

УДК 34.096:336.22

**О.І. МАКСАК**, Національна юридична академія України імені Ярослава Мудрого

## **ПРЕДСТАВНИЦТВО В ПОДАТКОВОМУ РЕГУЛЮВАННІ: СПІВВІДНОШЕННЯ ПОНЯТЬ В ПОДАТКОВИХ ЗАКОНАХ ТА МІЖНАРОДНИХ УГОДАХ**

*Ключові слова:* податкове представництво, постійне представництво, податкові закони, міжнародні угоди

Підстави усунення подвійного оподаткування з позицій окремого фінансово-правового інституту, яким є податкове право, характеризується декількома особливостями. По-перше, аналіз здійснюється виключно шляхом характеристики та дослідження в межах публічно-правового регулювання, при застосуванні імперативного методу, тоді як в рамках інших галузевих підходів можливо поєднання приватних і публічних засобів впливу на поведінку суб'єктів. По-друге, дослідження подвійного оподаткування здійснюється переважно при порівнянні національних систем оподаткування, співставленні податкового тягаря та кількісного виразу податкового обов'язку в Україні з іншими державами. Окремих аспектів цієї проблеми торкалися в своїх працях такі фахівці, як Л.К. Воронова, О.Ю. Грачова, Ю.О. Крохіна, М.П. Кучерявенко, С.Г. Пепеляєв, Д.М. Щокін та інші.

Переважна більшість досліджень стосувалася проблем міжгалузевого, міжнародного подвійного оподаткування. В той же час, є всі підстави для розгляду подвійного оподаткування як внутрішнього явища, в межах національної системи оподаткування. З цього боку проблема, фактично, не досліджувалась. У цьому сенсі хотілося би звернути увагу і ще на одну складність такого підходу: подвійність значення окремих категорій,

які в різному сенсі можуть застосовуватись в законах про оподаткування та міжнародних угодах, що укладаються Україною, зокрема, на одне із важливих понять в податковому праві – категорію представництва, дослідження чого і є метою цієї роботи. Новизна статті визначається вибором недостатньо вивченої теми. Робота є спробою провести порівняльний аналіз регулювання представництва в податкових законах та міжнародних угодах.

Податкове представництво має суттєві відмінності від цивільно-правового, оскільки спрямованість методу регулювання не дозволяє поставити знак рівності між імперативним та диспозитивним представництвом. Податкове представництво регулює виконання першочергового обов'язку платника податків (сплату податків і зборів). Воно базується на відносинах влади й підпорядкування, що забезпечується владними, імперативними методами на відміну від цивільно-правового представництва, що має диспозитивний характер. Податкове законодавство ґрунтується на посилці, що головним обов'язком платника податків є своєчасна та повна сплата податків і зборів. При цьому платник податків може брати участь у подібних відносинах як безпосередньо, так і через представників. Другий шлях використовується, коли платник податків не може виконувати податкові обов'язки (не досяг певного віку) або виконання обов'язків важко (далекість платника податків і т.д.).

М.П. Кучерявенко слушно виділяє особливості податкового представництва, акцентуючи увагу на специфічному суб'єктному складі. Останній передбачає виникнення та регулювання відносин між трьома особами, а саме: особою, яку представляють (платника податків); особою, що представляє – представника (законного, уповноваженого або офіційного); третьою особою (податкові органи або інший, здійснюючий контроль за своєчасним і повним надходженням податків і зборів у відповідні централізовані грошові фонди) [1, с.258].

Трохи по-іншому формуються засади значення та характеристики представництва в міжнародних угодах. Принциповою несхожістю при цьому є орієнтованість на суб'єктну чи об'єктну характеристику при регулюванні відповідних відносин. Коли йдеться про податкове представництво в режимі регулювання податковими законами, то це, безумовно, суб'єктний аспект, суб'єктне значення, яке пов'язане з деталізацією зобов'язаної особи. Тобто, в цьому випадку йдеться завжди про певну особу, яка представляє платника податків. Зовсім в іншому сенсі розглядається представництво в режимі міжнародного подвійного оподаткування. Йдеться вже не про суб'єкта, який виступає замість зобов'язаної особи, а про певний вид діяльності. Останній, власне, й уособлюється в об'єкті оподаткування. Таким чином, у цьому аспекті представництво вже має не суб'єктне, а об'єктне значення.

