

УДК 339.94:336.645

Ломачинська І. А.

Одеський національний університет імені І. І. Мечникова

ОСОБЛИВОСТІ ФІНАНСОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПРЕДСТАВНИЦТВ ІНОЗЕМНИХ КОМПАНІЙ В УКРАЇНІ

У статті досліджено фінансові аспекти функціонування представництв іноземних компаній в Україні. Висвітлено умови організації грошового обороту. Визначено особливості організації податкових відносин представництв іноземних суб'єктів господарювання з державою.

Ключові слова: представництво іноземної компанії, некомерційні представництва, комерційні представництва, грошові рахунки представництва іноземної компанії, податкові зобов'язання іноземної компанії.

Постановка проблеми. Активізація різноманітних форм організації господарської діяльності є одним із головних етапів створення конкурентоспроможного підприємницького середовища в умовах інтеграції України у світовий економічний простір. Так іноземна компанія, яка має намір здійснювати підприємницьку діяльність в Україні, може діяти без створення будь-яких організаційно-правових утворень, реєструвати підприємство з іноземними інвестиціями, іноземне підприємство, представництво нерезидента. На етапі входження іноземної компанії на ринок будь-якої країни, у тому числі й України, особливу роль відіграє така форма як представництво іноземного суб'єкта господарської діяльності, кількість яких вже в 2013 р. в Україні становила біля 5 тис. одиниць. Вибір такої форми діяльності, на думку експертів [1], дозволяє використовувати торгіву марку чи бренд іноземної компанії без укладання ліцензійного договору, працевлаштувати на даному представництві фізичні особи-нерезиденти без оформлення дозволів у центрі зайнятості, здійснювати безпосередній контроль за його діяльністю шляхом фінансування витрат. Окрім того, фактично клієнти матимуть у якості контрагента головну компанію, що іноді є особливо привабливим. Також створення представництва може бути доцільним у випадку необхідності захисту від можливого рейдерства конкурентів, встановлення більшого контролю за господарською діяльністю компанії в Укра-

їні [2]. Слід відзначити, що дана форма організації зовнішньоекономічної підприємницької діяльності у світовій практиці широко використовується у сфері маркетингу, технічної та інформаційної підтримки, консалтингу, фінансових послуг тощо.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Не зважаючи на поширення даної форми організації діяльності іноземними суб'єктами господарювання в нашій країні, рівень наукового дослідження і обґрунтування господарської діяльності, зокрема її фінансових аспектів, залишається недовисконалим. Більшість вітчизняних авторів (Л. Врублевська, А. Корецька, М. Кучерявенко, Г. Щолкіна), які досліджують діяльність представництв іноземних компаній в Україні, у своїх працях розкривають переважно правові особливості функціонування, що й обумовлює актуальність і мету даної статті: дослідження особливостей організації фінансової діяльності представництв іноземних суб'єктів господарювання в Україні.

Виклад основного матеріалу. Ст. 95 Цивільного кодексу України [3] визначає, що «представництвом є відокремлений підрозділ юридичної особи, що розташований поза її місцезнаходженням та здійснює представництво і захист інтересів юридичної особи». Щодо представництв нерезидентів, то окремо Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» [4] зауважує, що «представництво іноземного суб'єкта господарської діяльності – установа або особа, яка пред-

ставляє інтереси іноземного суб'єкта господарської діяльності в Україні і має на це належним чином оформлені відповідні повноваження».

