

ПРОБЛЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА РАСЧЕТОВ С САМОЗАНЯТЫМИ

И. В. Поправко

Воронежский государственный университет

Поступила в редакцию 22 апреля 2019 г.

Аннотация: *статья посвящена вопросам учета взаиморасчетов с физическими лицами и индивидуальными предпринимателями, перешедшими на новый специальный налоговый режим «Налог на профессиональный доход (НПД)». Рассматриваются проблемы, возникающие с точки зрения бухгалтерского и налогового учета, при отражении фактов расчетов с самозанятыми контрагентами.*

Ключевые слова: *налог на профессиональный доход, НПД, самозанятые, бухгалтерский и налоговый учет взаиморасчетов*

Abstract: *the article is devoted to the issues of accounting for mutual settlements with individuals and individual entrepreneurs who have switched to the new special tax regime «Tax on professional income (NAP)». The problems arising from the point of view of accounting and tax accounting are considered when reflecting the facts of settlements with self-employed counterparties.*

Key words: *tax on professional income, NAP, self-employed, accounting and tax accounting of mutual settlements.*

В настоящее время происходит активное развитие новых информационных технологий на государственном уровне, повышается эффективность налогового администрирования, совершенствуется налоговое законодательство и расширяется круг налогоплательщиков.

В связи с этим в порядке эксперимента в период с 2019 по 2028 гг. на территории Москвы, Московской и Калужской областей, Республики Татарстан вводится новый специальный налоговый режим «Налог на профессиональный доход» (далее – НПД), предназначенный для физических лиц и индивидуальных предпринимателей, не имеющих наемных сотрудников, предоставляющий возможность указанным категориям налогоплательщиков оказывать услуги собственного производства физическим и юридическим лицам [1]. Во исполнение данного эксперимента в Налоговый кодекс Российской Федерации были внесены соответствующие изменения [2–4]. В дальнейшем, в случае признания эксперимента удачным, применение специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» планируется распространить на всю территорию Российской Федерации.

С одной стороны, новый налоговый режим позволяет физическим лицам оказывать услуги в отношении юридических лиц без необходимости заключения трудового или гражданско-правового догово-

ра (далее – ГПД) и без образования юридического лица или регистрации в качестве индивидуального предпринимателя, применяя при этом более низкую налоговую ставку (6 %), нежели ставка налога на доходы физических лиц [5]. С другой стороны, он вызывает большое количество вопросов, связанных с географическими границами распространения НПД, правильностью оформления взаимоотношений с лицами, перешедшими на данный налоговый режим, порядком отражения таких операций в бухгалтерском и налоговом учете. Непроработанность законодательства в этой области очевидна.

На данный момент можно выделить ряд проблем, связанных с применением нового налогового режима.

1. Неясность в определении места ведения деятельности налогоплательщиком.
2. Отсутствие возможности получения достоверных сведений о применении контрагентом НПД.
3. Повышенные налоговые риски в связи с возможностью аннулирования разрешения на применение специального налогового режима «Налог на профессиональную деятельность» задним числом.
4. Сложности в отнесении операций к облагаемым и не облагаемым налогом на профессиональную деятельность.
5. Неясность порядка отражения операций с плательщиками НПД в бухгалтерском учете и трудоемкость данного процесса в некоторых случаях.

Рассмотрим сущность вышеуказанных проблем подробнее. Современные информационные технологии стирают границы между регионами и даже целыми государствами, позволяя налогоплательщику находиться в одном городе, а вести свою деятельность и оказывать услуги в других областях. Поскольку новый специальный налоговый режим распространяется только на несколько регионов, а не на всю территорию Российской Федерации, то неясным остается вопрос правомерности принятия таких расходов к налоговому учету в случае, если лицо, перешедшее на НПД, находится и постоянно проживает, например, в г. Москва, а услуги оказывает с использованием средств удаленного доступа юридическому лицу, расположенному в Воронежской области [6].

В таком случае, с одной стороны, возможна квалификация такого контрагента, как плательщика НПД, в этом случае при совершении операций с ним дополнительных налоговых обязательств юридическое лицо не несет. С другой стороны, такая позиция может привести к спорам с налоговыми органами, которые будут стремиться приравнять такие взаимоотношения к трудовому или гражданско-правовому договору и обязать организацию начислить налог на доходы физических лиц (НДФЛ) и страховые взносы.

На тему необходимости удержания НДФЛ при привлечении самозанятого за пределами регионов эксперимента имеется мнение Минфина, согласно которому если привлеченное по договору выполнения работ/оказания услуг физлицо поставлено на учет в качестве плательщика НПД, то при выплате ему вознаграждения организация (ИП) не обязана удерживать НДФЛ независимо от места своего нахождения – в регионе эксперимента или вне его [7].

Однако остается неясным, будет ли придерживаться налоговая инспекция аналогичного мнения по поводу НДФЛ. Комментарии по поводу начисления страховых взносов и вовсе отсутствуют. Очевидно, что данный вопрос требует проработки со стороны контролирующих органов.

