Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

В. В. Семенихин

НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

Издание третье,
переработанное и исправленное

НАПИСАНИЕ на ЗАКАЗ:
1. Дипломы, курсовые, рефераты...
2. Диссертации и научные работы.
Тематика любая:
НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ, экономика, техника, право, менеджмент, финансы, биология...

УЧЕБНИКИ, ДИПЛОМЫ, ДИССЕРТАЦИИ:
полные тексты в электронной библиотеке
www.учебники.информ2000.рф.

ИБухгалтер

МОСКВА 2018

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

УДК
ББК
С30

Семенихин Виталий Викторович.
Налог на доходы физических лиц / В. В. Семенихин. – М. : ИД «Гросс-Медиа» : РОСБУХ, 2018. – 1007 с.
ISBN 978-5-4230-0597-9

С30

Издание освещает обширный круг вопросов по налогообложению физических лиц, индивидуальных предпринимателей и лиц, занимающихся частной практикой. В книге рассмотрены как наиболее востребованные вопросы, связанные с налогообложением доходов физических лиц, так и многочисленные узкие ситуации, требующие профессионального комментария. Большое внимание уделено таким вопросам, как: Кто имеет право на налоговый вычет по НДФЛ? Как правильно оформить налоговый вычет по НДФЛ? Как осуществлять учет НДФЛ при получении доходов от инвестиционной деятельности? Кто и в каких случаях является агентом по НДФЛ?

Воспроизведение в полном объеме или фрагментарно любыми способами текстов, опубликованных в настоящем издании, за исключением случаев, установленных ГК РФ, допускается только с письменного согласия обладателя исключительных имущественных прав на произведение. Все права защищены.

ISBN 978-5-4230-0597-9

© ОАО ИД «ГроссМедиа», 2018
© ОАО «РОСБУХ», 2018
© Семенихин В. В., текст, 2018

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Содержание

ОСНОВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОХОДОВ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

Налоговые резиденты для целей налогообложения, подтверждение статуса 8
Исчисление, удержание и перечисление НДФЛ с выплат иностранным работникам 22
Возврат НДФЛ с приобретением статуса налогового резидента 33
Налоговая декларация по налогу на доходы физических лиц (не индивидуальных предпринимателей (форма 3-НДФЛ)) 40
Дата получения фактического дохода в целях НДФЛ 48
Налоговые ставки по НДФЛ 54
Особенности проверок налогоплательщиков, физических лиц не индивидуальных предпринимателей 60
Как рассматриваются исковые требования по налоговым санкциям к физическим лицам 68
Взыскание налога и санкций с физических лиц 74
Уклонение от уплаты налогов с физического лица 82
Устранение двойного налогообложения по НДФЛ 90

НАЛОГОВЫЕ АГЕНТЫ ПО НДФЛ

Налоговые агенты по НДФЛ и их ответственность 101
Порядок исчисления НДФЛ 122
Порядок удержания НДФЛ 128
НДФЛ, порядок уплаты и представления отчетности обособленными подразделениями 138
Налоговый учет по НДФЛ без формы и ответственность за неведение учета доходов физических лиц 152
Порядок предоставления налоговым агентом отчетности по доходам физических лиц 164

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Налог на доходы физических лиц и учетная политика 176
Бухгалтерский учет НДФЛ 193
Особенности проверок налоговых агентов по НДФЛ 200

ДОХОДЫ И НДФЛ

Доходы, учитываемые и не учитываемые при налогообложении НДФЛ 211
Доходы, не подлежащие налогообложению НДФЛ (кроме компенсаций и пособий) 223
Налогообложение НДФЛ отдельных видов доходов 261
Материальная выгода при приобретении товаров (работ, услуг) у взаимозависимых лиц, как определить рыночные цены, а также взаимозависимость 270
Налогообложение НДФЛ заработной платы, в том числе в отчетности 277
Компенсация за просрочку выплаты заработной платы – налогообложение НДФЛ 285
Командировочные расходы и налог на доходы физических лиц 294
Договор аренды квартиры, для проживания своих работников – двойной НДФЛ, с типовым договором 305
Надбавка за вахтовый метод работы, налогообложение НДФЛ 318
Компенсация за работу с особыми условиями труда – налогообложение НДФЛ 325
Компенсация за разъездной характер работы, налогообложение НДФЛ и взносами 332
Налогообложение НДФЛ основного отпуска 340
Налогообложение НДФЛ дополнительного отпуска 348
Налогообложение НДФЛ учебного отпуска 355
Налогообложение НДФЛ компенсации за неиспользованный отпуск 362
Налогообложение НДФЛ оплаты проезда к месту проведения отпуска и обратно по законодательству 369
Налогообложение НДФЛ оплаты проезда к месту проведения отпуска иобратно, в том числе в интересах работников 376
Налогообложение НДФЛ оплаты питания работников 383
Налог на доходы физических лиц по пособиям по социальному страхованию 389
Налогообложение НДФЛ компенсации расходов в связи с использованием личного имущества 395
Налогообложение НДФЛ добровольного страхования жизни 401
Налогообложение НДФЛ добровольного личного страхования 411
Налогообложение НДФЛ добровольного медицинского страхования 417
Налогообложение НДФЛ лечения работников 423
Налогообложение НДФЛ добровольного пенсионного страхования 429

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Налогообложение НДФЛ по договорам негосударственного пенсионного обеспечения и договорам обязательного пенсионного страхования, заключаемым с негосударственными пенсионными фондами 436
Социальный налоговый вычет по НДФЛ на негосударственное пенсионное обеспечение, добровольное пенсионное страхование и добровольное страхование жизни, с системой предоставления 447
Социальный налоговый вычет по НДФЛ на дополнительные страховые взносы на накопительную пенсию 455
Освобождение от НДФЛ имущества находящегося в собственности более трех или пяти лет 466
Приобретение произведений искусства у физических лиц 476
Получение дохода в натуральной форме 485
Выигрыши от лотерей, тотализаторов и иных игр 494
Инвестиционные налоговые вычеты 501

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ НДФЛ ДОХОДОВ ОТ ИНВЕСТИЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Налогообложение НДФЛ доходов от долевого участия в организации, дивиденды 511
Операции физического лица по долям в уставном капитале, в том числе продажа и выход 519
Имущественный налоговый вычет при продаже долей в уставном капитале 530
Материальная выгода при приобретении ценных бумаг 537
Налогообложение НДФЛ по операциям с ценными бумагами, общие положения 546
Налогообложение НДФЛ по операциям с ценными бумагами, налоговые агенты 561
Налогообложение НДФЛ при продаже акций 575
Материальная выгода при операциях с производными финансовыми инструментами 587
Налогообложение НДФЛ по производным финансовым инструментам 592
Налогообложение НДФЛ по операциям РЕПО 603
Налогообложение НДФЛ по займам ценными бумагами 618
Налогообложение НДФЛ по доходам, полученным участниками инвестиционного товарищества 625
Налогообложение НДФЛ по доходам, по государственным ценным бумагам, муниципальным ценным бумагам, а также по эмиссионным ценным бумагам, выпущенным российскими организациями, выплачиваемых иностранным организациям, действующим в интересах третьих лиц, истребование связанных документов и новая ставка 636

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Налогообложение НДФЛ по операциям с бумагами инвестиционных фондов 649
Налогообложение НДФЛ по доверительному управлению ценными бумагами 659
Налогообложение НДФЛ по убыткам от операций ценными бумагами, в том числе их перенос 669
Особенности определения налоговой базы, учета убытков, исчисления и уплаты налога по операциям, учитываемым на индивидуальном инвестиционном счете 676
Налогообложение НДФЛ процентов по займам предоставленным обществу, а не полученным от общества 681
Материальная выгода по НДФЛ при экономии на процентах, есть ли она при просрочке, зарубежная ипотека 691
Налогообложение НДФЛ доходов в виде процентов, получаемых по вкладам в банках 704
Налогообложение НДФЛ по операциям с контролируемой иностранной компанией 709

НАЛОГОВЫЕ ВЫЧЕТЫ ПО НДФЛ

Стандартные налоговые вычеты 725
Система предоставления стандартных, имущественных и социальных налоговых вычетов 740
Имущественный налоговый вычет при продаже недвижимого имущества, освобождение 764
Имущественный налоговый вычет при продаже не недвижимого имущества, освобождение 772
Имущественный налоговый вычет на расходы, связанные с получением доходов 777
Имущественный налоговый вычет при приобретении (строительстве) жилья, в том числе на несовершеннолетних детей 788
Имущественный налоговый вычет при приобретении (строительстве) жилья, система предоставления налоговым агентом 798
Социальный налоговый вычет на благотворительность и пожертвования 813
Социальный налоговый вычет на лечение 819
Социальный налоговый вычет на обучение 826

ИНДИВИДУАЛЬНЫЕ ПРЕДПРИНИМАТЕЛИ И ЛИЦА, ЗАНИМАЮЩИЕСЯ ЧАСТНОЙ ПРАКТИКОЙ

Налогообложение НДФЛ доходов индивидуального предпринимателя 836
Налоговые вычеты по НДФЛ у индивидуального предпринимателя 854

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Какие налоги заменяет УСН, исключения в части НДФЛ, налога на прибыль и налога на имущество 871
Налоговая декларация индивидуального предпринимателя по налогу на доходы физических лиц 881
Индивидуальный предприниматель, налоговый агент по НДФЛ 892
Плательщики ЕНВД и исполнение обязанностей налоговых агентов по НДФЛ 906
Плательщики УСН и исполнение обязанностей налоговых агентов по НДФЛ 917
Плательщики единого сельскохозяйственного налога и исполнение обязанностей налоговых агентов по НДФЛ 928
Особенности налоговых проверок налогоплательщиков, индивидуальных предпринимателей 940
Исчисление и уплата НДФЛ лицами, занимающимися частной практикой, с учетом арбитражных управляющих 954
Налогообложение НДФЛ адвокатов 962
Налогообложение НДФЛ нотариусов 973
Профессиональные налоговые вычеты – порядок предоставления вычета 983
Профессиональные налоговые вычеты у лиц, занимающихся частной практикой 991
Профессиональные налоговые вычеты у лиц, получающих авторские вознаграждения (соавторы) 999

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Основы налогообложения доходов физических лиц

Налоговые резиденты для целей налогообложения, подтверждение статуса

Согласно налоговому законодательству налогоплательщиками налога на доходы физических лиц признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации и физические лица, получающие доходы от источников в Российской федерации, не являющиеся налоговыми резидентами.

В главе рассмотрим, кто признается налоговым резидентом Российской Федерации, и порядок подтверждения этого статуса.

Налоговые резиденты

По общему правилу налоговыми резидентами Российской Федерации признаются физические лица фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Период нахождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на периоды его выезда за пределы территории России для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения, а также для исполнения трудовых или иных обязанностей, связанных с выполнением работ (оказанием услуг) на морских месторождениях углеводородного сырья. На это указывают положения пункта 2 статьи 207 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ).

Между тем, из этого правила есть исключение.

Если в налоговом периоде в отношении физического лица действовали меры ограничительного характера, введенные ино-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

странным государством, государственным объединением и (или) союзом и (или) государственным (межгосударственным) учреждением иностранного государства или государственного объединения и (или) союза, перечень которых определен Постановлением Правительства Российской Федерации от 10.11.2017 г. № 1348, то такое физическое лицо независимо от срока фактического нахождения в Российской Федерации может не признаваться в этом налоговом периоде налоговым резидентом Российской Федерации, если в этом налоговом периоде такое физическое лицо являлось налоговым резидентом иностранного государства (пункт 4 статьи 207 НК РФ).

