

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
СУМСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ ПРАВА

# Правові горизонти



Legal horizons

ВИПУСК 17 (30)

Суми – 2019

DOI: <http://www.doi.org/10.21272/legalhorizons.2019.i17.p:77>

## НОРМАТИВНЕ ЗАКРІПЛЕННЯ БАЗОВОГО ТИПУ ПОСТІЙНОГО ПРЕДСТАВНИЦТВА В ПОДАТКОВОМУ ЗАКОНОДАВСТВІ УКРАЇНИ



*Селезень Павло Олександрович,  
кандидат юридичних наук,  
старший науковий співробітник,  
провідний науковий співробітник  
НДІ фіскальної політики,  
Університет ДФС України*

Базовий тип постійного представництва використовується в текстах договорів про уникнення подвійного оподаткування фактично з моменту перших прикладів їх укладення у другій половині XIX ст. Стаття присвячена характеристиці нормативних засад базового типу постійного представництва у вітчизняному податковому законодавстві з точки зору їх відповідності приписам Модельної податкової конвенції ОЕСР та коментарів до неї. Обрання Модельної податкової конвенції ОЕСР та коментарів до неї як основи для порівняння обумовлене тим фактом, що вона є визнаним та поширеним джерелом тлумачення положень договорів про уникнення подвійного оподаткування, в т.ч. і вітчизняних. Проведене порівняльно-правове дослідження приписів Податкового кодексу України та Модельної податкової конвенції ОЕСР і коментарів до неї вказує на існування відмінностей, які можуть негативно вплинути на ефективність використання концепції постійного представництва в Україні та добросовісне виконання нашою державою прийнятих на себе договірних зобов'язань у сфері оподаткування. З метою їх усунення сформульовано ряд пропозицій: 1) замінити словосполучення “постійне місце діяльності” на “фіксоване місце діяльності” у пп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПКУ; 2) пропонується після слова “включає” додати словосполучення “у тому числі, але не виключно” в другій частині пп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПКУ; 3) доповнити формулюванням “незважаючи на положення частини першої цієї статті” другу частину пп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПКУ після, по-перше, словосполучення “крім послуг з надання персоналу” та, по-друге, “цивільних прав та обов'язків”; 4) забезпечити механізм реалізації договірних зобов'язань України за ст. 10 Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування від 24.11.2016 р.

Ключові слова: постійне представництво; Модельна податкова конвенція ОЕСР; податкове законодавство; договори про уникнення подвійного оподаткування; тлумачення.

### **Selezen P. Normative regulation of basic permanent establishment in tax legislation of Ukraine.**

Basic permanent establishment has been used in the texts of bilateral double taxation treaties since the conclusion of the first ones in the second half of XIX century. The article is aimed at characterization of normative regulation of basic permanent establishment in the tax legislation of Ukraine in comparison with their conformity to the provisions of the OECD Model Tax Convention and its Commentaries. Reference to the OECD Model Tax Convention and its Commentaries as a basis for comparison is determined by the fact that it is recognized and widely used source of interpretation of the provisions of double taxation treaties including the treaties concluded by Ukraine. The comparison of the provisions of the Tax Code of Ukraine and the OECD Model Tax Convention points out at the existence of inconsistencies that might have negative influence on the efficiency of the concept of permanent establishment in Ukraine and good faith realization of conventional norms on tax matters in Ukraine. There are a few proposals of changes that might help to avoid the undesirable consequences of the abovementioned differences: 1) to replace the words “permanent place of activity” on “fixed place of

activity” (Art. 14(1)(143) of the Tax Code of Ukraine); 2) to add the words “but not limited to” after the word “include” at the second part of Art. 14(1)(193) of the Tax Code of Ukraine; 3) to add the words “notwithstanding the provisions of the provisions of the first part of this Article” after the words “except to services of secondment of employees” and “civil rights and duties” at the second part of Art. 14(1)(193) of Tax Code of Ukraine; 4) to provide the mechanism of realization of provisions of Art. 10 of the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS concluded in November 2016.

Keywords: permanent establishment; OECD Model Tax Convention; tax legislation; double taxation treaties; interpretation.

