

## КОНТРОЛИРУЕМЫЕ ОПЕРАЦИИ? НЕ ЗАБУДЬТЕ ЗАРПЛАТУ!

В течение времени действия отечественных правил трансфертного ценообразования (далее – ТЦО) преимущественное количество контролируемых хозяйственных операций составляли операции по купле/продаже товаров и другие операции с нерезидентами, прямо названные в пп. 39.2.1.4 Налогового кодекса (далее – НК). Поэтому признание налоговиками контролируемых операций по выплате (начислению) заработной платы физлицам-нерезидентам породило сомнения в бизнес-сообществе относительно правомерности принятых контролерами решений.

На запрос ГФС Минфин в своих письмах от 01.02.19 г. № 11420-08-63/2874 (далее – Письмо № 11420, см. «БАЛАНС», 2019, № 22-23, с. 10) разъясняет свою позицию по этому вопросу.

Основные выводы Письма № 11420 заключаются в следующем:

- операции по выплате (начислению) заработной платы физлицам-нерезидентам следует отражать в отчете о контролируемых операциях, если эти операции одновременно соответствуют всем условиям (критериям), предусмотренным ст. 39 НК для идентификации контролируемых операций;
- любые подробные выводы об отнесении конкретных хозяйственных операций к контролируемым предоставляются только по результатам подробного изучения условий операции, анализа существенных обстоятельств осуществления соответствующих операций и первичных документов.

Указанные рекомендации общеизвестны, но они не раскрывают специфические особенности осуществления ТЦО-анализа зарплатных операций. Итак, заполним этот пробел.

### Налоговое резидентство физлица

По правилам ТЦО контролируемые признаются операции, осуществляемые **исключительно с нерезидентами**, к которым, согласно определению в НК, кроме юридических лиц относятся также и физические лица.

Из приведенного вытекает, что операции с физлицами-резидентами не подпадают под ТЦО-контроль. Поэтому, принимая на работу иностранца, нужно оценить резидентский статус наемного работника (чтобы понимать, какими будут налоговые последствия этого шага). Что при этом нужно учитывать работодателю?

В отечественном законодательстве понятия «резидентство» и «гражданство» не являются тождественными. Согласно нормам НК резидентский статус лица определяется в целях налогообложения. Поэтому гражданин нашей страны

одновременно может не быть ее резидентом. И наоборот – статус налогового резидента Украины может получить и гражданин другой страны.

Нерезидентами признаются физические лица, которые не являются резидентами Украины (пп. «в» пп. 14.1.122 НК). Статус резидента в Украине определяется в соответствии с положениями пп. 14.1.213 НК, в частности физлицо-резидент – это физическое лицо, которое **имеет место жительства в Украине**.

Если физическое лицо имеет место жительства также в иностранном государстве, оно считается резидентом Украины, если имеет место **постоянного** жительства в Украине; если лицо имеет место постоянного проживания также в иностранном государстве, оно считается резидентом, если имеет более тесные личные или экономические связи (так называемый центр жизненных интересов, далее – ЦЖИ) в Украине.

Достаточным (но не исключительным) условием определения места нахождения центра жизненных интересов физического лица является место постоянного проживания членов его семьи или его регистрации как субъекта предпринимательской деятельности.

Следует заметить, что установление ЦЖИ физического лица довольно проблематично из-за отсутствия определения этого понятия в НК. В комментарии к Модельной Конвенции ОЭСР предложены следующие признаки ЦЖИ физического лица: семейные и социальные связи; занятость; политическая, культурная и другая деятельность; место ведения бизнеса или место, из которого лицо управляет своей собственностью.

Поскольку этот перечень не является исчерпывающим и к тому же имеет характер рекомендаций, украинские суды во время рассмотрения спорных ситуаций могут применять его по своему усмотрению.

Допустим, государство, в котором физическое лицо имеет ЦЖИ, нельзя определить, или физическое лицо не имеет места постоянного проживания ни в одном из государств мира. В таком случае оно считается резидентом, **если находится в Украине не менее 183 дней** (включая день приезда и отъезда) в течение периода или периодов налогового года.

**Документами, которые подтверждают пребывание иностранца на таможной территории Украины более 183 календарных дней**, являются паспорт и/или иммиграционная карточка, справка из пограничной службы, а также документы, на основании которых он временно (постоянно) проживает в Украине.

