

ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ

ЛИСТ

від 11.08.2016 р. N 17492/6/99-99-15-02-02-15

Державна фіскальна служба України розглянула лист щодо оподаткування діяльності на митній території України нерезидента без створення постійного представництва, можливості подання податкової звітності та відповідальності за несвоєчасну сплату податкових зобов'язань та, керуючись [ст. 52 Податкового кодексу України](#) (далі - Кодекс), повідомляє таке.

1. Щодо обов'язку реєстрації постійного представництва юридичною особою - нерезидентом, яка проводить господарську діяльність на території України.

Визначення постійного представництва наведено у [пп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 Кодексу](#) і означає місце діяльності, через яке повністю або частково проводиться господарська діяльність нерезидента в Україні.

Під господарською діяльністю розуміється діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу і проводиться такою особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії, доручення та агентськими договорами ([пп. 14.1.36 п. 14.1 ст. 14 Кодексу](#)).

Відповідно до [п. 63.3 ст. 63 розділу II Кодексу](#) об'єктами оподаткування і об'єктами, пов'язаними з оподаткуванням, є майно та дії, у зв'язку з якими у платника податків виникають обов'язки щодо сплати податків та зборів. Такі об'єкти за кожним видом податку та збору визначаються згідно з відповідним розділом Кодексу.

Платник податків зобов'язаний стати на облік у відповідних контролюючих органах за основним та неосновним місцем обліку, повідомляти про всі об'єкти оподаткування і об'єкти, пов'язані з оподаткуванням, контролюючі органи за місцезнаходженням таких об'єктів у порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує, державну податкову і митну політику.

Слід зауважити, що неподання платником у строки та у випадках, передбачених Кодексом, заяв або документів для взяття на облік у відповідному контролюючому органі тягне за собою накладення штрафу у розмірі 510 гривень ([п. 117.1 ст. 117 Кодексу](#)).

Як вимагає [п. 133.3 ст. 133 розділу III Кодексу](#), постійне представництво до початку своєї господарської діяльності стає на облік в контролюючому органі за своїм місцезнаходженням у порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику. Постійне представництво, яке розпочало свою господарську діяльність до реєстрації в контролюючому органі, вважається таким, що ухиляється від оподаткування, а одержані ним прибутки вважаються прихованими від оподаткування.

Дохід нерезидента, який здійснює господарську діяльність (постачання товарів, надання послуг) через своє постійне представництво в Україні, оподатковується у загальному порядку відповідно до чинного законодавства.

Отже, представництво нерезидента, яке отримує дохід від здійснення господарської діяльності (продаж товарів (надання послуг, виконання робіт) на території України, повинно стати на облік в контролюючому органі за своїм місцезнаходженням як постійне представництво нерезидента.

Тож юридична особа - нерезидент, який здійснював господарську діяльність на території України через свій відокремлений підрозділ, повинен зареєструвати з ціллю оподаткування такий відокремлений підрозділ в якості постійного представництва незалежно від того, здійснює на даний час господарську діяльність та чи планує здійснювати таку діяльність в подальшому чи ні.

2. Щодо можливості подання постійним представництвом податкової звітності за звітні періоди, що передували реєстрації такого представництва, з податку на прибуток підприємств на паперових носіях та з податку на додану вартість в електронному вигляді.

Пунктом 49.2 ст. 49 Кодексу визначено обов'язок платників податків за кожний встановлений Кодексом звітний період, в якому виникають об'єкти оподаткування, або у разі наявності показників, які підлягають декларуванню, відповідно до вимог Кодексу подавати податкові декларації щодо кожного окремого податку, платником якого він є. Податкова декларація подається за звітний період в установлені цим Кодексом строки контролюючому органу, в якому перебуває на обліку платник податків (п. 49.1 ст. 49 Кодексу).

Згідно з п. 49.3 ст. 49 Кодексу податкова декларація подається за вибором платника податків, якщо інше не передбачено цим Кодексом, в один із таких способів:

- а) особисто платником податків або уповноваженою на це особою;
- б) надсилається поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення;
- в) засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством.

Податкова звітність з податку на додану вартість подається в електронній формі до контролюючого органу всіма платниками цього податку з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством.

У разі розірвання контролюючим органом в односторонньому порядку договору про визнання електронних документів платник податків, договір з яким розірвано, має право до складання нового договору подавати податкову звітність у спосіб, визначений підпунктами "а" і "б" п. 49.3 ст. 49 Кодексу (п. 49.4 ст. 49 Кодексу).

Отже, нерезидент має право подати податкову звітність з податку на прибуток та ПДВ за минулі звітні періоди, що передували реєстрації нерезидентом постійного представництва. При цьому подання податкової звітності з податку на прибуток допускається на паперових носіях, а податкової звітності з ПДВ - в електронному вигляді.

