

## Податкова консультація

Державна фіскальна служба України розглянула звернення та, враховуючи позицію Міністерства фінансів України, викладену у листі від 01.02.2019 № 11420-08-63/2874 про віднесення операцій з виплати заробітної плати фізичних осіб-нерезидентів до операцій, які підпадають під визначення контрольованих для цілей трансфертного ціноутворення та, керуючись ст. 52 Податкового кодексу України (далі – Кодекс), повідомляє таке.

Відповідно до п.п 39.2.1.1 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу для цілей нарахування податку на прибуток підприємств контрольованими операціями є господарські операції платника податків, що можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків, а саме:

а) господарські операції, що здійснюються з пов'язаними особами - нерезидентами, в тому числі у випадках, визначених п.п. 39.2.1.5 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу;

б) зовнішньоекономічні господарські операції з продажу та/або придбання товарів та/або послуг через комісіонерів-нерезидентів;

в) господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, зареєстрованими у державах (на територіях), включених до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до підпункту 39.2.1.2 цього підпункту, або які є резидентами цих держав;

г) господарські операції, що здійснюються 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.

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

Також, відповідно до п.п. 39.2.1.4 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу, господарською операцією для цілей трансфертного ціноутворення вважаються 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:

а) операції з товарами, такими як сировина, готова продукція тощо;

б) операції з придбання (продажу) послуг;

в) 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;

г) фінансові операції, включаючи лізинг, участь в інвестиціях, кредитах, комісії за гарантію тощо;

г) операції з купівлі чи продажу корпоративних прав, акцій або інших інвестицій, купівлі чи продажу довгострокових матеріальних і нематеріальних активів;

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

Відповідно до п.п. 14.1.122 п. 14.1 ст. 14 Кодексу нерезиденти - це:

а) іноземні компанії, організації, утворені відповідно до законодавства інших держав, їх зареєстровані (акредитовані або легалізовані) відповідно до законодавства України філії, представництва та інші відокремлені підрозділи з місцезнаходженням на території України;

б) дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва інших держав і міжнародних організацій в Україні;

в) фізичні особи, які не є резидентами України.

Підпунктом 14.1.84 п. 14.1 ст. 14 Кодексу встановлено, що 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.

Відповідно до п. 44.2 ст. 44 Кодексу для об'єкта оподаткування платник податку на прибуток використовує дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності щодо доходів, витрат та фінансового результату до оподаткування.

Статтею 1 Закону України від 16 липня 1999 року № 996 «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.

Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 № 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.

Відповідно до п.п. 134.1.1 п. 134.1 ст. 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 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу визначено, що господарські операції, передбачені підпунктами 39.2.1.1 - 39.2.1.3 і 39.2.1.5 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу, визнаються контрольованими, якщо одночасно виконуються такі умови:

річний дохід платника податків від будь-якої діяльності, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 150 мільйонів гривень (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 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік.

Таким чином, якщо одночасно виконуються вищевказані умови, операції з виплати (нарахування) заробітної плати фізичним особам - нерезидентам можуть вважатися контрольованими для цілей ст. 39 Кодексу, а отже відповідно до п.п. 39.4.2 п. 39.4 ст. 39 Кодексу по таким операціям необхідно подавати звіт про контрольовані операції.

При цьому, п.п. 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 «витягнутої руки».

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

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

Отже, рішення щодо можливості використання джерел інформації для встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» має прийматись в кожному конкретному випадку з урахуванням вимог щодо зіставності комерційних та фінансових умов операцій, встановлених п.п. 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.