Вышеназванное физическое лицо не признается налоговым резидентом Российской Федерации на основании его заявления, представленного в федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, с приложением документа, подтверждающего налоговое резидентство этого физического лица, выданного компетентным органом иностранного государства (сертификата налогового резидентства).

Указанное заявление представляется в срок, предусмотренный НК РФ для представления налоговой декларации за соответствующий налоговый период.

Независимо от времени фактического нахождения в Российской Федерации налоговыми резидентами Российской Федерации признаются (пункт 3 статьи 207 НК РФ):

- российские военнослужащие, проходящие службу за границей;
- сотрудники органов государственной власти и органов местного самоуправления, командированные на работу за пределы Российской Федерации.

Обратите внимание!

Если международным договором Российской Федерации установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные НК РФ и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами, то применяются правила и нормы международных договоров Российской Федерации, на что указывает пункт 1 статьи 7 НК РФ.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Здесь хотелось бы обратить внимание на следующий момент. В Письме от 11.12.2015 г. № ОА-3-17/4698@, рассматривая вопрос об определении статуса налогового резидента для гражданина Российской Федерации, работающего за границей, специалисты ФНС России указали, что из положений международных договоров Российской Федерации об избежании двойного налогообложения вытекает, что физическое лицо может рассматриваться в качестве налогового резидента Российской Федерации, если оно располагает в ней постоянным жилищем. При этом наличие постоянного жилища подтверждается фактом нахождения жилого объекта в собственности либо действующей постоянной регистрацией по месту жительства в России.

Таким образом, при наличии специальных норм в международном соглашении сам по себе факт нахождения физического лица в Российской Федерации менее 183 календарных дней в течение налогового периода (календарного года), не приводит к автоматической утрате статуса налогового резидента Российской Федерации.

Однако Минфин России в Письме от 05.08.2015 г. № 03-04-05/45277 высказал иную точку зрения, указав на то, что критерии для определения налогового статуса физического лица, предусмотренные в договорах об избежании двойного налогообложения, в том числе критерии места нахождения «постоянного жилища» или «центра жизненных интересов», используются для целей применения таких договоров в случаях, когда в соответствии с положениями национального законодательства физическое лицо признается налоговым резидентом в обоих государствах, заключивших соответствующий договор.

Таким образом, вышеуказанные положения договоров об избежании двойного налогообложения используются только для целей применения самих этих договоров и только в случаях, когда исходя из национального законодательства договаривающихся государств физическое лицо будет признаваться налоговым резидентом в обоих этих государствах.

Для определения налогового статуса физического лица в целях применения НК РФ применяются исключительно соответствующие положения самого НК РФ.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Заметим, что сегодня специалисты ФНС России в Письме от 04.10.2017 г. № ГД-3-11/6542@ также сделали иной вывод, скорректировав тем самым свою прежнюю позицию. В письме они указали, что факт постоянной регистрации по месту проживания, гражданство физического лица или членов его семьи, иные критерии для целей установления наличия у физического лица статуса налогового резидента Российской Федерации в главе 23 НК РФ не используются.

Согласно статье 209 НК РФ объектом обложения налогом на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) признается доход, полученный налогоплательщиками:

- от источников в Российской Федерации и (или) от источников за пределами Российской Федерации – для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации;
- от источников в Российской Федерации – для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации.

В силу пункта 1 статьи 224 НК РФ по общему правилу доходы налоговых резидентов Российской Федерации облагаются НДФЛ по ставке 13%. В отношении же доходов нерезидентов применяется в общем случае налоговая ставка 30%, что следует из пункта 3 статьи 224 НК РФ.

Таким образом, налоговый статус физического лица – налогоплательщика НДФЛ влияет на размер ставки, по которой исчисляется налог с его доходов, а также на признание полученного дохода объектом налогообложения по НДФЛ.

Для того чтобы обосновать правомерность применения того или иного порядка налогообложения доходов, нужно документально подтвердить налоговый статус физического лица.

Документы, подтверждающие налоговый статус работника

Конкретный перечень документов, которые подтверждали бы налоговый статус налогоплательщика, ни НК РФ, ни какими-либо иными нормативными документами не установлен.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Согласно Письмам Минфина России от 04.02.2008 г. № 03-04-07-01/20, ФНС России от 23.09.2008 г. № 3-5-03/529@ установление налогового статуса физического лица может осуществляться как на основе сведений, имеющихся у самого налогового агента (если он, например, является работодателем), так и на основе сведений, предоставляемых налогоплательщиком.

Рассмотрим, какими документами можно подтвердить налоговый статус налогового резидента Российской Федерации:

● если работник редко выезжает или совсем не выезжает за рубеж по служебным обязанностям, то для подтверждения его статуса в качестве налогового резидента Российской Федерации достаточно воспользоваться табелем учета рабочего времени (унифицированные формы № Т-12 или № Т-13, утвержденные Постановлением Госкомстата России от 05.01.2004 г. № 1 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты» (далее – Постановление № 1)).

Напомним, что с 01.01.2013 г. формы первичных учетных документов, содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, не являются обязательными к применению. Вместе с тем обязательными к применению продолжают оставаться формы документов, используемых в качестве первичных учетных документов, установленные уполномоченными органами в соответствии и на основании других федеральных законов (например, кассовые документы) (Информация Минфина России № ПЗ-10/2012 «О вступлении в силу с 1 января 2013 г. Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»);

● если работник часто выезжает за рубеж (например, около или свыше полугода проводит за рубежом), то кроме табеля учета рабочего времени, необходимы документы:

– загранпаспорт работника (копии страниц);

– приказы (распоряжения) о направлении работников в командировки (унифицированные формы № Т-9 и № Т-9а, утвержденные Постановлением № 1);

– авансовый отчет (унифицированная форма № АО-1, утвержденная Постановлением Госкомстата России от 01.08.2001 г. № 55

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

«Об утверждении унифицированной формы первичной учетной документации № АО-1 «Авансовый отчет»);

– документы, прилагаемые к авансовому отчету (проездные документы, документы за проживание);

– путевые листы (автотранспортные предприятия обязаны руководствоваться формой № 3, утвержденной Постановлением Госкомстата России от 28.11.1997 г. № 78 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работы строительных машин и механизмов, работ в автомобильном транспорте». Иные организации, а также коммерсанты оформляют путевые листы, утвержденные Приказом Минтранса России от 18.09.2008 г. № 152 «Об утверждении обязательных реквизитов и порядка заполнения путевых листов»);

– другие документы, позволяющие определить время нахождения работника на территории Российской Федерации и за ее пределами.

При рассмотрении налогового статуса необходимо учитывать время нахождения на территории Российской Федерации физического лица. ФНС России в Письмах от 15.10.2015 г. № ОА-3-17/3850@, от 10.06.2015 г. № ОА-3-17/2276@, от 03.09.2014 г. № ОА-3-17/2962, от 30.08.2012 г. № ОА-3-13/3157@ утверждает, что положения НК РФ не содержат требований о непрерывности течения 183 дней. Минфин России в Письмах от 29.06.2015 г. № 03-04-05/37275, от 26.06.2014 г. № 03-04-05/30670 отмечает, что 183 дня пребывания в Российской Федерации, по достижении которых физическое лицо будет признано налоговым резидентом Российской Федерации, исчисляются путем суммирования всех календарных дней, в которых физическое лицо находилось в Российской Федерации в течение 12 следующих подряд месяцев.

При этом 12-месячный период может начаться в одном налоговом периоде (календарном году), а закончиться в другом (Письма Минфина России от 01.09.2016 г. № 03-04-05/51258, от 16.07.2014 г. № 03-04-05/34618, от 21.02.2012 г. № 03-04-05/6-206, от 14.07.2011 г. № 03-04-06/6-170, от 26.03.2010 г. № 03-04-06/51).

Статус иностранного гражданина в качестве налогового резидента Российской Федерации определяется исключительно по

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

дням нахождения физического лица на территории Российской Федерации.

По мнению Минфина России, изложенному в Письмах от 20.04.2012 г. № 03-04-05/6-534, от 21.03.2011 г. № 03-04-05/6-157, от 29.12.2010 г. № 03-04-06/6-324, от 07.10.2010 г. № 03-04-06/6-245 календарные даты приезда на территорию Российской Федерации и отъезда за пределы Российской Федерации включаются в количество дней фактического нахождения в Российской Федерации. При этом финансовое ведомство уточняет, что положения статьи 6.1 НК РФ в целях установления статуса налогового резидента не применяются. Аналогичную точку зрения высказали и налоговые органы в Письмах ФНС России от 24.04.2015 г. № ОА-3-17/1702@, от 04.02.2009 г. № 3-5-04/097@.

Документами, подтверждающими пребывание физического лица – иностранного гражданина в Российской Федерации, на основании Писем Минфина России от 13.01.2015 г. № 03-04-05/69536, от 26.04.2012 г. № 03-04-05/6-557, от 05.02.2008 г. № 03-04-06-01/31, а также Писем ФНС России от 19.12.2014 г. № ОА-4-17/26338, от 22.07.2011 г. № ЕД-4-3/11900@, от 16.05.2006 г. № 04-2-05/3, УФНС России по городу Москве от 22.07.2008 г. № 28-11/070040, могут являться:

– справки с места работы, выданные на основании сведений из табеля учета рабочего времени;

– справка из учебного заведения;

– табель учета рабочего времени;

– копии паспорта с отметками органов пограничного контроля о пересечении границы;

– миграционная карта;

– документы о регистрации по месту жительства (пребывания), оформленные в порядке, установленном законодательством Российской Федерации;

– квитанции о проживании в гостинице;

– оригинал (заверенная установленным образом копия) вкладного талона о регистрации;

– выписка из журнала регистрации паспортно-визового отдела;

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– другие документы, оформленные в порядке, установленном законодательством Российской Федерации, на основании которых можно установить длительность фактического нахождения физического лица в Российской Федерации.

Обратите внимание!

Пунктом 1.1 статьи 231 НК РФ установлен особый порядок возврата налогоплательщику излишне удержанной суммы НДФЛ в связи с приобретением им статуса налогового резидента. В такой ситуации возврат производит не налоговый агент, а налоговая инспекция. Для этого налогоплательщик подает в инспекцию по окончании налогового периода декларацию и документы, подтверждающие его статус, и налоговый орган возвращает налог в порядке, предусмотренном статьей 78 НК РФ (Письмо ФНС России от 31.12.2014 г. № ПА-4-11/27389 «Об обложении налогом на доходы физических лиц»).

Заметим, что в НК РФ не установлен перечень документов, подтверждающих статус налогового резидента Российской Федерации. По мнению ФНС России, изложенному в Письме от 30.12.2015 г. № ЗН-3-17/5083, для указанных целей могут использоваться любые документы, оформленные в соответствии с законодательством Российской Федерации и позволяющие установить количество календарных дней пребывания лица на территории Российской Федерации (например, справка с места работы, выданная на основании сведений из табелей учета рабочего времени, копии паспорта с отметками органов пограничного контроля о пересечении границы).

Форма налоговой декларации (форма 3 – НДФЛ) приведена в Приложении № 1 к Приказу ФНС России от 24.12.2014 г. № ММВ-7-11/671@ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ), порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц в электронной форме».

