій Сполучені Штати можуть здійснювати права стосовно морського дна, надр та їх природних ресурсів. У той же час поняття «Україна» при використанні в географічному значенні, включає територіальне море та будь-яку територію за межами територіального моря, яка, відповідно до міжнародного законодавства є, або може бути визначена, як територія, на якій Україна може здійснювати права стосовно морського дна, надр та їх природних ресурсів [2].

Першими визначеннями, які застосовуються у всіх типових конвенціях, є поняття «особи» як фізичної, так і юридичної. Остання охоплює компанії та їх об'єднання як підприємства будь-якої організаційно-правової форми, що є самостійним платником податків. Типова конвенція США сюди також відносить партнерства й трасти. Але обов'язково при цьому потрібно, щоб підприємство для його кваліфікації як компанія вважалось самостійним платником податків за законодавством держави, у якому воно засновано [3, с.33-34].

Податкове законодавство США взагалі не використовує поняття «підприємство». Це стосується як чинного національного податкового законодавства, так і податкових угод, що укладаються з іншими країнами. Замість нього використовується поняття «комерційна діяльність особи», «ведення бізнесу особою». Тобто, основний акцент робиться не на організаційно-правові форми існування, а, фактично, на засобах діяльності, спрямованості дій юридичної особи. В інших країнах «підприємство» звичайно використовується в змісті «справа», «ділове заняття», «ділова діяльність». Це обов'язково припускає наявність особи, що це «підприємство» веде, володіє ним як власник, орендар або керуючий.

У типовій моделі Податкової конвенції ОЕСР поняття «підприємство» використовується не в якості самостійної господарської одиниці, а як «підприємницька діяльність, здійснювана особою» (резидентом однієї або іншої Договірної держави). Це не виключає й інших тлумачень поняття «підприємства» (сторони - партнери за згодою можуть або керуватися нормами внутрішнього законодавства, або ввести взаємоприйняте для обох сторін тлумачення цього поняття, або обійтися без нього).

Податковий режим для комерційної (підприємницької) діяльності встановлювався стосовно до «осіб» (юридичних або фізичних), що є резидентами договірних держав. У таких угодах резидент однієї держави може залучатися до оподаткування в іншій державі тільки якщо він здійснює там свою діяльність через «постійну ділову установу». Спочатку визначається, чи є дана особа резидентом Договірної держави, потім - чи має цей резидент свою постійну ділову установу в іншій державі. А вже потім встановлюється те коло його доходів, які безпосередньо пов'язані з діяльністю цієї постійної ділової установи [4, с.184 -187].

Згідно з положеннями Конвенції між Урядом України і Урядом Французької Республіки про усунення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосо-

вно податків на доходи і майно, «компанія» означає будь-яке корпоративне об'єднання або будь-яку організацію, що розглядається з метою оподаткування як корпоративне об'єднання. «Підприємство Договірної Держави» та «підприємство другої Договірної Держави» означають відповідно підприємство, що експлуатується резидентом Договірної Держави, та підприємство, що експлуатується резидентом другої Договірної Держави [5].

Для цілей міжнародного податкового регулювання поняття «постійне представництво» означає постійне місце комерційної діяльності, через яке резидент в одній Договірній Державі, незалежно від того, чи є він юридичною особою чи ні, повністю або частково здійснює комерційну діяльність в другій Договірній Державі. «Постійне представництво», зокрема, включає: а) місцезнаходження дирекції; б) відділення; в) контору; г) фабрику; д) майстерню; е) шахту, нафтову або газову свердловину, кар'єр або будь-яке інше місце видобутку природних ресурсів; є) магазин або іншу споруду, що використовується для продажу товарів. Будівельний майданчик або будівля, монтажний чи складальний об'єкт, або обладнання, або бурова установка, або судно, яке використовується для розвідки або розробки природних ресурсів, утворюють постійне представництво лише в тому разі, якщо вони існують більше 6 місяців.

Прив'язка до певного терміну існування або діяльності стосується ще одного із вихідних положень в галузі податкового регулювання – податкового резидентства. На підставі нього й оцінюються наслідки та зміст податкового режиму, який застосовується до окремого об'єкту оподаткування і платника. Діяльність іноземних організацій в Україні стає можливою у зв'язку з наявністю міжнародного договору із країною інкорпорації іноземної організації, що регулює проблему подвійного оподаткування. Одним з найважливіших у договорах про запобігання подвійного оподаткування є поняття «постій-

ного представництва». Крім міжнародних договорів, термін «постійне представництво» використовується і в чинному податковому законодавстві.

Наприклад, відповідно до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» постійним представництвом нерезидента в Україні визнається постійне місце діяльності, через яке повністю або частково здійснюється господарська діяльність нерезидента на території України. До постійних представництв, зокрема, відносяться: місце управління, філіал, офіс, завод, фабрика, майстерня, шахта, нафтова чи газова свердловина, кар'єр або інше місце розвідки чи видобутку корисних копалин. З метою оподаткування до постійних представництв прирівнюються резиденти, які мають повноваження діяти від імені нерезидента, що тягне за собою виникнення у нерезидента цивільних прав та обов'язків (укладати договори (контракти) від імені нерезидента; утримувати (зберігати) запаси товарів, що належать нерезиденту, із складу яких здійснюється поставка товару від імені нерезидента, крім резидентів, що мають статус складу митниці). Резиденти, що з метою оподаткування прирівнюються до постійних представництв, не підлягають додатковій реєстрації в податкових органах як платники податку [6].