Актуальність теми дослідження. Постійне представництво є ключовою концепцією в договорах про уникнення подвійного оподаткування, яка покликана забезпечити оподаткування доходів резидента однієї держави від діяльності на території іншої держави. З урахуванням викладеного, держави, з території яких виплачується відповідний дохід, в першу чергу, зацікавлені у забезпеченні встановлення наявності такого постійного представництва та алокації на нього отриманих нерезидентом доходів. З цієї причини роль нормативних засад постійного представництва є виключно важливою, оскільки відсутність чіткого та однозначного розуміння їх особливостей негативно впливатиме на визначеність приписів податкового законодавства, а відтак – зменшуватиме ефективність використання концепції постійного представництва в цілому.

Незважаючи на це, в Україні наразі відсутні монографічні дослідження, присвячені виключно темі постійного представництва, його ознакам та віднесенню прибутків на нього. Вітчизняні дослідники у цьому контексті найчастіше обмежуються висвітленням лише окремих аспектів відповідної тематики, про що свідчать роботи, зокрема, Ю.Г. Дем’янчука, М. В. Жернакова, О. І. Максак, І. М. Мусійчук, Г. В. Щолкіна та О. В. Церковного. На цьому фоні малодослідженим залишається питання відповідності вітчизняної законодавчої конструкції базового типу постійного представництва вимогам рекомендацій ОЕСР, втіленим у Модельній податковій конвенції ОЕСР (далі – МПК ОЕСР) та коментарях до неї як авторитетних та загальновизнаних джерел тлумачення договірних норм у сфері оподаткування.

Ціллю статті є характеристика нормативних засад базового типу постійного представництва в податковому законодавстві України у контексті рекомендацій МПК ОЕСР та коментарів до неї як визнаних та важливих джерел тлумачення договірних норм у сфері оподаткування.

Виклад основного матеріалу. З історичної точки зору саме базовий тип постійного представництва

має найдавнішу історію. Його виникнення було обумовлене потребою запобігання подвійному оподаткуванню між різними територіальними одиницями сучасної Німеччини, проблема якого гостро постала в середині XIX ст. Використовувана тоді у східній Пруссії модель оподаткування передбачала, що торгова діяльність з фіксованим місцем підприємницької діяльності (stehendes Gewerbe) має оподатковуватись на території тієї територіальної одиниці, де вона проводиться, навіть якщо власник такого бізнесу проживає на іншій території. Саме судова практика із застосування відповідної концепції і заклала основні підвалини ознак базового типу постійного представництва [ , с. 73].

Під базовим типом постійного представництва розуміється “фіксоване місце діяльності через яке повністю або частково здійснюється господарська діяльність підприємства” (п. 1 ст. 5 МПК ОЕСР) [ , с. 31]. У доктринальних джерелах, поряд з використанням терміну “базовий тип постійного представництва” (basic permanent establishment) (А. Вольтріх), вживається і альтернативна термінологія, що не змінює суті відповідного типу постійного представництва як такого, наприклад, “фізичне постійне представництво” (Ж. Шафнер) або “основне постійне представництво” (О. Ю. Коннов) [ , с. 13, 17; , с. 117; , с. 38].

Виходячи з наведеного визначення, найчастіше виокремлюється три основні вимоги для ідентифікації наявності базового типу постійного представництва (параграф 6 коментарю до ст. 5 МПК ОЕСР) [2, с. 117]:

I) існування місця підприємницької діяльності (place of business), тобто такого об’єкта (facility) як службові приміщення (premises) або, в деяких випадках, механізми чи устаткування (machinery or equipment);

II) фіксованість (постійність) місця підприємницької діяльності (fixed place of business), тобто таке місце має бути окремим об’єктом (distinct place) з визначеним рівнем постійності;

III) здійснення саме підприємницької діяльності через відповідне місце, що зазвичай передбачає

здійснення останньої у відповідному місці через осіб, які в тій чи іншій мірі є залежними від підприємства (персонал).

