

Заработная плата иностранца в Украине - 30%?

До 2009 года налогообложение доходов физических лиц – нерезидентов не занимало особого внимания специалистов. Несмотря на неоднозначность в регулировании данного вопроса положениями Закона Украины от 22.05.03 г. № 889-IV «О налоге с доходов физических лиц» (далее – Закон об НДФЛ), действовало налоговое разъяснение, утвержденное приказом ГНАУ от 29.01.04 г. № 50 (далее – Приказ № 50), согласно которому заработная плата иностранных специалистов облагалась так же, как и граждан Украины, - по ставке 15%.

Едва ли кто-то задумывался о том, как определить налоговую резидентность таких работников-иностранцев, поскольку практической необходимости в этом не было. Однако в 2009 году Государственная налоговая администрация Украины издала ряд писем, которые не вписывались в существующую более 4 лет практику налогообложения доходов физических лиц, настаивая на применении к заработной плате иностранцев ставки налога, составляющей 30% (например, письма от 22.09.09 г. № 9345/6/17-0716, от 25.09.09 г. № 9556/6/17-0716, от 04.11.09 г. № 24216/7/17-0717 и пр.). На местах налоговые инспекции начали настаивать на применении к заработной плате нерезидентов повышенной ставки и одновременно отказывали в признании иностранцев налоговыми резидентами Украины, кроме как в порядке самостоятельного определения резидентности. Однако это тоже стало непростой задачей: оказывается, теперь для этого необходимо полгода прожить в Украине в текущем календарном году (следуя логике налоговой, ранее июля месяца такая справка не могла бы быть выдана вовсе)¹.

И вот 18 декабря 2009 года ГНАУ отменила Приказ № 50, тем самым, наверное, пытаясь поставить точку в вопросе о том, по какой ставке облагать зарплату иностранцев.

Критерии резидентности

Сначала рассмотрим, как регулируется данный вопрос Законом об НДФЛ.

Данный Закон подразделяет субъектов налогообложения на резидентов и нерезидентов Украины. При этом именно **резидентность** (а не наличие/отсутствие гражданства Украины) является главным признаком, определяющим размер ставки налога на доходы в виде заработной платы таких лиц в размере 15% или 30%. Таким образом, иностранцы, как, соб-

ственно, и граждане Украины, могут быть как резидентами, так и нерезидентами.

Согласно пп. 1.20.1 Закона об НДФЛ резидентность определяется путем **последовательного** применения следующих критериев:

1. Место жительства. Так, в налоговых целях резидентом Украины признается лицо, имеющее место жительства в Украине. Гражданский кодекс Украины (ст. 29) определяет, что местом жительства физического лица является жилой дом, квартира, другое помещение, пригодное для проживания в нем (общежитие, отель и т.п.), в соответствующем населенном пункте, в котором физическое лицо проживает постоянно, преимущественно или временно.

2. Постоянное место жительства. Если место жительства есть и в другом государстве, то физическое лицо считается резидентом, если в Украине оно имеет постоянное место жительства.

3. Личные или экономические связи (центр жизненных интересов). В том случае, когда постоянное место жительства физическое лицо имеет и в другом государстве, оно будет считаться резидентом, если имеет более тесные личные или экономические связи (центр жизненных интересов) в Украине. При этом сам Закон не уточняет, что необходимо понимать под такими личными или экономическими связями, как определять «тесноту» таких связей, тем самым оставаясь открытым для любых разумных аргументов.

4. Пребывание в Украине более 183 дней в течение календарного года. Если лицо не имеет постоянного места жительства в любом из государств, или если невозможно определить центр жизненных интересов, то оно считается резидентом, если находится в Украине более 183 дней (включая день прибытия и день отъезда) в течение календарного года.

5. Гражданство Украины. При невозможности определить резидентность исходя из приведенных выше признаков физическое лицо признается налоговым резидентом, если оно является гражданином Украины.

6. Самостоятельное решение. Достаточным основанием для получения статуса налогового резидента Украины является самостоятельное признание такого статуса на основании подачи заявления в районную налоговую инспекцию и получения соответствующего уведомления от налоговых органов. Также достаточным для определения резидентности является факт регистрации физического лица самозанятым лицом.

Отметим, что при условии наличия действующей Конвенции об избежании двойного налогообложения

¹Насколько нам известно, налоговая служба может несколько ослабить свою позицию в этом вопросе.



