



### В этом выпуске:

- Курсовые. Все-таки складываем?
- ЕНС – пауза!
- Прощение долга опять облагается
- Методы ФНС и СК
- Расходы на ДМС. Последствия при увольнении
- ИТ-льготы. Четыре «можно»
- Льготы радиоэлектронщикам. Одно «можно»

### Курсовые. Все-таки складываем?

Письмо Минфина России от 22 декабря 2022 года № 03-03-10/126074 (доведено до налоговых органов письмом ФНС от 26 декабря 2022 года № СД-4-3/17561@)

#### Позиция Минфина России

Минфин России указал, что курсовые разницы, возникшие по не погашенным на конец 2022 года требованиям (обязательствам), сравниваются между собой, учитывается только превышение отрицательных курсовых разниц над положительными. При превышении положительных курсовых разниц над отрицательными они «переносятся» в тот период, в котором произойдет погашение требования (обязательства).

#### Комментарии

Не будем подробно описывать, как в 2022 году менялось законодательство по вопросу учета курсовых разниц. Отметим лишь, что позиция фискальных органов по вопросу самого расчета неожиданно поменялась.

В письме от 7 октября 2022 года № СД-4-3/13426@ они разъясняли, что все разницы нужно считать, как обычно, на конец месяца, отрицательные включать в расходы, положительные «копить» до момента погашения требования (обязательства). Согласимся, что такая трактовка соответствует формулировкам новых временных правил.

Теперь фискальные органы предлагают посчитать разницу по каждому обязательству за весь год и перенести цифру в декларацию только в том случае, если разница за весь год отрицательная.

В результате такой непоследовательной позиции Минфина и ФНС налогоплательщики стоят перед непростым выбором: какой порядок расчета курсовых разниц применять при подготовке декларации по налогу на прибыль за 2022 год.

### ЕНС. Пауза!

Письмо ФНС России от 26 января 2023 года № ЕД-26-8/2@

#### Позиция ФНС России

ФНС поручила инспекциям пока не проводить взыскания с налогоплательщиков, если у них отражено отрицательного сальдо ЕНС. При наличии разногласий нужно до 1 марта 2023 года провести индивидуальные сверки с налогоплательщиками.

ФНС также поручила не взимать штрафы по ст. 126 НК РФ за непредоставление уведомления об исчисленных налогах (оно подается в случае, если уплата налога опережает подачу декларации в новые сроки), а также штрафы за неуплату налогов по ст. 122 и 123 НК РФ «до 1 мая 2023 года и до окончания декларационной кампании по итогам 2022 года».

Штрафы, начисленные по итогам налоговых проверок, взимать можно.

### **Комментарии**

На сегодняшний день многие налогоплательщики столкнулись с тем, что сальдо ЕНС, рассчитанное налоговыми органами по состоянию на 1 января 2023 года, не соответствует их данным. Налоговые органы признают, что пока не все транзакции обработаны и сальдо еще будет меняться. Если в результате проведения сверок во время действия моратория разногласия не удастся устранить, налогоплательщик может обжаловать действия налогового органа по формированию сальдо ЕНС в вышестоящем налоговом органе. Последней инстанцией может стать обращение в суд.

## **Прощение долга опять облагается**

Письма Минфина России от 11 ноября 2022 года № 03-03-06/1/109948, от 5 декабря 2022 года № 03-03-07/118860

### **Позиция Минфина России**

Минфин России указал, что, поскольку при прощении долга не происходит передача имущества или имущественных прав, основания для применения подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ отсутствуют.

### **Комментарии**

В 2022 году у многих налогоплательщиков была возможность простить долги так, чтобы у заемщика не возникал налогооблагаемый доход: в качестве меры поддержки бизнеса действовала временная льгота (с рядом условий), финальный текст которой был определен федеральным законом от 21 ноября года № 443-ФЗ.

В 2023 году прямой льготы в отношении прощения уже нет, и налогоплательщики задались вопросом, можно ли апеллировать к подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ. Согласно этой норме не возникает доход при безвозмездной передаче имущества и имущественных прав от акционера и обратно с некоторыми условиями.

