



## МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ

### НАКАЗ

від 19.05.2021

Київ

№ 277

**Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо взяття на облік (реєстрації) нерезидентів у контролюючих органах і виконання нерезидентами обов'язків платників податку на прибуток підприємств в Україні**

Відповідно до пункту 52.6 статті 52 глави 3 розділу II Податкового кодексу України та Порядку надання узагальнюючих податкових консультацій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 27 вересня 2017 року № 811, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 13 жовтня 2017 року за № 1266/31134,

#### НАКАЗУЮ:

1. Затвердити Узагальнюючу податкову консультацію щодо взяття на облік (реєстрації) нерезидентів у контролюючих органах і виконання нерезидентами обов'язків платників податку на прибуток підприємств в Україні, що додається.
2. Департаменту податкової політики в установленому порядку забезпечити оприлюднення цього наказу на офіційному вебсайті Міністерства фінансів України.
3. Податкові консультації застосовувати у частині, що не суперечать цій Узагальнюючій податковій консультації.
4. Голові Державної податкової служби України Любченку О. М. довести цей наказ до відома відповідних підрозділів Державної податкової служби України та територіальних органів Державної податкової служби України.
5. Контроль за виконанням цього наказу залишаю за собою та покладаю на Голову Державної податкової служби України Любченка О. М.

Міністр



Сергій МАРЧЕНКО

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Міністерства фінансів України

19 травня 2021 року № 277

**Узагальнююча податкова консультація  
щодо взяття на облік (реєстрації) нерезидентів у контролюючих органах і  
виконання нерезидентами обов'язків платників податку на прибуток  
підприємств в Україні**

Законом України від 16 січня 2020 року № 466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» (далі – Закон № 466), з урахуванням змін та доповнень, внесених Законами України від 14 липня 2020 року № 786-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо функціонування електронного кабінету та спрощення роботи фізичних осіб – підприємців» (далі – Закон № 768) та від 17 грудня 2020 року № 1117-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забезпечення збору даних та інформації, необхідних для декларування окремих об'єктів оподаткування» (далі – Закон № 1117), запроваджені такі зміни до Податкового кодексу України (далі – Кодекс) щодо обліку нерезидентів в органах податкової служби.

Відповідно до пункту 60 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу із змінами, внесеними Законом № 1117, нерезиденти (іноземні компанії, організації), які здійснюють господарську діяльність на території України та/або які до набрання чинності цим Законом належно акредитували (зареєстрували, легалізували) на території України відокремлені підрозділи, у тому числі постійні представництва, і станом на 1 січня 2021 року не перебувають на обліку в контролюючих органах, зобов'язані протягом трьох місяців подати до контролюючих органів документи для взяття їх на облік у порядку, встановленому пунктом 64.5 статті 64 цього Кодексу.

Перевірки щодо нерезидентів (іноземних компаній, організацій), які здійснюють господарську діяльність на території України та які повинні були стати на облік у порядку, встановленому пунктом 64.5 статті 64 Кодексу, та якими не були виконані вимоги абзацу першого зазначеного пункту, та щодо їх відокремлених підрозділів, у тому числі постійних представництв, що перебувають на обліку, можуть бути призначені з 1 липня 2021 року.

За результатами перевірки, проведеної відповідно до пункту 64.5 статті 64 Кодексу, контролюючий орган:

- бере на облік нерезидента на підставі акта перевірки, якщо за результатами перевірки підтверджено ведення нерезидентом господарської діяльності через постійне представництво в Україні;

- вживає заходів щодо зняття з обліку відокремленого підрозділу, у тому числі постійного представництва, нерезидента, якщо за результатами перевірки підтверджено припинення здійснення нерезидентом діяльності на території України, відсутність на території України об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням у такого нерезидента, та відокремленим підрозділом або постійним представництвом нерезидента виконані обов'язки платника податків, визначені статтею 16 Кодексу.

Постійні представництва нерезидентів, які були зареєстровані платниками податків (у тому числі податку на прибуток підприємств) у періодах до 1 січня 2021 року, залишаються платниками таких податків відповідно до вимог Кодексу до реєстрації їх як платників податків (у тому числі податку на прибуток підприємств) відповідних нерезидентів.