Окрім визначених вище переваг представництва як форми присутності іноземної компанії в Україні слід виокремити такі. По-перше, представництво надає офіційний статус для іноземної юридичної особи та його працівників-іноземців на території України. По-друге, дозволяє відкривати рахунки в уповноважених українських банках. По-третє, надає можливість ставити на облік у ДАІ автомобілі з «представницькими» номерами. По-четверте, такий статус дозволяє одержати візову підтримку МЗС для працівників представництва, членів їхніх родин, партнерів-іноземців. Окрім того, як особлива форма організації бізнесу у порівнянні з українськими підприємствами – резидентами, представництва мають ряд пільг, зокрема валютна виручка не підлягає обов'язковій конвертації; заробітна плата, премії працівникам резидентам можуть виплачуватись в іноземній валюті; кошти від імпорту товарів і послуг, отримані на рахунок представництва, можуть бути перераховані за межі України. Разом із цим, форма представництва є найдорожчою серед інших можливих форм присутності іноземної компанії на території України.

Реєстрація представництва іноземної компанії в Україні здійснюється, перш за все, центральним органом виконавчої влади з питань економічної політики, тобто Міністерством економічного розвитку і торгівлі України, акредитація представництв іноземних банків – НБУ [5]. Також, статус представництва іноземних суб'єктів господарювання потребує обліку в Державному комітеті статистики, в державній фіскальній службі, в Пенсійному фонді, а для забезпечення життєдіяльності відкриття рахунків в банку. Крім того, у випадку необхідності митного оформлення вантажів, представництво повинно стати на облік у відповідному митному органі.

В залежності від того, яку діяльність планує здійснювати нерезидент України, тобто повноцінну чи виключно представ-

ницькі функції без отримання прибутку, представництва організуються або як комерційні (постійні), або як некомерційні.

Некомерційні представництва іноземних суб'єктів господарювання не здійснюють підприємницької діяльності та не отримують прибутку на території України. Відповідно пп. 14.1.193 Податкового Кодексу України (ПКУ) [5] вони не є постійним представництвом компанії і мають право використовувати споруди виключно з метою зберігання, демонстрації або доставки товарів чи виробів, що належать нерезиденту; зберігання запасів товарів або виробів, що належать нерезиденту, виключно з метою зберігання або демонстрації; зберігання запасів товарів або виробів, що належать нерезиденту, виключно з метою переробки іншим підприємством; утримання постійного місця діяльності виключно з метою закупівлі товарів чи виробів або для збирання інформації для нерезидента; направлення у розпорядження особи фізичних осіб у межах виконання угод про послуги з надання персоналу; утримання постійного місця діяльності виключно з метою провадження для нерезидента будь-якої іншої діяльності, яка має підготовчий або допоміжний характер.

Фінансово діяльність представництва іноземної компанії, що не має ознак постійного, забезпечується головною компанією. У цьому випадку кошти, які не можуть бути коштами від реалізації товарів, послуг, робіт, направляються на оплату оренди, комунальних платежів, придбання основних фондів для життєдіяльності, коштів на заробітну плату найманих працівників та податків, що мають бути сплачені відповідно до законодавства України з такої заробітної плати.

Комерційні представництва відповідно пп. 14.1.193 ПКУ [5] це форма організації підприємницької діяльності, що має ознаки постійного представництва, тобто постійне місце діяльності, через яке повністю або частково проводиться господарська діяльність нерезидента в Україні (місце управління, філія, офіс, фабрика, майстерня, установка або споруда для розвідки природних ресурсів, шахта, нафтова/ газова свердловина, кар'єр чи

будь-яке інше місце видобутку природних ресурсів, склад або приміщення, що використовується для доставки товарів). Отже, діяльність постійного представництва фінансово може підтримуватися як головною компанією, так і за рахунок доходу від господарської діяльності на території України.

Функціонування представництва іноземної компанії потребує організації грошового обороту. Відповідно діючому законодавству України для цього можуть бути відкриті гривневі рахунки типу «Н» і типу «П», а також валютні поточні рахунки в уповноважених банках України.

