

Заробітна плата іноземця в Україні - 30%?

До 2009 року оподаткування доходів фізичних осіб-нерезидентів не привертало особливої уваги спеціалістів. Незважаючи на неоднозначність у врегулюванні цього питання положеннями Закону України від 22.05.03 р. № 889-IV «Про податок з доходів фізичних осіб» (далі - Закон про ПДФО), діяло податкове роз'яснення, затверджене наказом ДПАУ від 29.01.04 р. № 50 (далі - Наказ № 50), згідно з яким заробітна плата іноземних спеціалістів оподатковувалася так само, як і громадян України, - за ставкою 15%.

Навряд чи хтось замислювався над тим, як визначити податкову резидентність таких працівників-іноземців, оскільки практичної необхідності в цьому не було. Проте в 2009 році Державна податкова адміністрація України видала ряд листів, які не вписувалися в практику оподаткування доходів фізичних осіб, що існує більше 4 років, наполягаючи на застосуванні до заробітної плати іноземців ставки податку, що становить 30% (наприклад, листи від 22.09.09 р. № 9345/6/17-0716, від 25.09.09 р. № 9556/6/17-0716, від 04.11.09 р. № 24216/7/17-0717 тощо). На місцях податкові інспекції наполягають на застосуванні до заробітної плати нерезидентів підвищеної ставки і одночасно відмовлялися у визнанні іноземців податковими резидентами України лише у порядку самостійного визначення резидентності. Проте це теж стало непростим завданням: виявляється, тепер для цього необхідно півроку прожити в Україні у поточному календарному році (тобто за логікою податкової раніше липня місяця така довідка не могла б бути видана зовсім)¹.

І ось 18 грудня 2009 року ДПАУ скасувала Наказ № 50, тим самим, напевно, намагаючись поставити крапку в питанні, за якою ставкою оподатковувати зарплату іноземців.

Критерії резидентності

Спочатку розглянемо, як регулюється це питання Законом про ПДФО.

Названий Закон розподіляє суб'єктів оподаткування на резидентів і нерезидентів України. При цьому саме **резидентність** (а не наявність/відсутність громадянства України) є головною ознакою, що визначає розмір ставки податку на доходи у вигляді заробітної плати таких осіб у розмірі 15% або 30%. Відповідно,

¹Наскільки нам відомо, податкова служба може дещо ослабити свою позицію в цьому питанні.

іноземці, як, власне, і громадяни України, можуть бути як резидентами, так і нерезидентами.

Згідно з пп. 1.20.1 Закону про ПДФО резидентність визначається шляхом послідовного застосування таких критеріїв:

1. Місце проживання. Так, у податкових цілях резидентом України визнається особа, що має місце проживання в Україні. Цивільний кодекс України (ст. 29) визначає, що місцем проживання фізичної особи є житловий будинок, квартира, інше приміщення, придатне для проживання у ньому (гуртожиток, готель тощо), у відповідному населеному пункті, в якому фізична особа проживає постійно, переважно або тимчасово.

2. Постійне місце проживання. Якщо місце проживання є і в іншій державі, то фізична особа вважається резидентом, якщо в Україні вона має постійне місце проживання.

3. Особисті або економічні зв'язки (центр життєвих інтересів). У тому випадку, коли постійне місце проживання фізична особа має і в іншій державі, вона вважатиметься резидентом, якщо має тісні особисті або економічні зв'язки (центр життєвих інтересів) в Україні. При цьому сам Закон не уточнює, що необхідно розуміти під такими особистими або економічними зв'язками, як визначати «тісноту» таких зв'язків, тим самим залишаючись відкритим для будь-яких розумних аргументів.

4. Перебування в Україні більше 183 днів протягом календарного року. Якщо особа не має постійного місця проживання у будь-якій з держав, або якщо неможливо визначити центр життєвих інтересів, то вона вважається резидентом, якщо знаходиться в Україні більше 183 днів (включаючи день прибуття та день від'їзду) протягом календарного року.

5. Громадянство України. У разі неможливості визначити резидентність виходячи з наведених вище ознак фізична особа визнається податковим резидентом, якщо вона є громадянином України.

6. Самостійне рішення. Достатньою підставою для отримання статусу податкового резидента України є самостійне визнання такого статусу на підставі подання заяви до районної податкової інспекції та отримання відповідного повідомлення від податкових органів. Також достатнім для визначення резидентності є факт реєстрації фізичної особи самозайнятою особою.