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Процедура подтверждения статуса налогового резидента Российской Федерации

Для начала отметим, что подтверждение статуса налогового резидента Российской Федерации (далее – Подтверждение) необходимо налогоплательщикам для соблюдения Соглашений об избежании двойного налогообложения, то есть при получении налогоплательщиком отдельных видов доходов в соответствующем иностранном государстве.

Подтверждение необходимо тем гражданам (российским и иностранным), которые получают в иностранном государстве доход и имеют в отношении него налоговые обязательства. Дело в том, что налоговые резиденты Российской Федерации обязаны платить налоги в Российской Федерации в отношении доходов, полученных от источников как в Российской Федерации, так и за ее пределами.

Подтверждение, представленное таким гражданином в налоговый орган иностранного государства, освободит его от повторного налогообложения таких доходов (при наличии между Российской Федерации и таким государством соглашения об избежании двойного налогообложения).

Подтверждение, предоставляемое до 09.12.2017 г.

Как указано в Письмах ФНС России от 13.03.2013 г. № ЕД-3-3/852@, от 24.08.2012 г. № ОА-3-13/3067@, УФНС России по городу Москве от 21.10.2009 г. № 13-11/110015, подтверждение статуса налогового резидента Российской Федерации осуществляет Межрегиональная инспекция Федеральной налоговой службы по централизованной обработке данных (далее – МИ ФНС России по ЦОД).

Порядок подтверждения статуса налогового резидента Российской Федерации изложен в Информационном сообщении ФНС РФ «О процедуре подтверждения статуса налогового резидента Российской Федерации» (далее – Информационное сообщение ФНС РФ).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Из Информационного сообщения ФНС РФ следует, что Подтверждение выдается в одном экземпляре, за исключением следующих случаев:

– если в соответствии с законодательством иностранного государства требуется одновременное представление в налоговый орган иностранного государства двух и более экземпляров Подтверждения, то при условии, что компетентные органы указанного государства в установленном порядке уведомили ФНС России об указанных положениях законодательства, выдается соответствующее число экземпляров Подтверждения;

– если налогоплательщику необходимы два и более экземпляров Подтверждения за один календарный год для направления нескольким контрагентам, при наличии соответствующего пакета документов по каждому из контрагентов, выдается по одному экземпляру Подтверждения на каждого контрагента.

Выдача Подтверждения осуществляется путем:

– выдачи справки установленного образца;

– заверения подписью должностного лица и печатью уполномоченного налогового органа формы, установленной законодательством иностранного государства, в случае, если компетентные органы этого государства в установленном порядке уведомили ФНС России о наличии таких форм, либо если информация о них размещена на официальных сайтах компетентных органов иностранного государства.

Для получения Подтверждения налогоплательщику необходимо предоставить следующие документы:

● заявление в произвольной форме с указанием:

– календарного года, за который необходимо Подтверждение;

– наименования иностранного государства, в налоговый орган которого представляется Подтверждение;

– фамилии, имени, отчества заявителя и его адреса;

– ИНН;

– ОГРНИП – только для индивидуальных предпринимателей;

– перечня прилагаемых документов и контактного телефона.

● копии документов, обосновывающих получение доходов в иностранном государстве. К таким документам относятся:

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– договор (контракт);

– решение общего собрания акционеров о выплате дивидендов;

– документы, подтверждающие право на получение пенсии из-за границы;

– иные документы.

Отметим, что в случае, если копия договора (контракта), действующего более одного года, для целей выдачи Подтверждения уже представлялась, повторного представления ее не требуется. Для этого в заявлении должна содержаться ссылка на письмо, которым копия упомянутого договора (контракта) направлялась ранее.

– копии документа, удостоверяющего личность;

– копии всех страниц заграничного паспорта (при наличии) – гражданами Российской Федерации;

– таблица расчета времени нахождения на территории Российской Федерации (кроме индивидуальных предпринимателей) по форме, приведенной в Приложении к Информационному сообщению ФНС России;

– документы, обосновывающие фактическое нахождение лица (кроме индивидуальных предпринимателей) на территории Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение налогового периода – календарного года, – физическими лицами, являющимися гражданами иностранных государств (лицами без гражданства, прибывшими с территории иностранных государств), с которыми у Российской Федерации существуют действующие соглашения о безвизовом режиме (справка с места работы в Российской Федерации, табель учета рабочего времени, копии авиа– и железнодорожных билетов и др.).

Обратите внимание, что Подтверждение может быть выдано не только за текущий календарный год, но и за предыдущие годы, при условии наличия всех необходимых документов, соответствующих запрашиваемому периоду.

В случае, если Подтверждение необходимо за налоговые периоды ранее трех лет, предшествующих году подачи заявления, то налогоплательщиком для подтверждения факта уплаты налогов за определенный налоговый период представляются дополнительные документы.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Такими документами в отношении физических лиц могут быть копии деклараций по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ) с отметкой налогового органа и платежных документов, подтверждающих уплату налогов по операциям, в отношении которых заявитель намеревается применить соответствующее Соглашение об избежании двойного налогообложения.

В отношении индивидуальных предпринимателей такими документами могут быть:

– копии книг учета доходов и расходов;

– выписки банков;

– платежные поручения (квитанции, извещения) с отметками банков;

– мемориальные ордера;

– другие документы по операциям, в отношении которых налогоплательщик намеревается применить соответствующее Соглашение об избежании двойного налогообложения, за определенный налоговый период.

Выдача Подтверждения гражданам Российской Федерации, иностранным гражданам и лицам без гражданства осуществляется с учетом их фактического нахождения в Российской Федерации, которое должно составлять не менее 183 календарных дней в течение налогового периода – календарного года. Таким образом, Подтверждение указанным налогоплательщикам выдается за текущий год не ранее 3 июля.

Выдача Подтверждения индивидуальным предпринимателям для применения Соглашений об избежании двойного налогообложения по доходам от операций, полученным в ходе осуществления ими предпринимательской деятельности на территории иностранного государства, либо по имуществу, находящемуся на территории иностранного государства, принадлежащему им на праве владения п/пли собственности и используемому при осуществлении предпринимательской деятельности, осуществляется без учета факта нахождения их на территории Российской Федерации 183 дня.

Срок рассмотрения заявлений о выдаче Подтверждения составляет 30 календарных дней со дня поступления всех необходимых документов в МИ ФНС России по ЦОД.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Заявления налогоплательщиков по вопросу выдачи Подтверждения могут быть направлены в МИ ФНС России по ЦОД по почте либо переданы непосредственно в экспедицию ФНС России.

Подтверждение налогоплательщику направляется по почте по адресу, указанному в заявлении.

Подтверждение, предоставляемое с 09.12.2017 г.

Порядок представления документа, подтверждающего статус налогового резидента Российской Федерации, приведен в Приложении № 3 к Приказу ФНС России от 07.11.2017 г. № ММВ-7-17/837@ «Об утверждении формы заявления о представлении документа, подтверждающего статус налогового резидента Российской Федерации, формы документа, подтверждающего статус налогового резидента Российской Федерации, порядка и формата его представления в электронной форме или на бумажном носителе» (далее – Порядок).

Согласно пункту 3 Порядка подтверждение статуса налогового резидента Российской Федерации осуществляется путем выдачи ФНС России или уполномоченным ею территориальным налоговым органом (далее – уполномоченный налоговый орган) документа, подтверждающего статус налогового резидента Российской Федерации (далее – Подтверждение).

Форма Подтверждения приведена в Приложении № 2 к Приказу ФНС России от 07.11.2017 г. № ММВ-7-17/837@ (далее – Приложение № 2).

Подтверждение выдается налогоплательщику (его представителю) на основании заявления, к которому могут быть приложены документы о фактах и обстоятельствах, требующих подтверждения статуса налогоплательщика налоговым резидентом Российской Федерации (пункт 4 Порядка).

Заявление представляется в ФНС России или уполномоченный налоговый орган налогоплательщиком или его представителем на бумажном носителе по форме, приведенной в Приложении

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

№ 1 к Приказу ФНС России от 07.11.2017 г. № ММВ-7-17/837@, одним из выбранных им следующих способов:

– лично;

– по почте;

– в электронной форме через официальный сайт ФНС России в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» https://www.nalog.ru.

Заметим, что налогоплательщик вправе приложить к заявлению документы, подтверждающие его статус налогового резидента Российской Федерации.

Обратите внимание!

С 16.01.2018 г. запущен электронный сервис ФНС России «Подтвердить статус налогового резидента Российской Федерации». Зарегистрироваться в сервисе можно с помощью электронной почты или ИНН с паролем от личного кабинета физического лица.

Как разъясняет ФНС России в Информации «О подтверждении статуса налогового резидента Российской Федерации в электронном сервисе» сервис позволяет физическим лицам и индивидуальным предпринимателям быстро сформировать заявление и получить в формате PDF документ, подтверждающий статус налогового резидента Российской Федерации. При этом пользователю достаточно направить только заявление, дополнительные документы необязательны. Для получения документа, подтверждающего статус налогового резидента Российской Федерации, на бумаге при формировании заявления необходимо отметить поле «направить документ на бумажном носителе».

С помощью сервиса также можно в реальном времени отслеживать статус рассмотрения заявления с момента его регистрации в ФНС России.

Согласно пункту 6 Порядка срок рассмотрения заявления составляет 40 календарных дней со дня его поступления в ФНС России или уполномоченный налоговый орган.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Подтверждение выдается за один календарный год (предшествующий дню представления заявления в налоговый орган или текущий календарный год) (пункт 7 Порядка).

Для целей применения международных договоров Российской Федерации об избежании двойного налогообложения Подтверждение выдается по каждому источнику дохода, объекту имущества.

В силу пункта 8 Порядка выдача Подтверждения производится по результатам рассмотрения заявления при наличии документов о фактах и обстоятельствах, требующих подтверждения статуса налогового резидента Российской Федерации, и оформляется на бумажном носителе по установленной форме (Приложение № 2) или в электронной форме в формате PDF.

Подтверждение направляется налогоплательщику или его представителю в зависимости от выбранного им способа получения документа:

– на бумажном носителе по почте;

– в электронной форме через официальный сайт ФНС России в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» https://www.nalog.ru.

Факт выдачи Подтверждения может быть удостоверен путем ввода проверочного кода, содержащегося в этом Подтверждении, в сервисе на официальном сайте ФНС России в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» https://www.nalog.ru. (пункт 9 Порядка).

Если по итогам рассмотрения заявления не подтверждается статус налогового резидента Российской Федерации, налогоплательщик (его представитель) информируется об этом выбранным им способом.

Исчисление, удержание и перечисление НДФЛ с выплат иностранным работникам

Доходы иностранных работников, полученные в Российской Федерации, по общему правилу подлежат обложению НДФЛ в том же порядке, что и доходы российских работников.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

В данной главе поговорим о том, как следует исчислять, удерживать и перечислять налог на доходы физических лиц с выплат, произведенных иностранным работникам.

Прежде чем рассматривать порядок исчисления, удержания и перечисления налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) с выплат иностранным работникам необходимо определить, кто является иностранным работником.

Согласно пункту 1 статьи 2 Федерального закона от 25.07.2002 г. № 115-ФЗ « О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации» (далее – Закон № 115-ФЗ) **иностранным работником** является иностранный гражданин, временно пребывающий в Российской Федерации и осуществляющий в установленном порядке трудовую деятельность.

