



В этом выпуске:

- Профильная ИТ-деятельность – разъяснены очередные нюансы
- Попали под санкции? Есть льготы по КИК, но они не работают
- Вклад в имущество – это инвестиция?
- Низкие налоги для высоких технологий
- ЕНС – особенности, важные для налоговых агентов
- ФНС России разъясняет некоторые особенности работы с соглашениями об избежании двойного налогообложения

Профильная ИТ-деятельность – разъяснены очередные нюансы

Письмо Минфина России от 3 мая 2023 года № 03-03-06/1/40700

Разъяснения Минфина России

Минфин России продолжает разъяснять, кто может применять ИТ-льготы, а именно нулевую ставку налога на прибыль и пониженные тарифы страховых взносов. По закону для применения налоговых льгот аккредитованные ИТ-компании должны пройти порог профильной выручки. В НК РФ перечислено, что именно к ней относится, а Минфин уточняет конкретные термины и формулировки. В данном разъяснении он указал, что к профильной выручке можно отнести:

- доходы от оказания услуг по сопровождению программ для ЭВМ, баз данных, разработанных, адаптированных и (или) модифицированных лицом, входящим в одну группу лиц с данной ИТ-организацией (что должно быть документально подтверждено), а также программ для ЭВМ, баз данных, разработку, адаптацию, модификацию которых осуществляла сама ИТ-организация;
- доходы от оказания услуг по сопровождению ПАК, включенных в единый реестр российских программ для электронных вычислительных машин и баз данных.

Комментарии

Неопределенности становится все меньше. Итак, можно считать профильными доходы от сопровождения:

- в том числе софта, разработанного или доработанного другой компанией группы;
- здесь Минфин России учел особенности российского ИТ-бизнеса, в котором разработкой и сопровождением иногда занимаются разные юридические лица. Такое разделение не будет препятствовать применению ИТ-льгот. Возможность применить льготы не противоречит идее поддержки именно отечественных разработчиков;
- ПАК из реестра Минцифры.

В отношении ПАК примечательно, что их разработка и сопровождение попали в профильный список относительно недавно (с принятием федерального закона от 14.07.2022 № 321-ФЗ), но до сих пор Минцифры не зарегистрировало ни одного ПАК, в то время как там уже почти 17 тысяч наименований ПО. Также важно, что критерий не содержит указания на то, кем разработан ПАК, то есть можно сопровождать и «чужой» ПАК, лишь бы он входил в реестр.

Попали под санкции? Льгота по КИК больше не работает

Письмо ФНС и Минфина России от 7 июня 2023 года № ШЮ-4-13/7148@

Фискальные органы напомнили, что при расчете прибыли КИК за 2022–2025 годы российские организации – контролирующие лица, попавшие под санкции и не имеющие возможности получить дивиденды от своих КИК, могут уменьшить прибыль КИК не на сумму выплаченных КИК дивидендов, а на сумму этой прибыли.

Таким образом, налоговой базы по прибыли КИК не возникнет, пока выполняются условия для этой льготы:

- в отношении российской организации, КИКа или иностранной компании в цепочке владения КИКом на 31 декабря действовали санкционные ограничения в отношении объявления/распределения дивидендов;
- выплата дивидендов не производилась;
- КИК не находится в юрисдикции, включенной в черный список Минфина России.

Письмо от 7 июня 2023 года содержит пояснения в отношении санкционных ограничений и документов, подтверждающих такие ограничения. Трактовка «ограничений» довольно широкая и включает в том числе ограничения, применимые к органам управления компаний и их бенефициарам. Письмо также содержит примеры документов, которыми можно подтвердить невозможность выплаты дивидендов (отказы банков и проч.).

Комментарии

В конце 2022 года законодатели ввели специальные послабления для российских организаций – контролирующих лиц, чьи КИК в силу санкций не могут распределить им дивиденды. Минфин России пояснил, о каких санкциях может идти речь и как их подтверждать.

Однако через несколько дней после выхода разъяснений Приказом Минфина № 86Н был обновлен черный список Минфина, и с 1 июля в него войдут «недружественные» страны, из которых как раз и невозможно выплатить дивиденды в Россию. Расширение черного списка в результате нивелирует льготу, введенную для российских организаций с подсанкционными КИК, поскольку при невыполнении условия об отсутствии КИК в черном списке суммы прибыли КИК, которые ранее не были учтены в результате применения льготы, подлежат учету при определении налоговой базы российской организации – контролирующего лица за налоговый период, в котором перестало выполняться соответствующее условие. Таким образом, «отложенная» за 2022 год налоговая база по КИК возникнет в 2023 году.

Для того чтобы льгота вновь заработала, необходимо вносить правки в НК РФ и исключать отсылку на черный список.

