



Обзор писем Минфина и ФНС России

В этом выпуске:

- НДС на электронные услуги
- Подарочные сертификаты – дорогое удовольствие
- Нулевой НДС на all inclusive
- ИТ-бизнес – так можно ли выделяться?
- Упрощенный порядок получения имущественных вычетов по НДФЛ
- Новый порядок признания курсовых разниц применяется ко всем договорам, в том числе к старым
- Как переоценивать иностранную валюту в банке?
- Как считать курсовые разницы в 2022 году – дискретно или нарастающим итогом?
- Когда можно признать расход, простив долг?
- Возврат излишне удержанного налога при выплате дивидендов резидентам недружественных стран

НДС на электронные услуги с октября 2022 года

Письмо ФНС России от 8 августа 2022 года № СД-4-3/10308@

Позиция ФНС России

ФНС разъяснила три важных вопроса в связи с принятыми весной поправками:

(1) Должен ли иностранный поставщик 25 октября 2022 года подать декларацию по НДС?

По оплаченным и реализованным в третьем квартале электронным услугам иностранный поставщик должен подать декларацию и уплатить НДС, поскольку в третьем квартале все еще действуют текущие нормы НК РФ.

(2) Что делать с услугами, по которым в третьем квартале получен только аванс?

С данных платежей иностранный поставщик должен самостоятельно уплатить НДС и отразить его в декларации за третий квартал 2022 года. Российский покупатель вычит данный НДС в последующие кварталы по мере фактического оказания услуг¹.

(3) Кто уплатит НДС по неэлектронным услугам лиц, зарегистрированных в связи с оказанием электронных услуг.

Эти лица по-прежнему должны самостоятельно уплачивать НДС с оказанных ими неэлектронных услуг. Вместе с тем ФНС указала, что покупатель также вправе уплатить НДС с неэлектронных услуг как налоговый агент с учетом ранее выпущенных писем ФНС РФ (от 24.04.2019 № СД-4-3/7937 и от 30.03.2022 № СД-4-3/3807@).

¹ Методологически вопрос вычета такого НДС является крайне интересным, поскольку в редакции закона, действующей после 1 октября 2022 г., не предусмотрен вычет НДС, уплаченного иностранному поставщику электронных услуг.

Комментарии

После того, как в 2019 году в России была введена обязанность регистрироваться и самостоятельно уплачивать НДС для иностранных поставщиков электронных услуг B2B, данная тема на несколько лет стала предметом обсуждения с деловым сообществом. Весной 2022 года был принят закон, предусматривающий возврат с 1 октября 2022 года к старому порядку уплаты НДС через механизм налогового агента. Вопросы переходного периода, однако, требовали дополнительных пояснений, поэтому письмо ФНС крайне актуально.

Напомним, порядок уплаты НДС с электронных услуг, оказанных физическим лицам, остается прежним: НДС уплачивает иностранный поставщик через свою «НДС-регистрацию».

Подарочные сертификаты – дорогое удовольствие

Письмо от 22 июня 2022 года № 03-07-11/59483

Позиция Минфина России

Минфин России рассмотрел ситуацию, которую мы попробуем изобразить графически



Вопрос магазина заключался в том, может ли он принять к вычету входной НДС по платежу маркетплейсу за сертификат, переданный покупателям магазина в целях стимулирования собственных продаж. Минфин России ответил, что в этих обстоятельствах вычесть входной НДС нельзя.

Отметим, что в вопросе было подчеркнуто, что при передаче сертификата покупателям магазин уплачивает НДС в бюджет со стоимости сертификата (магазин трактует такую передачу как безвозмездную реализацию). В данном письме Минфин не комментировал эту операцию, однако в других письмах (например, от 9 июня 2022 года № 03-07-11/54735) Минфином указывалось на необходимость исчислять НДС при безвозмездной передаче подарочного сертификата. Тем не менее факт исчисления НДС с передачи сертификатов не является достаточным основанием для вычета входного НДС по авансу, уплаченному магазином маркетплейсу.

Комментарии

НК РФ прямо не регулирует описанную ситуацию. Вопросы необходимости и порядка исчисления НДС с подарочных сертификатов остаются неоднозначными.

