

ЗАРПЛАТА НЕРЕЗИДЕНТА: проблеми ТЦУ-аналізу при визнанні контрольованої операції

ВІД РЕДАКЦІЇ

Мінфін переконаний, що у разі перевищення порогів контрольованості (150 млн грн та 10 млн грн) операції з виплати (нарахування) заробітної плати фізичним особам — нерезидентам можуть вважатися контрольованими для цілей ТЦУ та за такими операціями необхідно подавати Звіт про контрольовані операції.

Втім, як з'ясувалось, при здійсненні аналізу та підготовки ТЦУ-документації для подання звіту про контрольовані операції можуть виникнути деякі проблеми щодо визначення критеріїв контрольованості за зарплатними операціями (с. 29)



МІНІСТЕРСТВО
ФІНАНСІВ
УКРАЇНИ

ЗАРПЛАТА НЕРЕЗИДЕНТА — за певних умов контрольована операція

Лист

від 01.02.2019 р. № 11420-08-63/2874

Міністерство фінансів України розглянуло лист Державної фіскальної служби України від 08.01.2019 р. № 60/4/99-99-15-02-02-13 щодо правомірності віднесення виплати (нарахування) заробітної плати фізичних осіб — нерезидентів до операцій, які підпадають під визначення контрольованих, та повідомляє.

Відповідно до підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України (далі — Кодекс) для цілей нарахування податку на прибуток підприємств **контрольованими є господарські операції**, що впливають на об'єкт оподаткування платника податку і здійснюються:

- з пов'язаними особами — нерезидентами, в тому числі у випадках, визначених підпунктом 39.2.1.5 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Кодексу;
- зовнішньоекономічні господарські операції з продажу та/або придбання товарів та/або послуг через комісіонерів-нерезидентів;
- з нерезидентами, зареєстрованими у державах (на території), включених до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до підпункту 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Кодексу, або які є резидентами цих держав;
- з нерезидентами, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів,

та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи;

- господарські операції (у тому числі внутрішньогосподарські розрахунки), що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні.

Також відповідно до підпункту 39.2.1.4 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Кодексу **господарською операцією** для цілей трансфертного ціноутворення є всі види операцій, договорів або домовленостей, документально підтверджених або непідтверджених, що можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків, зокрема, але не виключно:

- операції з товарами, такими як сировина, готова продукція тощо;
- операції з надання послуг;
- операції з нематеріальними активами, такими як роялті, ліцензії, плата за використання патентів, товарних знаків, ноу-хау тощо, а також з будь-якими іншими об'єктами інтелектуальної власності;
- фінансові операції, включаючи лізинг, участь в інвестиціях, кредитах, комісії за гарантію тощо;
- операції з купівлі чи продажу корпоративних прав, акцій або інших інвестицій, купівлі чи продажу довгострокових матеріальних і нематеріальних активів;
- операції, що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні.

Відповідно до підпункту 14.1.122 пункту 14.1 статті 14 Кодексу **нерезиденти** — це:

- іноземні компанії, організації, утворені відповідно до законодавства інших держав, їх зареєстровані (акредитовані або легалізовані) згідно із законодавством України філії, представництва та інші відокремлені підрозділи з місцезнаходженням на території України;
- дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва інших держав і міжнародних організацій в Україні;
- фізичні особи, які не є резидентами України.

Відповідно до підпункту 14.1.84 пункту 14.1 статті 14 Кодексу інші терміни для цілей розділу III використовуються у значеннях, визначених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку і міжнародними стандартами фінансової звітності, введеними в дію відповідно до законодавства.

Згідно з пунктом 44.2 статті 44 Кодексу для обрахунку об'єкта оподаткування платник податку на прибуток використовує дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності щодо доходів, витрат та фінансового результату до оподаткування. Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначено, що господарська операція — це дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства.

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318, витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань. Витрати на оплату праці найманих працівників включаються до складу витрат звітного періоду.

Згідно з підпунктом 134.1.1 пункту 134.1 статті 134 Кодексу об'єктом оподаткування для цілей податку на прибуток є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який

визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень цього Кодексу.

Підпунктом 39.2.1.7 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Кодексу визначено, що господарські операції, передбачені підпунктами 39.2.1.1 — 39.2.1.3 і 39.2.1.5 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Кодексу, визнаються **контрольованими**, якщо одночасно виконуються такі умови:

- річний дохід платника податків від будь-якої діяльності, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує **150 млн грн** (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік;
- обсяг таких господарських операцій платника податків з кожним контрагентом, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує **10 млн грн** (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік.