Вклад в имущество – это инвестиция?

Письмо ФНС России от 15 марта 2023 года № СД-4-3/2933@

Позиция ФНС России

Налогоплательщик обратился к инспекции за мотивированным мнением по следующему вопросу. Он планировал передать исключительные права на созданное им самим ПО, не зарегистрированное в реестре программ для ЭВМ, в качестве вклада в имущество дочерней организации. Его интересовало, облагается ли такая операция НДС. Инспекция ответила, что не облагается, так как операция носит инвестиционный характер. ФНС России в свою очередь ответила, что облагается (в том числе ввиду того, что согласно статье 39 НК РФ в качестве примера операции инвестиционного характера (не признаваемой реализацией) приведена передача активов в уставный капитал, а в данном случае имеет место вклад в имущество). ФНС России подчеркнула, что эта позиция соответствует позиции Минфина России (вероятно, имеется ввиду письмо от 9 марта 2023 года № 03-07-15/20469).

В заключение ФНС России присвоила наименьший балл мотивированному мнению, предоставленному данной инспекцией налогоплательщику.

Комментарии

Данное письмо интересно с двух точек зрения. Во-первых, в нем обсуждается неоднозначный методологический вопрос, по которому складывается противоречивая практика: носит ли такая операция, как вклад в имущество, инвестиционный характер. Во-вторых, любопытно, что ФНС России выставляет низкие баллы инспекциям, с мнениями которых она не согласна. Итак, по порядку.

Какова природа вклада в имущество? В статье 39 НК РФ в качестве примера операции инвестиционного характера приведен вклад в уставный капитал. Вклад в имущество там прямо не упомянут. Вместе с тем закон об инвестиционной деятельности № 39-ФЗ, на который также сослался налогоплательщик, относит к инвестициям любые вложения в объекты предпринимательской деятельности в целях получения прибыли или достижения иного полезного эффекта. Эти две нормы во взаимосвязи позволили налогоплательщику сделать вывод о том, что вклад в имущество – инвестиция, а не реализация программного обеспечения. Он также сослался на нормы главы 25, согласно которым вклад в имущество не рассматривается у передающей и получающей стороны как налоговое событие и для целей налога на прибыль. Возврат этих средств также не будет облагаться у инвестора (если вклад ему в будущем вернут). Следовательно, для целей налога на прибыль вклад в УК (который однозначно классифицируется как инвестиция) и вклад в имущество предполагают одинаковые последствия. Однако ФНС России выбрала иной путь рассуждений: по общему правилу реализация имущественных прав облагается НДС, вклад в имущество не поименован в списке исключений, в главе 21 предусмотрено отдельное исключение для передачи прав на софт, зарегистрированный в реестре российского ПО¹, но в данном случае передавался незарегистрированный софт. Таким образом, ФНС России пришла к выводу о том, что его передача облагается НДС.

Подождите, рекомендуем оценивать все риски, связанные с передачей активов в виде вкладов в имущество. Ваша позиция может не совпасть с позицией фискальных органов.

Теперь несколько слов о самих мотивированных мнениях. На данный момент налогоплательщики получили около 200 мнений², большинство из которых были подготовлены по их запросу и с большинством из которых они согласились. ФНС России оценивает качество составления мотивированных мнений в соответствии со своим приказом от 4 августа 2021 года № ЕД-7-3/716@. Иногда ФНС России не соглашается с позицией инспекции (как и произошло в данном случае) и присваивает мотивированному мнению низкий балл. Есть прецеденты выставления «нуля» – см. Письмо ФНС России от 27 апреля 2022 года № СД-4-3/5161@.

Низкие налоги для высоких технологий

Письмо Минфина России от 22 февраля 2023 года № СД-26-3/3@

Позиция Минфина России

Минфин России напомнил о налоговых льготах, стимулирующих бизнес приобретать продукты отечественных разработчиков сферы высоких технологий. Это и супервычет по налогу на прибыль (возможность признавать расходы на приобретение определенного оборудования и софта с коэффициентом 1,5), и быстрая амортизация софта с коэффициентом 3³, и возможность включать соответствующие расходы в инвестиционный налоговый вычет.

Комментарии

Перечисленные льготы можно назвать косвенной поддержкой отрасли высоких технологий. Дав льготы потребителям, государство поддерживает и самих разработчиков.

Отметим, что федеральный закон от 28 апреля 2023 года № 159-ФЗ позволяет применять супервычет при формировании первоначальной стоимости всего отечественного высокотехнологичного оборудования, а не только относящегося к сфере искусственного интеллекта.

¹ <https://reestr.digital.gov.ru/>

² https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/13059125/

³ Стоит отметить, что в отношении софта налогоплательщики чаще не используют коэффициент 3 для более быстрой амортизации НМА, а просто устанавливают срок амортизации НМА в два года, что позволяет им п. 2 статьи 258 НК РФ.