**Теперь о гражданстве.** Если гражданин Украины получил гражданство (подданство) другого государства или государств, то в правовых отношениях с Украиной он признается только гражданином Украины. Также если иностранец получил гражданство Украины, то в правовых отношениях с Украиной он признается только гражданином Украины (ст. 2 Закона от 19.01.01 г. № 2235-III «О гражданстве Украины»).

**Если невозможно определить резидентский статус физического лица, используя предыдущие нормы,** физлицо считается резидентом, если оно является гражданином Украины.

Достаточным основанием для определения лица резидентом является самостоятельное определение им основного местожительства на территории Украины в порядке, установленном НК, или его регистрация как самозанятого лица.

Также нужно принимать во внимание норму пп. 170.10.4 НК. А именно: по результатам отчетного налогового года, в котором иностранец приобрел статус резидента Украины, он должен подать годовую налоговую декларацию, в которой указывает доходы с источником их происхождения в Украине и **иностранные доходы**.

Как видим, признание резидентства является сложной и многоэтапной процедурой с негарантированным результатом.

#### **Критерии контролируемости зарплатных операций**

Хозяйственные операции плательщика налога на прибыль признаются контролируемыми, если они одновременно соответствуют четырем критериям.

Первый критерий – это субъектный статус нерезидента-контрагента (субъектный критерий). Второй и третий критерии касаются двух стоимостных показателей операций с нерезидентами (стоимостные критерии). Четвертый критерий определяется влиянием хозяйственной операции на объект налогообложения (критерий влияния).

Рассмотрим, какие из приведенных критериев можно применять для идентификации контролируемости зарплатных операций.

#### **Субъектный критерий**

Под действие субъектного критерия теперь подпадают хозяйственные операции, осуществляемые с нерезидентом, который относится хотя бы к одной из пяти групп контрагентов.

**Первая группа** – это нерезиденты – связанные лица (пп. «а» пп. 39.2.1.1 НК). Правила определения связанных лиц установлены пп. 14.1.159 НК. Поэтому

если физлицо-нерезидент (далее – работник-нерезидент) работает в украинской компании, отношения с которой подпадают под определение «связанности», то начисление и выплата зарплаты такому работнику может быть контролируемой операцией.

**Вторая группа** – комиссионеры-нерезиденты, через которых проводятся внешнеэкономические хозяйственные операции. Комиссионерами в таких операциях могут быть как юридические, так и физические лица. Но наемный работник не может быть комиссионером-посредником по отношению к своему предприятию. Взаимоотношения наемного работника-нерезидента с украинским работодателем регулируются трудовым законодательством и предусматривают выплату зарплаты. При данных обстоятельствах действие «комиссионного» критерия не распространяется на зарплату работников-нерезидентов.

**Третья группа** – нерезиденты, которые зарегистрированы в государствах (на территориях), включенных в перечень государств (территорий), утвержденный КМУ в соответствии с пп. 39.2.1.2 НК, или которые являются резидентами этих государств (пп. «в» пп. 39.2.1.1 НК). Перечень таких государств на практике называют перечнем низконалоговых юрисдикций.

Один из критериев для формирования перечня учитывает уровень налогообложения (ставки налогов) **исключительно юрлиц-нерезидентов**, которые платят налог на прибыль предприятий (корпоративный налог). Исходя из этого логично допустить, что действие «низконалогового» критерия не распространяется на операции с физическими лицами при условии, что соответствующее государство (территория) не подпадает под действие двух других критериев.

Но в данном случае логические предположения не являются очевидными, поскольку в пп. «в» пп. 39.2.1.1 НК речь идет о нерезидентах из низконалоговых юрисдикций без деления их на юридические и физические лица. Поэтому у налоговиков **есть формальные основания контролировать операции с физлицами-нерезидентами**. По мнению автора, разъяснения от ГФС или Минфина на этот счет помогут устранить имеющуюся неопределенность в понимании рассмотренных норм.

**Четвертая группа** – нерезиденты, которые не платят налог на прибыль (корпоративный налог), в том числе с доходов, полученных за пределами государства регистрации таких нерезидентов, и/или не являются налоговыми резидентами государства, в котором они зарегистрированы как юрлица. Операции с нерезидентами из перечня ОПФ находятся вне «фокуса» нашего анализа, поскольку осуществляются исключительно с юрлицами.