Исходя из общего правила, на которое сослался Минфин России, для вычета входного НДС нужно приобрести оплаченный товар. В рассматриваемом случае магазин не приобрел товар (подарок по сертификату) под уплаченный аванс.

Согласимся, что если приобретение сертификатов структурировано как предоплата за будущую поставку товара, а далее сертификаты безвозмездно передаются третьим лицам и ими же отовариваются без участия магазина, то вычет НДС магазином по оплате сертификатов, вероятно, будет оспорен.

Рекомендуем при планировании своей маркетинговой стратегии оценивать иные возможные варианты структурирования операций использования подарочных сертификатов.

Нулевой НДС на all inclusive

Позиция ФНС России

ФНС России направила нижестоящим налоговым органам письмо Минфина России от 27 июля 2022 года № 03-07-15/73570 по вопросу применения нулевого НДС к продаже мест в гостиницах (*эта льгота предусмотрена с 1 июля 2022 года подпунктом 19 пункта 1 статьи 164 НК РФ и сформулирована дословно так: «услуг по предоставлению мест для временного проживания в гостиницах и иных средствах размещения»; в данной норме не уточняется, что может включать цена таких услуг*).

Минфин России указал, что если цена номера включает как проживание, так и сопутствующие услуги, оказываемые за единую цену, которая является одинаковой для всех потребителей (за исключением случаев предоставления льгот и преимуществ для отдельных категорий потребителей), то налоговая база, облагаемая нулевым НДС, определяется исходя из стоимости временного проживания и услуг, поименованных в разделах VII–VIII приложения № 4 к Положению о классификации гостиниц, утвержденному Постановлением Правительства РФ от 18 ноября 2020 года № 1860.

ФНС России сообщила, что сейчас прорабатывается вопрос распространения льготы на иные сопутствующие услуги, включенные в цену услуг по предоставлению мест для временного проживания.

Комментарии

Проще говоря, если установлена единая цена проживания в номере, включающая питание, нулевая ставка НДС применяется ко всей цене (с некоторыми особенностями, указанными в письме).

Ждем благоприятных поправок в НК РФ, а пока ссылаемся на письмо ФНС России в случае возникновения споров с проверяющими.

ИТ-бизнес – так можно ли выделяться?

Письмо ФНС России от 12 июля 2022 года № СД-19-2/163

Позиция ФНС России

ФНС России подтвердила логику своих мартовских разъяснений^[1] и указала следующее:

- налоговые льготы^[2] распространяются на все ИТ-компании – созданные как до введения льгот, так и после;
- на применение льгот не влияет способ создания ИТ-компании. Это может быть и юридическая реорганизация, и создание новой компании с переводом в нее сотрудников, и перепрофилирование существующей компании.

Комментарии

ФНС не в первый раз демонстрирует благоприятную позицию в отношении ИТ-компаний, и многие налогоплательщики планируют или уже осуществили определенные шаги на пути к созданию и аккредитации ИТ-компании исходя из понимания, что к ним не будут предъявляться претензии по дроблению бизнеса.

В мартовском письме ФНС, по сути, дала зеленый свет на разделение или выделение ИТ-бизнеса. Однако ситуация создания новой компании и перевода туда активов и сотрудников осталась не покрытой. В рассматриваемом письме от 12 июля ФНС подтвердила, что такой способ создания ИТ-компании также не может квалифицироваться как применение схемы уклонения от налогообложения.

Вместе с тем 14 июля (то есть через два дня после даты разъяснений) был опубликован федеральный закон № 321-ФЗ, вносящий множество поправок в НК РФ и среди прочего запрещающий применять налоговые льготы тем ИТ-компаниям, которые созданы в результате реорганизации после 1 июля 2022 года. Отметим, что текст поправок был в публичном доступе на момент выхода разъяснений.

Формулировку закона о создании ИТ-компании в результате реорганизации можно трактовать по-разному. При буквальном прочтении ограничение распространяется только на ИТ-компании, созданные в результате

[1] Письмо от 17 марта 2022 г. № СД-4-2/3289@.