Ранее Минфин России принимал ссылки на данную норму в случае прощения. В самом деле, экономический эффект будет тот же, что и при прощении, если безвозмездно передать деньги дочерней компании, которыми она и погасит долг. Однако подход Минфина изменился, и в последнее время он последовательно занимает позицию, согласно которой подп. 11 п. 1 ст. 251 не применяется при прощении долга.

## **Методы ФНС и СК**

Письмо ФНС России от 30 декабря 2022 года № СД-4-18/17916@

### **Позиция ФНС России**

В этом письме, согласованном со Следственным комитетом и МВД РФ, ФНС собрала свои лучшие практики, позволяющие эффективно бороться со схемами уклонения от налогообложения.

### **Комментарии**

Приведенные методики касаются ситуаций, по которым были возбуждены уголовные дела. Этот факт делает данный обзор очень специфичным. Однако, по нашему опыту, похожие мероприятия (когда допустимы законодательством) часто проводятся при проведении большинства проверок, некоторые из них уже стали привычными.

Среди самых эффективных при формировании доказательственной базы при поиске бенефициаров бизнеса называются:

- допросы, в том числе бывших сотрудников;

- осмотры территорий, помещений, документов и предметов проверяемого лица или его контрагентов, участников сделок, в т. ч. ноутбуков и иных электронных носителей информации;
- проведение экспертизы документов;
- выемка документов, в том числе электронной переписки;
- контроль и запись переговоров.

Например, по мнению налоговых органов, о взаимозависимости лиц может свидетельствовать их общий IP-адрес. Доказательство того, что кто-то является бенефициаром бизнеса, может строиться в том числе на основании переписки в мессенджерах. Психолого-лингвистическая судебная экспертиза поможет доказать директивный характер переписки.

## Расходы на ДМС. Последствия при увольнении

Письмо Минфина России от 15 декабря 2022 года № 03-03-06/1/123192

### Позиция Минфина России

Минфин прокомментировал ситуацию изменения списка застрахованных по договору ДМС лиц. Минфин ставит знак равенства между изменением списка лиц из общего договора и расторжением договора (вероятно, имея в виду, что расторгается договор в отношении конкретного уволенного лица).

В этой ситуации, по мнению министерства, нарушается условие для вычета соответствующих расходов при расчете налогооблагаемой прибыли (п. 16 ст. 255 НК РФ), а также нарушается условие освобождения выплат по договору ДМС от обложения страховыми взносами (подп. 5 п. 1 ст. 422 НК РФ). Соответственно, следует сделать перерасчеты и подать уточненные декларации.

### Комментарии

В условиях признания в расходах и необложения страховыми взносами выплат по ДМС говорится о договорах, «заключаемых на срок не менее одного года». Ситуация с досрочным расторжением, изменением списков и проч. отдельно не упоминается.

Как мы видим, Минфин занял консервативную позицию: если в отношении лица договор действует менее года (если, например, сотрудник уволился), то работодатель теряет налоговые преимущества и требуется исключение расходов из расчета налога на прибыль и пересчет страховых взносов в отношении конкретного уволенного лица.

## ИТ-льготы. Четыре «можно»

Письмо ФНС России от 25 января 2023 года № СД-4-3/763@

### Позиция Минфина и ФНС России

Разъяснены четыре момента по вопросу применения нулевой ставки налога на прибыль:

- Если выполнены условия применения налоговых льгот и получена аккредитация лишь в середине или даже конце 2022 года, применять нулевую ставку можно в отношении результата за 12 месяцев 2022 года, рассчитанного нарастающим итогом.
- При расчете доли доходов, получаемых от профильной ИТ-деятельности, можно учитывать доходы от услуг адаптации и модификации даже того софта, который компания сама не разработала.
- Если у ИТ-компании только один клиент, причем иностранный, можно применять льготу.
- При расчете доли профильных доходов можно учитывать доходы от тестирования и сопровождения любых программно-аппаратных комплексов, включенных в единый реестр российских программ для ЭВМ, даже если компания не осуществляла их разработку.

