

ЗАРПЛАТА ЯК ПРЕДМЕТ ТЦУ-АНАЛІЗУ: чи можлива зіставність операцій при виплаті доходу нерезиденту?

ВІД РЕДАКЦІЇ

На початку року Мінфін роз'яснив, що у разі перевищення порогів контрольованості операції з виплати (нарахування) заробітної плати фізичним особам — нерезидентам можуть вважатися контрольованими для цілей ТЦУ і за такими операціями необхідно подавати звіт про контрольовані операції.

Втім ДФС в ІПК пояснює, що операції з виплати заробітної плати пов'язаній особі — резиденту не можуть бути джерелом інформації для визнання комерційних та фінансових умов операцій зіставними.

Отже, у разі проведення зіставності за операціями з виплати зарплати можуть виникнути деякі проблеми щодо визначення ціни за принципом «втягнутої руки» (с. 18).



ЗАРПЛАТА ПОВ'ЯЗАНІЙ ОСОБИ — не джерело інформації при ТЦУ-аналізі

Індивідуальна податкова консультація

від 29.05.2019 р. № 2444/6/99-99-15-02-02-15/ІПК

Державна фіскальна служба України розглянула звернення щодо можливості визнання контрольованих операцій з виплати заробітної плати пов'язаній особі — нерезиденту зіставними з операціями з виплати заробітної плати пов'язаним особам — резидентам для цілей трансфертного ціноутворення та, керуючись ст. 52 Податкового кодексу України (далі — Кодекс), повідомляє таке.

Підпунктом 39.1.1 п. 39.1 ст. 39 Кодексу визначено, що платник податку, який бере участь у контрольованій операції, повинен визначати обсяг його оподаткованого прибутку відповідно до принципу «втягнутої руки».

Згідно з пп. 39.5.3 п. 39.5 ст. 39 Кодексу для встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «втягнутої руки» платник податків та контролюючий орган використовують джерела інформації, які містять відомості, що дають можливість зіставити комерційні та фінансові умови операцій згідно з пп. 39.2.2 п. 39.2 ст. 39 Кодексу.

Абзацом «а» пп. 39.5.3.1 пп. 39.5.3 п. 39.5 ст. 39 Кодексу встановлено, що одним із джерел такої інформації є інформація про зіставні неконтрольовані операції платника податків, а також інформація про зіставні неконтрольовані операції його

го контрагента — сторони контрольованої операції з непов'язаними особами.

Обсяг оподаткованого прибутку, отриманого платником податку, який бере участь в одній чи більше контрольованих операціях, вважається таким, що відповідає принципу «втягнутої руки», якщо умови зазначених операцій не відрізняються від умов, що застосовуються між непов'язаними особами у зіставних неконтрольованих операціях (пп. 39.1.2 п. 39.1 ст. 39 Кодексу).

При цьому пп. 39.2.1.6 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу встановлено, що неконтрольовані операції — будь-які господарські операції, не передбачені підпунктами 39.2.1.1 і 39.2.1.5 підпункту 39.2.1 цього пункту, що здійснюються між непов'язаними особами.

Таким чином, операції з виплати заробітної плати пов'язаній особі — резиденту не можуть бути джерелом інформації для визнання комерційних та фінансових умов операцій зіставними згідно з пп. 39.2.2 п. 39.2 ст. 39 Кодексу.

Відповідно до п. 52.2 ст. 52 Кодексу індивідуальна податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію.

**ТОЧКА
ЗОРУ**

Зарплата як предмет ТЦУ-аналізу: непорівнюване не порівнюється

Олена ЖУКОВА, аудитор, адвокат, керівник робочої групи з ТЦУ у Громадській раді при ДФС України

Податкова консультація, що аналізується, дуже коротка і проста. Йдеться про пошук джерел інформації для контрольованої операції з виплати заробітної плати пов'язаній особі — нерезиденту. Після цитування основних норм ст. 39 ПКУ податківці дійшли такого висновку: «... операції з виплати заробітної плати пов'язаній особі — резиденту не можуть бути джерелом інформації для визнання комерційних та фінансових умов операцій зіставними згідно з пп. 39.2.2 п. 39.2 ст. 39 Кодексу».

Раніше з приводу ТЦУ-зарплати висловився Мінфін у своєму листі від 01.02.2019 р. № 11420-08-63/2874, в якому роз'яснюються умови, за яких зарплата нерезидента може бути контрольованою операцією.

Питання в зазначених роз'ясненнях розглядаються різні, але їх об'єднує простота і очевидність відповідей. Здавалося б, тут і аналізувати нічого не потрібно — все і так зрозуміло. Однак, на думку автора, саме ця простота свідчить про те, що в українському ТЦУ і українському податковому законодавстві є серйозні проблеми, які слід вирішувати. Підемо від часткового до загального.

Проблема 1. ПКУ вимагає визначення ціни контрольованої операції за принципом «витягнутої руки». І для цього можна скористатися одним із п'яти чітко встановлених методів: порівняльної неконтрольованої ціни (ПНЦ); ціни перепродажу; «витрати плюс»; чистого прибутку; розподіленого прибутку. Виходячи із суті таких методів у ситуації, що розглядається, мають бути відкинуті чотири останні. Обґрунтування цього нещодавно було опубліковано в журналі «Вісник»¹. Працювати можна лише з методом ПНЦ, який є пріоритетним. І тут ми стикаємося з ситуацією, коли його застосування також є неможливим.

