КОНТРОЛЬОВАНІ ОПЕРАЦІЇ? НЕ ЗАБУДЬТЕ ЗАРПЛАТУ!

Упродовж часу дії вітчизняних правил трансфертного ціноутворення (далі – ТЦУ) переважну кількість контрольованих господарських операцій становили операції з купівлі/продажу товарів та інші операції з нерезидентами, прямо названі у пп. 39.2.1.4 Податкового кодексу (далі – ПК). Тому визнання податківцями контрольованими операцій із виплати (нарахування) заробітної плати фізособам-нерезидентам породило сумніви у бізнес-спільноти щодо правомірності прийнятих контролерами рішень.

На запит ДФС Мінфін у своєму листі від 01.02.19 р. № 11420-08-63/2874 (далі – Лист № 11420, див. «БАЛАНС», 2019, № 22-23, с. 10) роз'яснює свою позицію із цього питання.

Основні висновки Листа № 11420 полягають у такому:

- операції з виплати (нарахування) заробітної плати фізособам-нерезидентам слід відображати у звіті про контрольовані операції, якщо ці операції одночасно відповідають усім умовам (критеріям), передбаченим ст. 39 ПК для ідентифікації контрольованих операцій;
- будь-які детальні висновки про віднесення конкретних господарських операцій до контрольованих надаються тільки за результатами детального вивчення умов операції, аналізу істотних обставин здійснення відповідних операцій і первинних документів.

Зазначені рекомендації є загальновідомими, але вони не розкривають специфічні особливості здійснення ТЦУ-аналізу зарплатних операцій. Отже, заповнимо цю прогалину.

Податкове резидентство фізособи

За правилами ТЦУ контрольованими визнаються операції, що здійснюються **виключно з нерезидентами,** до яких – згідно із визначенням в ПК – крім юридичних осіб належать також і фізичні особи.

З наведеного випливає, що операції з фізособами-резидентами не підпадають під ТЦУ-контроль. Тому, приймаючи на роботу іноземця, треба оцінити резидентський статус найманого працівника (щоб розуміти, якими будуть податкові наслідки цього кроку). Що при цьому треба враховувати роботодавцю?

У вітчизняному законодавстві поняття «резидентство» і «громадянство» не є тотожними. Згідно з нормами ПК резидентський статус особи визначається з метою оподаткування. Тому громадянин нашої країни одночасно може не бути її резидентом. І навпаки – статус податкового резидента України може отримати і громадянин іншої країни.

Нерезидентами визнаються фізичні особи, які не є резидентами України (пп. «в» пп. 14.1.122 ПК). Статус резидента в Україні визначається відповідно до положень пп. 14.1.213 ПК, зокрема фізособа-резидент – це фізична особа, яка **має місце проживання в Україні**.

Якщо фізична особа має місце проживання також в іноземній державі, вона вважається резидентом України, якщо має місце **постійного** проживання в Україні; якщо особа має місце постійного проживання також в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо має більш тісні особисті чи економічні зв'язки (так званий центр життєвих інтересів, далі – ЦЖІ) в Україні.

Достатньою (але не виключною) умовою визначення місця знаходження центру життєвих інтересів фізичної особи є місце постійного проживання членів її сім'ї або її реєстрації як суб'єкта підприємницької діяльності.

Слід зазначити, що встановлення ЦЖІ фізичної особи досить проблематичне через відсутність визначення цього поняття у ПК. У коментарі до Модельної Конвенції ОЕСР запропоновано такі ознаки ЦЖІ фізособи: сімейні та соціальні зв'язки; зайнятість; політична, культурна та інша діяльність; місце ведення бізнесу чи місце, з якого особа управляє своєю власністю.

Оскільки цей перелік не є вичерпним, й до того ж має характер рекомендацій, українські суди під час розгляду спірних ситуацій можуть застосовувати його на свій розсуд.

Припустимо, державу, у якій фізособа має ЦЖІ, не можна визначити, або фізособа не має місця постійного проживання у жодній із держав світу. У такому разі вона вважається резидентом, **якщо перебуває в Україні не менше 183 днів** (включаючи день приїзду та від'їзду) протягом періоду або періодів податкового року.

Документами, що підтверджують перебування іноземця на митній території України понад 183 календарні дні, є паспорт та/або імміграційна картка, довідка з прикордонної служби, а також документи, на підставі яких він тимчасово (постійно) проживає в Україні.

