

Автор: Будакова Н.И., эксперт журнала

В 2019 году в ряде регионов стартовал эксперимент, в ходе которого физические лица, осуществляющие определенные виды деятельности, вправе перейти на уплату налога на профессиональный доход (НПД). Следует отметить, что привлечение к работе таких физических лиц может оказаться для организации очень выгодным: с выплат в отношении них не надо удерживать НДФЛ и платить страховые взносы. В статье расскажем об особенностях нового специального налогового режима, а также представим разъяснения ФНС, которые были доведены Письмом от 20.02.2019 № СД-4-3/2899@ «О применении налога на профессиональный доход» (далее – Письмо № СД-4-3/2899@).

## **Налог для самозанятых: территория и срок проведения эксперимента.**

С 1 января 2019 года начато проведение эксперимента по установлению специального налогового режима в виде налога на профессиональный доход в городе федерального значения Москве, Московской и Калужской областях, а также в Республике Татарстан (ст. 1 Федерального закона № 422-ФЗ [\[1\]](#)). Эксперимент продлится до 31 декабря 2028 года включительно.

### **К сведению:**

Согласно п. 8 ст. 1 НК РФ федеральными законами может быть предусмотрено проведение в течение ограниченного периода времени на территории одного или нескольких субъектов РФ, муниципальных образований экспериментов по установлению налогов, сборов, специальных налоговых режимов. Правоотношения, возникающие в ходе проведения таких экспериментов, регулируются законодательством о налогах и

сборах с учетом особенностей, установленных федеральными законами о проведении экспериментов.

Плательщиками НДС признаются физические лица, в том числе ИП, перешедшие на специальный налоговый режим (ч. 1 ст. 4 Федерального закона № 422-ФЗ). При этом не вправе применять его лица:

- осуществляющие реализацию подакцизных товаров и товаров, подлежащих обязательной маркировке средствами идентификации;
- осуществляющие перепродажу товаров, имущественных прав, за исключением продажи имущества, которое они использовали для личных, домашних и (или) иных подобных нужд;
- занимающиеся добычей и (или) реализацией полезных ископаемых;
- имеющие работников, с которыми они состоят в трудовых отношениях;
- ведущие предпринимательскую деятельность в интересах другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии либо агентских договоров, если иное не предусмотрено п. 6 ч. 2 ст. 4 Федерального закона № 422-ФЗ;
- оказывающие услуги по доставке товаров с приемом (передачей) платежей за указанные товары в интересах других лиц, за исключением оказания таких услуг при условии применения налогоплательщиком зарегистрированной продавцом товаров ККТ при расчетах с покупателями (заказчиками) за эти товары;
- применяющие иные специальные налоговые режимы или ведущие предпринимательскую деятельность, доходы от которой облагаются НДФЛ, кроме случаев, предусмотренных ч. 4 ст. 15 Федерального закона № 422-ФЗ.

Кроме того, в соответствии с п. 8 ч. 2 ст. 4 Федерального закона № 422-ФЗ не вправе перейти на уплату НДС налогоплательщики, доходы которых, учитываемые при определении налоговой базы, превысили в текущем календарном году 2,4 млн руб.

Согласно ст. 6 Федерального закона № 422-ФЗ объектом налогообложения признаются доходы от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав).

Не являются объектом обложения НПД:

- доходы, получаемые в рамках трудовых отношений;
- доходы от продажи недвижимого имущества, транспортных средств;
- доходы от передачи имущественных прав на недвижимое имущество, за исключением аренды (найма) жилых помещений;
- доходы государственных и муниципальных служащих, кроме доходов от сдачи в аренду (наем) жилых помещений;
- доходы от продажи имущества, которое налогоплательщики использовали для личных, домашних и (или) иных подобных нужд;
- доходы от реализации долей в уставном (складочном) капитале организаций, паев в паевых фондах кооперативов и паевых инвестиционных фондах, ценных бумаг и производных финансовых инструментов;
- доходы от ведения деятельности в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом;
- доходы от оказания (выполнения) физическими лицами услуг (работ) по гражданско-правовым договорам при условии, что в роли заказчиков услуг (работ) выступают работодатели указанных физических лиц или лица, которые были их работодателями менее двух лет назад;
- доходы от деятельности, названной в п. 70 ст. 217 НК РФ, полученные лицами, состоящими на учете в налоговом органе в соответствии с п. 7.3 ст. 83 НК РФ;
- доходы от уступки (переуступки) прав требования;
- доходы в натуральной форме;
- доходы от арбитражного управления, деятельности медиатора, оценочной деятельности, деятельности нотариуса, занимающегося частной практикой, адвокатской деятельности.