[2] Нулевая ставка налога на прибыль и пониженные тарифы страховых взносов.

юридической реорганизации (например, выделения). Однако нельзя полностью исключить и подход, при котором налоговые органы будут широко трактовать «реорганизацию» и понимать под ней в том числе и создание новой компании с переводом туда сотрудников. При первом варианте можно будет сослаться на рассматриваемое письмо при общении с налоговыми органами в случае, если они попытаются рассмотреть создание новой ИТ-компании как направленное исключительно на получение налоговой выгоды.

Надеемся, что в ближайшее время появятся разъяснения Минфина, отвечающие на данный вопрос.

Упрощенный порядок получения имущественных вычетов по НДФЛ

Письмо от 10 июня 2022 года № 03-04-05/55417

Позиция Минфина России

Минфин России описал процедуру получения имущественных налоговых вычетов и подчеркнул, что теперь налогоплательщики могут воспользоваться упрощенным порядком, который будет для них не только более простым (все онлайн, не нужно собирать подтверждающие документы), но и более быстрым (процедура займет чуть более месяца).

Комментарии

Напомним, что вычет и порядок его получения регулируются статьями 220 и 221.1 НК РФ. Через механизм вычета можно вернуть до 750 тыс. руб. из потраченных средств на покупку жилья и уплату процентов по ипотечным кредитам. Размер вычета на приобретение жилья ограничен суммой 2 млн руб., даже если фактически жилье стоило дороже. Вычет в сумме процентов ограничен 3 млн руб. Также есть антиуклонительные ограничения, например нельзя заявить вычет при приобретении имущества у близкого родственника.

С мая прошлого года у налогоплательщиков, имеющих право на имущественные налоговые вычеты на приобретение или строительство жилья и (или) уплату процентов по соответствующим целевым займам (кредитам), появилась возможность получить эти вычеты в упрощенном порядке. Если вы приобретали имущество через банк, подключившийся к системе, то все, что от вас потребуется, – подписать в личном кабинете предзаполненное заявление. Всю информацию о вашей покупке передаст в ФНС сам банк. Только через один банк уже двадцать тысяч налогоплательщиков вернули 1 млрд руб. налога (к концу года сумма может достичь 2 млрд руб.)². Уточняйте, подключился ли ваш банк к системе (передаст ли он сам всю информацию в ФНС) до заключения сделки.

Новый порядок признания курсовых разниц применяется ко всем договорам, в том числе к старым

Письма Минфина России от 14 июля 2022 года № 03-03-06/1/67939, от 4 августа 2022 года № 03-03-06/1/75436, от 19 июля 2022 года № 03-03-06/1/69467

Позиция Минфина России

Минфин России разъяснил, что в контексте мартовских поправок **под правоотношениями понимается сам факт возникновения курсовых разниц**. Таким образом, новые правила распространяются на все курсовые разницы вне зависимости от даты заключения договора, по которому возникли переоцениваемые требования/обязательства.

Комментарии

В марте 2022 года законодатели ввели временные правила признания курсовых разниц и установили, что они признаются не ежемесячно, а при погашении соответствующих требований/обязательств. Большинство налогоплательщиков позитивно восприняли изменения, но возник вопрос: распространяются ли новые правила на старые договоры? В законе, вводящем поправки, указано, что новые правила в отношении положительных разниц распространяются на правоотношения, возникшие с 1 января 2022 года. Какие правоотношения имеются в виду?

² <https://ria.ru/20220715/vychety-1802700285.html>

Экономическая логика и цель введения изменений позволяли утверждать, что новые правила должны применяться к любым договорам, по которым возникает курсовая разница с 2022 года. Как мы убедились, Минфин придерживается такого же мнения.

Вместе с тем мы помним разъяснения Минфина (пусть и по другому вопросу), в которых он предлагал читать «правоотношения, возникшие с...» как «договоры, заключенные с...» (Письмо от 28 января 2021 года № 03-03-06/1/5046). Поэтому вопрос возник не случайно.