ЕНС – особенности, важные для налоговых агентов

Письмо ФНС России от 24 марта 2023 года № СД-4-3/3570@

Позиция ФНС России

ФНС России разъяснила вопрос о том, по какому курсу рассчитывать и перечислять в бюджет налог у источника при выплатах зарубежным контрагентам дохода в валюте. Ведомство пояснило, что следует использовать курс на дату уплаты налога в бюджет, то есть на 28-е число месяца, следующего за месяцем выплаты дохода иностранцу. Однако уведомление об исчислении данного налога с указанием суммы налога в рублях необходимо подать до 25-го числа. В этой ситуации подача уведомления после 25-го, но до 28-го числа соответствующего месяца не является нарушением со стороны налогоплательщика, и к нему **не должен применяться штраф** за непредставление налоговым агентом документов в срок.

Комментарии

Вопросов с определением рублевой суммы налога при выплате доходов иностранцам до 2023 года не возникало, так как налог уплачивался в бюджет не позднее дня, следующего за днем перечисления дохода контрагенту. С введением ЕНС сроки уплаты были перенесены, а правила по определению рублевой суммы налога не изменились. Решение ФНС России благоприятно для налогоплательщиков, но изменения в НК РФ необходимы. 20 июня в первом чтении был принят законопроект⁴, в котором среди прочего установлено, что удерживаемый налоговым агентом налог исчисляется по официальному курсу Банка России на дату выплаты дохода в адрес иностранной организации. Таким образом, сумма налога фиксируется, и она будет известна на 25-е число месяца, когда подается уведомление об исчисленных суммах налога.

ФНС России разъясняет некоторые особенности работы с соглашениями об избежании двойного налогообложения

Письмо ФНС России от 9 марта 2023 года № ШЮ-4-13/2691@

Позиция ФНС России

ФНС России разъяснила, как применять MLI, а также 9 важных моментов относительно применения ДИДН, в том числе следующее:

- налогообложение по двухстороннему соглашению не может быть «хуже», чем по НК РФ;
- если несколько выплат объединены в один платеж, нужно устанавливать фактический размер каждого вида дохода в общей сумме и определять соответствующие налоговые последствия;
- «другие доходы» по ДИДН – это не всегда те же самые доходы, которые определены в пп. 10 п. 1 статьи 309 НК РФ как «иные аналогичные доходы».

Комментарии

Несмотря на то, что на вопрос, может ли по соглашению быть хуже, есть очевидный ответ – «не может», письменное подтверждение со стороны фискальных органов не будет лишним. ФНС России указала: «Положения СОИДН не устанавливают новые налоговые ставки, а только ограничивают ставки налога, предусмотренные Кодексом. Если СОИДН предусматривает более высокую ставку налога у источника выплаты, чем предусмотрена Кодексом, то применяется ставка, предусмотренная Кодексом». Ссылайтесь на это разъяснение в спорах с проверяющими, если они вдруг возникнут.

ФНС России привела пример с международными перевозками. Она предложила выделять доход от непосредственно услуг перевозки (он подлежит налогообложению в РФ) и доход экспедитора/посредника/агента (не подлежит налогообложению в РФ). Отметим, что предложенный подход верен с точки зрения методологии, но трудно реализуем на практике. Чаще всего экспедиторы не выделяют свое вознаграждение в договоре, и российский контрагент просто не знает, сколько он платит за услуги посредника, сколько за транспортировку. Часто это является коммерческой тайной.

⁴ [Проект федерального закона № 369931-8 – «О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ и отдельные законодательные акты Российской Федерации \(в части реализации отдельных положений основных направлений налоговой политики\)».](#)

ФНС России указала, что статья ДИДН «Другие доходы» обычно подразумевает доходы, не образующие прибыль от предпринимательской деятельности и не относящиеся ни к одной из специальных категорий доходов, упомянутых в других статьях. Как правило, это разовые доходы случайного характера, например выигрыши, призы, подарки и проч. В то же время в НК РФ идет речь об аналогах доходов, упомянутых в пп. 1–9 п. 1 статьи 309 НК РФ, они имеют вполне характерную природу и могут быть отнесены к соответствующей статье ДИДН.

Также в приложении к письму ФНС России описала порядок применения конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения от 24 ноября 2016 года на примере СИДН с Республикой Кипр. Согласимся, что теперь анализ налоговых последствий трансграничных сделок усложнился, поэтому рекомендуем обращаться к экспертам в этой области. Оценивайте, применяется ли MLI в вашем конкретном случае, какие ограничения льгот появились в этой связи, с какой даты они действуют.

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 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.

© 2023 «Технологии Доверия». Все права защищены.