Налоговые ставки устанавливаются в следующих размерах (ст. 10 Федерального закона № 422

4% – в отношении доходов, полученных налогоплательщиками от реализации товаров (работ, у

6% – в отношении доходов, полученных налогоплательщиками от реализации товаров (работ, у

**К сведению:**

В течение 10 лет проведения эксперимента не могут вноситься изменения в Федеральный закон № 422-ФЗ в части увеличения налоговых ставок и уменьшения предельного размера доходов, установленного п. 8 ч. 2 ст. 4 данного закона.

Как осуществляются расчет и уплата НПД при перечислении денежных средств на счет плательщика НПД за оказание услуг? Согласно ч. 1 ст. 7 Федерального закона № 422-ФЗ датой получения плательщиком НПД доходов от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) признается дата получения соответствующих денежных средств или дата поступления таких денежных средств на счета налогоплательщика в банках либо (по его поручению) на счета третьих лиц (за исключением доходов, полученных по договорам поручения, комиссии или агентским договорам).

Сумма налога исчисляется налоговым органом, который уведомляет плательщика НПД через мобильное приложение «Мой налог» о сумме налога, подлежащей уплате по итогам налогового периода, с указанием реквизитов, необходимых для уплаты налога (ст. 11 Федерального закона № 422-ФЗ).

Налог уплачивается не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, по месту ведения налогоплательщиком деятельности.

**К сведению:**

Плательщик НПД вправе уполномочить одно из лиц, указанных в ч. 3 ст. 3 Федерального закона № 422-ФЗ (операторы электронных площадок и (или) кредитные организации), на уплату налога в отношении всех доходов, учитываемых при определении налоговой базы по НПД. В этом случае налоговый орган направляет уведомление об уплате налога уполномоченному лицу. Последнее уплачивает налог без взимания платы за выполнение таких действий.

Налогоплательщик также вправе через мобильное приложение «Мой налог» предоставить налоговому органу право на направление в банк поручений на списание и перечисление средств с банковского счета налогоплательщика в счет уплаты в установленный срок налога. В этом случае налоговый орган направляет в банк поручение на списание и перечисление суммы налога, подлежащей уплате по итогам соответствующего налогового периода.

#### **К сведению:**

Уплата налога с полученных доходов, облагаемых НПД, осуществляется налогоплательщиком по итогам налогового периода самостоятельно, в том числе путем предоставления налоговому органу права на направление поручения на списание средств, или с привлечением уполномоченных лиц на основании полученного налогового уведомления.

**О заключении договора с физическим лицом, применяющим спецрежим в виде НПД.**

Сделки (договоры) совершаются в устной или письменной (простой или нотариальной) форме (п. 1 ст. 158 ГК РФ).

В соответствии с п. 2 ст. 159 ГК РФ, если иное не установлено соглашением сторон, могут совершаться устно все сделки, исполняемые при самом их совершении, за исключением сделок, для которых установлена нотариальная форма, и сделок, несоблюдение простой письменной формы которых влечет их недействительность.

В какой форме должен быть заключен договор на оказание услуг между заказчиком – юридическим лицом и исполнителем – физическим лицом, применяющим специальный налоговый режим в виде НПД, чтобы заказчик имел право учесть в расходах затраты на оплату оказанных услуг?

Обратимся к Письму № СД-4-3/2899@.