Иностранным гражданином признается физическое лицо, не являющееся гражданином Российской Федерации и имеющее доказательства наличия гражданства (подданства) иностранного государства.

Всех иностранных граждан, находящихся на территории Российской Федерации, можно разделить на три категории:

- временно пребывающие в Российской Федерации – лица, прибывшие в Российской Федерации на основании визы или в порядке, не требующем получения визы, и получившие миграционную карту, но не имеющие вида на жительство или разрешения на временное проживание;
- временно проживающие в Российской Федерации – лица, получившие разрешение на временное проживание;
- постоянно проживающие в Российской Федерации – лица, получившие вид на жительство.

Согласно статье 11 Трудового кодекса Российской Федерации (далее – ТК РФ) на территории Российской Федерации правила, установленные трудовым законодательством и иными актами, содержащими нормы трудового права, распространяются на трудовые отношения с участием иностранных граждан, лиц без гражданства, организаций, созданных или учрежденных иностранными гражданами, лицами без гражданства либо с их участием,

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

международных организаций и иностранных юридических лиц, если иное не предусмотрено настоящим ТК РФ, другими федеральными законами или международным договором Российской Федерации.

Статья 207 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) гласит, что налогоплательщиками НДФЛ признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации.

Налоговыми резидентами, в свою очередь, по общему правилу признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Период нахождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на периоды его выезда за пределы территории России для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения, а также для исполнения трудовых или иных обязанностей, связанных с выполнением работ (оказанием услуг) на морских месторождениях углеводородного сырья.

Подсчет упомянутых выше 183 дней производится налоговыми агентами – российскими организациями, в том числе работодателями, на дату фактического получения налогоплательщиком дохода, определяемую в соответствии с положениями статьи 223 НК РФ. Поэтому для исчисления сумм налога при каждой выплате доходов налоговый агент должен принимать во внимание количество дней пребывания иностранного гражданина в Российской Федерации на дату фактического получения дохода за 12-месячный период, предшествующий этой дате.

На основании положений пункта 2 статьи 223 НК РФ датой фактического получения дохода в виде заработной платы признается последний день календарного месяца, за который она выплачивается.

Таким образом, при определении размера налоговой ставки в отношении заработной платы, например, за май 2018 г. принима-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ется совокупное количество дней пребывания физического лица в Российской Федерации за период с 01.06.2017 г. по 31.05.2018 г.

Документами, подтверждающими фактическое нахождение физических лиц на территории Российской Федерации, являются, в частности, сведения из табеля учета рабочего времени, копии страниц паспорта с отметками органов пограничного контроля о пересечении границы, данные миграционных карт, документы о регистрации по месту жительства (пребывания), оформленные в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

При определении налогового статуса в случае, если уплата налога производится налогоплательщиком самостоятельно (путем представления налоговой декларации), подсчет упомянутых выше 183 дней производится за период с 1 января по 31 декабря календарного года, в котором были получены соответствующие доходы.

Аналогичное мнение высказано в Письме ФНС России от 22.10.2014 г. № ОА-3-17/3584@.

В случае если срок нахождения физического лица на территории Российской Федерации в течение 12 месяцев, предшествующих дате выплаты дохода, будет составлять менее 183 дней, работник не признается налоговым резидентом Российской Федерации и его доходы от источников в Российской Федерации подлежат налогообложению по ставке в размере 30%, за исключением доходов, получаемых (пункт 3 статьи 224 НК РФ):

– в виде дивидендов от долевого участия в деятельности российских организаций, в отношении которых налоговая ставка устанавливается в размере 15%;

– от осуществления трудовой деятельности, указанной в статье 227.1 НК РФ, в отношении которых налоговая ставка устанавливается в размере 13%;

– от осуществления трудовой деятельности в качестве высококвалифицированного специалиста в соответствии с Законом № 115-ФЗ, в отношении которых налоговая ставка устанавливается в размере 13%;

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– от осуществления трудовой деятельности участниками Государственной программы по оказанию содействия добровольному переселению в Российскую Федерацию соотечественников, проживающих за рубежом, а также членами их семей, совместно переселившимися на постоянное место жительства в Российскую Федерацию, в отношении которых налоговая ставка устанавливается в размере 13%.

Отметим, что Государственная программа по оказанию содействия добровольному переселению в Российскую Федерацию соотечественников, проживающих за рубежом, утверждена Указом Президента Российской Федерации от 22.06.2006 г. № 637 « О мерах по оказанию содействия добровольному переселению в Российскую Федерацию соотечественников, проживающих за рубежом»;

– от исполнения трудовых обязанностей членами экипажей судов, плавающих под Государственным флагом Российской Федерации, в отношении которых налоговая ставка устанавливается в размере 13%;

– от осуществления трудовой деятельности иностранными гражданами или лицами без гражданства, признанными беженцами или получившими временное убежище на территории Российской Федерации в соответствии с Федеральным законом от 19.02.1993 г. № 4528-1 « О беженцах» , в отношении которых налоговая ставка устанавливается в размере 13%.

Если на дату выплаты дохода работник будет признан налоговым резидентом Российской Федерации, то его доходы от источников в Российской Федерации подлежат налогообложению по ставке 13%.

Обратите внимание!

Если с государством, гражданином которого является иностранный работник, Российская Федерация заключила международный договор, касающийся налогообложения доходов физических лиц, то доходы такого работника будут облагаться в соответствии с правилами и нормами этого договора (статья 7 НК РФ).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Статьей 227.1 НК РФ установлены особенности исчисления суммы НДФЛ и подачи налоговой декларации некоторыми категориями иностранных граждан, осуществляющих трудовую деятельность по найму в Российской Федерации, а также порядок уплаты налога.

Так, в порядке, установленном статьей 227.1 НК РФ, исчисляется сумма и уплачивается НДФЛ от осуществления трудовой деятельности по найму в Российской Федерации на основании патента, выданного в соответствии с Законом № 115-ФЗ, следующими категориями иностранных граждан, осуществляющих такую деятельность:

1) иностранные граждане, осуществляющие трудовую деятельность по найму у физических лиц для личных, домашних и иных подобных нужд, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности;

2) иностранные граждане, осуществляющие трудовую деятельность по найму в организациях и (или) у индивидуальных предпринимателей, а также у занимающихся частной практикой нотариусов, адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты, и других лиц, занимающихся в установленном законодательством Российской Федерации порядке частной практикой.

Напомним, что патентом является документ, подтверждающий право иностранного гражданина, прибывшего в Российскую Федерацию в порядке, не требующем получения визы, за исключением отдельных категорий иностранных граждан в случаях, предусмотренных Законом № 115-ФЗ, на временное осуществление на территории субъекта Российской Федерации трудовой деятельности. Такое определение содержит статья 2 Закона № 115-ФЗ. Патент выдается иностранному гражданину на срок от одного до двенадцати месяцев. Срок действия патента может неоднократно продлеваться на период от одного месяца. При этом общий срок действия патента с учетом продлений не может составлять более двенадцати месяцев со дня выдачи патента (пункт 5 статьи 13.3 Закона № 115-ФЗ).

Согласно пункту 2 статьи 227.1 НК РФ уплата НДФЛ вышеуказанными лицами осуществляется в течение периода действия

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

патента в виде фиксированных авансовых платежей в размере 1 200 руб. в месяц.

В соответствии с пунктом 3 статьи 227.1 НК РФ данная сумма подлежит индексации на коэффициент-дефлятор, установленный на соответствующий календарный год. Кроме того, фиксированный авансовый платеж индексируется на региональный коэффициент, устанавливаемый на соответствующий календарный год законом субъекта Российской Федерации. В случае если региональный коэффициент на очередной календарный год законом субъекта Российской Федерации не установлен, его значение принимается равным 1.

Таким образом, величина авансового платежа, подлежащего уплате, определяется по формуле:

$$АП = 1200 \text{ руб.} \times КД \times РК$$

где:

АП – сумма авансового платежа за 1 месяц действия патента;

КД – коэффициент-дефлятор, установленный на соответствующий календарный год.

Отметим, что коэффициент-дефлятор устанавливается Минэкономразвития России ежегодно и публикуется не позднее 20 ноября года, в котором устанавливается коэффициент-дефлятор (пункт 2 статьи 11 НК РФ). На 2018 г. коэффициент-дефлятор установлен в размере 1,686, на что указывает Приказ Минэкономразвития России от 30.10.2017 г. № 579 «Об установлении коэффициентов-дефляторов на 2018 год»;

РК – региональный коэффициент, установленный на соответствующий календарный год законом субъекта Российской Федерации.

Уплачивается налогоплательщиком фиксированный авансовый платеж по месту осуществления им деятельности на основании выданного патента до дня начала срока, на который выдается (продлевается), переоформляется патент (пункт 4 статьи 227.1 НК РФ). В платежном документе налогоплательщиком указывается наименование платежа « Налог на доходы физических лиц в виде фиксированного авансового платежа» .

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Согласно пункту 5 статьи 227.1 НК РФ общая сумма налога с доходов налогоплательщиков – иностранных граждан, осуществляющих трудовую деятельность по найму у физических лиц для личных, домашних и иных подобных нужд, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности, исчисляется ими с учетом уплаченных фиксированных авансовых платежей за период действия патента применительно к соответствующему налоговому периоду

Общая сумма налога с доходов налогоплательщиков – иностранных граждан, осуществляющих трудовую деятельность по найму в организациях и (или) у индивидуальных предпринимателей, а также у занимающихся частной практикой нотариусов, адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты, и других лиц, занимающихся в установленном законодательством Российской Федерации порядке частной практикой, исчисляется налоговыми агентами и подлежит уменьшению на сумму фиксированных авансовых платежей, уплаченных такими налогоплательщиками за период действия патента применительно к соответствующему налоговому периоду, в порядке, предусмотренном пунктом 6 статьи 227.1 НК РФ.

Обратите внимание, что уменьшение исчисленной суммы налога производится в течение налогового периода только у одного налогового агента по выбору налогоплательщика при условии получения налоговым агентом от налогового органа по месту нахождения (месту жительства) налогового агента уведомления о подтверждении права на осуществление уменьшения исчисленной суммы налога на сумму уплаченных налогоплательщиком фиксированных авансовых платежей, на что указывает абзац 2 пункта 6 статьи 227.1 НК РФ

Исходя из изложенного, налоговый орган направляет уведомление, в частности, при условии, что ранее применительно к соответствующему налоговому периоду такое уведомление налоговыми органами в отношении указанного налогоплательщика налоговым агентам не направлялось.

Таким образом, в случае осуществления иностранным гражданином трудовой деятельности в соответствующем налоговом

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

периоде у нескольких работодателей (налоговых агентов) иностранный гражданин вправе реализовать свое право на уменьшение исчисленной суммы налога на сумму уплаченных им фиксированных авансовых платежей за период действия патента при обращении к любому из работодателей (налоговых агентов), при условии, что ранее другим налоговым агентам на соответствующий налоговый период уведомление в отношении указанного иностранного гражданина не выдавалось. Такие разъяснения содержаться в Письме ФНС России от 25.03.2016 г. № БС-4-11/5190@.