Відповідно до пункту 64.5 статті 64 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 статті 6 Закону України «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні», або набувають право власності на інвестиційний актив, визначений абзацами третім – шостим підпункту «е» підпункту 141.4.1 пункту 141.4 статті 141 Кодексу, в іншого нерезидента, який не має постійного представництва в Україні, зобов'язані стати на облік у контролюючих органах.

До заяви додаються копії таких документів (з пред'явленням оригіналів):

- витягу з відповідного бізнес-реєстру (торговельного, банківського або іншого реєстру, в якому фіксується факт державної реєстрації компанії, організації), виданого в країні реєстрації іноземної компанії, організації та легалізованого в установленому порядку, якщо інше не передбачено міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, що супроводжується нотаріально засвідченим перекладом українською мовою;

- документа, що підтверджує присвоєння ідентифікаційного (реєстраційного, облікового) номера (коду) нерезидента в країні його реєстрації, якщо у витягу з відповідного бізнес-реєстру не зазначені відомості про такий номер (код), що супроводжується нотаріально засвідченим перекладом українською мовою;

- документа, яким підтверджуються повноваження представника нерезидента. У разі якщо такий документ виданий в країні реєстрації нерезидента, він повинен бути легалізований в установленому порядку, якщо інше не передбачено міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, та супроводжуватися нотаріально засвідченим перекладом українською мовою;

- документа про акредитацію (реєстрацію, легалізацію) відокремленого підрозділу іноземної компанії, організації на території України, якщо нерезидент здійснює в Україні діяльність через відокремлений підрозділ.

Порядок обліку платників податків і зборів затверджений наказом Міністерства фінансів України від 9 грудня 2011 року № 1588, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 29 грудня 2011 року за № 1562/20300 (далі – Порядок № 1588) зі змінами, внесеними наказом Міністерства фінансів України від 8 лютого 2021 року № 62 «Про затвердження змін до Порядку обліку платників податків і зборів», зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 16 березня 2021 року за № 340/35962.

Відповідно до пункту 117.4 статті 117 Кодексу ведення нерезидентом (іноземною юридичною компанією, організацією) діяльності через відокремлений підрозділ, у тому числі постійне представництво, без взяття на податковий облік у порядку, передбаченому цим Кодексом, тягне за собою накладення штрафу на нерезидента в розмірі 100 000 гривень.

Крім того, відповідно до підпункту 141.4.7 пункту 141.4 статті 141 Кодексу 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.

Постійне представництво визначає обсяг оподатковуваного прибутку, отриманого протягом звітного (податкового) періоду, відповідно до принципу «вितягнутої руки». Оподатковуваний прибуток постійного представництва має відповідати прибутку незалежного підприємства, що здійснює таку саму або аналогічну діяльність у таких самих або аналогічних умовах і діє в повній незалежності від нерезидента, постійним представництвом якого воно є.

Обсяг оподатковуваного прибутку постійного представництва розраховується відповідно до положень статті 39 Кодексу.

### Питання 1

***Які дії має вчинити нерезидент, який має в Україні зареєстрований (акредитований або легалізований) відокремлений підрозділ, що знаходиться на обліку в органах податкової служби як платник податку на прибуток і здійснює господарську діяльність?***

Якщо станом на 1 січня 2021 року нерезидент здійснює господарську діяльність в Україні через зареєстрований (акредитований або легалізований) відокремлений підрозділ, що знаходиться на обліку в органах податкової служби як платник податку на прибуток, такий нерезидент має подати заяву про взяття

на облік в якості платника податку на прибуток та інші документи, зазначені у пункту 64.5 статті 64 Кодексу.

В довіреності, в якій зазначаються повноваження представника нерезидента, слід зазначити, що такий представник вповноважений виконувати функції щодо постановки на облік нерезидента, виконання інших прав і обов'язків, що покладаються на керівника платника податків відповідно до Кодексу.

Після взяття на облік нерезидента в якості платника податку на прибуток його постійне представництво знімається з обліку в якості платника податку на прибуток (знімається ознака платника податку на прибуток) контролюючими органами без подачі заяви представництвом про зняття з обліку.

При цьому представництво нерезидента залишається платником інших податків/ обов'язкових платежів та/ або податковим агентом у випадках, передбачених Кодексом чи іншими законодавчими актами (податок на додану вартість, акцизний податок, податок на доходи фізичних осіб, військовий збір, єдиний соціальний внесок тощо).