Тлумачення базових ознак постійного представництва згідно з коментарями до ст. 5 МПК ОЕСР є важливим джерелом забезпечення належної реалізації положень договорів про уникнення подвійного оподаткування, які слідує у своїх положеннях настановам ОЕСР, про що свідчить використання тотожних чи позбавлених істотних відмінностей формулювань. На користь наведеного твердження свідчить той факт, що саме відповідний акт ОЕСР є “найбільш впливовим” серед використовуваних моделей договорів про уникнення подвійного оподаткування, як це випливає з результатів узагальнення більше 4000 двосторонніх договорів про уникнення подвійного оподаткування, укладених з початку 1940-х рр. і до початку XXI ст., в т.ч. і відповідних договорів України [ , с. 24].

З урахуванням загально визнаного у світі значення настанов МПК ОЕСР та коментарів до неї, доцільним є проведення аналізу відповідності їм законодавчої конструкції базового типу постійного представництва згідно з пп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України (далі – ПКУ):

1. Визначення поняття “постійне представництво”, наведене у пп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПКУ, тлумачиться з використанням словосполучення “постійне місце діяльності”. Разом з тим, як наголошується у п. 6 коментарів до ст. 5 МПК ОЕСР місце підприємницької діяльності має бути “фіксованим, тобто воно має знаходитись в окремому місці з певним рівнем постійності” (at a distinct place with certain level of permanence) [2, с. 117]. Такий підхід передбачає, що критерій постійності та географічний критерій мають поєднуватись через концепцію фіксованості. Так, Е. Реймер наводить приклад місця підприємницької діяльності, яке є постійним, але не є фіксованим (підприємницьке устаткування на автомобілі) та, навпаки, – фіксованим, але не постійним (риштування на стіні будівлі або тент у випадку кемпінгу) [ , с. 343]. З урахуванням викладеного доцільною може стати заміна словосполучення “постійне місце діяльності” на “фіксоване місце діяльності” у пп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПКУ;

2. Нормативна конструкція пп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПКУ вказує на те, що у першій його частині формулюється загальне визначення терміну постійне представництво, а у другій – наведено перелік прикладів постійного представництва (“з метою оподаткування термін “постійне представництво” включає ...”). Наведене у другій

частині формулювання через використане слово “включає” може тлумачитись як таке, що передбачає вичерпність наведеного переліку постійних представництв. Експерти ОЕСР з метою уникнення подібного сценарію використовують у п. 2 ст. 5 МПК ОЕСР слово “зокрема” (especially). З урахуванням викладеного, пропонується після слова “включає” додати словосполучення “у тому числі, але не виключно” в другій частині пп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПКУ;

3. Позитивний перелік прикладів постійного представництва згідно з другою частиною пп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПКУ включає в себе приклади тих типів постійних представництв, які не потребують відповідності ознакам базового типу, які наведені у першій частині пп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПКУ, наприклад, сервісний тип постійного представництва або агентський тип постійного представництва. У такому випадку формулювання частини другої пп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПКУ не дають чіткого розуміння наявності чи відсутності взаємозв'язку з частиною першою того ж підпункту. З метою уникнення подібних різнитань в формулюваннях агентського типу постійного представництва (п. 5 ст. 5 МПК ОЕСР) та сервісного типу постійного представництва (параграф 144 коментарю до ст. 5 МПК ОЕСР) експертами ОЕСР використовується формулювання “незважаючи на положення п. 1 та п. 2”. Іншими словами, виключається поширення вимог щодо базового типу постійного представництва на агентський тип та сервісний тип постійного представництва. З урахуванням викладеного пропонується доповнити другу частину пп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПКУ формулюванням “незважаючи на положення частини першої цієї статті” після, по-перше, словосполучення “крім послуг з надання персоналу” та, по-друге, “цивільних прав та обов'язків”;

4. Згідно з п. 1 ст. 10 Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування від 24.11.2016 р. (далі – Багатостороння конвенція анти-БЕПС), Україна забезпечила можливість відмови у наданні договірних переваг у ситуації, коли дохід з України виплачується на користь нерезидента договірної держави, але не оподатковується в останній, оскільки відноситься на постійне представництво в третій державі, де підпадає під оподаткування за рівнем нижче 60 % від тієї суми податку, яка сплачувалась би, якби відповідний дохід отримувався постійним представництвом в першій державі, тобто договірній державі, резидентом якої

є відповідний нерезидент.