Book ua.indb 11 29.05.2019 20:24:58

Тепер про громадянство. Якщо громадянин України набув громадянство (підданство) іншої держави або держав, то у правових відносинах з Україною він визнається лише громадянином України. Також, якщо іноземець набув громадянство України, то у правових відносинах з Україною він визнається лише громадянином України (ст. 2 Закону від 19.01.01 р. № 2235-III «Про громадянство України»).

Якщо неможливо визначити резидентський статус фізичної особи, використовуючи попередні норми, фізособа вважається резидентом, якщо вона є громадянином України.

Достатньою підставою для визначення особи резидентом є самостійне визначення нею основного місця проживання на території України у порядку, установленому ПК, або її реєстрація як самозайнятої особи.

Також треба брати до уваги норму пп. 170.10.4 ПК. А саме: за результатами звітного податкового року, у якому іноземець набув статусу резидента України, він має подати річну податкову декларацію, у якій зазначає доходи із джерелом їх походження в Україні та **іноземні доходи**.

Як бачимо, визнання резиденства є складною та багатоетапною процедурою з негарантованим результатом.

Критерії контрольованості зарплатних операцій

Господарські операції платника податку на прибуток визнаються контрольованими, якщо вони одночасно відповідають чотирьом критеріям.

Перший критерій – це суб'єктний статус нерезидента-контрагента (суб'єктний критерій). Другий та третій критерії стосуються двох вартісних показників операцій із нерезидентами (вартісні критерії). Четвертий критерій визначається впливом господарської операції на об'єкт оподаткування (критерій впливу).

Розглянемо, які з наведених критеріїв можна застосовувати для ідентифікації контрольованості зарплатних операцій.

Суб'єктний критерій

Під дію суб'єктного критерію наразі підпадають господарські операції, що здійснюються з нерезидентом, який належить хоча б до одної із п'яти груп контрагентів.

Перша група – це нерезиденти – пов'язані особи (пп. «а» пп. 39.2.1.1 ПК). Правила визначення пов'язаних осіб установлені пп. 14.1.159 ПК. Тож, якщо фізособа-нерезидент (далі – працівник-нерезидент) працює в українській компанії, відносини з якою підпадають під визначення «пов'язаності», то нарахування й виплата зарплати такому працівникові 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. Але найманий працівник не може бути комісіонером-посередником по відношенню до свого підприємства. Взаємовідносини найманого працівника-нерезидента з українським роботодавцем регулюються трудовим законодавством і передбачають виплату зарплати. За даних обставин дія «комісійного» критерію не поширюється на зарплату працівників-нерезидентів.

Третя група – нерезиденти, зареєстровані у державах (на територіях), включених до переліку держав (територій), затвердженого КМУ відповідно до пп. 39.2.1.2 ПК, або які є резидентами цих держав (пп. «в» пп. 39.2.1.1 ПК). Перелік таких держав, який на практиці називають переліком низькоподаткових юрисдикцій.

Один із критеріїв для формування переліку враховує рівень оподаткування (ставки податків) **виключно юросіб-нерезидентів**, які сплачують податок на прибуток підприємств (корпоративний податок). Виходячи із цього логічно припустити, що дія «низькоподаткового» критерію не поширюється на операції з фізособами за умови, що відповідна держава (територія) не підпадає під дію інших двох критеріїв.

Але в даному випадку логічні припущення не є очевидними, оскільки в пп. «в» пп. 39.2.1.1 ПК йдеться про нерезидентів із низькоподаткових юрисдикцій без розділення їх на юридичних та фізичних осіб. Тому у податківців **є формальні підстави контролювати операції з фізособами-нерезидентами**. На думку автора, роз'яснення від ДФС або Мінфіну із 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, у якій вони зареєстровані як юрособи. Операції з нерезидентами із переліку ОПФ знаходяться поза «фокусом» нашого аналізу, оскільки здійснюються виключно з юрособами.

Book ua.indb 12 29.05.2019 20:24:58

П'ята група – нерезиденти, які здійснюють госпоперації зі своїм українським представництвом (пп. «ґ» пп. 39.2.1.1 ПК). У даному випадку госпоперації здійснюються між двома нерезидентами, якими відповідно до пп. 14.1.122 ПК є українське представництво і його головний офіс за кордоном. На думку автора, цей критерій є неприйнятним для зарплатних операцій.