## Питання 2

*Чи може зареєстрований (акредитований або легалізований) відокремлений підрозділ нерезидента в Україні (представництво) сплачувати податок на прибуток за нерезидента?*

Відповідно до статті 16 Кодексу платник податків зобов'язаний сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, встановлених Кодексом та законами з питань митної справи. Податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені Кодексом.

Такий обов'язок виникає у платника за кожним податком та збором. Забороняється будь-яка уступка грошового зобов'язання або податкового боргу платника податків третім особам (крім випадків, коли гарантами повного та своєчасного погашення грошових зобов'язань платника податків є інші особи, якщо таке право передбачено Кодексом).

В свою чергу, відповідно до статті 19 Кодексу платник податків веде справи, пов'язані зі сплатою податків, особисто або через свого представника. Особиста участь платника податків в податкових відносинах не позбавляє його права мати свого представника, як і участь податкового представника не позбавляє платника податків права на особисту участь у таких відносинах.

Представниками платника податків визнаються особи, які можуть здійснювати представництво його законних інтересів та ведення справ, пов'язаних із сплатою податків, на підставі закону або довіреності.

Відповідно до пункту 38.2 статті 38 Кодексу сплата податку та збору здійснюється платником податку безпосередньо, а у випадках, передбачених податковим законодавством, – податковим агентом або представником платника податку.

Представництвом є правовідношення, в якому одна сторона (представник) зобов'язана або має право вчинити правочин від імені другої сторони, яку вона представляє. Представництво виникає на підставі договору, закону, акта органу юридичної особи та з інших підстав, встановлених актами цивільного законодавства. Виходячи із цього, можна зробити висновок про те, що зобов'язання зі сплати до бюджету грошового зобов'язання або податкового боргу платника податків з податку на прибуток підприємств може виконати представник платника податку.

Відповідальність за невиконання або неналежне виконання податкового обов'язку зі сплати цього податку (в тому числі за несвоєчасну сплату чи сплату не в повному обсязі, чи не на той бюджетний рахунок) несе платник податків.

Таким чином, нерезидент може наділити повноваженнями зі сплати податку на прибуток підприємств свій зареєстрований (акредитований або легалізований) відокремлений підрозділ (філію, відділення, представництво тощо). Відповідні повноваження і обов'язки можуть бути передбачені у положенні про відокремлений підрозділ, яке затверджується нерезидентом, або у довіреності на виконання тією або іншою особою представницьких функцій в Україні, засвідченої в установленому законодавством України порядку.

Отже, представництво іноземного суб'єкта господарської діяльності представляє інтереси іноземного суб'єкта господарської діяльності в Україні і має на це належним чином оформлені відповідні повноваження. Представництво суб'єкта господарської діяльності не є юридичною особою і не здійснює самостійно господарської діяльності, у всіх випадках воно діє від імені і за дорученням іноземного суб'єкта господарської діяльності, зазначеного у свідоцтві про реєстрацію, і виконує свої функції згідно із законодавством України.

Відповідно до пункту 87.1 статті 87 Кодексу джерелами самостійної сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу платника податків є будь-які власні кошти, у тому числі ті, що отримані від продажу товарів (робіт, послуг), майна, випуску цінних паперів, зокрема корпоративних прав, отримані як позика (кредит), та з інших джерел, з урахуванням особливостей, визначених цією статтею, а також суми надміру сплачених платежів до відповідних бюджетів.

З огляду на те, що кошти, які знаходяться на рахунку представництва нерезидента в Україні, належать нерезиденту, отже є його власними коштами, представництво може сплачувати податок на прибуток за нерезидента за умови

надання відповідних повноважень керівнику представництва як представнику нерезидента відповідно до довіреності.

### Питання 3

*Які дії має вчинити нерезидент, який веде підготовчу та допоміжну діяльність, що не утворює постійне представництво через зареєстрований (акредитований або легалізований) відокремлений підрозділ (представництво, філію, відділення тощо), що знаходиться на обліку в контролюючих органах, але не зареєстрований як платник податку на прибуток?*

Якщо нерезидент здійснює в Україні діяльність через зареєстровані (акредитовані або легалізовані) відокремлені підрозділи, і діяльність нерезидента в Україні (в тому числі та, що здійснюється через його відокремлені підрозділи) не має ознак господарської діяльності та не призводить до утворення постійного представництва, нерезидент має стати на облік в органах податкової служби без реєстрації платником податку на прибуток.