Таким чином, **якщо одночасно виконуються вищезазначені умови, операції з виплати (нарахування) заробітної плати фізичним особам — нерезидентам можуть вважатися контрольованими для цілей статті 39 Кодексу, а отже, відповідно до підпункту 39.4.2 пункту 39.4 статті 39 Кодексу за такими операціями необхідно подавати звіт про контрольовані операції.**

Водночас необхідно наголосити, що будь-які детальні висновки щодо віднесення конкретних господарських операцій до контрольованих надаються лише за результатами детального вивчення умов, аналізу суттєвих обставин здійснення відповідних операцій та первинних документів.

Заступник Міністра
С. Верланов

ТОЧКА ЗОРУ

ЗАРПЛАТА НЕРЕЗИДЕНТА: проблеми ТЦУ-аналізу

Володимир РУДЕНКО, керівник інформаційно-аналітичного департаменту АФ

Новим податковим трендом при ТЦУ-перевірках стало визнання контрольованими операцій з виплати (нарахування) заробітної плати фізособам-нерезидентам, які працюють як наймані працівники в українських компаніях. У зв'язку з цим у перевірених компаній виникли сумніви щодо правомірності прийня-

тих контролюючим органом ППР. На запит ДФС Мінфін в своєму листі від 01.02.2019 р. № 11420-08-63/2874 (далі — лист № 11420) роз'яснює свою позицію з цього питання.

Основний висновок листа № 11420: операції з виплати (нарахування) заробітної плати фізособам-

нерезидентам слід відображати у Звіті про контрольовані операції, якщо ці операції водночас відповідають усім умовам (критеріям), передбаченим ст. 39 ПКУ для ідентифікації контрольованих операцій.

Дозволимо собі не погодитись з таким підходом. Господарські операції платника податку на прибуток визнаються контрольованими за умови їх одночасної відповідності **чотирьом критеріям**. У зазначеному випадку цього не відбувається і ось чому.

Суб'єктний критерій

Під дію зазначеного критерію наразі підпадають господарські операції, що здійснюються з нерезидентом, який належить як мінімум до однієї з п'яти груп контрагентів.

Першу групу становлять пов'язані особи — нерезиденти (пп. «а» пп. 39.2.1.1 ст. 39 ПКУ). Правила визначення пов'язаних осіб регулюються нормами пп. 14.1.159 ст. 14 ПКУ, за якими фізична особа може бути пов'язаною особою. Тож якщо зазначена фізична особа — нерезидент (далі — працівник-нерезидент) працює в українській компанії, відносини з якою підпадають під визначення «пов'язаності», її зарплата (теоретично) може бути контрольованою операцією.

Друга група — комісіонери-нерезиденти, через яких проводяться зовнішньоекономічні господарські операції. Комісіонерами в таких операціях можуть бути як юридичні, так і фізичні особи — нерезиденти. Їх відносини з українським комітентом регулюються цивільної-правовими договорами. За виконання комісійних послуг комісіонери отримують винагороду, сума якої не є заробітною платою. За певних умов операції з такими комісіонерами можуть бути контрольованими.

Натомість найманий працівник не може бути комісіонером-посередником по відношенню до свого підприємства. Взаємодія найманого працівника-нерезидента з українським роботодавцем регулюється трудовими правовідносинами, умови яких передбачають виплату зарплати. За таких обставин дія «комісійного» критерію не поширюється на зарплату працівників-нерезидентів.

Третя група — нерезиденти, зареєстровані у державах (на територіях), включених до переліку держав (територій), затвердженого Кабміном відповідно до пп. 39.2.1.2 ст. 39 ПКУ, або які є резидентами цих держав (пп. «в» пп. 39.2.1.1 ст. 39 ПКУ). Перелік таких держав, який на практиці називають переліком низькоподаткових юрисдикцій, формується з урахуванням таких критеріїв:

- держави (території), у яких ставка податку на прибуток підприємств (корпоративний податок) на 5 і більше відсоткових пунктів нижча, ніж в Україні, або які надають суб'єктам господарювання пільгові режими оподаткування, або в яких особливості розрахунку бази оподаткування фактично дозволяють суб'єктам господарювання не сплачувати податок на прибуток підприємств (корпоративний податок) або сплачувати його за ставкою, на 5 і більше відсоткових пунктів нижчою, ніж в Україні;
- держави, з якими Україною не укладено міжнародні договори з положеннями про обмін інформацією;
- держави, компетентні органи яких не забезпечують своєчасний та повний обмін податковою та фінансовою інформацією на запити центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику.

Перший критерій для формування переліку враховує рівень оподаткування (ставки податків) **виключно юридичних осіб — нерезидентів**, які сплачують податку на прибуток підприємств (корпоративний податок). З урахуванням цього логічно припустити, що дія «низькоподаткового» критерію не поширюється на операції з фізичними особами за умови, що відповідна держава (територія) не підпадає під дію інших двох критеріїв.