Второй актуальной проблемой выполнения взаиморасчетов с плательщиками НПД является невозможность на практике достоверно определить правомерность применения физическим лицом данного специального режима, а от этого зависит квалификация расчетов с ним как с самозанятым или как с сотрудником с вытекающими отсюда налоговыми последствиями для организации.

В частности, данный специальный налоговый режим возможно применять при соблюдении физическим лицом следующих условий:

- место ведения деятельности является территорией указанных в законе субъектов РФ;
- отсутствие наемных работников у плательщика НПД, выполнение работ самостоятельно [8];
- соответствие видов деятельности самозанятого указанным в Федеральном законе от 27 ноября 2018 г. № 422-ФЗ [1; 9];
- отсутствие совмещения НПД с другими налоговыми режимами (в случае с ИП) [10];
- соблюдение ограничения по объему выручки в год в 2,4 млн руб. [11].

Очевидно, что проверка всех вышеуказанных условий в отношении контрагента на практике на данный момент невозможна и является очень трудоемким процессом. В таких условиях одним из вариантов решения проблемы могла бы стать разработка и внедрение специального информационного ресурса проверки соответствия налогоплательщика условиям применения НПД, позволяющего удостовериться в правильности отнесения поставщика к категории самозанятого.

Дополнительные риски у налогоплательщиков возникают в связи с зафиксированным законодательно правом налоговой инспекции аннулирования статуса плательщика налога на профессиональный доход задним числом. Такая мера позволяет контролирующим органам доначислять налоги, пени и штрафы в отношении юридических лиц даже в том случае, если на момент совершения сделки квалификация контрагента в качестве самозанятого была обоснованной и правомерной. Безусловно, данный вопрос должен быть дополнительно проработан с законодательной точки зрения, поскольку он несет в себе большое количество рисков и последующих судебных споров.

Еще одной актуальной проблемой нового специального налогового режима является наличие большого количества ограничений на виды деятельности, подпадающие и не подпадающие под НПД. В частности, расчеты по одному и тому же договору в разных случаях могут квалифицироваться как облагаемые налогом на профессиональный доход, так и облагаемые НДФЛ. Например, с самозанятым может быть заключен договор на оказание услуг, являющихся объектом налогообложения НПД, по которому предусмотрена возможность уплаты неустоек (пеней, штрафов), не подпадающих под новый специальный налоговый режим, в связи с чем у юридического лица возни-

кает обязанность исчислить, удержать и перечислить в бюджет НДФЛ и отразить это в отчетности по налогу [7]. Вопросы обложения страховыми взносами неустоек, компенсаций и других выплат, не являющихся вознаграждением по гражданско-правовому договору, в отношении физических лиц и вовсе многие годы являются предметом споров налоговиков и хозяйствующих субъектов.

И наконец, сложности вызывает процесс отражения операций с самозанятыми на счетах бухгалтерского учета. С одной стороны, налогоплательщики, применяющие НПД, являются обычными поставщиками, аналогично юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям, с другой – в некоторых случаях прослеживаются признаки сходства с расчетами с сотрудниками по гражданско-правовым договорам. Рассмотрим особенности оформления договора с самозанятыми и порядок отражения операций с ними в бухгалтерском учете на примере.

Предположим, что ООО «Люттик» является юридическим лицом и у него заключено два договора на выполнение работ с физическим лицом, применяющим налог на профессиональный доход, Ивановым И. И., первый на сумму 200 000 руб., по которому предусмотрена неустойка в размере 10 000 руб., второй на сумму 100 000 руб. Допустим, что на момент произведения расчетов по первому договору объем годового оборота Иванова И. И. не превышал установленного в законе лимита в 2,4 млн руб., а на момент выполнения расчетов по второму договору превысил.

В первую очередь, во избежание вопросов со стороны налоговых органов и попыток отнесения взаиморасчетов с физическими лицами, являющимися плательщиками НПД, к расчетам с сотрудниками по гражданско-правовым договорам, в соответствии с рекомендациями советника государственной гражданской службы Российской Федерации 1-го класса Министерства финансов Российской Федерации Н. Н. Стельмаха необходимо предусмотреть в договоре следующие пункты:

- информацию о том, что продавец (исполнитель работ) стоит на учете в качестве плательщика НПД в налоговой инспекции;
- наименование инспекции, в которой самозанятый стоит на учете;
- указание на то, что плательщиком НПД получено уведомление об этом от налоговой инспекции;
- ИНН самозанятого [7].

Наличие такой информации в договоре позволит в дальнейшем иметь возможность апеллировать

к тому, что покупатель услуг проявил должную осмотрительность при заключении сделки и правомерно отнес расчеты по ней к взаимоотношениям с самозанятым физическим лицом.

Помимо договора обязательным документом, позволяющим принять к расходам услуги самозанятого физического лица, является выданный им чек, оформленный в специальном приложении на смартфоне или персональном компьютере. Будем предполагать, что в случае превышения плательщиком НПД лимита суммы годового оборота приложение не позволит ему выписать чек.

В соответствии с примером сумма услуг по первому договору может быть принята к расходам в полном объеме, при этом обязанностей по удержанию или оплате каких-либо налогов у ООО «Люттик» не возникает.