Втім, якщо відокремлений підрозділ нерезидента не зареєстрований платником податку на прибуток, але діяльність нерезидента на території України призводить до утворення постійного представництва нерезидента відповідно до підпункту 14.1.193 пункту 14.1 статті 14 Кодексу, такий нерезидент має зареєструватись платником податку на прибуток.

В обох випадках представництво (філія, відділення тощо) нерезидента, як його відокремлений підрозділ, залишається платником інших податків/обов'язкових платежів та/або податковим агентом у випадках, передбачених Кодексом чи іншими законодавчими актами (податок на додану вартість, акцизний податок, податок на доходи фізичних осіб, військовий збір, єдиний соціальний внесок тощо). Законодавством не передбачено подачі заяви представництвом про зняття з обліку.

### Питання 4

*Які дії має вчинити нерезидент, який веде підготовчу та допоміжну діяльність, що не утворює постійне представництво через зареєстрований (акредитований або легалізований) відокремлений підрозділ, який втім знаходиться на обліку в контролюючих органах як платник податку на прибуток.*

В ситуації коли зареєстрований (акредитований або легалізований) відокремлений підрозділ нерезидента (представництво, філія, відділення тощо) у періодах до 1 січня 2021 року був зареєстрований платником податку на прибуток, а потім припинив здійснювати господарську діяльність, але не подав заяви для зняття ознаки платника податку на прибуток (відповідні процедури

були встановлені у попередній редакції розділу V Порядку № 1588) і станом на 1 січня 2021 року зареєстрований як постійне представництво нерезидента – таким платникам податку на прибуток слід виходити із нищенаведеного.

Пунктом 60 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу встановлено, що постійні представництва нерезидентів, які були зареєстровані платниками податків (у тому числі податку на прибуток підприємств) у періодах до 1 січня 2021 року, залишаються платниками таких податків відповідно до вимог Кодексу до реєстрації як платники податків (у тому числі податку на прибуток підприємств) відповідних нерезидентів.

Отже, зняття ознаки платника податку на прибуток стосовно відокремленого підрозділу нерезидента проводиться після реєстрації нерезидента платником податку на прибуток. Зняття ознаки платника податку на прибуток щодо нерезидента у реєстрі платників податків – нерезидентів здійснюється контролюючим органом згідно з пунктом 5.8 чинної редакції розділу V Порядку № 1588.

Відповідно до чинної редакції пункту 5.8 розділу V Порядку № 1588, з урахуванням змін, внесених наказом Міністерства фінансів України від 8 лютого 2021 року № 62 «Про затвердження змін до Порядку обліку платників податків і зборів», зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 16 березня 2021 року за № 340/35962, у разі прийняття рішення нерезидентом про припинення господарської діяльності через постійне представництво/ постійні представництва такий нерезидент подає до відповідного контролюючого органу заяву за формою № 1-ОПН.

Щодо всіх відокремлених підрозділів такого нерезидента, які в реєстрі платників податків – нерезидентів мають ознаку «постійне представництво», така ознака має бути знята на підставі відповідних заяв нерезидента за формою № 1-ОПН.

Щодо всіх постійних представництв такого нерезидента, які не акредитовані (зареєстровані, легалізовані) на території України як відокремлений підрозділ нерезидента, мають бути надані відомості про їх закриття або зміну типу шляхом подання нерезидентом повідомлення про об'єкти оподаткування або об'єкти, пов'язані з оподаткуванням, або через які провадиться діяльність за формою № 20-ОПП згідно з розділом VIII Порядку № 1588.

Відповідно до пункту 5.9 розділу V Порядку № 1588 зняття ознаки платника податку на прибуток у реєстрі платників податків – нерезидентів здійснюється контролюючим органом щодо нерезидента, який здійснював господарську діяльність через своє постійне представництво, – у разі виконання умов, визначених у пункті 5.8 розділу V Порядку № 1588, подання податкової звітності з податку на прибуток відповідно до Кодексу та перерахування у повному обсязі до бюджету податку на прибуток за даними таких декларацій.