При поданні податкових декларацій платники податку мають право подати доповнення до такої декларації (розрахунку), передбачене п. 46.4 ст. 46 Кодексу, з відповідними поясненнями та зазначенням відповідних сум, вказавши про цей факт у спеціально відведеному місці у податковій декларації, а також копії фінансової звітності з виправленими показниками.

3. Щодо подання представництвом уточнюючих розрахунків до податкової звітності

Згідно з положеннями [п. 50.1 ст. 50 Кодексу](#) у разі виправлення самостійно виявлених помилок платник податку має право здійснити виправлення або у звітній декларації, або шляхом подання уточнюючого розрахунку.

Таке виправлення платник здійснює з урахуванням строків давності, визначених [статтею 102 Кодексу](#).

Якщо податкову декларацію за період, протягом якого виникло податкове зобов'язання, не було подано, то грошове зобов'язання може бути нараховане або провадження у справі про стягнення такого податку може бути розпочате без дотримання строку давності ([пп. 102.2.1 п. 102.2 ст. Кодексу](#)).

Отже, враховуючи, що в уточнюючому розрахунку здійснюється уточнення показників, зазначених у раніше поданій звітній декларації, платник податку, який здійснював господарську діяльність, але не був зареєстрований як платник податків та не подавав податкову звітність, має право після реєстрації платником податків, у встановленому чинним законодавством порядку, подати податкову звітність (у тому числі з податку на прибуток підприємств) за відповідні звітні періоди, в який врахувати результати господарської діяльності за такі звітні періоди.

Лише після подання податкової звітності за відповідні звітні періоди такий платник має право подати уточнюючі розрахунки за такі звітні періоди до спливу 1095 днів, що настають за днем подання податкової звітності.

4. Щодо застосування штрафних санкцій за порушення податкового законодавства в 2004 - 2013 роках до представництва.

Відповідальність за неподання або несвоєчасні подання податкової звітності передбачено [ст. 120 Кодексу](#).

Так, несвоєчасне подання платником податків або іншими особами, зобов'язаними нараховувати та сплачувати податки, збори податкових декларацій (розрахунків), -

тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 170 гривень, за кожне таке неподання або несвоєчасне подання.

Ті самі дії, вчинені платником податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке порушення, -

тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 1020 гривень за кожне таке неподання або несвоєчасне подання.

Відповідно до вимог [п. 57.1 ст. 57 Кодексу](#) платник податків зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену у поданій ним податковій декларації, протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого Кодексом для подання податкової декларації, крім випадків, встановлених Кодексом.

Відповідальність за порушення сплати (перерахування) податків встановлено [ст. 126 Кодексу](#).

У разі якщо платник податків не сплачує узгоджену суму грошового зобов'язання протягом строків, визначених Кодексом, такий платник податків притягується до відповідальності у вигляді штрафу у таких розмірах:

при затримці до 30 календарних днів включно, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, - у розмірі 10 відсотків погашеної суми податкового боргу;

при затримці більше 30 календарних днів, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, - у розмірі 20 відсотків погашеної суми податкового боргу.

Таким чином, якщо платник податків подає податкову звітність з порушенням термінів її подання, перенесення термінів для сплати визначеного у цій звітності податкового зобов'язання не відбувається, і такий платник несе відповідальність у вигляді штрафних санкцій за порушення термінів подачі звітності відповідно до [п. 120.1 ст. 120 Кодексу](#), а також штрафних санкцій за порушення термінів сплати податкового зобов'язання відповідно до [п. 126.1 ст. 126 Кодексу](#).

Разом з тим, відповідно до [п. 35 підрозділу 10 розділу XX Кодексу](#) тимчасово, до 31 грудня 2016 року включно, платникам податків, обсяг доходів та/або операцій яких за попередній (звітний) рік складав менше 20 млн. гривень, штрафні (фінансові) санкції, нараховані на суму податкового зобов'язання, яку платник податків сплатив без оскарження податкового повідомлення-рішення в терміни, визначені цим Кодексом, скасовуються протягом 10 днів з дня сплати такого податкового зобов'язання у порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику. Зазначена норма не застосовується у разі повторного протягом року визначення контролюючим органом суми податкового зобов'язання з одного й того самого податку або збору. При цьому у разі скасування штрафної санкції відповідне сплачене податкове зобов'язання не підлягає подальшому оскарженню.

[Підпунктом 14.1.265 п. 14.1 ст. 14 Кодексу](#) встановлено, що штрафна санкція (фінансова санкція, штраф) - плата у вигляді фіксованої суми та/або відсотків, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, а також штрафні санкції за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Податкове зобов'язання - сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством (у тому числі сума коштів, визначена платником податків у податковому векселі та не сплачена в установленій законом строк) ([пп. 14.1.156 п. 14.1 ст. 14 Кодексу](#)).