ФНС напомнила, что в простой письменной форме, за исключением сделок, требующих нотариального удостоверения, должны заключаться (п. 1 ст. 161 ГК РФ):

- сделки юридических лиц между собой и с гражданами;
- сделки граждан между собой на сумму, превышающую 10 000 руб., а в случаях, предусмотренных законом, – независимо от суммы сделки.

Соблюдение простой письменной формы не требуется для сделок, которые в соответствии со ст. 159 ГК РФ могут быть совершены в устной форме (п. 2 ст. 161 ГК РФ).

Следует отметить, что на основании п. 2 ст. 162 ГК РФ несоблюдение простой

письменной формы сделки влечет ее недействительность только в случаях, прямо указанных в законе или соглашении сторон.

**К сведению:**

На основании п. 2 ст. 432 ГК РФ договор заключается посредством направления оферты (предложения заключить договор) одной из сторон и ее акцепта (принятия предложения) другой стороной. При этом договор признается заключенным в момент получения лицом, направившим оферту, ее акцепта (п. 1 ст. 433 ГК РФ).

Договор в письменной форме может быть заключен путем составления одного документа, подписываемого сторонами, а также путем обмена письмами, телеграммами, телексами, телефаксами и иными документами, в том числе электронными документами, передаваемыми по каналам связи, позволяющими достоверно установить, что документ исходит от стороны по договору (п. 2 ст. 434 ГК РФ).

**К сведению:**

Электронным документом, передаваемым по каналам связи, признается информация, подготовленная, отправленная, полученная или хранимая с помощью электронных, магнитных, оптических либо аналогичных средств, включая обмен информацией в электронной форме и электронную почту.

В соответствии с п. 3 ст. 434 ГК РФ письменная форма договора считается соблюденной, если письменное предложение заключить договор принято в порядке, предусмотренном п. 3 ст. 438 ГК РФ.

Содержащее все существенные условия договора предложение, из которого усматривается воля лица, делающего предложение, заключить договор на указанных в предложении условиях с любым, кто отзовется, признается на основании п. 2 ст. 437 ГК РФ офертой (публичная оферта). При этом в соответствии с п. 3 ст. 438 ГК РФ совершение лицом, получившим оферту, в срок, установленный для ее акцепта, действий по выполнению указанных в ней условий договора (отгрузка товаров, предоставление услуг, выполнение работ, уплата соответствующей суммы и т.п.) считается акцептом, если иное не предусмотрено законом, другими правовыми актами или не указано в оферте.

## **Какими документами подтвердить расходы по услугам, оказанным самозанятыми?**

Какие документы должны быть оформлены при оказании самозанятым физическим лицом услуг юридическому лицу по сделке, исполняемой немедленно при заключении договора, чтобы заказчик имел право учесть в расходах понесенные затраты?

Учитывая положения ст. 158, 159, 432, 437, 438 ГК РФ, при оказании услуг по сделке, исполняемой немедленно при заключении договора, заключение договора в письменной форме не требуется. Факт заключения договора подтверждается уплатой заказчику соответствующей суммы за оказанные услуги.

Что касается признания расходов юридическим лицом, в силу п. 1 ст. 252 НК РФ под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные



документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ, либо документами, оформленными согласно обычаям делового оборота, применяемым в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором). Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Согласно ч. 1 ст. 14 Федерального закона № 422-ФЗ при осуществлении расчетов, связанных с получением доходов от реализации услуг, являющихся объектом обложения НДС, налогоплательщик обязан с использованием мобильного приложения «Мой налог» и (или) через уполномоченного оператора электронной площадки и (или) уполномоченную кредитную организацию сформировать чек и обеспечить его передачу заказчику.

В чеке должны быть указаны наименование оказанных услуг и ИНН юридического лица или индивидуального предпринимателя – заказчика услуг (п. 6, 8 ст. 14 Федерального закона № 422-ФЗ). Обязанность сообщения ИНН возлагается на заказчика.