и достаточности оснований считать физическое лицо как резидентом Украины, так и резидентом другого договорного государства, применяются положения такой Конвенции. Обычно положения конвенций следуют схожей логике определения резидентности физического лица, руководствуясь критериями места проживания (постоянного проживания) и центра жизненных интересов, и только в случае исчерпания возможностей определения налоговой резидентности на основании вышеуказанных критериев признак гражданства будет решающим. В случае возможности применения положений Конвенции вызывает ряд вопросов законность применения Украиной повышенной ставки к доходам нерезидентов без внимания к положениям статьи Конвенции о недискриминации, запрещающей любое дополнительное или более обременительное налогообложение нерезидентов по сравнению с режимом налогообложения резидентов.

Как стать резидентом

Таким образом, Закон не требует соблюдения каких-либо формальных процедур для приобретения статуса резидента Украины (или утраты такого статуса). Однако, несмотря на это, в настоящее время налоговые органы Украины крайне фискально подходят к определению налоговой резидентности иностранцев и, не принимая во внимание выполнение вышеуказанных условий, предусмотренных Законом, признают иностранцев налоговыми резидентами исключительно в случае самостоятельного определения резидентского статуса и соответствия другим условиям, самостоятельно установленным ГНАУ.

В настоящее время нормативно-правовых актов, регулирующих порядок такого «самостоятельного определения» налоговой резидентности, нет. Приказ ГНАУ от 05.10.04 г. № 581 «Об утверждении примерных форм Заявления физического лица - иностранца о самостоятельном определении резидентского статуса и Уведомления работодателя о самостоятельном определении физическим лицом - иностранцем резидентского статуса» (далее – Приказ № 581) устанавливает только формы соответствующих документов². Сам Закон об НДФЛ (абз. 7 пп. 1.20.1) отсылает к порядку, который должен быть установлен Законом (что еще раз заставляет задуматься о правомочности процедуры, по сути, самостоятельно установленной налоговой службой, и о том, как часто и с какой легкостью такая процедура может меняться).

²Министерство юстиции Украины в своем письме от 11.01.10 г. № 19485-0-33-09-20 рекомендует отменить Приказ № 581, утверждая, что формы Заявления не являются обязательными для физических лиц и советует разработать нормативно-правовой акт, который бы регулировал данный вопрос.

Фактически, в настоящее время при определении резидентности физического лица налоговая служба руководствуется принципами, установленными обзорным письмом ГНАУ от 23.12.09 г. № 28593/7/17-0717, которое содержит в том числе и положения, явно противоречащие Закону. К примеру, ГНАУ считает, что статус резидента Украины иностранцы приобретают с месяца, в котором выдано уведомление налогового органа о самостоятельном определении резидентского статуса таким иностранцем, а согласно пп. 1.3.2 указанному письму - для самостоятельного определения своего статуса необходимо подтвердить пребывание в Украине в течение 183 дней в отчетном периоде (т.е. в текущем календарном году)³. Таким образом, ГНАУ утверждает, что в течение одного налогового периода (года) физическое лицо может одновременно быть в двух статусах – резидента и нерезидента Украины. Требование же о пребывании в Украине 183 дня явно противоречат положениям Закона об НДФЛ, поскольку является самостоятельным условием, которое применяется в случае невозможности определить резидентность на основании трех других критериев: места проживания, места постоянного проживания и центра жизненных интересов!

Такой подход налоговой службы к определению налоговой резидентности имеет все шансы быть успешно оспоренным в судах. Кроме того, учитывая, что нормы Закона об НДФЛ в части налогообложения заработной платы иностранцев не изменялись, а сам налоговый орган на основании одной и той же нормы занимает две разные позиции (сегодняшняя против позиции, изложенной в Приказе № 50 и других письмах ГНАУ, например, от 03.11.05 р. № 10522/6/17-3116, от 16.01.06 р. № 427/7/17-0717), есть все основания задуматься о возможности применения принципа конфликта интересов. К сожалению, на сегодняшний день сложившейся судебной практики по этому вопросу еще нет.

Как же быть?