Налоговый орган направляет уведомление в срок, не превышающий 10 дней со дня получения заявления налогового агента, при наличии в налоговом органе информации, полученной от территориального органа федерального органа исполнительной власти в сфере миграции, о факте заключения налоговым агентом с налогоплательщиком трудового договора или гражданско-правового договора на выполнение работ (оказание услуг) и выдачи налогоплательщику патента и при условии, что ранее применительно к соответствующему налоговому периоду такое уведомление налоговыми органами в отношении указанного налогоплательщика налоговым агентам не направлялось.

Для справки: форма заявления о подтверждении права на осуществление уменьшения исчисленной суммы налога на доходы физических лиц на сумму уплаченных налогоплательщиком фиксированных авансовых платежей утверждена Приказом ФНС России от 13.11.2015 г. № ММВ-7-11/512@.

Рекомендуемый формат представления заявления о подтверждении права на осуществление уменьшения исчисленной суммы налога на доходы физических лиц на сумму уплаченных налогоплательщиком фиксированных авансовых платежей в электронной форме утвержден Приказом ФНС России от 08.12.2015 г. № ММВ-7-6/566@.

Форма уведомления о подтверждении права на осуществление уменьшения исчисленной суммы налога на доходы физических лиц на сумму уплаченных налогоплательщиком фиксированных авансовых платежей утверждена Приказом ФНС России от 17.03.2015 г. № ММВ-7-11/109@.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Рекомендуемая форма сообщения об отказе в выдаче подтверждения права на осуществление уменьшения исчисленной суммы налога на доходы физических лиц на сумму уплаченных налогоплательщиком фиксированных авансовых платежей, приведена в Письме ФНС России от 30.03.2016 г. № БС-4-11/5514@ «О рекомендуемой форме сообщения об отказе».

Налоговый агент уменьшает исчисленную сумму налога на сумму уплаченных налогоплательщиком фиксированных авансовых платежей на основании письменного заявления налогоплательщика и документов, подтверждающих уплату фиксированных авансовых платежей, после получения от налогового органа указанного выше уведомления.

Обратите внимание!

Если сумма уплаченных за период действия патента применительно к соответствующему налоговому периоду фиксированных авансовых платежей превышает сумму налога, исчисленную по итогам этого налогового периода, исходя из фактически полученных налогоплательщиком доходов, то сумма такого превышения не является суммой излишне уплаченного налога и не подлежит возврату или зачету налогоплательщику (пункт 7 статьи 227.1 НК РФ, Письмо Минфина России от 08.12.2016 г. № 03-04-05/73350).

Обратите внимание!

Налогоплательщики – иностранные граждане, осуществляющие трудовую деятельность по найму у физических лиц для личных, домашних и иных подобных нужд, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности освобождаются от обязанности по представлению в налоговые органы налоговой декларации по налогу, за исключением случаев, если:

1) общая сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет, исчисленная налогоплательщиком исходя из доходов, фактически полученных от деятельности, указанной в подпункте 1 пункта 1 статьи 227.1 НК РФ, превышает сумму уплаченных фиксированных авансовых платежей за налоговый период;

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

2) налогоплательщик выезжает за пределы территории Российской Федерации до окончания налогового периода и общая сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет, исчисленная налогоплательщиком исходя из доходов, фактически полученных от деятельности, указанной в подпункте 1 пункта 1 статьи 227.1 НК РФ, превышает сумму уплаченных фиксированных авансовых платежей;

3) патент аннулирован в соответствии с Законом № 115-ФЗ.

Для справки: форма налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ), порядок ее заполнения, а также формат представления налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц в электронной форме утверждены Приказом ФНС России от 24.12.2014 г. № ММВ-7-11/671@.

И в заключение статьи несколько слов скажем о возврате НДФЛ при приобретении работником статуса налогового резидента Российской Федерации.

В Письмах Минфина России от 26.09.2017 г. № 03-04-06/62127, от 15.02.2016 г. № 03-04-06/7958 указано, что если в течение налогового периода работник приобрел статус налогового резидента и этот его статус больше не может измениться (то есть физическое лицо находится в Российской Федерации более 183 дней в текущем налоговом периоде), суммы вознаграждения, полученные работником от работодателя за выполнение трудовых обязанностей с начала налогового периода, подлежат налогообложению по ставке 13%.

В таких случаях работодателям – налоговым агентам следует руководствоваться положениями пункта 3 статьи 226 НК РФ, согласно которым исчисление сумм налога производится налоговыми агентами на дату фактического получения дохода, определяемую в соответствии со статьей 223 НК РФ, нарастающим итогом с начала налогового периода применительно ко всем доходам (за исключением доходов от долевого участия в организации, а также доходов, в отношении которых исчисление сумм налога производится в соответствии со статьей 214.7 НК РФ), в отношении которых применяется налоговая ставка, установленная пунктом

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

1 статьи 224 НК РФ, начисленным налогоплательщику за данный период, с зачетом удержанной в предыдущие месяцы текущего налогового периода суммы налога.

Таким образом, начиная с месяца, в котором число дней пребывания работника в Российской Федерации в текущем налоговом периоде превысило 183 дня, суммы налога, удержанные налоговым агентом с его доходов до получения им статуса налогового резидента по ставке 30%, подлежат зачету при определении налоговой базы нарастающим итогом по суммам доходов работника, включая доходы, с которых налог удерживался по ставке 30%.

Если суммы НДФЛ, удержанные с доходов сотрудника по ставке 30%, по итогам налогового периода были зачтены не полностью и после проведения указанного зачета осталась сумма НДФЛ, подлежащая возврату, возврат налогоплательщику указанной суммы осуществляется налоговым органом, в котором он был поставлен на учет по месту жительства (месту пребывания), в порядке, предусмотренном пунктом 1.1 статьи 231 НК РФ.

При этом следует учитывать, что указанный зачет (возврат) сумм налога производится только в том налоговом периоде, в котором произошло изменение налогового статуса налогоплательщика.

Возврат НДФЛ с приобретением статуса налогового резидента

Общий порядок возврата излишне уплаченного налога определен статьей 78 Налогового кодекса Российской Федерации. Однако для возврата излишне уплаченной суммы по налогу на доходы физических лиц законодатель установил особые правила. Рассмотрим эти правила.

Возврат НДФЛ налоговым агентом налогоплательщику

Согласно пункту 1 статьи 231 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) по общему правилу излишне

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

удержанную сумму налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) возвращает налогоплательщику налоговый агент.

При этом налоговый агент обязан вернуть данную сумму налогоплательщику на основании его письменного заявления о ее возврате.

Обратите внимание, что пункт 1 статьи 231 НК РФ регулирует отношения по возврату НДФЛ не только между налоговым агентом – работодателем и его работниками, но и между налоговым агентом и другими физическими лицами, которые не состоят с ним в трудовых отношениях. Финансовое ведомство отмечает, что право налогоплательщика подать заявление на возврат налога налоговому агенту и обязанность последнего вернуть его не зависят от того, продолжаются ли взаимоотношения между физическим лицом и организацией. На это указывают Письма Минфина России от 24.12.2012 г. № 03-04-05/6-1430, от 02.07.2012 г. № 03-04-06/6-193, от 25.08.2009 г. № 03-04-06-01/222, от 03.04.2009 г. № 03-04-06-01/76.

Налоговый агент обязан сообщить налогоплательщику о каждом ставшем известным ему факте излишнего удержания налога и сумме излишне удержанного налога в течение 10 дней со дня обнаружения такого факта (абзац 2 пункта 1 статьи 231 НК РФ).

Как сказано в Письме Минфина России от 16.05.2011 г. № 03-04-06/6-112, поскольку НК РФ не определяет форму и способ сообщения налоговым агентом налогоплательщику о факте излишнего удержания налога и сумме налога, налоговый агент вправе сообщать налогоплательщику об этом факте в произвольной форме, предварительно согласовав с налогоплательщиком порядок направления указанного сообщения.

Возврат налогоплательщику излишне удержанной суммы налога осуществляется налоговым агентом за счет сумм этого налога, подлежащих перечислению в бюджет в счет предстоящих платежей как по указанному налогоплательщику, так и по иным налогоплательщикам, с доходов которых налоговый агент производит удержание такого налога, в течение трех месяцев со дня получения налоговым агентом соответствующего заявления налогоплательщика (абзац 3 пункта 1 статьи 231 НК РФ). Обратите внимание,

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

из Письма ФНС России от 18.07.2016 г. № БС-4-11/12881@ следует, что налоговый агент не должен уведомлять налоговый орган о произведенном возврате излишне удержанной суммы налога. Он должен в соответствии с Порядком заполнения и представления расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом по форме 6-НДФЛ, утвержденным Приказом ФНС России от 14.10.2015 г. № ММВ-7-11/450@, общую сумму налога, возвращенную им налогоплательщикам в соответствии со статьей 231 НК РФ, отразить нарастающим итогом с начала налогового периода по строке 090.

Возврат налогоплательщику излишне удержанных сумм налога производится налоговым агентом в безналичной форме путем перечисления денежных средств на счет налогоплательщика в банке, указанный в его заявлении (абзац 4 пункта 1 статьи 231 НК РФ, Письмо УФНС России по г. Москве от 26.06.2017 г. № 20-15/094586). Заметим, что возможность возврата сумм излишне удержанного НДФЛ путем выплаты налогоплательщику наличных денежных средств статьей 231 НК РФ не предусмотрена, на это обращает внимание УФНС России по г. Москве в Письме от 16.10.2015 г. № 20-15/109294.

В случае, если возврат излишне удержанной суммы налога осуществляется налоговым агентом с нарушением установленного абзацем 3 пункта 1 статьи 231 НК РФ срока, то налоговым агентом на сумму излишне удержанного налога, которая не возвращена налогоплательщику в установленный срок, начисляются проценты, подлежащие уплате налогоплательщику, за каждый календарный день нарушения срока возврата. Процентная ставка принимается равной ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, действовавшей в дни нарушения срока возврата (абзац 5 пункта 1 статьи 231 НК РФ).

Возврат НДФЛ налоговым органом налоговому агенту

Как было отмечено выше, согласно абзацу 3 пункта 1 статьи 231 НК РФ налоговый агент осуществляет возврат излишне удержанного налога за счет уменьшения в будущем НДФЛ, исчисленного с доходов как налогоплательщика, у которого возникла пере-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

плата, так и других физических лиц, получающих доходы от этого же налогового агента.

Если суммы налога, подлежащей перечислению налоговым агентом в бюджет, недостаточно для осуществления возврата излишне удержанной и перечисленной в бюджет суммы налога налогоплательщику в трехмесячный срок, налоговый агент направляет в налоговый орган по месту своего учета заявление на возврат налоговому агенту излишне удержанной им суммы налога. Вместе с заявлением на возврат налоговый агент представляет в налоговый орган выписку из регистра налогового учета за соответствующий налоговый период и документы, подтверждающие излишнее удержание и перечисление суммы налога в бюджетную систему Российской Федерации. Указанные документы (заявление, выписка из регистра налогового учета и документы, подтверждающие излишнее удержание и перечисление суммы налога в бюджет) подаются налоговым агентом в течение 10 дней со дня подачи ему налогоплательщиком соответствующего заявления (абзацы 6, 8 пункта 1 статьи 231 НК РФ). Обратите внимание, что самому налогоплательщику при этом не нужно повторно подавать заявление на возврат излишне удержанных сумм налога. Такие разъяснения содержатся в пункте 2 Письма Минфина России от 16.05.2011 г. № 03-04-06/6-112.