**Пятая группа** – нерезиденты, которые осуществляют хозоперации со своим украинским представительством (пп. «г» пп. 39.2.1.1 НК). В данном случае хозоперации осуществляются между двумя нерезидентами, которыми в соответствии с пп. 14.1.122 НК являются украинское представительство и его главный офис за рубежом. По мнению автора, этот критерий является неприемлемым для зарплатных операций.

В случае фискального подхода на контролируемость должна тестироваться зарплата наемного нерезидента, который работает в представительстве. То есть имеем такую цепочку контролируемых операций, в которой задействованы исключительно нерезиденты. Сначала главный офис (нерезидент) перечисляет средства на зарплату своему представительству в Украине. Представительство (нерезидент) начисляет и выплачивает зарплату наемному нерезиденту-физлицу. Не многовато ли контроля для одной операции?

### Стоимостные критерии

Для определения объема контролируемых операций с нерезидентами пп. 39.2.1.7 НК установлены два стоимостных критерия.

В общем случае стоимостные критерии «работают» только при условии одновременного превышения двух стоимостных порогов контролируемости (150 млн грн. годового дохода и 10 млн грн. объема хозяйственных операций соответственно) за налоговый (отчетный) год.

**Для постоянных представительств применяется только один стоимостный критерий.** Операции считаются контролируемыми, если объем хозяйственных операций между нерезидентом и его представительством, определенный по правилам бухгалтерского учета, превышает 10 млн грн. (за вычетом косвенных налогов) за соответствующий налоговый (отчетный) год. Превышение указанного лимита автоматически делает операцию по начислению и выплате зарплаты – контролируемой.

### Критерий влияния

Осуществление хозяйственной операции с «контролируемыми» субъектами еще не делает саму операцию контролируемой. Важным является влияние такой операции на объект обложения налогом на прибыль. В пп. 39.2.1.1 НК контролируемые операциями с «контролируемыми» нерезидентами считаются «...хозяйственные операции налогоплательщика, **которые могут влиять на объект обложения налогом на прибыль предприятий налогоплательщика...**».

Наличие такого влияния является обязательным условием для целей ТЦО всех видов «...операций, договоров или договоренностей, документально

подтвержденных или не подтвержденных, **которые могут влиять на объект обложения налогом на прибыль предприятий налогоплательщика...**» (пп. 39.2.1.4 НК). Поэтому недаром налоговики в Индивидуальной налоговой консультации ГФС от 22.06.17 г. № 768/6/99-99-15-02-02-15/ІПК называют критерий влияния «...**определяющим условием для признания операций контролируемыми**».

Расходы на оплату труда наемных нерезидентов включаются в состав расходов отчетного периода и однозначно влияют на объект налогообложения. Но в перечень видов операций, которые могут быть контролируемыми, операция по выплате (начислению) зарплаты не включена. Хотя этот перечень не является исчерпывающим, исключение из него зарплаты, по мнению автора, не случайность. Ведь эта операция относится к наиболее распространенным хозяйственным операциям и ее нельзя случайно «забыть». Поэтому ее отсутствие в перечне свидетельствует не об ошибке законодателя, а о его непонимании неконтролируемости зарплатных операций.

### Методы ТЦО-анализа

Установление соответствия условий контролируемой операции принципу «вытянутой руки» осуществляется с помощью методов, определенных пп. 39.3.1 НК. Указанная норма предусматривает применение одного из следующих методов: сравнительной неконтролируемой цены (СНЦ); цены перепродажи; «расходы плюс»; чистой прибыли; распределения прибыли. Рассмотрим возможность их применения для анализа зарплатных операций.

**Метод цены перепродажи.** Согласно пп. 39.3.4.1 НК, валовую рентабельность от перепродажи товаров (работ, услуг), приобретенных в контролируемой операции, следует сравнивать с валовой рентабельностью от перепродажи товаров (работ, услуг), которая получается в сопоставимых неконтролируемых операциях.

Этот метод нам нельзя применять по определению. Ведь у нас нет никаких товаров, работ, услуг. И начисленная зарплата никому не перепродается.

Аналогично отклоним и **метод «расходы плюс»**, предусмотренный пп. 39.3.5.1 НК. Данный метод заключается в сравнении валовой рентабельности себестоимости продажи товаров (работ, услуг) в контролируемой операции с аналогичным показателем рентабельности в сопоставимых неконтролируемых операциях.

Причина отказа от этого метода та же, что и в предыдущем методе: нет товаров (а также работ, услуг), поэтому нет ни себестоимости продажи этих объектов, ни рентабельности.