Согласно рекомендациям советника государственной гражданской службы Российской Федерации 1-го класса Министерства финансов Российской Федерации Н. Н. Стельмаха суммы неустоек (пеней, штрафов) не относятся к доходам физического лица, подпадающим под НПД, поэтому с них следует удержать НДФЛ [7]. В соответствии со ст. 420 НК РФ такие расчеты не являются объектом обложения страховыми взносами [4], поэтому обязанность их начисления у ООО «Люттик» в этом случае отсутствует.

В соответствии с Письмом ФНС от 20 февраля 2019 г. № СД-4-3/2899@ «О применении налога на профессиональный доход» при превышении установленного порога доходов, учитываемых в налоговой базе, физическое лицо утрачивает право на применение специального налогового режима НПД с даты такого превышения. При этом на юридическое лицо возлагается обязанность по исчислению и уплате НДФЛ и страховых взносов в отношении физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, с даты утраты последним права на применение специального налогового режима НПД (в том числе с даты превышения дохода 2,4 млн руб.). Необходимость переоформления ранее заключенного договора между хозяйствующими субъектами отсутствует, если это не влечет изменений существенных условий договора [12]. В части порядка обложения таких операций НДФЛ и страховыми взносами возможно применить положения, относящиеся к расчетам с физическими лицами по гражданско-правовым договорам.

Рассмотрим корреспонденции счетов [13], которые можно рекомендовать сформировать бухгалтеру в связи с необходимостью отражения расчетов

с самозанятым поставщиком на примере И. И. Иванова (таблица). Применим наиболее распространенные ставки налога на доходы физических лиц и страховых взносов.

Таким образом, наличие возможности регистрации в качестве плательщика налога на профессиональный доход позволяет организациям существенно снижать налоговую нагрузку в отношении расчетов с физическими лицами. Однако ввиду

непроработанности вопросов налогообложения взаиморасчетов с самозанятыми и недостаточности законодательной базы и рекомендаций в этой области, введенный в качестве эксперимента новый специальный налоговый режим содержит в себе большое количество спорных вопросов и проблем и на данный момент является рискованным для юридических лиц, ведущих расчеты с контрагентами, применяющими НПД.

Т а б л и ц а

Записи в регистре бухгалтерии при выполнении взаиморасчетов с физическими лицами, вставшими на учет в качестве плательщиков НПД

Факт хозяйственной жизни	Дебет	Кредит	Сумма
Отражено выполнение работ по первому договору	20 (25, 44 и др.)	60	200 000
Отражена неустойка по первому договору	91	76	10 000
Удержан НДС из суммы неустойки (10 000 · 13 %)	76	68	1 300
Отражено выполнение работ по второму договору	20 (25, 44 и др.)	60	100 000
Начислены страховые взносы на сумму выполненных работ (100 000 · (22 % + 5,1 %))	20 (25, 44 и др.)	69	27 100
Удержан НДС из суммы выполненных работ (100 000 · 13 %)	60	68	13 000

ЛИТЕРАТУРА

1. 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) : федер. закон от 27 ноября 2018 г. № 422-ФЗ. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации : федер. закон от 27 ноября 2018 г. № 425-ФЗ. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) : федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (в ред. от 27.12.2018). – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) : федер. закон от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (в ред. от 25.12.2018) (с изм. и доп., вступ. в силу с 25.01.2019). – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Орлова Е. Специальный налоговый режим «Налог на профессиональный доход» / Е. Орлова // Налоговый вестник – Консультации. Разъяснения. Мнения. – 2019. – № 1. – С. 28–40.
6. Сапожникова Н. Г. Лабораторный практикум по

бухгалтерскому учету : учеб. пособие / Н. Г. Сапожникова, И. В. Поправко. – М. : КНОРУС, 2016.

7. Мартынюк Н. А. Что нужно знать о привлечении самозанятых в 2019 году / Н. А. Мартынюк // Главная книга. – 2019. – № 1. – С. 39–44.
8. Мартынюк Н. А. Новый налоговый режим для самозанятых ИП и физлиц / Н. А. Мартынюк // Главная книга. – 2019. – № 1. – С. 26–31.
9. Лошаков Е. Налог на профессиональный доход / Е. Лошаков // Трудовое право. – 2018. – № 12. – С. 107–112.
10. Вронская Л. Налог на профессиональный доход : эксперимент по легализации доходов самозанятых граждан / Л. Вронская // Практический бухгалтерский учет. Официальные материалы и комментарии. – 2019. – № 1. – С. 17–31.
11. Мартынюк Н. А. Как работать на новом спецрежиме / Н. А. Мартынюк // Главная книга. – 2019. – № 1. – С. 32–38.
12. О применении налога на профессиональный доход : Письмо Федеральной налоговой службы от 20 февраля 2019 г. № СД-4-3/2899@. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
13. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению : Приказ Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н (в ред. от 08.11.2010).

Воронежский государственный университет
 Поправко И. В., кандидат экономических наук
 E-mail: ipopravko@mail.ru

Voronezh State University
 Popravko I. V., Candidate of Economics
 E-mail: ipopravko@mail.ru