Виходячи з Конвенції ОЕСР, застосування концепції постійного представництва пов'язується з визначенням права договірної держави стягувати податок із прибутку підприємства іншої договірної держави [7, с.23]. В цьому аспекті інститут постійного представництва застосовується для оцінки характеру діяльності особи на території іншої держави. Визначаючи постійне представництво в міжнародних податкових угодах, виділяють наступні його основні ознаки:

- а) наявність місця бізнесу;
- б) фіксованість місця бізнесу в конкретному місці з певним ступенем сталості;
- в) ведення комерційної діяльності підприємства через фіксоване місце бізнесу.

Постійне представництво – це винятково

податкове поняття, притаманне переважно міжнародним угодам. Його значення в чинних національних законах може не співпадати зі змістом міжнародних угод. Безумовно, що при цьому неприпустимо його підмінювати положеннями цивільного законодавства. Синонімами терміна «постійне представництво» прийнято вважати «постійне місце бізнесу», «постійну ділову установу», «постійне місце ведення діяльності» та ін. Поняття «постійне представництво» має не організаційно-правове значення, а значення, що кваліфікує діяльність іноземної організації, з яким пов'язується виникнення обов'язку іноземної організації сплачувати податок на прибуток. Виходячи з цього, О. Ю. Коннов виділяє два самостійних види постійних представництв: «постійне представництво першого виду утвориться у випадку, коли іноземне особа веде діяльність, спрямовану на отримання доходу, у постійному місці. Такий вид постійного представництва звичайно йменується основним. Крім того, постійне представництво іноземної особи утвориться в тому випадку, якщо іноземна особа має представників з певним статусом і повноваженнями в державі. Такий вид постійного представництва часто йменується агентським» [8, с.18].

Таким чином, іноземні юридичні особи, створені як некомерційні організації, у силу своєї правоздатності не можуть відповідати ознаці здійснення регулярної підприємницької діяльності, тобто не можуть створити на території України постійного представництва з метою оподаткування. Оскільки більшість юридичних осіб створюється саме з метою одержання прибутку, їхня діяльність на території України є підприємницькою. Хотілося би додати, що у даній статті була зроблена спроба узагальнити вітчизняний і закордонний досвід визначення поняття інституту постійного представництва, привести класифікацію постійних представництв, виділити істотні ознаки кожного виду постійного представництва.



## ЛІТЕРАТУРА

1. Кучерявенко М.П. Податкове право України: Академічний курс: Підручник. –К.: Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. –736 с.
2. Конвенція між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи та капітал /Ратифіковано Законом від 26.05.1995 р., № 180/95-ВР // Офіційний вісник України. -2003. -№ 37. -Ст.312.
3. Баев С.А. Соглашения об избежании двойного налогообложения между Россией и государствами-членами ЕСВ: сравнительно-правовое исследование. –М.: Волтерс Клувер, 2007. –180 с.
4. Кашин В.А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий. –М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998. -83 с.
5. Конвенція між Урядом України і Урядом Французької Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно /Ратифіковано Законом від 03.03.1998 р., № 150/98-ВР // ВВР України. –1998. -№ 26. -Ст.166 .
6. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28.12.1994 р., № 334/94-ВР // ВВР України. -1995. –№ 4. –Ст.28.
7. Комментарий модели Конвенции ОЭСР // OESD PUBLICATIONS, 1999.
8. Коннов О.Ю. Понятие постоянного представительства в налоговом праве: Дисс... канд. юрид. наук: 12.00.14. -М., 2001. -185 с.

*Щолкіна Г.В. Постійне представництво як організаційно-правова форма суб'єкта податкових відносин (національний та міжнародний аспект) // Форум права. -2008. -№ 2. –С.502-506 [Електронний ресурс]. –Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2008-2/08sgvtma.pdf>*

Зроблена спроба узагальнення вітчизняного й закордонного досвіду визначення поняття інституту постійного представництва, приведення класифікації постійних представництв, виділення істотних ознак кожного виду постійного представництва.

\*\*\*

*Щелкина Г.В. Постоянное представительство как организационно-правовая форма субъекта налоговых отношений (национальный и международный аспект)*

Сделана попытка обобщения отечественного и заграничного опыта определения понятия института постоянного представительства, приведения классификации постоянных представительств, выделения важных признаков каждого вида постоянного представительства

\*\*\*

*Shelkina G.V. Permanent mission as the organizational-legal form of the subject of tax attitudes (national and international aspect)*

Attempt of generalization of domestic and foreign experience of definition of concept of institute of permanent mission, reduction of classification of permanent missions, allocation of the important attributes of each kind of permanent mission is made.