Законодатели часто используют формулировку «правоотношения, возникшие с...», и у налогоплательщиков она часто вызывает вопросы. В письме от 5 августа 2022 года № 03-03-06/1/76169 Минфин прокомментировал эту формулировку применительно к временному освобождению от налога при прощении долга, введенному федеральным законом от 14 июля 2022 года № 323-ФЗ. Он указал, что освобождение будет действовать только при прощении, которое произошло непосредственно в 2022 году.

Остается ждать новых законов с излюбленной законодателями формулировкой «правоотношения, возникшие с...» и новых разъяснений фискальных органов.

Как переоценивать иностранную валюту в банке?

Письма от 20 июня 2022 года № 03-03-06/1/58076, от 15 июня 2022 года № 03-03-06/1/56508 и др.

Позиция Минфина России

Минфин указал, что временный порядок признания курсовых разниц, возникших в 2022–2024 годах³, применяется в том числе к требованиям по договору банковского вклада (депозита).

Порядок признания курсовой разницы, возникшей в 2022–2024 годах при дооценке (уценке) имущества в виде валютных ценностей, остался прежним, и положения федерального закона № 67-ФЗ при переоценке валютных ценностей не применяются (примеры таких валютных ценностей, однако, не приведены).

Комментарии

В определении курсовых разниц в НК РФ указано, что они возникают при переоценке:

- валютных ценностей⁴ (кроме ценных бумаг),
- требований,
- обязательств.

Однако в законе № 67-ФЗ от 22 марта 2022 года, вводящем временный порядок начисления курсовых разниц в 2022–2024 годах, термин «валютные ценности» не употребляется. В нем говорится о курсовых разницах по требованиям и обязательствам, в том числе требованиям по договору банковского вклада (депозита). При этом указано, что датой получения внереализационного дохода/расхода признается дата прекращения (исполнения) требований (обязательств), выраженных в иностранной валюте. Для положительных курсовых разниц временный порядок действует с 2022 года, а для отрицательных – с 2023 года.

Налогоплательщики пытаются разобраться, как применить временный порядок к иностранной валюте, хранящейся в банке. Есть ли различия по переоценке валюты на расчетном счете и валюты на срочном вкладе? Если не начислять переоценку в конце месяца (как было по старым правилам), то когда ее начислять? При конвертации иностранной валюты в рубли / закрытии вклада? Вопросов много, и разъяснения, к сожалению, их не устраняют.

Как считать курсовые разницы в 2022 году – дискретно или нарастающим итогом?

Письмо от 12 июля 2022 года № 03-03-06/1/66936

³ Временный порядок подразумевает признание курсовых разниц не ежемесячно, а на дату погашения требования или обязательства.

⁴ В соответствии с п. 5 части 1 статьи 1 Федерального закона от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» валютные ценности – это иностранная валюта и внешние ценные бумаги.

Позиция Минфина России

Минфин напомнил, что согласно новому временному порядку положительная курсовая разница в **2022–2024 годах** и отрицательная курсовая разница в **2023–2024 годах**, начисленные по требованиям (обязательствам), стоимость которых выражена в иностранной валюте, учитываются при расчете налоговой базы по налогу на прибыль организаций только по мере прекращения (исполнения) данных требований (обязательств). **Сам порядок** исчисления курсовых разниц, установленный в пункте 8 статьи 271 и пункте 10 статьи 272 НК РФ, **не изменился**.

Министерство предложило исходить из следующего (перескажем кратко):

- рассчитать курсовую разницу на конец месяца;
- если она отрицательная, признать ее в расходах;
- если она положительная, то нужно ее копить (все накопленные таким образом положительные разницы будут признаны в момент прекращения (исполнения) требований (обязательств)).

Комментарии

Законодатели хотели помочь налогоплательщикам и разрешить признавать в 2022 году только бумажные убытки (отрицательные курсовые разницы на конец месяца), а признание бумажной прибыли отложить на более поздний срок. Инициатива сама по себе хорошая, но, как это часто бывает, «дьявол в деталях». Некоторые налогоплательщики приняли решение считать общую разницу по итогам года и признавать, если она отрицательная. Мы встречали и другие варианты. Итог всегда одинаковый, но в разрезе периодов налогооблагаемая прибыль будет разной. Рекомендуем придерживаться варианта, предложенного фискальными органами: считать ежемесячно, но признавать в целях заполнения налоговой декларации только отрицательные разницы. Важно, что в 2023–2024 годах уже ни те, ни те разницы не нужно считать ежемесячно – только в момент прекращения (исполнения) требований (обязательств).