Гривневі рахунки типу «Н» відкривають представництва юридичної особи-нерезидента, які не займаються підприємницькою діяльністю на території України. На рахунок типу «Н» можуть бути зараховані кошти для ведення розрахунків, пов'язаних із утриманням представництва, зокрема, від продажу на міжбанківському валютному ринку іноземної валюти, отриманої від відповідної юридичної особи – нерезидента; отримані для компенсації витрати при страхових випадках; від нарахованих відсотків по залишкам коштів на цьому рахунку; від продажу на території України матеріальних цінностей, зокрема рухомого і нерухомого майна, що належать представництву. В свою чергу, кошти з рахунку типу «Н» можуть бути використані представництвом для проведення в Україні розрахунків, пов'язаних із утриманням представництва (у тому числі на оплату праці та пов'язаних із цим податків, орендну плату, купівлю та обслуговування обладнання, устаткування й транспортних засобів, поточний ремонт будівель або приміщень представництва тощо), страхування в Україні матеріальних цінностей і транспортних засобів, а також життя й здоров'я працівників, перерахування представництвом благодійних внесків на користь юридичних осіб – резидентів.

Представництва іноземної компанії, через яке повністю або частково здійснюється підприємницька діяльність на території України, тобто постійні, відкривають гривневі рахунки типу «П», який

використовується відповідно до правил, установлених для поточних рахунків резидентів України, крім випадків купівлі іноземної валюти на міжбанківському валютному ринку України. Кошти з рахунку типу «П» можуть бути використані представництвом юридичної особи – нерезидента для купівлі на міжбанківському валютному ринку України іноземної валюти з метою її перерахування або на рахунок юридичної особи – нерезидента, якого представляє на території України це представництво, або на власний рахунок в іноземній валюті в уповноваженому банку України. В першому випадку іноземна валюта купується у разі необхідності конвертації доходів, отриманих у результаті проведення в Україні операцій купівлі-продажу товарів, робіт, послуг, а також залишку на рахунку після сплати обов'язкових податків і платежів у випадку завершення діяльності на території України, що підтверджується відповідними документами, в іншому випадку – на оплату праці працівників-нерезидентів, виплату коштів для відрядження за кордон, представницькі витрати за кордоном відповідно до діючого законодавства України. Здійснення інвестицій в Україні з рахунку типу «П» не дозволяється.

Крім поточного рахунку в національній валюті представництво може відкривати в уповноважених банках України поточні валютні рахунки. Поточний валютний рахунок необхідний, перш за все, для перерахування коштів із-за кордону для покриття витрат, пов'язаних з утриманням самого представництва.

Важливим аспектом фінансової діяльності представництв є податкові відносини з державою.

Відповідно діючому законодавству некомерційні представництва, тобто ті, що не здійснюють господарську діяльність в Україні та не підпадають під визначення постійного представництва, прямо не зобов'язані ставати на облік в податкових органах. Разом із цим, як свідчить практика, нормальне функціонування такого представництва так чи інакше потребує це робити. По-перше, одним із документів, необхідним для відкриття поточного рахунку типу «Н» або «П» є підтверджен-

ня взяття представництва на податковий облік, тобто довідка за формою 4-ОПП [7]. По-друге, у випадку використання найманої праці відповідно до ПКУ [5] виникають податкові зобов'язання, зокрема, за податком на доходи фізичних осіб, а також перед Пенсійним фондом України. По-третє, у разі володіння землею або нерухомістю в Україні тимчасово до подальшого відчуження нерезиденти іноземного юридичної особи повинні обліковуватися в органах ДПС за місцезнаходженням відповідного об'єкту. Разом із цим, некомерційні представництва не є платниками податку на прибуток і податку на додану вартість. Так кошти, які надходять від головної компанії на утримання представництва, не є об'єктом оподаткування цими податками. Однак, у випадку необхідності, наприклад продажу майна, що прирівняється до господарської діяльності, взяття на облік відокремленого підрозділу нерезидента не звільняє такий підрозділ від обов'язку реєстрації платником податку на прибуток.