У разі фіскального підходу на контрольованість повинна тестуватися зарплата найманого нерезидента, який працює у представництві. Тобто маємо такий ланцюжок контрольованих операцій, у якому задіяні виключно нерезиденти. Спочатку головний офіс (нерезидент) перераховує кошти на зарплату своєму представництву в Україні. Представництво (нерезидент) нараховує та виплачує зарплату найманому нерезиденту-фізособі. Чи не забагато контролю для однієї операції?

Вартісні критерії

Для визначення обсягу контрольованих операцій із нерезидентами пп. 39.2.1.7 ПК встановлено два вартісних критерії.

У загальному випадку вартісні критерії «працюють» лише за умови одночасного перевищення двох вартісних порогів контрольованості (150 млн грн. річного доходу та 10 млн грн. обсягу господарських операцій 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. Перевищення зазначеного ліміту автоматично робить операцію з нарахування та виплати зарплати – контрольованою.

Критерій впливу

Здійснення господарської операції з «контрольованими» суб'єктами ще не робить саму операцію контрольованою. Важливим є вплив такої операції на об'єкт обкладення податком на прибуток. У пп. 39.2.1.1 ПК контрольованими операціями з «контрольованими» нерезидентами вважаються «...господарські операції платника податків, **що можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків**...».

Наявність такого впливу є обов'язковою умовою 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 ПК). Тому недарма податківці в Індивідуальній податковій консультації ДФС від 22.06.17 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 й однозначно впливають на об'єкт оподаткування. Але в перелік видів операцій, що можуть бути контрольованими, операція з виплати (нарахування) зарплати не включена. Хоча цей перелік не є вичерпним, виключення з нього зарплати, на думку автора, не випадковість. Адже 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

Установлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» здійснюється за допомогою методів, визначених пп. 39.3.1 ПК. 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. Згідно з пп. 39.3.4.1 ПК валову рентабельність від перепродажу товарів (робіт, послуг), придбаних у контрольованій операції, слід порівнювати із валовою рентабельністю від перепродажу товарів (робіт, послуг), яка отримується у зіставних неконтрольованих операціях.

Цей метод нам не можна застосовувати за визначенням. Адже у нас немає ніяких товарів, робіт, послуг. І нарахована зарплата нікому не перепродається.

Аналогічно відхилимо і **метод «витрати плюс»**, передбачений пп. 39.3.5.1 ПК. Даний метод полягає у порівнянні валової рентабельності собівартості продажу товарів (робіт, послуг) у контрольованій операції з аналогічним показником рентабельності у зіставних неконтрольованих операціях.

Book ua.indb 13 29.05.2019 20:24:58

Причина відмови від цього методу та ж, що і в попередньому методі: немає товарів (а також робіт, послуг), тож немає ані собівартості продажу цих об'єктів, ані рентабельності.

Метод чистого прибутку є найбільш універсальним. Його використовують у разі відсутності або недостатності інформації для обґрунтування рівня зіставності контрольованих і неконтрольованих операцій. Згідно з пп. 39.3.6.1 ПК 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 показником рентабельності у зіставній (зіставних) неконтрольованій (неконтрольованих) операції (операціях).

Застосування методу чистого прибутку базується на використанні показників рентабельності, перелік яких наведено в пп. 39.3.2.5 ПК (там **сім показників**).

Відразу відкидаємо **п'ять** 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 ж випадку немає 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 застосувати.**

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. То хай розкаже, як знайти мікроскопічну частину активів, що використовуються для нарахування зарплати.

Останній метод – **метод розподілення прибутку,** установлений пп. 39.3.7.1 ПК. 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 через його складність, яку в нашому випадку ще й підвищує специфіка зарплатної операції.

Найбільш пріоритетним з усіх методів є **метод ПНЦ** (пп. 39.3.3.1 ПК). Він базується на порівнянні ціни, застосованої у контрольованій операції, із 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 ПК.

Автор уважає, що цей метод також складно застосовувати.

По-перше, формально у нас немає ціни операції, а також операції як такої, що включена в перелік контрольованих.

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 зіставність таких операцій теоретично забезпечується однаковим набором посадових обов'язків, які кожен роботодавець формує на свій розсуд. Також відомо, що навіть у рамках однієї посади зарплата залежить від ефективності 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 більше немає інформації, деталізованої до рівня окремого працівника. Скористатися даними кадрових агентств також неможливо, оскільки для ТЦУ-аналізу використовуються дані по завершених операціях.

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

Володимир РУДЕНКО, керівник інформаційно-аналітичного департаменту АФ «Сайвена-Аудит»

Book ua.indb 14 29.05.2019 20:24:58