



Матеріал підготовлено спеціально для ЛІГА:ЗАКОН  
Група компаній "КЕЙНАС"  
E-mail: [info@keynas.com](mailto:info@keynas.com)  
<http://www.keynas.com>  
Тел.: (044) 220-02-30; 220-02-31; (067) 464-35-95

### Послуги з посередництва у працевлаштуванні за кордоном для нерезидента: оподаткування ПДВ

Ні для кого не секрет, що іноземні компанії охоче полюють за українськими мізками та м'язами. Здебільшого для пошуку працівників необхідної кваліфікації вони залучають локальні українські компанії. Зазвичай свої відносини сторони врегульовують угодою про надання послуг із посередництва у працевлаштуванні за кордоном.

За умовами таких угод українська компанія надає нерезиденту послуги з добору персоналу визначеної кваліфікації та направляє його для працевлаштування в нерезидента. Тобто предметом таких угод є не праця (виконання певних дій) фізичних осіб (персоналу), а добір працівників і подальше їх працевлаштування в нерезидента.

Тож з'ясуємо, чи є така послуга об'єктом оподаткування ПДВ у разі, якщо її надають для нерезидента.

На думку податківців, однозначно є. Про це вони зазначають у низці роз'яснень (див., зокрема, [ПК ДФСУ від 19.12.2017 р. № 3047/6/99-99-15-03-02-15/ПК](#), [ГУ ДФС в Одеській області від 12.09.2017 р. № 1913/ПК/15-32-12-02-22](#) і лист ДФСУ від 24.10.2019 р. № 987/6/99-00-07-03-02-15/ПК).

При цьому аргументація контролерів ґрунтується на такому. Згідно з [пп. "а" і "б" п. 185.1 ст. 185 ПКУ](#) об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників податку з постачання товарів/послуг, місце постачання яких відповідно до [ст. 186 ПКУ](#) розташоване на митній території України.

Відповідно до [пп. "г" п. 186.3 ст. 186 ПКУ](#) місцем постачання послуг із надання персоналу, у тому числі якщо персонал працює за місцем здійснення діяльності покупця, вважають місце, в якому отримувач послуг зареєстрований як суб'єкт господарювання, або - у разі відсутності такого місця - місце постійного чи переважного його проживання.

При цьому згідно з [пп. 14.1.183 п. 14.1 ст. 14 ПКУ](#) послуга з надання персоналу - господарська або цивільно-правова угода, відповідно до якої особа, що надає послугу (резидент або нерезидент), направляє в розпорядження іншої особи (резидента або нерезидента) одну або кількох фізичних осіб для виконання визначених цією угодою функцій.

Угода про надання персоналу може передбачати укладання зазначеними фізичними особами трудової угоди або трудового контракту з особою, у розпорядження якої їх направлено. Інші



умови надання персоналу (у тому числі винагорода особи, що надає послугу) визначаються угодою сторін.

На думку податківців, послуги з посередництва у працевлаштуванні за кордоном зовсім не рівноцінні послугам із надання персоналу, а тому до них положення [пп. "г" п. 186.3 ст. 186 ПКУ](#) не можуть бути застосовані. Оскільки ці послуги не зараховано до переліку послуг, визначених [п. п. 186.2 і 186.3 ст. 186 ПКУ](#), то місце їх постачання, за версією контролерів, визначають відповідно до [п. 186.4 ст. 186 ПКУ](#) за місцем реєстрації постачальника таких послуг. Тобто вони є об'єктом оподаткування ПДВ, їх оподатковують у загальновстановленому порядку за ставкою 20 %.

Але чи справді податківці мають рацію?

Як уже було зазначено, визначення терміна "послуга з надання персоналу" наведено в [пп. 14.1.183 п. 14.1 ст. 14 ПКУ](#).

А ось суть послуг із посередництва у працевлаштуванні викладено в [ст. 36 Закону України "Про зайнятість населення" від 05.07.2012 р. № 5067-VI](#) (далі - Закон № 5067). До них зараховано пошук роботи та сприяння у працевлаштуванні особи, добір працівників відповідно до замовлень роботодавців (у тому числі іноземних) у межах укладених із роботодавцями договорів (контрактів).