## Питання 5

*Чи впливає на отримання прибутку факт реєстрації нерезидента в якості платника податку чи факт такої реєстрації його зареєстрованого (акредитованого або легалізованого) відокремленого підрозділу (представництва, філії, відділення тощо), через яке здійснюється підготовча та допоміжна діяльність нерезидента для кваліфікації його діяльності, як такої, що призводить до утворення постійного представництва відповідно до вимог підпункту 14.1.193 пункту 14.1 статті 14 Кодексу?*

Самі по собі факти реєстрації нерезидента чи його зареєстрованого (акредитованого або легалізованого) відокремленого підрозділу в якості платника податку на прибуток не впливають на кваліфікацію діяльності нерезидента, яка здійснюється через такий відокремлений підрозділ чи у інший спосіб, як такої, що призводить до утворення постійного представництва нерезидента в Україні. Ознаки ведення діяльності через постійне представництво визначаються відповідно до підпункту 14.1.193 пункту 14.1 статті 14 Кодексу. Серед кваліфікуючих ознак, перелічених у цьому підпункті, не зазначений факт обліку (реєстрації) нерезидента або його відокремленого підрозділу в якості платника податку на прибуток.

Разом з тим, у разі, якщо за результатами податкового контролю встановлено, що нерезидент розпочав (в тому числі через свій зареєстрований (акредитований або легалізований) відокремлений підрозділ) діяльність, яка відповідає ознакам постійного представництва відповідно до вимог підпункту 14.1.193 пункту 14.1 статті 14 Кодексу, без реєстрації платником податку на прибуток, такий нерезидент вважатиметься таким, що ухиляється від оподаткування, а одержані ним прибутки вважатимуться прихованими від оподаткування (пункт 133.3 статті 133 Кодексу).

При цьому такий нерезидент буде нести відповідальність, визначену Кодексом, на рівні платника податку на прибуток, який здійснював господарські операції протягом звітного (податкового) періоду, але не подавав щодо них податкову звітність з податку на прибуток з нарахуванням податку для сплати до бюджету.

Аналогічні по суті висновки містяться в узагальнюючій податковій консультації щодо деяких питань застосування правил трансфертного ціноутворення представництвами нерезидентів в Україні, яка затверджена наказом Міністерства фінансів України 16 серпня 2019 року № 345.

## Питання 6

*Чи розраховує нерезидент, що веде діяльність в Україні через постійне представництво, обсяг оподатковуваного прибутку, отриманого протягом звітного (податкового) періоду, відповідно до принципу «витягнутої руки» за наслідками кварталу, півріччя, дев'яти місяців?*

Відповідно до підпункту 141.4.7 пункту 141.4 статті 141 Кодексу 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.

Постійне представництво визначає обсяг оподатковуваного прибутку, отриманого протягом звітного (податкового) періоду, відповідно до принципу «витягнутої руки». Оподатковуваний прибуток постійного представництва має відповідати прибутку незалежного підприємства, що здійснює таку саму або аналогічну діяльність у таких самих або аналогічних умовах і діє в повній незалежності від нерезидента, постійним представництвом якого воно є.

Передбачено, що обсяг оподатковуваного прибутку постійного представництва розраховується відповідно до положень статті 39 Кодексу.

При цьому відповідно до підпункту 39.4.1 пункту 39.4 статті 39 Кодексу для цілей податкового контролю за трансфертним ціноутворенням звітним періодом є календарний рік.

З огляду на зазначене вище, застосування вимоги щодо визначення обсягу оподатковуваного прибутку відповідно до принципу «витягнутої руки» здійснюється платником податку для розрахунку податку на прибуток в податковій звітності за наслідками календарного року. Отже, для цілей складання в податкових деклараціях з податку на прибуток за календарні квартал, півріччя, три квартали розрахунок оподатковуваного прибутку за принципом «витягнутої руки» не здійснюється.

Аналогічні висновки містяться в узагальнюючій податковій консультації щодо застосування положень підпунктів 140.5.4, 140.5.6 пункту 140.5 статті 140 Кодексу стосовно визначення податкового (звітного) періоду для коригування фінансового результату до оподаткування, яка затверджена наказом Міністерства фінансів України від 14.11.2018 № 887.

Директор Департаменту  
податкової політики

Лариса МАКСИМЕНКО