### Комментарии

Льготы для ИТ-компаний теперь существенно расширены, и разъяснение ФНС подтверждает интерпретацию рассмотренных положений, применяемую на практике большинством налогоплательщиков. Однако остается еще широкий пласт вопросов применения ИТ-льгот, не затронутый ни разъяснениями налоговых органов, ни разъяснениями Минцифры (например, возможность учета для целей ИТ-льгот при реализации программно-аппаратных комплексов (ПАКов) как софтверной части, так и аппаратной части, что было бы логично, учитывая суть ПАКов).

Также стоит отметить, что чрезмерно агрессивные интерпретации при применении ИТ-льгот не остаются незамеченными налоговыми органами<sup>1</sup>.

## Льготы радиоэлектронщикам – одно «можно»

Письмо Минфина России от 23 января 2023 года № 03-03-06/1/4887

### Позиция Минфина России

Минфин России разъяснил, с какого момента можно применять льготы для компаний, осуществляющих деятельность в сфере радиоэлектроники (они заключаются в пониженных ставках – всего 3% по налогу на прибыль и 7,6% по страховым взносам).

Минфин указал, что если организация включена в Реестр в октябре 2022 года (это первое из двух условий) и выполняет условие о 70%-й доле профильных доходов за 2022 год (это второе из двух условий), то она применяет пониженные ставки к прибыли, полученной в четвертом квартале (либо с месяца включения в Реестр – если организация уплачивает налог на прибыль организаций от фактически полученной прибыли ежемесячно), а пониженные тарифы страховых взносов – с месяца включения такой организации в Реестр, то есть с октября 2022 года.

### Комментарии

Для применения льгот должны одновременно выполняться два условия – по включению компании в Реестр и по доле профильной выручки. Важно, что Минфин России соглашается с принципиальной возможностью применения льгот уже в 2022 году, если оба критерия выполнены в течение 2022 года.

Отметим, что в целом и сами льготы, и условия их применения схожи с правилами применения ИТ-льгот, действовавшими в 2021 году. Ранее Минфин давал аналогичные разъяснения айтишникам<sup>2</sup>: пониженная ставка применяется к прибыли, полученной начиная с того квартала, в котором получен документ о государственной аккредитации. Затем правила для ИТ ретроспективно изменили, и теперь в НК РФ прямо указано, что льготировать можно всю прибыль с начала года<sup>3</sup>, и Минфин это подтверждает (см. комментарии выше к письму про ИТ).

Итак, в части начала применения пониженных ставок правила в отношении айтишников и радиоэлектронщиков разнятся.

Минфин не разрешает радиоэлектронщикам применять пониженные ставки налогов к базе за весь 2022 год в силу отсутствия в НК РФ четкого указания на возможность применения льгот с начала налогового периода.

Исходя из буквального прочтения разъяснения Минфина следует, что только в отношении дополнительно начисленного налога за четвертый квартал возможно применение ставки 0%, а в случае наличия убытка такой убыток не может быть использован для целей снижения налоговой базы за 9 месяцев 2022 года. Похожий порядок применяется при начале использования налоговых льгот резидентами Сколково.

Стоит также отметить, что Минфин никак не осветил вопрос уплаты авансовых платежей за четвертый квартал 2022 года в рассматриваемой ситуации. С точки зрения предложенного подхода их необходимо было бы также уплачивать, хотя это противоречит экономической логике (и налогоплательщик, и фискальные органы точно знают, что никакого налога за четвертый квартал не должно быть).

<sup>1</sup> Постановление 18 ААС от 19.01.2023 по делу № А76-14381/2022.

<sup>2</sup> Письмо Минфина от 30.03.2022 № 03-03-06/1/25868.

<sup>3</sup> Подп. 1.5 ст. 284 НК РФ в редакции федерального закона от 14.07.2022 № 321-ФЗ начинается со слов: «Для российских организаций, осуществляющих деятельность в области ИТ, начиная с налогового периода получения документа о государственной аккредитации организации...»

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](http://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 и Нижнем Новгороде работают 3 000 специалистов. Мы используем свои знания, богатый опыт и творческий подход для разработки практических советов и решений, открывающих новые перспективы для бизнеса.