Справді, метод ПНЦ пропонує розглядати зовнішні зіставні операції (як аналогічна ціна формується в інших компаніях) і внутрішні зіставні операції (ціна в аналогічних ситуаціях з непов'язаними особами в нашій (власній) компанії). Знайти інформацію про аналогічні операції «виплата зарплати непов'язаному нерезиденту» у конкурентів неможливо, оскільки це є комерційною таємницею і не публікується у відкритих джерелах. Крім того, дуже специфічним є і власне «товар» (праця), ціна за який (зарплата) має бути предметом аналізу.

Навіть у разі виявлення, що є малоймовірним, у конкурентів інформації про аналогічний товар і його ціну необхідно проаналізувати «аналогічність» такого товару. А щодо операції з виплати зарплати ми повинні врахувати не лише назву посади топ-менеджера (оскільки практично із 100-відсотковою вірогідністю тільки у топ-менеджера її розмір становитиме понад 10 млн грн на рік), а й інші чинники. Наприклад, кількість фактично відпрацьованих людино-годин, досвід роботи, наявність і ефективність професійних зв'язків тощо настільки ж складно оцінити.

Залишаються лише «внутрішні зіставні» операції. Тобто ми з метою проведення аналізу повинні знайти в нашій компанії зарплату іншого працівника, який є непов'язаною особою, посідає аналогічну посаду, виконує ті самі функції, має такий самий профе-

¹Детальніше про це див.: Руденко В. Зарплата нерезидента: проблеми ТЦУ-аналізу // Вісник. Офіційно про податки. — 2019. — № 15. — С. 29-32 (прим. ред.).

ціоналізм/зв'язки/ефективність. Зрозуміло, що пошук такого альтернативного варіанту приречений на провал. Справді, рівень річної зарплати в розмірі 10 млн грн свідчить про те, що зазвичай такий працівник в компанії існує «в одному екземплярі». У результаті ми не зможемо знайти інформацію для розрахунку ціни за принципом «витягнутої руки», як того вимагає ПКУ. Ситуація тупикова. Втім вихід є. Про нього — нижче.

Проблема 2. Давайте подумаємо: чому виникла така абсурдна ситуація, коли виплата зарплати стала контрольованою операцією? Так, такого висновку можна дійти виходячи з букви закону (ПКУ). Ну а якщо по суті? Давайте пригадаємо, що методологія (податкового) трансфертного ціноутворення виникла як спосіб боротьби з «переміщенням прибутку» в транснаціональних корпораціях (ТНК), який переміщувався в офшори чи інші низькоподаткові юрисдикції, що давало змогу ТНК економити корпоративний податок на прибуток за рахунок «дельти» в ставках цього податку в різних юрисдикціях. Що принцип «витягнутої руки» (в «біблії ТЦУ-шника» — Керівництві ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб) говорить про контрольовані операції між асоційованими підприємствами? Так, Україна не є членом ОЕСР, Керівництво ОЕСР не імplementовано в наше законодавство. І вони нам не указ. Але суті це не змінює.

Просто колись, коли в Україні поспіхом запроваджувалися правила ТЦУ, майже 500 сторінок Керівництва ОЕСР жорстко стиснули до розміру однієї статті в ПКУ. Звісно, «при стисненні і обрізанні зайвого» багато важливих понять і норм Керівництва ОЕСР було відкинуто. Багато довелося «перекроювати на місці», дещо змінюючи зміст і адаптуючи до місцевих умов. Деякі норми потрібно було підсилити (запровадження тих самих штрафів!). Так з'явилася ст. 39 ПКУ про трансфертне ціноутворення...

У ситуації, що розглядається, ми бачимо частину вищезазначених процесів «стиснення, видалення зайвого, трохи коригувань», коли замість вимоги застосування норм ТЦУ для операцій між асоційованими підприємствами видалили власне поняття «асоційовані підприємства», замінивши терміном «особа». Таке ось «трохи коригування». «Трохи» не підходило «асоційовані» — дуже хотілося «запхнути» в контрольовані операції та операції з «непов'язаними» офшорами. «Трохи» не підходило «підприємства» — потрібно ж було «втиснути» і філії/представництва.

У результаті ми на сьогодні маємо таку абсурду ситуацію: ТЦУ-контрольовану операцію з виплати зарплати пов'язаному нерезиденту.

Пропозиції автора щодо вирішення ситуації. Слід визнати чесно, що ситуація — абсурдна, тому потрібно внести зміни до ПКУ, виключивши навіть теоретичну можливість розгляду операції з виплати зарплати як контрольованої операції.

До моменту набрання чинності зазначеними змінами слід видати податкове роз'яснення такого змісту:

- віднесення операцій до контрольованих має на меті можливість проконтролювати таку операцію на відповідність принципу «витягнутої руки» із застосуванням методів встановлення такої відповідності, передбачених п. 39.3 ст. 39 Кодексу.
- оскільки жоден із методів не може бути застосований до господарської операції з виплати зарплати нерезиденту, а отже, не існує законодавчо визначеної можливості проконтролювати таку операцію на відповідність принципу «витягнутої руки», визнання такої операції контрольованою та включення її до Звіту про контрольовані операції не має сенсу.

Цей текст майже дослівно цитує аргументацію Мінфіну про визнання неконтрольованими операцій з виплати дивідендів у грошовій формі нерезидентам (лист Мінфіну від 26.09.2018 р. № 11420-10-10/25191). Чому б не скористатися наявним досвідом!