#### **К сведению:**

Организации, являющиеся плательщиками налога на прибыль организаций, при определении налоговой базы не учитывают расходы, связанные с приобретением услуг у физических лиц, являющихся налогоплательщиками, при отсутствии чека, сформированного исполнителем в порядке, предусмотренном ст. 14 Федерального закона № 422-ФЗ (ч. 8 ст. 15 данного закона).

По общему правилу, закрепленному в пп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ, датой несения прочих расходов в виде расходов на оплату сторонним организациям предоставленных услуг признается дата осуществления расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров или дата предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для осуществления расчетов, либо последнее число отчетного (налогового) периода.

**К сведению:**

Документом, подтверждающим произведенные организацией-заказчиком затраты на оплату услуг, по сделке, исполняемой немедленно при заключении договора, является чек, выданный исполнителем – физическим лицом, применяющим специальный налоговый режим в виде НПД, с указанием ИНН организации-заказчика и наименования оказанных услуг.

Можно ли учесть в составе расходов денежные средства, уплаченные плательщику НПД, на основании акта по итогам месяца, а не на основании чеков? ФНС в Письме № СД-4-3/2899@ особо отметила, что согласно положениям ч. 8 – 10 ст. 15 Федерального закона № 422-ФЗ для организаций и ИП наличие чека, сформированного плательщиком НПД (продавцом, исполнителем), является обязательным для учета расходов при определении налоговой базы. Следовательно, акт может выступать в качестве дополнительного документа, отражающего период или дату оказания услуги, для целей налогового учета расходов покупателя (например, при наличии предоплаты), но не заменяет чек.

Надо ли распечатывать чеки и каковы способы их хранения? Чек может быть передан

покупателю (заказчику) в электронной форме или на бумажном носителе (ч. 4 – 6 ст. 14 Федерального закона № 422-ФЗ). В электронной форме чек может быть передан следующими способами:

- путем направления чека покупателю (заказчику) на абонентский номер или адрес электронной почты, указанный покупателем (заказчиком);
- путем обеспечения покупателю (заказчику) возможности в момент формирования чека в месте продажи считать компьютерным устройством (мобильным телефоном, смартфоном или компьютером, включая планшетный компьютер) QR-код, содержащийся на чеке.

В чеке должен быть указан, в частности, уникальный идентификационный номер чека – номер записи в автоматизированной информационной системе налоговых органов, который присваивается чеку в момент его формирования. Таким образом, чек может храниться как в электронной форме, так и в распечатанном виде.

В течение какого срока плательщик НПД должен передать чек заказчику при осуществлении расчетов в безналичном порядке? В соответствии с ч. 3 ст. 14 Федерального закона № 422-ФЗ чек должен быть сформирован плательщиком НПД и передан покупателю (заказчику) в момент расчета наличными денежными средствами и (или) с использованием электронных средств платежа. При иных формах денежных расчетов в безналичном порядке чек должен быть сформирован и передан покупателю (заказчику) не позднее 9-го числа месяца, следующего за налоговым периодом, в котором произведены расчеты.

При реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) в интересах плательщика НПД на основе договоров поручения, договоров комиссии либо агентских договоров с участием посредника в расчетах у плательщика НПД отсутствует обязанность передачи покупателю (заказчику) чека по таким операциям. При этом у посредника возникает обязанность применения ККТ, если данная обязанность возложена на него законодательством о применении ККТ при осуществлении расчетов в РФ.

Что делать в случае непредоставления плательщиком НПД чека на оказание услуг заказчику? Обязанность передачи чека плательщиком НПД заказчику услуг установлена Федеральным законом № 422-ФЗ и корреспондирует с его обязанностью отражения доходов от реализации таких услуг в налоговой базе. В случае нарушения указанных положений заказчик вправе сообщить об этом в налоговую инспекцию, в том числе с использованием сервиса «Обратиться в ФНС России», размещенного на официальном сайте ФНС.