Согласно абзацу 7 пункта 1 статьи 231 НК РФ возврат налоговому агенту перечисленной в бюджетную систему Российской Федерации суммы налога осуществляется налоговым органом в порядке, установленном статьей 78 НК РФ.

На основании пунктов 9, 14 статьи 78, пункта 6 статьи 6.1 НК РФ налоговый орган обязан сообщить налоговому агенту о принятом решении о возврате сумм излишне уплаченного налога или решении об отказе в осуществлении такого возврата в течение пяти рабочих дней со дня принятия соответствующего решения.

Указанное сообщение передается руководителю организации (его представителю) лично под расписку или иным способом, подтверждающим факт и дату его получения.

Если принято положительное решение, то сумму излишне уплаченного налога налоговым органом возвращается налогово-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

му агенту в течение одного месяца со дня получения им заявления от налогового агента (пункт 6 статьи 78 НК РФ).

Если указанный срок нарушен, то на сумму, подлежащую возврату, начисляются проценты за каждый календарный день нарушения срока возврата. Процентная ставка принимается равной ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, действовавшей в дни нарушения срока возврата (пункт 10 статьи 78 НК РФ).

Обратите внимание, что до осуществления возврата из бюджета налоговому агенту излишне удержанной и перечисленной в бюджет им с налогоплательщика суммы налога налоговый агент вправе осуществить возврат такой суммы налога за счет собственных средств (абзац 9 пункта 1 статьи 231 НК РФ).

При отсутствии налогового агента налогоплательщик вправе подать заявление в налоговый орган о возврате излишне удержанной с него и перечисленной в бюджетную систему Российской Федерации ранее налоговым агентом суммы налога одновременно с представлением налоговой декларации по окончании налогового периода (абзац 10 пункта 1 статьи 231 НК РФ). Для справки: форма налоговой декларации приведена в Приложении № 1 к Приказу ФНС России от 24.12.2014 г. № ММВ-7-11/671@ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ), порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц в электронной форме».

Особенности возврата налога, удержанного налоговым агентом с отдельных видов доходов

На основании статьи 231.1 НК РФ признаются излишне уплаченными и подлежат возврату в соответствии с названной статьей суммы налога, удержанного налоговым агентом со следующих видов доходов:

– с сумм пенсий физическим лицам, выплачиваемых по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным организациями и иными работодателями с имеющими соответствующую лицензию российскими негосударственны-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ми пенсионными фондами, пенсионные взносы по которым до 01.01.2005 г. были внесены работодателем в указанные фонды с удержанием и уплатой налога на доходы физических лиц (Письма Минфина России от 09.12.2015 г. № 03-04-06/71852, от 31.10.2014 г. № 03-04-06/55341);

– с доходов налогоплательщиков в связи с уплатой за налогоплательщиков страховых взносов по договорам добровольного долгосрочного страхования жизни, заключенным работодателями до 01.01.2008 г., страховые взносы по которым до указанной даты были уплачены за счет средств работодателей не в полном объеме (Письмо Минфина России от 04.08.2014 г. № 03-04-05/38382, Письмо ФНС России от 01.07.2015 г. № БС-4-11/11486@ «О возврате налога на доходы физических лиц»).

Указанные суммы налога подлежат возврату в порядке, аналогичном порядку, установленному статьей 78 НК РФ, с начисленными на них процентами.

Проценты на суммы излишне уплаченного налога начисляются со дня, следующего за днем удержания, по день фактического возврата.

Процентная ставка принимается равной действовавшей в эти дни ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации.

Особые правила возврата налога, предусмотренные при перерасчете, если гражданин приобрел статус налогового резидента Российской Федерации

Согласно пункту 1.1 статьи 231 НК РФ возврат суммы налога налогоплательщику в связи с перерасчетом по итогу налогового периода в соответствии с приобретенным им статусом налогового резидента Российской Федерации производится налоговым органом, в котором он был поставлен на учет по месту жительства (месту пребывания), при подаче налогоплательщиком:

– налоговой декларации по окончании указанного налогового периода;

– документов, подтверждающих статус налогового резидента Российской Федерации в этом налоговом периоде.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

При этом указанный возврат налога осуществляется налоговой инспекцией в порядке, установленном статьей 78 НК РФ.

Аналогичные пояснения содержат Письма Минфина России от 24.03.2016 г. № 03-04-05/16492, от 17.12.2015 г. № 02-08-12/74340, от 25.01.2013 г. № 03-04-06/4-24, от 09.08.2012 г. № 03-04-06/6-230, а также Письмо ФНС России от 31.12.2014 г. № ПА-4-11/27389 «Об обложении налогом на доходы физических лиц».

Таким образом, возможность возврата сумм налога на доходы физических лиц по результатам перерасчета налоговых обязательств физического лица в связи с изменением его налогового статуса статьей 231 НК РФ для налогового агента не предусмотрена. Такой же вывод содержится в Письме Минфина России от 24.01.2013 г. № 03-04-06/4-22. В случае приобретения сотрудником организации статуса налогового резидента Российской Федерации возврат в связи с перерасчетом суммы налога производится по итогам налогового периода налоговым органом. Аналогичный вывод высказан в Письме Минфина России от 26.09.2017 г. № 03-04-06/62127, в котором также сказано, что если в течение налогового периода работник приобрел статус налогового резидента и этот его статус больше не может измениться (то есть физическое лицо находится в Российской Федерации более 183 дней в текущем налоговом периоде), суммы вознаграждения, полученные работником от работодателя за выполнение трудовых обязанностей с начала налогового периода, подлежат налогообложению по ставке 13%.

В таких случаях работодателям – налоговым агентам следует руководствоваться положениями пункта 3 статьи 226 НК РФ, согласно которым исчисление сумм НДФЛ производится налоговыми агентами на дату фактического получения дохода, определяемую в соответствии со статьей 223 НК РФ, нарастающим итогом с начала налогового периода применительно ко всем доходам (за исключением доходов от долевого участия в организации, а также доходов, в отношении которых исчисление сумм налога производится в соответствии со статьей 214.7 НК РФ), в отношении которых применяется налоговая ставка, установленная пунктом 1 статьи 224 НК РФ, начисленным налогоплательщику за данный

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

период, с зачетом удержанной в предыдущие месяцы текущего налогового периода суммы НДФЛ.

Таким образом, начиная с месяца, в котором число дней пребывания работника в Российской Федерации в текущем налоговом периоде превысило 183 дня, суммы НДФЛ, удержанные налоговым агентом с его доходов до получения им статуса налогового резидента по ставке 30%, подлежат зачету при определении налоговой базы нарастающим итогом по суммам доходов работника, включая доходы, с которых налог удерживался по ставке 30%.

Если суммы налога на доходы физических лиц, удержанные с доходов сотрудника по ставке 30%, по итогам налогового периода были зачтены не полностью и после проведения указанного зачета осталась сумма НДФЛ, подлежащая возврату, возврат налогоплательщику указанной суммы осуществляется налоговым органом, в котором он был поставлен на учет по месту жительства (месту пребывания), в порядке, предусмотренном пунктом 1.1 статьи 231 НК РФ.

При этом следует учитывать, что указанный зачет (возврат) сумм налога производится только в том налоговом периоде, в котором произошло изменение налогового статуса налогоплательщика.

Налоговая декларация по налогу на доходы физических лиц (не индивидуальных предпринимателей (форма 3-НДФЛ))

Согласно налоговому законодательству налоговая декларация представляет собой заявление налогоплательщика об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога.

Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим нало-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

гоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

В главе рассмотрим налоговую декларацию по налогу на доходы физических лиц (форму 3-НДФЛ), в том числе порядок ее заполнения налогоплательщиками, не являющимися индивидуальными предпринимателями.

Порядок исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) регулируется главой 23 «Налог на доходы физических лиц» Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ).

На сегодняшний день налоговая декларация по форме 3-НДФЛ утверждена Приказом ФНС России от 24.12.2014 г. № ММВ-7-11/671@ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ), порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц в электронной форме» (далее – Приказ № ММВ-7-11/671@).

Обратите внимание!

Начиная с отчетности за 2017 г. декларация представляется по форме 3-НДФЛ с учетом изменений, внесенных Приказом ФНС России от 25.10.2017 г. № ММВ-7-11/822@ «О внесении изменений в приложения к приказу Федеральной налоговой службы от 24.12.2014 г. № ММВ-7-11/671@».

На основании статьи 229 НК РФ налогоплательщиков, которые представляют декларацию по форме 3-НДФЛ, можно разделить на две группы:

- те, кто обязан предоставить декларацию;
- те, кто сдает декларацию по собственной инициативе.

Требование об обязательном представлении налоговой декларации по форме 3-НДФЛ касается, в частности иностранных граждан, осуществляющих трудовую деятельность по найму у физических лиц для личных, домашних и иных подобных нужд, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельно-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

сти, на основе патента (пункт 1 статьи 229, статья 227.1 НК РФ). Указанные граждане обязаны представлять налоговую декларацию, если (пункт 8 статьи 227.1 НК РФ):

– общая сумма НДФЛ, подлежащая уплате в соответствующий бюджет, исчисленная исходя из доходов, фактически полученных от вышеуказанной деятельности, превышает сумму уплаченных фиксированных авансовых платежей за налоговый период (календарный год);

– налогоплательщик выезжает за пределы территории Российской Федерации до окончания налогового периода и общая сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет, исчисленная исходя из доходов, фактически полученных от вышеуказанной деятельности, превышает сумму уплаченных фиксированных авансовых платежей;

– патент аннулирован в соответствии с Федеральным законом от 25.07.2002 г. № 115-ФЗ «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации».

В обязательном порядке представлять декларацию по форме 3-НДФЛ также должны физические лица, указанные в пункте 1 статьи 228 НК РФ, а именно физические лица, получившие доходы:

- от физических лиц и организаций, не являющихся налоговыми агентами, на основе заключенных трудовых договоров и договоров гражданско-правового характера, в том числе доходы по договорам найма или договорам аренды любого имущества;
- от продажи имущества, принадлежащего им на праве собственности, и имущественных прав, за исключением случаев, предусмотренных пунктом 17.1 статьи 217 НК РФ, когда такие доходы не подлежат налогообложению;
- от источников за пределами Российской Федерации (данное положение касается физических лиц – налоговых резидентов Российской Федерации, за исключением российских военнослужащих, указанных в пункте 3 статьи 207 НК РФ);
- при выплате которых налоговый агент не удержал налог (за исключением доходов, сведения о которых представлены налого-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

выми агентами в порядке, установленном пунктом 5 статьи 226 и пунктом 14 статьи 226.1 НК РФ).

Напоминаем, что лица, получившие доходы, сведения о которых представлены налоговыми агентами в налоговые органы в вышеустановленном порядке (за исключением доходов, не подлежащих налогообложению в соответствии с пунктом 72 статьи 217 НК РФ), не подают налоговую декларацию, они уплачивают налог на основании налогового уведомления, направленного им налоговым органом, что вытекает из пункта 6 статьи 228 НК РФ.

Для справки: форма налогового уведомления утверждена Приказом ФНС России от 07.09.2016 г. № ММВ-7-11/477@ «Об утверждении формы налогового уведомления»;

- от выигрышей, выплачиваемых операторами лотерей, распространителями, организаторами азартных игр, проводимых в букмекерской конторе и тотализаторе, не превышающих 15 000 руб., а также от выигрышей, выплачиваемых организаторами азартных игр, не относящихся к азартным играм в букмекерской конторе и тотализаторе.