Зазначимо, що за умови наявності чинної Конвенції про уникнення подвійного оподаткування та достатності підстав вважати фізичну особу як резидентом України, так і резидентом іншої договірної держави, застосовуються положення такої Конвенції. Звичайно положення конвенцій дотримуються подібної логіки визначення резидентності фізичної особи, керуючись критеріями місця проживання (постійного проживання) і центру життєвих інтересів, і тільки у разі використання можливостей визначення податкової резидентності на підставі вищезгаданих критеріїв ознака громадянства буде вирішальною. У випадку можливості застосування положень Конвенції постає ряд питань щодо законності застосування Україною підвищеної ставки до доходів нерезидентів, не звертаючи увагу на положення статті Конвенції про недискримінацію, що забороняє будь-яке додаткове або обтяжливе оподаткування нерезидентів порівняно з режимом оподаткування резидентів.

Як стати резидентом

Таким чином, Закон не вимагає дотримання будь-яких формальних процедур для набуття статусу резидента України (або втрати такого статусу). Проте, незважаючи на це, на сьогодні податкові органи України досить фіскально підходять до визначення податкової резидентності іноземців і, не беручи до уваги виконання вищезгаданих умов, передбачених Законом, визнають іноземців податковими резидентами виключно у разі самостійного визначення резидентного статусу та відповідності іншим умовам, самостійно встановленим ДПАУ.

На сьогодні нормативно-правових актів, що регулюють порядок такого «самостійного визначення» податкової резидентності, немає. Наказ ДПАУ від 05.10.04 р. № 581 «Про затвердження примірних форм Заяви фізичної особи - іноземця про самостійне визначення резидентного статусу та Повідомлення працевластувача про самостійне визначення фізичною особою - іноземцем резидентного статусу» (далі - Наказ № 581) встановлює лише форми відповідних документів². Сам Закон про ПДФО (абз. 7 пп. 1.20.1) надсилає до порядку, який має бути встановлений Законом (що ще раз спонукає задуматися про правомочність процедури, по суті самостійно встановленої податковою службою, і щодо того, як часто і з якою легкістю така процедура може змінюватися).

²Міністерство юстиції України в своєму листі від 11.01.10 р. № 19485-0-33-09-20 рекомендує скасувати Наказ № 581, стверджуючи, що форми Заяви не є обов'язковими для фізичних осіб і радить розробити нормативно-правовий акт, який би регулював це питання.

Фактично, на сьогодні при визначенні резидентності фізичної особи податкова служба керується принципами, встановленими оглядовим листом ДПАУ від 23.12.09 р. № 28593/7/17-0717, що містить у тому числі і положення, які явно суперечать Закону. Наприклад, ДПАУ вважає, що статус резидента України іноземці набувають з місяця, у якому видане повідомлення податкового органу про самостійне визначення резидентського статусу таким іноземцем, а згідно з пп. 1.3.2 зазначеного листа - для самостійного визначення свого статусу необхідно підтвердити перебування в Україні протягом 183 днів у звітному періоді (тобто в поточному календарному році)³. Таким чином, ДПАУ стверджує, що протягом одного податкового періоду (року) фізична особа може одночасно бути в двох статусах - резидента і нерезидента України. Вимога ж про перебування в Україні 183 дні явно суперечить положенням Закону про ПДФО, оскільки є самостійною умовою, яка застосовується у разі неможливості визначити резидентність на підставі трьох інших критеріїв: місця проживання, місця постійного проживання і центру життєвих інтересів!

Такий підхід податкової служби до визначення податкової резидентності має всі шанси бути успішно оскарженим в судах. Крім того, враховуючи, що норми Закону про ПДФО в частині оподаткування заробітної плати іноземців не змінювалися, а сам податковий орган на підставі однієї і тієї ж норми займає дві різні позиції (зазначена проти позиції, викладеної у Наказі № 50 та інших листах ДПАУ, наприклад, від 03.11.05 р. № 10522/6/17-3116, від 16.01.06 р. № 427/7/17-0717), є всі підстави задуматися про можливість застосування принципу конфлікту інтересів. На жаль, на сьогодні судової практики з цього питання ще немає.

Як же бути?