Водночас, відповідно до [пп. 14.1.162 п. 14.1 ст. 14 Кодексу](#) пенею є сума коштів у вигляді відсотків, нарахованих на суми грошових зобов'язань, не сплачених у встановлені законодавством строки.

Тобто, на підставі [п. 35 підрозділу 10 розділу XX Кодексу](#) підлягатимуть скасуванню виключно штрафні (фінансові) санкції, нараховані на суму податкового зобов'язання, яку платник податків сплатив без оскарження податкового повідомлення-рішення в терміни, визначені Кодексом.

5. Щодо сплати податків нерезидентом без проведення реєстрації платником податків.

Відповідно до [п. 102.1 ст. 102 Кодексу](#) контролюючий орган, крім випадків, визначених [п. 102.2 цієї статті](#), має право самостійно визначити суму грошових зобов'язань платника податків у випадках, визначених цим Кодексом, не пізніше закінчення 1095 дня (2555 дня у

разі проведення перевірки контрольованої операції відповідно до [ст. 39 Кодексу](#)), що настає за останнім днем граничного строку подання податкової декларації.

Як зазначалось раніше, якщо податкову декларацію за період, протягом якого виникло податкове зобов'язання, не було подано, то грошове зобов'язання може бути нараховане або провадження у справі про стягнення

такого податку може бути розпочате без дотримання строку давності ([пп. 102.2.1 п. 102.2 ст. 102 Кодексу](#)).

Застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) у разі визначення контролюючим органом суми податкового зобов'язання встановлено [ст. 123 Кодексу](#).

У разі якщо контролюючий орган самостійно визначає суму податкового зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків на підставах, визначених [підпунктами 54.3.1, 54.3.2, 54.3.4, 54.3.5, 54.3.6 п. 54.3 ст. 54 Кодексу](#), -

тягне за собою накладення на платника податків штрафу в розмірі 25 відсотків суми визначеного податкового зобов'язання, завищеної суми бюджетного відшкодування.

При повторному протягом 1095 днів визначенні контролюючим органом суми податкового зобов'язання з цього податку, зменшення суми бюджетного відшкодування -

тягне за собою накладення на платника податків штрафу у розмірі 50 відсотків суми нарахованого податкового зобов'язання, завищеної суми бюджетного відшкодування.

Отже, якщо нерезидент, що здійснював діяльність та не зареєстрував постійне представництво в якості платника податку, не подає податкову звітність за періоди здійснення такої діяльності, то за результатами перевірки контролюючий орган самостійно визначає суму податкового зобов'язання за відповідні звітні періоди та застосовує штраф відповідно до [ст. 123 Кодексу](#), незалежно від того, сплачував нерезидент податок чи ні.

6. Щодо штрафних санкцій, передбачених [Указом Президента України "Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки"](#) за порушення, допущені в 2004 - 2013 роках.

Відповідно до [п. 1 Указу Президента "Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки" від 12.06.95 N 436/95](#) неоприбуткування (неповне та/або несвоєчасне оприбуткування) у касах готівки тягне за собою накладення штрафу у 5-кратному розмірі неоприбуткованої суми.

Штрафи за порушення норм регулювання обігу готівки (неоприбуткування/неповне оприбуткування готівки) є адміністративно-господарськими санкціями.

Відповідно до [ч. 1 ст. 250 Господарського кодексу України](#) (далі - ГКУ) адміністративно-господарські санкції можуть бути застосовані до суб'єкта господарювання протягом шести місяців з дня виявлення порушення, але не пізніше як через один рік з дня порушення цим суб'єктом встановлених законодавчими актами правил здійснення господарської діяльності, крім випадків, передбачених законом. Однак [ч. 2 ст. 250 ГКУ](#) передбачає, що ці правила не поширюються на штрафні санкції, розмір і порядок стягнення яких визначені [Податковим кодексом України, Законом України "Про банки і банківську діяльність"](#) та іншими законами, контроль за дотриманням яких покладено на органи доходів і зборів.

У Кодексі строки давності для визначення суми грошових зобов'язань платника податків передбачені [ст. 102](#) і становлять 1095 днів.

Таким чином, на штрафні санкції, розмір і порядок стягнення яких визначені Кодексом та іншими законами, контроль за дотриманням яких покладено на органи доходів і зборів, застосовується строк давності, визначений [ст. 102 Кодексу](#), тобто 1095 днів. На такі випадки не поширюються обмеження щодо строків застосування штрафних санкцій, які передбачені [ч. 1 ст. 250 ГКУ](#).

Позиція НБУ, викладена ще у [листі від 09.03.2011 р. N 11-117/982-3354](#), та полягає у тому, що строк, протягом якого може бути накладено штраф за порушення норм готівкового обігу, становить 3 роки.

Разом з цим зазначаємо, що відповідно до [п. 52.2 ст. 52 Кодексу](#) податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податку, якому надано таку консультацію.