Ні безпосередньо договірні норми, ні ПКУ, ні законопроект “Про внесення змін до Податкового кодексу України з метою імплементації Плану протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування” не містять вказівок стосовно порядку та правил проведення відповідного розрахунку суми податку, яка мала би сплачуватись нерезидентом, якби постійне представництво знаходилось в державі його резидентства, та суми податку з відповідного доходу в державі, де знаходиться постійне представництво.

У той же час, експерти ОЕСР, коментуючи аналогічні положення МПК ОЕСР, вважають, що сума відповідного доходу, яка повинна прийматись до розрахунку при визначенні податку в державі, де знаходиться постійне представництво, “стосується суми такого доходу за вирахуванням усіх витрат, пов’язаних з таким видом доходу, які враховуються за законодавством відповідної юрисдикції. Таким чином, в цілях визначення податку в третій державі, пов’язаного з відповідним видом доходу, загальний податок з прибутку постійного представництва, розташованого у такій юрисдикції має насамперед розраховуватись після вирахування усіх витрат, які враховуються згідно з законодавством такої юрисдикції при визначенні оподатковуваних прибутків, віднесених на постійне представництво. Податок з відповідної суми такого виду доходу відповідно визначатиметься через множення такого загального податку, застосовного до прибутків постійного представництва, на співвідношення між чистою сумою отриманого виду доходу (тобто загальною сумою отриманого виду доходу,

зменшеною на вирахування витрат, врахованих при обчисленні оподатковуваних прибутків постійного представництва, що стосуються такого виду доходу конкретно або пропорційно) та оподатковуваними прибутками постійного представництва. Подібні обчислення проводитимуться для цілей визначення податку, який мав би стягуватися з такого виду доходу в договірній державі підприємства, якби постійне представництво розташовувалось у такій державі; у такому випадку витрати, які мають враховуватись є тими, які вираховуються відповідно до законодавства відповідної держави” (параграф 166 коментарю до ст. 29 МПК ОЕСР) [2, с. 586].

Висновки. Нормативні засади закріплення ознак базового типу постійного представництва в Податковому кодексі України потребують приведення у відповідність з вимогами рекомендацій, відображених в МПК ОЕСР та коментарях до неї як загальноновизнаному джерелі тлумачення договірних норм у сфері оподаткування, а саме: 1) замінити словосполучення “постійне місце діяльності” на “фіксоване місце діяльності” у пп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПКУ; 2) пропонується після слова “включає” додати словосполучення “у тому числі, але не виключно” в другій частині пп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПКУ; 3) доповнити другу частину пп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПКУ формулюванням “незважаючи на положення частини першої цієї статті” після, по-перше, словосполучення “крім послуг з надання персоналу” та, по-друге, “цивільних прав та обов’язків”; 4) забезпечити механізм реалізації договірних зобов’язань України за ст. 10 Багатосторонньої конвенції анти-БЕПС.

### Література:

1. Skaar, A. A. Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991. 610 p.
2. Model Tax Convention on Income and on Capital (condensed version) (as it read on 21 November 2017). Paris: OECD Publishing, 2017. 654 p.
3. Waltrich, A. Cross-Border Taxation of Permanent Establishments: An International Comparison. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2016. 328 p.
4. Schaffner, J. How Fixed Is a Permanent Establishment? Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2013. 329 p.
5. Коннов О.Ю. Институт постоянного представительства в налоговом праве: Учебное пособие / Под ред. С. Г. Пепеляева. М.: Академический правовой университет, 2002. 153 с.
6. Ash, E., Marian, O.Y. The Making of International Tax Law: Empirical Evidence from Natural Language Processing (UC Irvine School of Law Research Paper No. 2019-02). 46 p. URL: <https://ssrn.com/abstract=3314310> (Last accessed: 22.04.2019)
7. Reimer, E. Article 5. Permanent Establishment. In: Klaus Vogel on Double Taxation Convention. Ed. by E. Reimer, A. Rust. 4th ed., Vol. 2. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2015. Pp. 293-407