Что делать в случае аннулирования чека плательщиком НПД после его передачи заказчику? Согласно ч. 3 и 4 ст. 8 Федерального закона № 422-ФЗ при возврате плательщиком НПД сумм, ранее полученных в счет оплаты (предварительной оплаты) товаров (работ, услуг, имущественных прав), на сумму возврата уменьшаются доходы того налогового периода, в котором получен доход. Плательщик НПД вправе произвести корректировку ранее переданных налоговому органу сведений о сумме расчетов, приводящих к завышению сумм налога, подлежащих уплате, в случае возврата денежных средств, полученных в счет оплаты (предварительной оплаты) товаров (работ, услуг, имущественных прав), или некорректного ввода таких сведений при представлении через мобильное приложение «Мой налог» или уполномоченных операторов электронных площадок и (или) уполномоченные кредитные организации пояснений с указанием причин такой корректировки.

#### **К сведению:**

Юридическое лицо или ИП, получившие от плательщика НПД возврат денежных средств за ранее приобретенные ими товары (работы, услуги), обязаны произвести корректировку налоговой базы в порядке, предусмотренном для применяемого такими

налогоплательщиками режима налогообложения.

## **Что делать, если контрагент стал самозанятым?**

Согласно ч. 9 ст. 2 Федерального закона № 422-ФЗ индивидуальные предприниматели, применяющие спецрежим в виде НПД, не признаются плательщиками НДС, за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией (включая суммы налога, подлежащие уплате при завершении действия таможенной процедуры свободной таможенной зоны на территории ОЭЗ в Калининградской области).

Необходимо ли заключение нового договора между юридическим лицом и ИП, являющимся плательщиком НПД, в случае, если есть договор, заключенный в период применения ИП иного налогового режима, а условия договора остаются неизменными?

Если согласно договору стоимость реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) включала в себя НДС, рекомендуется оформить дополнительное соглашение для урегулирования цены с указанием на то, что индивидуальный предприниматель с определенной даты применяет спецрежим в виде НПД.

В иных случаях необходимость перезаключать договор между хозяйствующими субъектами отсутствует, если это не влияет на соблюдение существенных условий договора.

## **Что делать организации, если контрагент утратил статус плательщика НПД?**

Как уже было отмечено, по правилам ч. 2 ст. 4 Федерального закона № 422-ФЗ налогоплательщики, доходы которых, учитываемые при определении налоговой базы, превысили в текущем календарном году 2,4 млн руб., не вправе применять специальный налоговый режим в виде НПД.

Возникает ли у юридического лица обязанность исчисления и уплаты НДФЛ и страховых взносов в отношении физического лица, которое утратило право на применение спецрежима в виде НПД в связи с превышением предельного размера дохода (2,4 млн руб.)? В соответствии с ч. 19 ст. 5 Федерального закона № 422-ФЗ лицо считается утратившим право на применение специального налогового режима со дня возникновения оснований, препятствующих его применению согласно ч. 2 ст. 4 данного закона. Таким образом, при превышении установленного порога доходов, учитываемых в налоговой базе, физическое лицо утрачивает право на применение специального налогового режима в виде НПД с даты такого превышения. В отношении доходов, учтенных для целей применения спецрежима в виде НПД до даты утраты данного права, порядок налогообложения не меняется.

При этом на юридическое лицо возлагается обязанность по исчислению и уплате НДФЛ и страховых взносов в отношении физического лица, не являющегося ИП, с даты утраты последним права на применение специального налогового режима в виде НПД (в том числе с даты превышения дохода 2,4 млн руб.).

Необходимо ли переоформлять договор после утраты физическим лицом права на применение спецрежима в виде НПД? В Письме № СД-4-3/2899@ ФНС уточнила, что необходимость переоформления ранее заключенного договора между хозяйствующими субъектами отсутствует, если это не влечет изменения существенных условий договора.

---

[1] Федеральный закон от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» в городе федерального значения Москве, в Московской и Калужской областях, а также в Республике Татарстан (Татарстан)».

Оплата труда: бухгалтерский учет и налогообложение, №4, 2019 год