

Слишком дорогой гость



Фармкомпания из Ассоциации международных фармпроизводителей (AIPM) раскрыла информацию о платежах специалистам здравоохранения в 2019 году. Общая сумма выплат составила 3,9 млрд руб. Эти деньги пошли не только на оплату услуг работников здравоохранения, но также на их проезд, проживание и питание в связи с участием в мероприятиях. С выплатами врачам за оказание услуг все понятно — они облагаются НДФЛ. Но должны ли фармкомпания платить налоги со своих расходов на гостеприимство? Давайте разберемся.

ТЕКСТ: Мария Никонова, канд.юрид.наук, адвокат, партнер «Пепеляев Групп»

Когда фармкомпания выделяют деньги на врачей?

Как сказано в Кодексе надлежащей практики AIPM, цель взаимодействия со специалистами здравоохранения — предоставление им новой информации о фармацевтических продуктах, обеспечение информацией научного и образовательного характера. Для этого фармкомпания может привлекать работников здравоохранения, приглашать их на мероприятия и оплачивать или возмещать расходы, связанные с проездом, проживанием и питанием.

При этом расходы врачей оплачиваются в случаях:

- активного участия (с оказанием услуг), когда члены медицинского сообщества участвуют в лекциях, семинарах, «круглых столах» на возмездной основе;
- пассивного участия (без оказания услуг), когда членам медицинского сообщества оказывается поддержка в посещении образовательных мероприятий с оплатой сопутствующих расходов.

Можно ли сказать, что врач получил доход?

К доходам, полученным физическим лицом в натуральной форме, относится оплата за него организациями товаров (работ, услуг), в том числе питания, обучения и т.д., если эти расходы понесены в интересах налогоплательщика — физического лица (пп. 1 п. 2 ст. 211 НК РФ). А если такие расходы понесены преимущественно для удовлетворения интересов оплачивающего лица, то личного дохода, облагаемого НДФЛ, у физического лица не возникает.

Такой подход подтвержден в п. 3 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 НК РФ, утвержденного Президиумом ВС РФ 21.10.2015.

Вот некоторые выдержки из обзора:

- «получение физическим лицом благ в виде оплаченных за него товаров (работ, услуг) и имущественных прав не облагается налогом, если предоставление таких благ обусловлено прежде всего интересом передающего (оплачивающего) их лица»;
- «при решении вопроса о возникновении дохода... необходимо учитывать направленность затрат... на удовлетворение личных потребностей физического лица либо на достижение целей, преследуемых плательщиком»;
- «одно лишь то обстоятельство, что в результате предоставления гражда-

нину оплаченных за него благ в определенной мере удовлетворяются личные потребности физического лица, не является достаточным для вывода о возникновении дохода в натуральной форме, облагаемого налогом».

Компания выделяет деньги на врачей в своих интересах, для достижения собственных целей, а не для преимущественного удовлетворения потребностей специалистов здравоохранения. Избежать последнего призваны в том числе формулировки Кодекса надлежащей практики (например, запрет использовать объекты, которые в глазах



общественности ассоциируются с развлечениями, роскошью или эксклюзивностью, запрет предоставлять или оплачивать развлечения как в рамках, так и вне рамок проведения мероприятия, проведение мероприятий в местах, предназначенных для отдыха, и т.п.).

Поэтому при оплате фармкомпанией расходов на проезд и проживание врачей дохода, облагаемого НДФЛ, не возникает.

Какова позиция фискальных органов?

Анализ разъяснений показывает, что Обзор ВС РФ не принимается во внимание. Минфин России и налоговые органы полагают, что любая оплата (возмещение) за физических лиц расходов как по гражданско-правовому договору, так и в отсутствие трудового или гражданско-правового договора, должна облагаться НДФЛ¹. Благоприятные разъяснения фискалов по этому вопросу единичны².

Каковы риски и как их снизить?

Какие последствия ждут фармкомпанию, если она будет руководствоваться законом, а не негативными письмами фискальных органов?

Если компания не удержит НДФЛ при оплате расходов на врачей, налоговый орган может взыскать с нее налог. Это позволяет сделать новая редакция п. 9 ст. 226 НК РФ, действующая с 2020 г.³ Также компании грозит ответственность по ст. 123 НК РФ — штраф в размере 20% от суммы неуплаченного налога и по ст. 126 НК РФ за непредоставление документов — штраф в размере 200 руб. за каждый непредоставленный документ.

Если фармацевтическая компания примет решение руководствоваться законом и практикой Верховного суда РФ, то ей необходимо убедиться, что документы (договоры, спонсорские письма, приглашения, внутренние положения о привлечении специалистов здравоохранения, документы, составляемые в ходе мероприятий, — например, презентации и фотоматериалы), которые оформляются в процессе отношений с врачами, безусловно подтверждают соблюдение трех основных критериев:

- преобладающую заинтересованность в оплате расходов оплачивающего лица — фармкомпания;
- достижение целей плательщика — фармкомпания;
- удовлетворение личных потребностей физического лица не является первостепенным.

Также необходимо проверить, что возмещение расходов врачей не является частью вознаграждения медику за оказание услуг. Например, формулировка «вознаграждение специалиста здравоохранения состоит из двух частей: вознаграждение за услуги и возмещаемые расходы» может стать триггером потенциальных претензий налогового органа, даже если все остальные критерии соблюдены.

¹ В письме от 04.10.2019 № 03-04-05/76261 Минфин России указал, что «положений, предусматривающих освобождение от налогообложения сумм возмещения организацией физическим лицам, являющимся исполнителями по гражданско-правовым договорам, стоимости проезда к месту выполнения работ по таким договорам, питания и проживания в данном месте, ст. 217 НК РФ не содержит, и указанные доходы подлежат обложению НДФЛ в установленном порядке». В письме Минфина России от 05.08.2015 № 03-04-06/45204 указано, что «по общему правилу, оплата (возмещение) за физических лиц, участвующих в различных мероприятиях, проводимых организацией, стоимости проезда к месту проведения и проживания в месте их проведения, является их доходом, подлежащим налогообложению».

² В письме от 23.05.2016 № 03-04-06/29397 Минфин России указал, что «если оплата организацией расходов физических лиц по их проезду и проживанию при оказании услуг организации по гражданско-правовым договорам осуществляется в интересах этих физических лиц (в том числе если такая оплата является частью вознаграждения физического лица за выполненные работы (оказанные услуги), то оплата организацией этих расходов физических лиц... признается их доходом... В прочих случаях компенсация организацией расходов физических лиц... не является доходом этих физических лиц и не подлежит налогообложению».

³ Если работники здравоохранения были привлечены только для пассивного участия, то взыскать налог с компании не могут, поскольку у нее отсутствует возможность его удержать. Однако риск привлечения к ответственности остается.