Таким образом, применять ставку налога, составляющую 15%, к заработной плате иностранца, который не получил уведомление налогового органа о подтверждении статуса резидента, на практике, вероятно, будет вызывать желание налоговиков доначислить налоговые обязательства и штрафные санкции. Это будет чревато необходимостью объясняться с налоговыми органами. Если же такой иностранец еще и явля-

³Как мы отмечали выше, налоговая служба, насколько нам известно, в настоящее время придерживается более либерального подхода, а именно: только первые 183 дня пребывания в Украине иностранец не может считаться налоговым резидентом Украины, в последующих налоговых периодах (годах) статус резидентности автоматически не теряется. Обратим внимание, что с обоснованностью этого подхода согласиться все же трудно.



ется нерезидентом в понимании Закона об НДФЛ, то, вероятнее всего, позицию придется отстаивать в суде.

Вместе с тем необходимо учитывать, что приобретение статуса резидента Украины возлагает на иностранца обязанность задекларировать весь свой мировой доход, в т.ч. из источников за пределами Украины, и уплатить с него налог (что, в принципе, может послужить поводом задуматься о необходимости приобретения такого статуса).

Открытым остается вопрос в отношении налогообложения предыдущих налоговых периодов. В своем недавнем письме от 11.02.10 г. № 2718/7/17-0717 ГНАУ правильно указала о недопустимости применения штрафов в отношении налогообложения заработной платы нерезидентов по ставке 15% в прошлых периодах, когда действовало налоговое разъяснение,

утвержденное Приказом № 50. Но судя по всему, налоговая служба считает, что за таких нерезидентов за указанные прошлые периоды налог необходимо доплатить исходя из ставки 30%.

Стоит ли соглашаться с таким «видением» налоговой службы, - это должно быть самостоятельное решение каждого налогоплательщика.

Иван ЮРЧЕНКО
старший юрист

Владислава МОТРЕНКО
юрист

Юридическая Фирма
«Василь Кисиль и Партнеры»

Как вернуть акции

Несколько акционеров ОАО выступили учредителями нового юридического лица – ООО путем внесения в уставный капитал ООО части своих акций в ОАО по номинальной стоимости в качестве вкладов.

Позднее участниками было принято решение внести как вклад в уставный капитал ООО денежные средства и вернуть себе акции (оформив акты приема-передачи). Регистратор утверждает, что таким образом выполнить операцию возврата акций невозможно, необходимо заключать договор купли-продажи.

Прав ли регистратор? Как можно вернуть акции?



Регистратор прав. Объясним почему.

Как указано в ст. 13 Закона Украины от 19.09.91 г. № 1576-XII «О хозяйственных обществах» вкладом в уставный капитал хозяйственного общества могут быть деньги, **ценные бумаги**, другие вещи или имущественные либо иные отчуждаемые права, имеющие денежную оценку. В рассматриваемой ситуации в качестве вкладов в уставный капитал ООО учредителями были внесены **акции**.

Акция – это именная ценная бумага, которая удостоверяет имущественные права ее собственника (акционера), которые касаются акционерного общества, включая право на получение дивидендов и право на получение части имущества АО в случае его ликвидации, право на управление АО, а также неимущественные права (ст. 6 Закона Украины от 23.02.06 г. № 3480-IV «О ценных бумагах и фондовом рынке»).

После того, как акции были переданы учредителями в уставный капитал ООО (по актам приема-передачи) к данному обществу **перешло право собственности** на них. То есть ООО стало акционером вместо своих учредителей (в соответствии с той частью акций, которая была внесена в уставный капитал).

Передав свои акции в уставный капитал ООО, учредители общества в качестве компенсации получили **корпоративные права** в ООО (а не денежные сред-

ства как при купле-продаже). Фактически учредители ООО обменяли одни корпоративные права (в ОАО) на другие – в ООО.

Решение учредителей о внесении в уставный капитал денежных средств и возврате акций, по сути, является неверным. Ведь уставный капитал уже сформирован, ООО создано. В такой ситуации внесение в уставный капитал денежных средств рассматривается как его **увеличение**. Невозможно и просто передать акции по акту приема-передачи от ООО к учредителям, не совершив отчуждения, поскольку они уже являются собственностью общества.

ООО может продать эти акции или подарить их учредителям. Еще один вариант: ООО уступает акции самому акционерному обществу, а потом их выкупают акционеры, являющиеся учредителями ООО.

Таким образом, возврат акций к учредителям возможен только **в результате их отчуждения** новым собственником – ООО (по договору купли-продажи или дарения). Выкупив акции или получив их в дар, учредители вновь могут стать их обладателями.

Вита ВАСИЛЕНКО
юрист