[Статтею 38 Закону № 5067](#) передбачено, що послуги з посередництва у працевлаштуванні на роботу за кордоном надають відповідно до заявок іноземного роботодавця (його контрагента) щодо вільних робочих місць (вакансій) і лише в межах укладених іноземними суб'єктами господарювання зовнішньоекономічних договорів (контрактів) про надання посередницьких послуг у сфері працевлаштування з метою сприяння підписанню трудового договору (контракту найму).

Як бачимо, хоча обидва види послуг схожі між собою, однак формально вони не зовсім тотожні одна одній. Водночас судова практика засвідчує, що суть послуг із посередництва у працевлаштуванні цілком вписується в контекст наведеного в [ПКУ](#) визначення "послуга з надання персоналу". Суди доходять висновку, що зі змісту [пп. 14.1.183 п. 14.1 ст. 14 ПКУ](#) не вбачається, що фізичні особи, які направляються в розпорядження компаній-нерезидентів, обов'язково мають бути працівниками надавача послуг і перебувати з ним у трудових відносинах, а тому діяльність із посередництва у працевлаштуванні за кордоном відповідає визначенню терміна "послуга з надання персоналу" у [пп. 14.1.183 п. 14.1 ст. 14 ПКУ](#) й підпадає під дію норм [пп. "г" п. 186.3 ст. 186 ПКУ](#).

До таких висновків суди дійшли, зокрема, у [постанові П'ятого апеляційного адміністративного суду від 10.09.2019 р. у справі № 420/6534/18](#), [постановах Одеського апеляційного адміністративного суду від 21.02.2018 р. у справі № 815/1620/17](#) та [від 20.12.2017 р. у справі № 815/4041/17](#).

Суди вважають, що надані нерезидентам послуги з посередництва у працевлаштуванні на роботу за кордоном цілком відповідають усім критеріям, які визначено для послуг із надання



персоналу, оскільки угоди між українськими компаніями - виконавцями й нерезидентами передбачають направлення в розпорядження компаній-нерезидентів фізичних осіб для виконання визначених угодою функцій, нерезидент укладає з такими працівниками трудові контракти. При цьому ані в [пп. 14.1.183 п. 14.1 ст. 14 ПКУ](#), ані в іншій нормі податкового законодавства немає регламентації того, які відносини повинні бути між особою, яка надає персонал, і персоналом, який надають. Зі змісту [пп. 14.1.183 п. 14.1 ст. 14 ПКУ](#) не вбачається, що фізичні особи, які направляються в розпорядження компаній-нерезидентів, мають бути працівниками української компанії - надавача послуг і перебувати з нею у трудових відносинах.

За таких обставин судді доходять висновку, що діяльність із посередництва у працевлаштуванні за кордоном відповідає визначенню терміна "послуга з надання персоналу" в [пп. 14.1.183 п. 14.1 ст. 14 ПКУ](#), підпадає під дію норм [пп. "г" п. 186.3 ст. 186 ПКУ](#), і якщо такі послуги надають нерезиденту, то така операція не є об'єктом оподаткування ПДВ, оскільки місцем постачання таких послуг вважають місце, у якому отримувач послуг зареєстрований як суб'єкт господарювання.

Додатково суди звертають увагу податківців на [п. 56.21 ст. 56 ПКУ](#), відповідно до якого в разі, коли норма [ПКУ](#) чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі [ПКУ](#), або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів, або коли норми одного й того самого нормативно-правового акта суперечать між собою і припускають неоднозначне (множинне) трактування прав й обов'язків платників податків або контролюючих органів, унаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймають на користь платника податків.

Отже, можемо констатувати, що вимоги податківців щодо необхідності оподаткування таких послуг для нерезидента ПДВ незаконні. Тож, якщо підприємство здійснює подібну діяльність, йому потрібно бути готовим до того, що в процесі податкової перевірки можуть виникнути претензії щодо нарахування ПДВ, але в судовому порядку їх поки що можна успішно оскаржити.

*Сергій Кучеренко*

*консультант, KEYNAS GROUP*

Дата підготовки 06.04.2020

© ТОВ "Інформаційно-аналітичний центр "ЛІГА", 2020

© ТОВ "ЛІГА ЗАКОН", 2020