З метою оподаткування термін «постійне представництво» включає будівельний майданчик, будівельний, складальний або монтажний об'єкт чи пов'язану з ними наглядову діяльність, якщо тривалість робіт, пов'язана з таким майданчиком, об'єктом чи діяльністю, перевищує 6 місяців; надання послуг (крім послуг з надання персоналу), у тому числі консультаційних, нерезидентом через співробітників або інший персонал, найнятий ним для таких цілей, але якщо така діяльність провадиться (в рамках одного проекту або проекту, що пов'язаний з ним) в Україні протягом періоду або періодів, загальна тривалість яких становить більш як 6 місяців, у будь-якому дванадцятимісячному періоді; резидентів, які мають повноваження діяти від імені виключно такого нерезидента, що тягне за собою виникнення у цього нерезидента цивільних прав та обов'язків (укладати договори (контракти) від імені цього нерезидента; утримувати (зберігати) запаси товарів, що належать нерезиденту, із складу яких здійснюється поставка товару від імені нерезидента, крім резидентів, що мають статус складу тимчасового збе-

рігання або митного ліцензійного складу) [5, ст. 14].

Отже, постійне представництво іноземної компанії, яке провадить свою діяльність на території України, оподатковуються в загальному порядку [6, с. 160], а, отже, повинно бути зареєстрованим як платник податку на прибуток і податку на додану вартість. Постійне представництво, яке розпочало свою господарську діяльність до реєстрації у податковому органі, вважається таким, що ухиляється від оподаткування, а одержані ним прибутки вважаються прихованими від оподаткування (п.133.3 ПКУ [5]).

Законодавством України передбачено три основні способи оподаткування прибутку комерційних представництв [5; 8]. По-перше, якщо представництво здійснює господарську діяльність незалежно від резидента, то воно оподатковується в загальному порядку. По-друге, у випадку, коли нерезидент провадить свою діяльність не лише в Україні, а й за її межами, і при цьому не визначає прибуток від своєї діяльності, що ведеться ним через постійне представництво в Україні, сума прибутку, що підлягає оподаткуванню в Україні, визначається на підставі складення нерезидентом відокремленого балансу фінансово-господарської діяльності, погодженого з контролюючим органом за місцезнаходженням постійного представництва. Оподатковуваний прибуток визначається у даному випадку як різниця між відокремленими доходами та понесеними представництвом витратами. І, по-третє, у разі неможливості визначити джерело походження прибутку нерезиденту шляхом прямого розрахунку, оподатковуваний прибуток визначається контролюючим органом як різниця між доходом та витратами, визначеними шляхом застосування до суми отриманого доходу коефіцієнта 0,7. Проте варто зазначити, що головна компанія має надавати щорічно довідку про резидентство в країні, де вона зареєстрована, для уникнення оподаткування податком на прибуток коштів, що надходять на утримання представництва в Україні [8]. Саме останній спосіб використовується частіше за інші.

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. [5, ст. 160.8]. Суми податку на прибуток, отриманий з іноземних джерел, що сплачені суб'єктами господарювання за кордоном, зараховуються під час сплати ними податку в Україні [5, ст. 161.4], за виключенням податку на капітал/майно та приріст капіталу, поштових податків, податків на реалізацію (продаж), інших непрямих податків незалежно від того, підпадають вони під категорію прибуткових податків чи оподатковуються окремими податками згідно із законодавством іноземних держав.

Відповідно діючому законодавству доход, отриманий нерезидентом, із джерела походження в Україні, що є об'єктом оподаткування, включає: проценти, дисконтні доходи, що сплачуються на користь нерезидента, у тому числі проценти за позиками та борговими зобов'язаннями, випущеними (виданими) резидентом; дивіденди, які сплачуються резидентом; роялті; фрахт та доходи від інжинірингу; лізингова/орендна плата, що сплачується резидентами або постійними представництвами на користь нерезидента – лізингодавця/орендодавця за договорами оперативного лізингу/оренди; доходи від продажу нерухомого майна на території України, яке належить нерезиденту; прибуток від операцій із торгівлі цінними паперами, деривативами або іншими корпоративними правами; доходи, отримані від провадження спільної діяльності на території України, доходи від здійснення довгострокових контрактів на території України; винагорода за провадження нерезидентами або уповноваженими ними особами культурної, освітньої, релігійної, спортивної, розважальної діяльності на території України; брокерська, комісійна або агентська винагорода, отримана від резидентів або постійних представств інших нерезидентів стосовно брокерських, комісійних або агентських послуг,