**Метод чистой прибыли** является наиболее универсальным. Его используют в случае отсутствия или недостаточности информации для обоснования уровня сопоставимости контролируемых и неконтролируемых операций. Согласно пп. 39.3.6.1 НК, метод заключается в сравнении соответствующего финансового показателя рентабельности в контролируемой операции (чистой прибыли на основе соответствующей базы (расходы, продажа, активы) или показателя рентабельности операционных расходов) с соответствующим показателем рентабельности в сопоставимой (сопоставимых) неконтролируемой (неконтролируемых) операции (операциях).

Применение метода чистой прибыли базируется на использовании показателей рентабельности, перечень которых приведен в пп. 39.3.2.5 НК (там **семь показателей**).

Сразу отбрасываем **пять** показателей: валовая рентабельность; валовая рентабельность себестоимости; чистая рентабельность; чистая рентабельность расходов; рентабельность операционных расходов. Для их расчета используются показатели, которые так или иначе связаны с реализацией товаров (работ, услуг): валовая прибыль и чистый доход (выручка) от реализации товаров (работ, услуг); себестоимость реализованных товаров (работ, услуг); прибыль от операционной деятельности и т. п. В нашем же случае нет предмета реализации, поэтому отсутствуют показатели, измеряющие ее эффективность.

В остатке **два показателя**: рентабельность активов и рентабельность капитала, которые, **по мнению автора, также нельзя применить**.

Возьмем, например, **рентабельность активов**. Она определяется как отношение прибыли от операционной деятельности к текущей рыночной стоимости необоротных и оборотных активов (кроме текущих финансовых инвестиций и денежных средств и их эквивалентов), которые прямо или косвенно используются в контролируемой операции. В случае отсутствия необходимой информации о текущей рыночной стоимости активов рентабельность активов может определяться на основании данных бухгалтерской отчетности.

А какие, собственно, активы используются в контролируемой операции по выплате зарплаты? Может, кто-то и знает. Так пусть расскажет, как найти микроскопическую часть активов, которые используются для начисления зарплаты.

Последний метод – **метод распределения прибыли**, установленный пп. 39.3.7.1 НК. Он заключается в выделении каждому лицу, которое при-

нимает участие в контролируемой (контролируемых) операции (операциях), части общей прибыли (или убытка), полученной по результатам осуществления такой операции, которую бы другое несвязанное лицо получило от участия в сопоставимой (сопоставимых) неконтролируемой (неконтролируемых) операции (операциях). На практике этот метод практически не применяется из-за его сложности, которую в нашем случае еще и повышает специфика зарплатной операции.

Наиболее приоритетным из всех методов является **метод СНЦ** (пп. 39.3.3.1 НК). Он базируется на сравнении цены, примененной в контролируемой операции, с ценой в сопоставимой (сопоставимых) неконтролируемой (неконтролируемых) операции (операциях), которые фактически осуществлены налогоплательщиком (другими лицами), или на основании информации, полученной из источников, определенных пп. 39.5.3 НК.

Автор считает, что этот метод также сложно применять.

Во-первых, формально у нас нет цены операции, а также операции как таковой, которая включена в перечень контролируемых.

Во-вторых, неизвестно, как обеспечить сопоставимость сравниваемых операций. Ведь для этого нужно сравнивать зарплату наемного нерезидента с зарплатой другого «неконтролируемого» работника на аналогичной должности. При этом сопоставимость таких операций теоретически обеспечивается одинаковым набором должностных обязанностей, которые каждый работодатель формирует по своему усмотрению. Также известно, что даже в рамках одной должности зарплата зависит от эффективности труда и может отличаться в разы.

В-третьих, зарплата работников практически на всех предприятиях является коммерческой тайной. Сейчас в существующих информационных базах данные относительно зарплатных операций отсутствуют. Тем более нет информации, детализированной до уровня отдельного работника. Воспользоваться данными кадровых агентств также невозможно, поскольку для ТЦО-анализа используются данные по завершённым операциям.

Проблемы с идентификацией и составлением документации по зарплатным операциям объективно существуют. По мнению автора, для их решения необходимо или признать такие операции неконтролируемыми, или подготовить обобщающую налоговую консультацию, которая реально поможет налогоплательщикам в проведении ТЦО-анализа зарплатных операций.

**Владимир РУДЕНКО**, руководитель информационно-аналитического департамента АФ «Сайвена-Аудит»