Заметим, что в отношении доходов в виде выигрышей, полученных от участия в лотерее или в азартных играх, проводимых в букмекерской конторе и тотализаторе, равных или превышающих сумму 15 000 руб., исчисляет и уплачивает НДФЛ налоговый агент – оператор лотереи или организатор азартных игр, на что указывает статья 214.7 НК РФ;

- в виде вознаграждения, выплачиваемого им как наследникам (правопреемникам) авторов произведений науки, литературы, искусства, а также изобретений, полезных моделей и промышленных образцов;

- в денежной и натуральной формах от физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, в порядке дарения, за исключением случаев, предусмотренных пунктом 18.1 статьи 217 НК РФ, когда такие доходы не подлежат налогообложению;

- в виде денежного эквивалента недвижимого имущества и (или) ценных бумаг, переданных на пополнение целевого капитала некоммерческих организаций в порядке, установленном

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Федеральным законом от 30.12.2006 г. № 275-ФЗ «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций», за исключением случаев, предусмотренных абзацем 3 пункта 52 статьи 217 НК РФ.

Физические лица, на которых не возложена обязанность по представлению налоговой декларации, вправе представить ее по собственной инициативе в налоговый орган по месту жительства (пункт 2 статьи 229 НК РФ). Такая декларация может быть представлена, в частности, для получения:

- стандартных налоговых вычетов (в случае если в течение налогового периода они налогоплательщику не предоставлялись или были предоставлены в меньшем размере, чем предусмотрено статьей 218 НК РФ) (пункт 4 статьи 218 НК РФ);
- социальных налоговых вычетов (при оплате обучения, медицинских услуг, взносов на негосударственное пенсионное обеспечение и (или) добровольное пенсионное страхование и (или) добровольное страхование жизни, при перечислении собственных средств на благотворительные цели и так далее) (пункт 2 статьи 219 НК РФ);
- имущественных налоговых вычетов при приобретении имущества (статья 220 НК РФ);
- профессиональных налоговых вычетов по:

– доходам, полученным за выполнение работ (оказание услуг) по договорам гражданско-правового характера;

– авторским вознаграждениям или вознаграждениям за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства, за создание иных результатов интеллектуальной деятельности, вознаграждениям патентообладателям изобретений, полезных моделей, промышленных образцов, если такие вычеты не были предоставлены налоговыми агентами (пункт 3 статьи 221 НК РФ).

Представляется налоговая декларация в налоговый орган на бумажном носителе или в электронной форме, что следует из пункта 3 статьи 80 НК РФ.

Налогоплательщик может представить декларацию лично или через представителя, направить в виде почтового отправления

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

с описью вложения, передать в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика (пункт 4 статьи 80 НК РФ).

Обратите внимание!

Налогоплательщики – физические лица могут заполнить и представить налоговую декларацию по форме 3-НДФЛ в интерактивном сервисе «Личный кабинет налогоплательщика для физических лиц» на официальном сайте ФНС России (www.nalog.ru).

Если в дальнейшем физическое лицо обнаружит ошибки в поданной им налоговой декларации, то он должен подать в налоговый орган уточненную налоговую декларацию, на что указывает пункт 1 статьи 81 НК РФ. Имейте в виду, что если ошибка привела к занижению суммы налога, подлежащей уплате, то подача уточненной налоговой декларации является обязанностью налогоплательщика – физического лица. Если же ошибка не привела к занижению НДФЛ, то здесь уже речь идет о праве налогоплательщика на подачу уточненной декларации.

Заметим, что Порядок заполнения налоговой декларации по форме 3-НДФЛ (далее – Порядок) также утвержден Приказом № ММВ-7-11/671@.

Согласно пункту 1.1 Порядка декларация на бумажном носителе заполняется от руки либо распечатывается на принтере с использованием чернил синего или черного цвета, при этом двусторонняя печать листов не допускается.

Декларация может подготавливаться с использованием программного обеспечения, предусматривающего при распечатывании декларации вывод на страницах декларации двумерного штрих-кода.

Наличие каких-либо исправлений в декларации не допускается, не допускается и деформация штрих-кодов и утрата сведений на листах декларации при их скреплении механическими канцелярскими средствами (пункты 1.2, 1.3 Порядка).

При заполнении налоговой декларации значения показателей берутся из справок о доходах и удержанных суммах налогов,

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

выдаваемых налоговыми агентами по запросу налогоплательщика, расчетных, платежных и иных документов, имеющихся в распоряжении налогоплательщика, а также из произведенных на основании указанных документов расчетов (пункт 1.4 Порядка)

Каждому показателю соответствует одно поле в форме декларации, состоящее из определенного количества ячеек. Каждый показатель записывается в одном поле.

Исключение составляют показатели, значениями которых являются дата, правильная или десятичная дробь, а также показатели, единицей измерения которых являются денежные единицы.

Правильной или десятичной дроби соответствуют два поля, разделенные либо знаком «/» («косая черта»), либо знаком «.» («точка») соответственно. Первое поле соответствует числителю правильной дроби (целой части десятичной дроби), второе – ее знаменателю.

В таком же порядке указываются показатели, выраженные в денежных единицах. В первом поле указывается значение показателя, состоящее из целых денежных единиц, во втором – из части соответствующей денежной единицы.

Для указания даты используются по порядку три поля: день (поле из двух ячеек), месяц (поле из двух ячеек) и год (поле из четырех ячеек), разделенные знаком «точка» (пункт 1.5 Порядка).

В соответствии с пунктом 1.6 Порядка все стоимостные показатели указываются в налоговой декларации в рублях и копейках, за исключением сумм доходов от источников за пределами территории Российской Федерации, до их пересчета в валюту Российской Федерации.

Суммы НДФЛ исчисляются и указываются в полных рублях. Значения показателей сумм налога менее 50 копеек отбрасываются, а суммы 50 копеек и более округляются до полного рубля.

Доходы налогоплательщика, а также расходы, принимаемые к вычету, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по курсу Центрального банка Российской Федерации, установленному на дату фактического получения доходов либо на дату фактического осуществления расходов (пункт 1.7 Порядка).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Налоговая декларация состоит из титульного листа, разделов 1, 2 и листов А, Б, В, Г, Д1, Д2, Е1, Е2, Ж, З, И, а также Приложения.

Содержание налоговой декларации налогоплательщика может складываться, в частности, из:

– Титульного листа;

– Раздела 1 «Сведения о суммах налога, подлежащих уплате (доплате) в бюджет/возврату из бюджета»;

– Раздела 2 «Расчет налоговой базы и суммы налога по доходам, облагаемым по ставке (001) __%»;

– Листа А «Доходы от источников в Российской Федерации»;

– Листа Б «Доходы от источников за пределами Российской Федерации, облагаемые по ставке (001) __%»;

– Листа Г «Расчет суммы доходов, не подлежащей налогообложению»;

– Листа Д1 «Расчет имущественных налоговых вычетов по расходам на новое строительство либо приобретение объектов недвижимого имущества»;

– Листа Д2 «Расчет имущественных налоговых вычетов по доходам от продажи имущества (имущественных прав)»;

– Листа Е1 «Расчет стандартных и социальных налоговых вычетов»;

– Листа Е2 «Расчет социальных налоговых вычетов, установленных подпунктами 4 и 5 пункта 1 статьи 219 Налогового кодекса Российской Федерации, а также инвестиционных налоговых вычетов, установленных статьей 219.1 Налогового кодекса Российской Федерации»;

– Листа Ж «Расчет профессиональных налоговых вычетов, установленных пунктами 2, 3 статьи 221 Налогового кодекса Российской Федерации, а также налоговых вычетов, установленных абзацем вторым подпункта 2 пункта 2 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации»;

– Приложения «Расчет дохода от продажи объектов недвижимого имущества».

Налоговая декларация представляется не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом (календар-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ным годом), если иное не предусмотрено статьей 227.1 НК РФ (пункт 1 статьи 229, 216 НК РФ).

Если 30 апреля приходится на день, признаваемый в соответствии с законодательством Российской Федерации выходным и (или) нерабочим праздничным днем, то декларация должна быть представлена не позднее ближайшего рабочего дня (пункт 7 статьи 6.1 НК РФ, Письмо Минфина России от 22.07.2011 г. № 03-02-07/1-180).

При прекращении в течение календарного года иностранным физическим лицом деятельности, доходы от которой подлежат налогообложению в соответствии со статьей 228 НК РФ, и выезде его за пределы территории Российской Федерации налоговая декларация о доходах, фактически полученных за период его пребывания в текущем налоговом периоде на территории Российской Федерации, должна быть представлена им не позднее чем за один месяц до выезда за пределы территории Российской Федерации (пункт 3 статьи 229 НК РФ).

Уплата налога, доначисленного по налоговой декларации, порядок представления которой определен пунктом 3 статьи 229 НК РФ, производится не позднее чем через 15 календарных дней с момента подачи такой декларации.

Обратите внимание!

Непредставление в установленный срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета влечет взыскание штрафа в размере 5% не уплаченной в установленный срок суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основании этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30% указанной суммы и не менее 1 000 руб. (пункт 1 статьи 119 НК РФ).

Дата получения фактического дохода в целях НДФЛ

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Датой получения дохода является дата, на которую доход признается фактически полученным для целей включения его в налоговую базу по налогу на доходы физических лиц. Об особенностях определения даты фактического получения дохода в целях исчисления НДФЛ мы и поговорим в нижеприведенном материале.

Дата получения дохода определяется по нормам статьи 223 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) и зависит от того, какой вид дохода получает налогоплательщик.

Датой фактического получения дохода является:

1) при получении доходов в денежной форме – день выплаты дохода, в том числе перечисления дохода на счета налогоплательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц (подпункт 1 пункта 1 статьи 223 НК РФ).

В Письме Минфина России от 26.01.2015 г. № 03-04-06/2187 об определении даты получения дохода в виде оплаты отпускных в целях НДФЛ сказано, что дата фактического получения дохода в виде оплаты отпуска определяется в соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 223 НК РФ как день выплаты дохода, в том числе перечисления дохода на счета налогоплательщика в банках. Указанный вывод подтверждается Постановлением Президиума ВАС РФ от 07.02.2012 г. № 11709/11 по делу № А68-14429/2009;

2) при получении дохода в натуральной форме – день передачи доходов в натуральной форме (подпункт 2 пункта 1 статьи 223 НК РФ).

В Письме Минфина России от 15.01.2015 г. № 03-04-06/306 разъясняется, что при получении дохода в натуральной форме, например в виде оплаты Банком страховых взносов за физических лиц по договору, заключенному между физическим лицом и страховой организацией, днем передачи доходов считается дата перечисления Банком страховых взносов страховой компании.

3) при получении доходов в виде материальной выгоды – день приобретения товаров (работ, услуг), приобретения ценных бумаг (подпункт 3 пункта 1 статьи 223 НК РФ).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Обратите внимание, что в случае если оплата приобретенных ценных бумаг производится после перехода к налогоплательщику права собственности на эти ценные бумаги, дата фактического получения дохода определяется как день совершения соответствующего платежа в оплату стоимости приобретенных ценных бумаг;

4) при получении дохода в виде материальной выгоды, полученной от экономии на процентах при получении заемных (кредитных) средств – последний день каждого месяца в течение срока, на который были предоставлены заемные (кредитные) средства (подпункт 7 пункта 1 статьи 223 НК РФ).