наданих нерезидентом або його постійним представництвом на території України на користь резидентів; внески та премії на страхування або перестрахування ризиків в Україні або страхування резидентів від ризиків за межами України; доходи, одержані від діяльності у сфері розваг (крім діяльності з проведення державної грошової лотереї); доходи у вигляді благодійних внесків та пожертв на користь нерезидентів; інші доходи від провадження постійним представництвом господарської діяльності на території України, за винятком доходів у вигляді виручки або інших видів компенсації вартості товарів/виконаних робіт/наданих послуг, переданих/ виконаних/наданих резиденту від такого постійного представництва, у тому числі вартості послуг із міжнародного зв'язку чи міжнародного інформаційного забезпечення [5, ст. 160.0].

Якщо інше не передбачено міжнародними угодами, то при виплаті постійним представництвом нерезидента доходів, зазначених вище, на користь нерезидента або уповноваженої ним особи (крім постійного представництва нерезидента на території України) у бюджет України сплачується податок за ставкою 15% [5, ст. 160.2]. Разом з цим, прибутки нерезидентів, отримані у вигляді доходів від безпроцентних (дисконтних) облігацій чи казначейських зобов'язань, оподатковуються за ставкою 18% [5, ст. 151.1]. Також, особливі ставки застосовуються до фрахту – 6% у джерела виплати таких доходів за рахунок цих доходів, страхування і перестрахування – 0, 4, 12%, виробництво і розповсюдження реклами – 20%. Доходи у вигляді процентів (дисконту) на державні цінні папери, облігації місцевих позик, боргові цінні папери, виконання зобов'язань за якими забезпечено державними або місцевими гарантіями не оподатковуються [5, ст. 160.4].

Представництво іноземної компанії в Україні в процесі діяльності може отримувати доходи, які звільнені від оподаткування відповідно до норм міжнародних договорів, укладених з Україною і, якщо такі доходи отримуються від операцій, що не підпадають під визначення «по-

стійне представництво», вони не підлягають оподаткуванню в Україні. Це доходи від діяльності підготовчого чи допоміжного характеру, доходи від діяльності, що здійснюється на будівельному майданчику, монтажному та складальному об'єкті [1].

Що стосується податку на додану вартість, то постійні представництва реєструються платниками ПДВ в загальному порядку і за загальними правилами:

- обов'язково – у разі якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів (послуг), що підлягають оподаткуванню, нарахована (сплачена) протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 300000 гривень (без урахування податку на додану вартість);

- добровільно – у разі здійснення хоча б однієї операції оподаткованого постачання.

У випадку, коли нерезидент, що надає послуги на митній території України, не зареєстрований платником податку, відповідальність за розрахунок і сплату податку на додану вартість несе отримувач послуг [5, ст. 180.2].

Датою виникнення податкових зобов'язань з податку на додану вартість у випадку, коли місцем надання нерезидентом послуг є митна територія України, є дата списання коштів з банківського рахунка платника податку в оплату послуг або дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг нерезидентом, залежно від того, яка з подій відбулася раніше [5, ст. 187.7]. Крім того, відповідно національному законодавству нерезиденти мають право на повернення ПДВ.