Когда можно признать расход, простив долг?

Письмо от 17 августа 2022 года № СД-4-3/10775@

Позиция ФНС и Минфина России

Фискальные органы рассмотрели вопрос банка, который планировал простить долг клиенту и включить полученный убыток в расходы. Они указали, что в общем случае такой убыток нельзя признать для целей налога на прибыль, так как он экономически не обоснован. Вместе с тем они напомнили про позицию ВАС РФ, выраженную в постановлении от 15 июля 2010 года № 2833/10. Суд указал, что признание убытка может быть правомерно, если у налогоплательщика есть коммерческий интерес в прощении долга, например он подписал мировое соглашение.

Комментарии

Нам показалось примечательным то, что фискальные органы допускают прощение долга как возможный способ получения экономической выгоды. Однако предостерегаем налогоплательщиков. Ситуация, на которую они сослались, цитируя ВАС РФ, довольно специфическая. Как мы понимаем, налогоплательщик не имел намерений одаривать должника (и на это обратил внимание суд). Сначала он пытался взыскать весь долг, ему это не удалось, и тогда он подписал мировое соглашение, чтобы получить хотя бы часть денег, а убыток списать в расходы. Важно, что он предпринимал конкретные действия по взысканию долга и его экономический интерес при прощении был в минимизации своих потерь (лучше получить хоть что-то, и как можно быстрее).

Возврат излишне удержанного налога при выплате дивидендов резидентам недружественных стран

Письмо от 4 августа 2022 года № ШЮ-4-13/10104@

Позиция Минфина России и ФНС России

Фискальные органы напомнили, что, если на момент выплаты дивидендов налоговый агент не располагает

необходимым пакетом документов для применения пониженной ставки налога у источника согласно применимому ДИДН, он должен удержать налог в России по ставке 15%. Иностранному получателю дивидендов впоследствии может сам обратиться в ФНС за возвратом излишне уплаченного налога.

Далее они указали, что возврат налога может быть произведен только на специальный счет типа «С» нерезидента в российском банке. При этом следует учитывать суммовые ограничения⁵ по пункту 2 мартовского Указа Президента № 95.

В этой связи при анализе заявления на возврат удержанного налога налоговым органам необходимо убедиться, что лицо, претендующее на возврат налога, указало счет типа «С». При указании иных счетов налоговый орган вправе отказать в возврате излишне удержанного налога.

Комментарии

Во избежание трудностей с возвратом излишне удержанного налога рекомендуем налоговым агентам своевременно запрашивать у получателей дивидендов подтверждение их налогового резидентства и фактического права на доход. В этом случае удерживать налог можно по льготной ставке (в соответствии с ДИДН).

Перечень «недружественных» государств, при выплате в которые могут возникнуть описанные трудности, установлен Распоряжением Правительства РФ от 5 марта 2022 года № 430-р – сверьтесь с ним заранее.

Насколько мы понимаем, указание неверного счета не означает потерю денег, заявление на возврат потребует подать заново.

⁵ Указ вводит ограничения по исполнению обязательств свыше 10 млн руб. в месяц.

Будем рады ответить на ваши вопросы.

Руководители налоговой практики: <https://tedo.ru/tax-consulting-services>

Руководители юридической практики: <https://tedo.ru/legal-services>

Присоединяйтесь
к Telegram-каналу
по налогам и праву —
TaxPro



«Технологии Доверия» (www.tedo.ru) предоставляют аудиторские и консультационные услуги компаниям разных отраслей. В офисах «Технологий Доверия» в Москве, Санкт-Петербурге, Екатеринбурге, Казани, Новосибирске, Ростове-на-Дону, Краснодаре, Воронеже, Владикавказе, Перми и Нижнем Новгороде работают 3 700 специалистов. Мы используем свои знания, богатый опыт и творческий подход для разработки практических советов и решений, открывающих новые перспективы для бизнеса.