

Ноябрь 2021 г., выпуск № 5

В этом выпуске:

- НПД – что такое хорошо и что такое плохо
- Теперь и ПП стало налоговым агентом
- Когда учесть в расходах комиссию брокера
- Новое ПБУ и налог на имущество с 2022 года

НПД – что такое хорошо и что такое плохо

Письмо ФНС России от 16 сентября 2021 года № АБ-4-20/13183@

Позиция ФНС России

ФНС перечислила признаки подмены трудового договора договором оказания услуг с плательщиком налога на профессиональный доход (далее НПД). Такими признаками являются:

- ✓ организационная зависимость плательщика НПД от своего заказчика;
- ✓ инфраструктурная зависимость от заказчика, то есть плательщик НПД выполняет работу полностью материалами, инструментами и оборудованием заказчика;
- ✓ порядок оплаты услуг плательщику НПД и учет оказываемых услуг аналогичны порядку, установленному ТК РФ.

Комментарии

Несомненно, налоговый режим НПД очень привлекателен, налоговая нагрузка всего 4% или 6% в зависимости от источника средств, отсутствие административной нагрузки и т. п.¹

При введении этого режима законодатель подумал о возможных злоупотреблениях. Так, в статье 6 Федерального закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ, посвященного НПД, закреплено, что доход от оказания услуг по гражданско-правовым договорам не может облагаться НПД при условии, что заказчиками услуг выступают работодатели или лица, бывшие работодателями менее двух лет назад.

Основной целью появления режима НПД было вовлечение доходов широкого пласта самозанятых в систему налогообложения. Тем не менее появление данного разъяснения ФНС может свидетельствовать о том, что использование режима НПД выходит за рамки запланированных целей и может использоваться наравне с УСН для целей снижения налоговой нагрузки корпоративных работодателей (при найме сотрудников по трудовому договору необходимо удерживать НДФЛ по ставке 13% и начислить страховые взносы в размере 30%).

¹ Подробнее см. <https://npd.nalog.ru/#who>

На данный момент нам не известно о существенных налоговых доначислениях компаниям, работающим с физическими лицами на НПД. Однако считаем допустимым провести параллели с обширной судебной практикой по переквалификации гражданско-правовых договоров с физическими лицами, в т.ч. применяющими УСН. Проверяющие ищут взаимоотношения, похожие на трудовые, в особенности взаимоотношения с бывшими работодателями. Они оценивают график работы, внутренний распорядок, характер работы (ориентированный или не ориентированный на конкретный результат, как при оказании услуг), длительность отношений, периодичность выплат, предоставление оборудования и, конечно же, разницу в налоговой нагрузке².

С появлением разъяснения по НПД мы ожидаем, что внимание налоговых органов к вопросам правомерного применения этого режима повысится, поэтому стоит оценить, насколько привлечение физических лиц на НПД в вашем случае не соответствует критериям, приведенным ФНС.

Теперь и ПП стало налоговым агентом

Письмо Минфина России от 3 августа 2021 года № 03-08-13/62064

Позиция Минфина России

Минфин России рассмотрел ситуацию, при которой российское постоянное представительство (ПП) одной иностранной компании выплачивает проценты по займу другой иностранной компании. Он указал, что по действующему законодательству ПП не должно удерживать налог. Вместе с тем он обратил внимание на то, что с 2022 года такая обязанность возникнет согласно поправкам в НК РФ, внесенным Федеральным законом от 02.07.2021 № 305-ФЗ. Удержать налог нужно при условии, что задолженность, по которой выплачиваются проценты, возникла в связи с деятельностью ПП.

Комментарии

Вопрос связан со следующим обстоятельством. В статье 309 НК РФ перечислены доходы, облагаемые налогом у источника. Среди прочего поименованы проценты по долговым обязательствам российских организаций. Из буквального прочтения можно сделать вывод о том, что проценты по долговым обязательствам иностранных организаций не являются теми доходами, с которых нужно удержать налог в РФ. С 2022 года применяется уточненная редакция подп. 3 п. 1 статьи 309 НК РФ, в ней прямо поименованы долговые обязательства иностранных организаций, осуществляющих деятельность через ПП. Можно считать, что законодательный пробел устранен.

Отметим, что налог у источника в РФ по выплаченным за рубеж процентам, как правило, равен нулю по применимому ДИДН. Это означает, что дополнительный налог у источника, вероятнее всего, не возникнет, но увеличится административная нагрузка на плательщика дохода (потребуется получить сертификат резидентства от заимодавца, письмо – подтверждение о том, что он фактический получатель дохода и т. д.).

Также отметим, что долговые обязательства иностранных организаций не могут быть признаны контролируемой задолженностью по п. 2 статьи 269 НК РФ. То есть проценты по ним не могут быть переквалифицированы в дивиденды по правилам недостаточной капитализации, а значит, вопрос с налогом у источника в этом контексте не должен возникнуть. Нам не известно о планах законодателей что-либо изменить в действующих правилах.

Итак, российское ПП должно удерживать налог с выплаченных за рубеж процентов, но таких ситуаций на практике не так уж и много.

Когда учесть в расходах комиссию брокера

Письмо Минфина России от 23 августа 2021 года № 03-03-07/67751

Позиция Минфина России

Минфин России указал, что расходы в виде комиссии депозитария, брокера и биржи являются расходами, связанными с приобретением ценных бумаг, и учитываются для целей налогообложения в момент реализации (погашения) или иного выбытия ценной бумаги.