Висновки. Отже, дослідження особливостей організації фінансової діяльності

представництв іноземних суб'єктів господарювання в Україні свідчить про достатній рівень розвитку її правової регламентації, що є результатом поступового приведення національного законодавства у відповідності до Модельної конвенції ОЕСР (Організації економічного співробітництва та розвитку) на доходи і капітал [9], а також Модельної конвенції Організації Об'єднаних Націй про уникнення подвійного оподаткування [10]. Разом із цим, подальша інтернаціоналізація та глобалізація світових ринків, зокрема інформаційних технологій, електронної комерції, фінансових послуг, а також зростаючий інтерес до них з боку України, невизначеність політичної та економічної ситуації в країні для іноземних інвесторів потребує і далі удосконалювати практичну організацію фінансової діяльності представництв іноземних компаній на митній території України. Зокрема доцільним є подальше уточнення в контексті оподаткування сутності і відмінностей на практиці постійних представництв «основного виду», «агентського виду», «постійного представництва для надання послуг»; упорядкування практики організації фінансово-господарської діяльності представництв іноземних компаній в контексті Коментарів до Модельної Податкової Конвенції ОЕСР; впровадження чітких правил і процедур участі такої форми організації бізнесу в тендерних проектах; оптимізація державного регулювання трансфертного ціноутворення, що дозволить з одного боку захистити податкову базу, запобігти виведенню прибутку з країни, а з іншого – уникнути підстав для подвійного оподаткування, перешкод для прямих іноземних інвестицій, розвитку зовнішньої торгівлі.

Список літератури:

1. Vrublevska L. Registration, Operation, and Taxation of Representative Offices of Foreign Companies in Ukraine / Larysa V. Vrublevska. [Електронний ресурс]. The Ukrainian Journal of Business Law. – 2014. – № 1-2. – Режим доступу: <http://www.ujbl.info/article.php?id=424>
2. Представительство фармацевтической компании в Украине или полноценное юридическое лицо: что выбрать? // PHARMA. – 27.03.2014. <http://old.pharma.net.ua/predstavitelstvo-farmaceuticheskoy-kompanii-v-ukraine-vs-polnocennoe-yuridicheskoe-lico-chto-vybrat/>
3. Цивільний Кодекс України. Редакція від 06.11.2014. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
4. Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність». Редакція від 26.10.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
5. Податковий Кодекс України. Редакція від 1.11.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20141101>

6. Інструкція про порядок реєстрації представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності в Україні. Редакція Наказу Міністерства економіки № 179 від 15.06.2007 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0034-96>
7. Інструкція про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах. Редакція від 18.08.2014. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1172-03>
8. Порядок розрахунку податкових зобов'язань з податку на прибуток нерезидентів, які провадять діяльність на території України через постійне представництво. Наказ Міністерства фінансів України № 610 від 25.06.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1205-13>
9. Model convention with respect to taxes on income and on capital. – OECD, 2014. – 44 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf>
10. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York, 2001. – 383 p.

Ломачинская И. А.

Одесский национальный университет имени И. И. Мечникова

ОСОБЕННОСТИ ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВ ИНОСТРАННЫХ КОМПАНИЙ В УКРАИНЕ

Резюме

В статье рассмотрено финансовые аспекты функционирования представительств иностранных компаний в Украине. Освещены условия организации денежного оборота. Определены особенности организации налоговых отношений представительств иностранных субъектов хозяйствования с государством.

Ключевые слова: представительство иностранной компании, некоммерческие представительства, коммерческие представительства, денежные счета представительств иностранных компаний, налоговые обязательства иностранных компаний.

Lomachynska I. A.

Odessa I. I. Mechnikov National University

FEATURES OF FINANCIAL ACTIVITY OF REPRESENTATIVE OFFICES OF FOREIGN COMPANIES IN UKRAINE

Summary

The article deals with the financial aspects of the operation of foreign companies in Ukraine. It illuminates conditions of the organization of monetary circulation. The features of the organization of tax relations of representative offices of foreign business entities with the state are determined.

Keywords: representative office of foreign company, non-commercial representative offices, commercial representative offices, cash accounts of foreign companies, tax liabilities of foreign companies.