Приміром, саме таке значення застосовується в міжнародних угодах. Так, відповідно до Конвенції між Урядом України і Урядом Французької Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно, 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 у другій Договірній Державі. В цьому сенсі «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 [2].

Те, що компанія, яка є резидентом Договірної Держави, контролює чи контролюється компанією, що є резидентом другої Договірної Держави, або яка здійснює комерційну діяльність у цій іншій Державі (або через постійне представництво, або будь-яким іншим чином), само по собі не перетворює одну з цих компаній у постійне представництво іншої компанії [3]. Резидент Договірної Держави розглядається як такий, що не має представництва в іншій Договірній Державі, лише якщо він здійснює комерційну діяльність у цій Державі через брокера, звичайного комісіонера чи будь-якого іншого агента з незалежним статусом за умови, що ці особи діють у межах своєї звичайної діяльності.

Як вже підкреслювалось вище, іншим чином підходять до характеристики податкового представництва закони про оподаткування. Процеси євроінтеграції обумовлюють те, що 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 із найважливіших у договорах про запобігання подвійного оподаткування є поняття «постійного представництва». Крім міжнародних договорів, термін «постійне представництво» використовується в 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 [4].

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 ци-

вільних 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 [4].

Аналогічні засади використання конструкції постійного представництва передбачені і чинними податковими законодавствами пострадянських держав. Так, глава 25 Податкового кодексу Російської Федерації і Методичні рекомендації з її застосування містять положення, що передбачають виникнення або відсутність в іноземній організації ознак постійного представництва [5]. До того ж у постанові Конституційного Суду РФ від 31.07.1995 р. за № 10-п міститься правова позиція, що стосується співвідношення норм міжнародних договорів і норм національного законодавства: «Відповідно до принципів правової держави, закріплених в Конституції Російської Федерації, органи влади у своїй діяльності пов'язані як внутрішнім, так і міжнародним правом. Загальновизнані принципи й норми міжнародного права й міжнародних договорів повинні сумлінно дотримуватись, у тому числі шляхом їх обліку внутрішнім законодавством» [6]. Крім того, у п.2 ст.3 моделі Конвенції ОЕСР визначено, що «при застосуванні дійсної Конвенції Договірною Державою будь-яке вираження, не певне в ній, буде мати те значення, що надається йому законодавством цієї Держави відносно податків, на які поширюється Конвенція, якщо з контексту не випливає інше» [8]. Отже в тому випадку, коли норма міжнародного договору системно пов'язана з нормою національного законодавства, вони взаємодіють, а не виключають одна іншу. Тому необхідно розглядати термін «постійне представництво» виходячи зі взаємного зв'язку норм міжнародних договорів і національного законодавства.

Важливо розуміти, що постійне представництво – це винятково податкове поняття, його регулювання не може підмінюватися термінами цивільного права. Синонімами «постійне представництво» прийнято вважати «постійне місце бізнесу», «постійну ділову установу», «постійне місце ведення діяльності» та ін. Пояснюючи зміст поняття «постійне представництво», що використовується в міжнародних угодах і в національному податковому законодавстві, треба мати на увазі, що під постійним представництвом розуміється спосіб здійснення іноземною особою підприємницької діяльності на території іншої держави. 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]. Показово, що угоди про уникнення подвійного оподаткування не вказують, яка діяльність призводить до утворення постійного представництва, відносячи це до сфери регулювання національного податкового законодавства країн. Не регулюються угодами підготовча а допоміжна діяльність. Перелік пільг зв'язується з підготовчою діяльністю, куди можна віднести дії іноземної особи в Росії, пов'язані зі створенням і забезпеченням умов господарювання, спрямовані на майбутнє ведення основної діяльності іноземної особи у відповідній державі.