Але в цьому випадку логічні припущення не є очевидними, оскільки в пп. «в» пп. 39.2.1.1 ст. 39 ПКУ йдеться про нерезидентів із низькоподаткових юрисдикцій без розділення їх на юридичних або фізичних осіб. Тому у податківців є формальні підстави контролювати операції з фізичними особами — нерезидентами. На думку автора, роз'яснення від ДФС або Мінфіну з цього приводу допоможуть усунути наявну невизначеність у розумінні розглянутих норм.

Четверта група — нерезиденти, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи. Перелік організаційно-правових форм таких нерезидентів в розрізі держав (територій) затверджується Кабміном (пп. «г» пп. 39.2.1.1 ст. 39 ПКУ). Операції з нерезидентами із переліку організаційно-правових форм знаходяться поза фокусом нашого аналізу, оскільки здійснюються виключно з юридичними особами.

П'ята група — нерезиденти, які здійснюють господарські операції із своїм українським представництвом (пп. «г» пп. 39.2.1.1 ст. 39 ПКУ). В цьому випадку

ку господарські операції здійснюються між двома нерезидентами, якими є українське представництво і його головний офіс за кордоном (пп. 14.1.122 ст. 14 ПКУ). На думку автора, такий критерій є неприйнятним для зарплатних операцій. При фіскальному підході на контрольованість може тестуватися хіба що зарплата найманого нерезидента, який працює в представництві. В цьому випадку маємо такий ланцюжок контрольованих операцій, в якому задіяні виключно нерезиденти. Спочатку головний офіс (нерезидент) перераховує кошти на зарплату своєму представництву в Україні. Представництво (нерезидент) нараховує та виплачує зарплату найманому нерезиденту — фізичній особі. Чи не забагато контролю для однієї операції?

Вартісні критерії

Для визначення обсягу контрольованих операцій з нерезидентами пп. 39.2.1.7 ст. 39 ПКУ встановлено два вартісних критерії. Вони «спрацьовують» за умови одночасного перевищення порогів контрольованості (150 млн грн та 10 млн грн відповідно) за податковий (звітний) рік.

Для постійних представництв застосовується лише один вартісний критерій. Операції вважаються контрольованими, якщо обсяг господарських операцій між нерезидентом і його представництвом, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 10 млн грн (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік. Тому, на думку Мінфіну, перевищення зазначеного ліміту автоматично робить зарплатну операцію контрольованою.

Критерій впливу

Здійснення господарської операції з «контрольованими» суб'єктами ще не робить її контрольованою. Важливим є вплив такої операції на об'єкт оподаткування податком на прибуток (пп. 39.2.1.1 ст. 39 ПКУ).

Наявність такого впливу є обов'язковою для визнання господарською операцією для цілей ТЦУ всіх видів *«...операцій, договорів або домовленостей, документально підтверджених або непідтверджених, що можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків...»* (пп. 39.2.1.4 ст. 39 ПКУ). Тому недарма податківці у листі ДФС від 22.06.2017 р. № 768/6/99-99-15-02-02-15/ІПК називають критерій впливу *«...визначальною умовою для визнання операцій контрольованими»*.

Витрати на оплату праці найманих нерезидентів включаються до складу витрат звітного періоду і од-

нозначно впливають на об'єкт оподаткування. Але до переліку видів операцій, що можуть бути контрольованими, операція з виплати (нарахування) зарплати не включена. Хоча такий перелік не є вичерпним, виключення з нього зарплати, на думку автора, — не випадковість, оскільки ця операція відноситься до найбільш поширених господарських операцій і її не можна випадково «забути». Тому її відсутність у переліку свідчить не про помилку законодавця, а про його розуміння неконтрольованості зарплатних операцій.

Методи ТЦУ-аналізу

Встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» здійснюється за допомогою методів, визначених пп. 39.3.1 ст. 39 ПКУ. Зазначена норма передбачає застосування одного із таких методів: порівняльної неконтрольованої ціни (ПНЦ); ціни перепродажу; «витрати плюс»; чистого прибутку; розподілення прибутку. Розглянемо можливість їх застосування для аналізу зарплатних операцій.

Метод ціни перепродажу. Такий метод передбачає порівняння валової рентабельності від перепродажу товарів (робіт, послуг), придбаних у контрольованій операції, з валовою рентабельністю від перепродажу товарів (робіт, послуг), яка отримується у зіставних неконтрольованих операціях (пп. 39.3.4.1 ст. 39 ПКУ). Зазначений метод за визначенням не можна застосовувати. Адже у нас немає жодних товарів, робіт, послуг. І нарахована зарплата нікому не перепродається.

Аналогічно відхилимо і **метод «витрати плюс»**, передбачений пп. 39.3.5.1 ст. 39 ПКУ. Цей метод полягає у порівнянні валової рентабельності собівартості продажу товарів (робіт, послуг) у **контрольованій** операції з аналогічним показником рентабельності у зіставних **неконтрольованих** операціях. Причина та сама, що і в попередньому методі: немає товарів (а також робіт, послуг), тож немає ні собівартості продажу цих об'єктів, ні рентабельності.