² См., например, постановления ФАС ЗСО от 24.03.2011 по делу № А03-1259/2010, от 27.04.2011 по делу № А27-6452/2010, от 24.04.2019 по делу № А70-11827/2017, Постановление ФАС ВВО от 08.11.2012 по делу N А29-10639/2011, постановления 7-го ААС от 18.03.2021 по делу № А27-15962/2020, 17-го ААС от 04.12.2014 по делу № А50-14609/2014, Определение Верховного суда РФ от 22.07.2021 № 308-ЭС21-11525

Комментарии

Вопрос возникает в связи со следующим. В статье 280 НК РФ указано, что при выбытии ценных бумаг расходы определяются исходя из цены приобретения ценной бумаги (включая расходы на ее приобретение). Что это за расходы, не уточняется.

Рекомендуем следовать позиции Минфина и «капитализировать» перечисленные выше расходы в налоговых целях. То есть признавать их не в момент осуществления расхода (уплаты комиссии депозитария и т. д.), а в момент выбытия ценной бумаги.

Рассуждая далее, можно вспомнить и другие расходы, в отношении которых возникает аналогичный вопрос: признаем сразу или капитализируем в стоимость ценных бумаг для налоговых целей? Это, например, могут быть проценты по кредиту, за счет которого инвестор смог приобрести ценные бумаги. Есть разные точки зрения. Рекомендуем отслеживать практику в отношении каждого вида расходов.

В заключение отметим, что капитализация расходов в стоимости ценной бумаги влияет не только на период признания таких расходов для целей налогов, но и на саму возможность уменьшить на них налогооблагаемую прибыль. В ряде случаев прибыль от реализации ценных бумаг облагается по ставке 0% (статьи 284.2, 284.2.1 НК РФ). Привязав конкретную сумму к стоимости ценной бумаги, мы ставим возможность ее вычета в зависимость от порядка признания прибыли от реализации ценной бумаги. В этом ключе капитализация может означать потерю расходов для целей налога (в результате ее учета в финансовом результате, облагаемом нулевой ставкой).

Новое ПБУ и налог на имущество с 2022 года

Письмо Минфина России от 12 августа 2021 года № 03-05-05-01/64841

Позиция Минфина России

Минфин России напомнил о применении с 2022 года нового ФСБУ 6/2020 «Основные средства». В разъяснении очень коротко указано, что налоговая база по налогу на имущество организаций определяется исходя из установленных правил по ведению бухгалтерского учета основных средств.

Комментарии

Новое ПБУ вводит новые правила учета: в частности, вводит понятие ликвидационной стоимости объекта основных средств³. Отражение в учете ликвидационной стоимости объектов означает, что база по налогу на имущество будет больше по сравнению с текущими правилами. Обесценение объекта, напротив, уменьшит налогооблагаемую базу.

В СМИ уже появилась критика такого автоматического изменения налога без принятия налогового закона через стандартную процедуру (публичного обсуждения поправок в НК, их одобрения в Государственной Думе и проч.). Возможно, законодатели еще не успели отреагировать на нововведения, возможно, они вообще не планируют что-либо менять в части налогов. По крайней мере в таком документе, как «Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики»⁴, на три ближайших года мы не увидели предложений по изменению НК РФ в данном контексте (в то время как законодатель, например, планирует уточнить НК РФ в связи с введением ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»).

Вероятно, нужно просто смириться с изменением налоговой нагрузки (если в вашем случае она вырастет ввиду увеличения балансовой стоимости основных средств). Вопрос особенно актуален для компаний с большой долей производственной и складской недвижимости, облагаемой НЕ по кадастру.

Также отметим, что с 2022 года вводится ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения». В нем установлены правила оценки капитальных вложений, которые впоследствии сформируют стоимость основного средства. Если в вашей ситуации какие-либо расходы теперь потребуется капитализировать (а раньше вы этого не делали), это также приведет к увеличению налогооблагаемой базы.

Кроме того, вам потребуется проанализировать состав временных разниц в целях расчета отложенного налога на прибыль (ПБУ 18/02). Обратите внимание на то, что новые правила не содержат суммового критерия признания объекта основным средством (при этом в налогах он останется прежним – 100 тыс. рублей⁵). Неплохой повод сблизить бухгалтерский и налоговый учет.

³ Проще говоря, объект не амортизируется до нуля и будет оставаться в балансе (= генерировать налог) вплоть до списания.

⁴ https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=134362-osnovnye_napravleniya_byudzhetoj_nalogovoi_i_tamozhenno-tarifnoj_politiki_na_2022_god_i_na_planovyi_period_2023_i_2024_godov

⁵ П. 1 статьи 256 НК РФ.

Обзор писем Минфина России

Мы будем рады ответить на ваши вопросы.

Руководители налоговой практики PwC:

<https://www.pwc.ru/ru/services/tax-consulting-services/our-team.html>

Руководители юридической практики PwC:

<https://www.pwc.ru/ru/services/legal-services/our-team.html>

Присоединяйтесь к Telegram-каналу
PwC по налогам и праву — **TaxPro**



Be legal. Pay taxes. – новая
рубрика налоговых и юридических
новостей на YouTube



Сведения, содержащиеся в информационных материалах PwC, получены на основе анализа данных из значительного числа источников, носят общий характер и предназначены для ознакомления. Упомянутые сведения не являются профессиональной консультацией, не должны рассматриваться в качестве официальных рекомендаций или позиции PwC. PwC не несет ответственности за ущерб, причиненный каким-либо лицам, если их действия/бездействие стали следствием использования упомянутых сведений. По всем вопросам, связанным с конкретной ситуацией, рекомендуем вам обращаться к специалисту PwC соответствующего направления.

©2021 PwC. Все права защищены.

Под «PwC» понимается международная сеть фирм PricewaterhouseCoopers International Limited или одна или несколько входящих в нее фирм, каждая из которых является самостоятельным юридическим лицом. Более подробная информация представлена на сайте: www.pwc.com/structure.