Міжнародні договори про уникнення по-

двійного оподаткування, використовуючи поняття «постійне представництво», враховують не тільки форму діяльності відділення іноземної організації, але й її результат – отриманий дохід. Найбільш повним буде розуміння постійного представництва в сенсі ведення іноземною організацією на території іншої держави такої діяльності, яка передбачала би реєстрацію самостійної компанії (юридичної особи) на території цієї держави. Логічною представляється позиція про те, що «з метою оподаткування постійне представництво розглядається як самостійна особа, що здійснює незалежну підприємницьку діяльність» [9 с.38].

В науці податкового права існує думка, що поняття постійного представництва неавтентичне іноземним версіям угод про уникнення подвійного оподаткування. При цьому виходять з того, що англійською мовою дане визначення (permanent establishment) означає скоріше «постійна ділова установа», але ніяк не «представництво» або «установа представницького характеру». Появу неточного перекладу В.А. Кашин пояснює тим, що при визначенні Радянським Союзом на початку 70-х рр. податкових договорів на даній редакції наполягав МЗС СРСР, виходячи з твердого переконання, що на тому етапі іноземні фірми не могли здійснювати на території Радянського Союзу яку-небудь діяльність, за винятком відкриття офісів із суцільно представницькими функціями [10, с.188].

О.В. Перов також вважає, що для більш точної його передачі переклад повинен звучати як «постійне представництво для цілей оподаткування» [9, с.227]. Постійне представництво ввійшло в систему понять податкового права. Визначення постійного представництва, наприклад, за змістом ст.306 Податкового кодексу Російської Федерації ідентично аналогічному поняттю по угодах про уникнення подвійного оподаткування. Це демонструє процес інкорпорації ряду норм міжнародних податкових договорів у національне податкове законодавство. Таким чином, під постійним представництвом розумі-

ється не наявність якогось відособленого структурного підрозділу із представницькими функціями, а факт ведення підприємницької діяльності на території відповідної держави. Залежно від того, чи вважається ведення певної діяльності, що приводить до утворення постійного чи представництва ні, податкові наслідки будуть різними.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Кучерявенко М. П. Податкове право України : академічний курс : підручник / М. П. Кучерявенко. - К. : Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. - 701 с.
2. Конвенція між Урядом України і Урядом Французької Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно // ВВР України. - 1998. - № 26. – Ст. 166.
3. Конвенція між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи та капітал // Офіційний вісник України. - 2003. - № 37. - Ст. 2018.
4. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» : від 28.12.1994. - № 334/94-ВР // ВВР України. - 1995. – № 4. – Ст. 28.
5. Приказ МНС России «Об утверждении методических рекомендаций налоговым органам по применению отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций» : от 28.03.2003 г., № БГ-3-23/150 // Финансовая газета. - 14.04.2003. - № 15.
6. Постановление Конституционного Суда РФ : от 31.07.1995 г., № 10-п // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. - 1995. - № 5. - Ст. 263.
7. Модель Конвенції по податках на дохід і капітал : червень 1998 : скорочений варіант : комітет ОЕСР по податкових питаннях // OESD PUBLICATIONS, 1999.

8. Коннов О. Ю. Понятие постоянного представительства в налоговом праве : дисс. ... кандидата юрид. наук : 12.00.14 / Коннов Олег Юрьевич. - М., 2001. – 204 с.
9. Перов А. В. Налоги и международные соглашения России / А. В. Перов. - М. : Статут, 2000. – 309 с.
10. Кашин В. А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий / В. А. Кашин. - М. : Финансы, ЮНИТИ, 1998. – 383 с.

*Максак О. І. Представництво в податковому регулюванні: співвідношення понять в податкових законах та міжнародних угодах / О. І. Максак // Форум права. - 2008. - № 3. - С. 347-351 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2008-3/08moitmu.pdf>*

Порівнюється податкове представництво в режимі регулювання податковими законами із значенням та характеристикою представництва в міжнародних угодах з питань оподаткування.

\*\*\*

*Максак О.И. Представительство в налоговом регулировании: соотношение понятий в налоговых законах и международных соглашениях*

Сравниваются налоговое представительство в режиме регулирования налоговыми законами с значением и характеристикой представительства в международных соглашениях.

\*\*\*

*Maksak O.I. Representation in Tax Regulation: A Parity of Concepts of Tax Laws and the International Agreements*

The tax representation in a mode of regulation by tax laws to value and the characteristic of representation in the international agreements are compared.