Метод чистого прибутку є найбільш універсальним. Він використовується у разі відсутності або недостатності інформації для обґрунтування рівня зіставності контрольованих і неконтрольованих операцій.

Зазначений метод полягає у порівнянні відповідного фінансового показника рентабельності у **контрольованій** операції (чистого прибутку на основі відповідної бази (витрати, продаж, активи) або показника рентабельності операційних витрат) з відповідним по-

казником рентабельності у зіставній (зіставних) **неконтрольованій** (неконтрольованих) операції (операціях) (пп. 39.3.6.1 ст. 39 ПКУ).

Застосування методу чистого прибутку ґрунтується на використанні семи показників рентабельності, перелік яких наведено в пп. 39.3.2.5 ст. 39 ПКУ.

Відкидаємо п'ять таких показників: валова рентабельність; валова рентабельність собівартості; чиста рентабельність; чиста рентабельність витрат; рентабельність операційних витрат. Для їх розрахунку використовуються показники, які так чи інакше пов'язані з реалізацією товарів (робіт, послуг): валовий прибуток та чистий дохід (виручка) від реалізації товарів (робіт, послуг); собівартість реалізованих товарів (робіт, послуг); прибуток від операційної діяльності тощо. У нашому випадку нема предмета реалізації, тому відсутні показники, що вимірюють її ефективність.

У залишку — два показники: рентабельність активів і рентабельність капіталу, які, на думку автора, також не можна використовувати для ТЦУ-аналізу за таких обставин.

Візьмемо, наприклад, **рентабельність активів**. Вона визначається як відношення прибутку від операційної діяльності до поточної ринкової вартості необоротних та оборотних активів (крім поточних фінансових інвестицій і грошових коштів та їх еквівалентів), що прямо або опосередковано використовуються у контрольованій операції. У разі відсутності необхідної інформації про поточну ринкову вартість активів рентабельність активів може визначатися на основі даних бухгалтерської звітності.

А які, власне, активи використовуються в контрольованій операції з виплати зарплати? Може, хтось і знає...

Останній метод — **метод розподілення прибутку**, встановлений пп. 39.3.7.1 ст. 39 ПКУ. Він полягає у виділенні кожній особі, що бере участь у контрольованій (контрольованих) операції (операціях), частини загального прибутку (або збитку), отриманого за результатами здійснення такої операції, яку б інша непов'язана особа отримала від участі у зіставній (зіставних) **неконтрольованій** (неконтрольованих) операції (операціях). На практиці цей метод практично

не застосовується в зв'язку з його складністю, яку в нашому випадку підвищує специфіка зарплатної операції.

Найбільш пріоритетним з усіх методів є **метод ПНЦ**. Він ґрунтується на порівнянні ціни, застосованої у контрольованій операції, з ціною у зіставній (зіставних) **неконтрольованій** (неконтрольованих) операції (операціях), які фактично здійснені платником податків (іншими особами) або на підставі інформації, отриманої з джерел, визначених пп. 39.5.3 ст. 39 (пп. 39.3.3.1 ст. 39 ПКУ).

На думку автора, цей метод також складно застосовувати.

По-перше, формально у нас немає ціни операції, а також операції як такої, що включена до переліку контрольованих. Звісно, можна говорити, що зарплата є ціною, яку платить роботодавець за виконання працівником своїх функціональних (посадових) обов'язків.

По-друге, невідомо, як забезпечити зіставність порівнюваних операцій. Адже для цього потрібно порівнювати зарплату найманого нерезидента із зарплатою іншого «неконтрольованого» працівника на аналогічній посаді. При цьому співставність таких операцій теоретично забезпечується однаковими посадовими обов'язками, які кожен роботодавець формує на свій розсуд. Також відомо, що навіть в рамках однієї посади зарплата працівників залежить від ефективності їх праці і може відрізнятися в рази.

По-третє, зарплата працівників практично на всіх підприємствах є комерційною таємницею. Наразі в існуючих інформаційних базах дані щодо зарплатних операцій відсутні. Тим паче немає інформації, деталізованої до рівня окремого працівника. Скористатися даними кадрових агентств також неможливо, оскільки для ТЦУ-аналізу вони використовуються за завершеними операціями.

Проблеми з ідентифікацією та складанням документації за зарплатними операціями об'єктивно існують. На думку автора, для їх рішення необхідно або визнати такі операції неконтрольованими, або підготувати узагальнюючу податкову консультацію, яка реально допоможе платникам податків в проведенні ТЦУ-аналізу зарплатних операцій.



Telegram ПРИЄДНУЙТЕСЬ

Вісник
ОФІЦІЙНО ПРО ПОДАТКИ