Таким чином, застосовувати ставку податку, що становить 15%, до заробітної плати іноземця, який не отримав повідомлення податкового органу про підтвердження статусу резидента, на практиці, ймовірно, викликати бажання податківців донарахувати податкові зобов'язання та штрафні санкції. Це потягне за собою необхідність пояснювати все податковим орга-

³Як ми зазначали вище, податкова служба, наскільки нам відомо, на сьогодні дотримується більш ліберального підходу, а саме: лише перші 183 дні перебування в Україні іноземець не може вважатися податковим резидентом України, в наступних податкових періодах (роках) статус резидентності автоматично не втрачається. Звернемо увагу, що з об'єктивністю цього підходу погодитися все ж таки важко.



нам. Якщо ж такий іноземець ще й є нерезидентом в розумінні Закону про ПДФО, то, напевно, позицію доведеться відстоювати в суді.

Разом з тим необхідно враховувати, що набуття статусу резидента України покладає на іноземця обов'язок задекларувати весь свій світовий дохід, в т.ч. з джерел за межами України, і сплатити з нього податок (що у принципі може бути приводом задуматися про необхідність набуття такого статусу).

Відкритим залишається питання щодо оподаткування попередніх податкових періодів. У своєму нещодавньому листі від 11.02.10 р. № 2718/7/17-0717 ДПАУ правильно зазначила про неприпустимість застосування штрафів стосовно оподаткування заробітної плати нерезидентів за ставкою 15% у минулих

періодах, коли було чинним податкове роз'яснення, затверджене Наказом № 50. Але, судячи з усього, податкова служба вважає, що за таких нерезидентів за згадані минулі періоди податок необхідно доплатити виходячи зі ставки 30%.

Чи варто погоджуватися з таким «поглядом» податкової служби, - це має бути самостійне рішення кожного платника податків.

Іван ЮРЧЕНКО
старший юрист

Владислава МОТРЕНКО
юрист

Юридична Фірма «Василь Кісіль і Партнери»

Як повернути акції

Декілька акціонерів ВАТ виступили засновниками нової юридичної особи – ТОВ шляхом внесення до статутного капіталу ТОВ частини своїх акцій у ВАТ за номінальною вартістю як вкладу.

Пізніше учасниками було прийнято рішення внести як вклад до статутного капіталу ТОВ кошти та повернути собі акції (оформивши акти приймання-передачі). Реєстратор стверджує, що таким чином виконати операцію повернення акцій неможливо, необхідно укласти договір купівлі-продажу.

Чи правий реєстратор? Як можна повернути акції?



Реєстратор правий. Пояснимо чому.

Як зазначено у ст. 13 Закону України від 19.09.91 р. № 1576-XII «Про господарські товариства» вкладом до статутного капіталу господарського товариства можуть бути гроші, **цінні папери**, інші речі або майнові чи інші відчужувані права, що мають грошову оцінку. У цій ситуації як вклади до статутного капіталу ТОВ засновниками були внесені **акції**.

Акція - це іменний цінний папір, який засвідчує майнові права його власника (акціонера), що стосуються акціонерного товариства, включаючи право на отримання дивідендів та право на отримання частини майна АТ у разі його ліквідації, право на управління АТ, а також немайнові права (ст. 6 Закону України від 23.02.06 р. № 3480-IV «Про цінні папери та фондовий ринок»).

Після того, як акції були передані засновниками до статутного капіталу ТОВ (за актами прийому-передачі) до цього товариства **перейшло право власності** на них. Тобто ТОВ стало акціонером замість своїх засновників (відповідно до тієї частини акцій, яка була внесена до статутного капіталу).

Передавши свої акції до статутного капіталу ТОВ, засновники товариства як компенсацію отримали

корпоративні права у ТОВ (а не кошти як під час купівлі-продажу). Фактично засновники ТОВ обміняли одні корпоративні права (у ВАТ) на інші - у ТОВ.

Рішення засновників про внесення до статутного капіталу кошти та повернення акцій, по суті, є неправильним. Адже статутний капітал вже сформовано, ТОВ створено. У такій ситуації внесення до статутного капіталу коштів розглядається як його **збільшення**. Неможливо і просто передати акції за актом приймання-передачі від ТОВ до засновників, не зробивши відчуження, оскільки вони вже є власністю товариства.

ТОВ може продати ці акції або подарувати їх засновникам. Ще один варіант: ТОВ поступається акціями самому акціонерному товариству, а потім їх викуповують акціонери, які є засновниками ТОВ.

Таким чином, повернення акцій до засновників можливе лише **в результаті їх відчуження** новим власником - ТОВ (за договором купівлі-продажу або дарування). Викупивши акції або отримавши їх у подарунок, засновники знову можуть стати їх власниками.

Віта ВАСИЛЕНКО
юрист