ФНС России в Письме от 29.03.2016 г. № БС-4-11/5338@ «О налогообложении доходов физических лиц» поясняет, что доход в виде материальной выгоды, полученной от экономии на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами, с 2016 года определяется в последний день каждого месяца, в котором действовал договор займа (кредита), вне зависимости от даты получения такого займа (кредита), а также вне зависимости от того, в какой из дней месяца было прекращено долговое обязательство;

5) при получении дохода в результате зачета встречных однородных требований – день зачета встречных однородных требований (подпункт 4 пункта 1 статьи 223 НК РФ);

6) при получении дохода в результате списания в установленном порядке безнадежного долга с баланса организации, являющейся взаимозависимым лицом по отношению к налогоплательщику, – день списания такого долга (подпункт 5 пункта 1 статьи 223 НК РФ).

Обратите внимание, что положения подпункта 5 пункта 1 статьи 223 НК РФ применяются в отношении доходов, полученных в налоговых периодах, начинающихся с 01.01.2017 г., на что указывает пункт 10 статьи 9 Федерального закона от 27.11.2017 г. № 335-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации»;

7) при получении дохода, возникшего в связи с возмещением работнику командировочных расходов, – последний день месяца,

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

в котором утвержден авансовый отчет после возвращения работника из командировки (подпункт 6 пункта 1 статьи 223 НК РФ).

Как разъясняет Минфин России в Письме от 09.02.2016 г. № 03-04-06/6531, определение дохода, подлежащего налогообложению, с учетом положений пункта 3 статьи 217 НК РФ производится организацией – налоговым агентом в последний день месяца, в котором утвержден авансовый отчет после возвращения работника из командировки, а исчисление сумм налога производится налоговыми агентами в соответствии с пунктом 3 статьи 226 НК РФ на дату фактического получения дохода;

8) для доходов в виде сумм прибыли контролируемой иностранной компании – последнее число налогового периода по налогу, следующего за календарным годом, на который приходится дата окончания периода, за который составляется финансовая отчетность за финансовый год в соответствии с личным законом иностранной организации (иностранной структуры без образования юридического лица). В случае отсутствия в соответствии с личным законом контролируемой иностранной компании обязанности по составлению и представлению финансовой отчетности датой фактического получения дохода в виде сумм прибыли такой компании признается последний день календарного года, следующего за календарным годом, за который определяется ее прибыль (пункт 1.1 статьи 223 НК РФ);

9) при получении дохода в виде оплаты труда – последний день месяца, за который налогоплательщику был начислен доход за выполненные трудовые обязанности в соответствии с трудовым договором (контрактом) (абзац 1 пункта 2 статьи 223 НК РФ).

Здесь хотелось бы обратить внимание на Письмо Минфина России от 01.02.2016 г. № 03-04-06/4321, в котором рассматривался вопрос об НДФЛ при выплате банком зарплаты работникам 20-го числа текущего месяца и 5-го числа месяца, следующего за расчетным. В нем сказано, что в последний день месяца, за который налогоплательщику был начислен доход в виде оплаты труда, налоговым агентом производится исчисление сумм налога. До истечения месяца доход в виде оплаты труда не может считаться полученным налогоплательщиком. Соответственно, до окончания

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

месяца налог не может быть исчислен. Удержание у налогоплательщика исчисленной по окончании месяца суммы налога производится налоговым агентом из доходов только при их фактической выплате после окончания месяца, за который эта сумма налога была исчислена. Учитывая это, при выплате заработной платы 5-го числа месяца, следующего за расчетным, необходимо удержать исчисленный за предшествующий месяц налог и перечислить в бюджет суммы налога не позднее дня, следующего за днем выплаты налогоплательщику дохода. Поскольку уплата налога за счет средств налоговых агентов согласно пункту 9 статьи 226 НК РФ не допускается, перечисление денежных средств в счет уплаты НДФЛ налоговым агентом в авансовом порядке, то есть до даты фактического получения налогоплательщиком дохода, главой 23 «Налог на доходы физических лиц» НК РФ не предусмотрено. Аналогичный вывод содержится в Письме Минфина России от 15.12.2017 г. № 03-04-06/84250;

10) при получении дохода в виде оплаты труда в случае прекращения трудовых отношений до истечения календарного месяца – последний день работы, за который налогоплательщику был начислен доход (абзац 2 пункта 2 статьи 223 НК РФ).

Как разъясняет Минфин России в Письме от 24.09.2009 г. № 03-03-06/1/610, из абзаца 2 пункта 2 статьи 223 НК РФ следует, что датой получения бывшим работником организации дохода в виде выданного аванса по зарплате признается последний рабочий день его работы в организации.

Обратите внимание!

Доходы в виде выплат, полученных на содействие самозанятости безработных граждан и стимулирование создания безработными гражданами, открывшими собственное дело, дополнительных рабочих мест для трудоустройства безработных граждан за счет средств бюджетов бюджетной системы Российской Федерации в соответствии с программами, утверждаемыми соответствующими органами государственной власти, учитываются в составе доходов в течение трех налоговых периодов с одновременным отражением соответствующих сумм в составе расходов в пределах фактически

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

осуществленных расходов каждого налогового периода, предусмотренных условиями получения указанных сумм выплат (пункт 3 статьи 223 НК РФ).

В случае нарушения условий получения выплат, суммы полученных выплат в полном объеме отражаются в составе доходов налогового периода, в котором допущено нарушение. Если по окончании третьего налогового периода сумма полученных выплат превышает сумму расходов, оставшиеся неучтенные суммы в полном объеме отражаются в составе доходов этого налогового периода.

Доходы (средства финансовой поддержки) в виде субсидий, полученных в соответствии с Федеральным законом от 24.07.2007 г. № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» отражаются в составе доходов пропорционально расходам, фактически осуществленным за счет этого источника, но не более двух налоговых периодов с даты получения. Если по окончании второго налогового периода сумма полученных средств финансовой поддержки, превысит сумму признанных расходов, фактически осуществленных за счет этого источника, разница между указанными суммами в полном объеме отражается в составе доходов этого налогового периода. Данный порядок учета средств финансовой поддержки не распространяется на случаи приобретения за счет указанного источника амортизируемого имущества (пункт 4 статьи 223 НК РФ).

В случае приобретения за счет средств финансовой поддержки, амортизируемого имущества данные средства финансовой поддержки отражаются в составе доходов по мере признания расходов по приобретению амортизируемого имущества в порядке, установленном главой 25 НК РФ.

Доходы (средства финансовой поддержки), полученные индивидуальными предпринимателями за счет средств бюджетов бюджетной системы Российской Федерации по сертификату на привлечение трудовых ресурсов в субъекты Российской Федерации, включенные в перечень субъектов Российской Федерации, привлечение трудовых ресурсов в которые является при-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ритетным, в соответствии с Законом Российской Федерации от 19.04.1991 г. № 1032-1 «О занятости населения в Российской Федерации», учитываются в составе доходов в течение трех налоговых периодов с одновременным отражением соответствующих сумм в составе расходов в пределах фактически осуществленных расходов каждого налогового периода, предусмотренных условиями получения указанных средств финансовой поддержки (пункт 5 статьи 223 НК РФ).

В случае нарушения условий получения средств финансовой поддержки, сумма полученных средств финансовой поддержки в полном объеме отражается в составе доходов налогового периода, в котором допущено нарушение. Если по окончании третьего налогового периода сумма полученных средств финансовой поддержки превышает сумму расходов, то оставшиеся неучтенные суммы в полном объеме отражаются составе доходов этого налогового периода.

Налоговые ставки по НДФЛ

В зависимости от статуса физического лица и вида полученного им дохода применяются различные налоговые ставки по налогу на доходы физических лиц. В нижеприведенном материале рассмотрим, когда и при каких условиях применяется та или иная ставка НДФЛ.

Налоговые ставки, применяемые при исчислении налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ), установлены статьей 224 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), всего их пять – 9, 13, 15, 30 и 35%.

Общая ставка составляет 13%.

Если физическое лицо является налоговым резидентом Российской Федерации, то большинство его доходов облагается по налоговой ставке в размере 13% (статья 224 НК РФ). К таким доходам относятся, например, заработная плата, вознаграждения

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

по гражданско-правовым договорам, доходы от продажи имущества, дивиденды.

Для справки: доходы от долевого участия в деятельности организаций, полученные в виде дивидендов, подлежат обложению по ставке 13% с 01.01.2015 г., на что указывает Федеральный закон от 24.11.2014 г. № 366-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» (далее – Закон № 366-ФЗ), внесший изменения в статью 224 НК РФ.

До указанной даты в отношении таких доходов применялась ставка 9%.

Поэтому дивиденды, выплаченные до вступления в силу Закона № 366-ФЗ, облагаются НДФЛ с применением налоговой ставки 9%. А к дивидендам, выплачиваемым после вступления Закона № 366-ФЗ, применяется ставка 13%. При этом период, за который выплачиваются дивиденды, или дата объявления дивидендов значения не имеют. Такие разъяснения содержатся в Письмах Минфина России от 26.03.2015 г. № 03-04-05/16798, от 01.02.2016 г. № 03-04-06/4275.

В ряде случаев налоговая ставка 13% применяется к доходам, получаемым физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации. Это касается доходов, получаемых (пункт 3 статьи 224 НК РФ):

- от осуществления трудовой деятельности, указанной в статье 227.1 НК РФ;
- от осуществления трудовой деятельности в качестве высококвалифицированного специалиста в соответствии с Федеральным законом от 25.07.2002 г. № 115-ФЗ «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации».

Минфин России в Письме от 02.04.2015 г. № 03-04-06/18278 уточняет, что налогообложению по ставке 13% подлежат не любые доходы, получаемые физическим лицом – высококвалифицированным специалистом, а доходы от осуществления трудовой деятельности в Российской Федерации. При этом названная ставка применяется в том числе к доходам, непосредственно связанным с осуществлением трудовой деятельности, но не являющимся воз-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

награждением за осуществление трудовой деятельности, таким как сумма среднего заработка, сохраняемого за работником на период очередного отпуска. Такие разъяснения содержатся в Письме Минфина России от 11.07.2016 г. № 03-04-06/40397;

- от осуществления трудовой деятельности участниками Государственной программы по оказанию содействия добровольному переселению в Российскую Федерацию соотечественников, проживающих за рубежом, а также членами их семей, совместно переселившимися на постоянное место жительства в Российскую Федерацию.

Согласно Письму Минфина России от 02.10.2014 г. № 03-04-05/49503 в случае получения соотечественниками, являющимися иностранными гражданами или лицами без гражданства, получившими временное убежище в Российской Федерации, свидетельств участников указанной Государственной программы, их доходы от осуществления трудовой деятельности будут подлежать обложению НДФЛ с применением налоговой ставки 13% вне зависимости от наличия статуса налогового резидента Российской Федерации;

- от исполнения трудовых обязанностей членами экипажей судов, плавающих под Государственным флагом Российской Федерации.

Как отмечено в Письме Минфина России от 15.08.2014 г. № 03-04-06/41078, вознаграждение за исполнение трудовых обязанностей членами экипажей судов, плавающих под Государственным флагом Российской Федерации, подлежит обложению налогом на доходы физических лиц по ставке 13% независимо от времени нахождения указанных лиц в Российской Федерации и за ее пределами;

- от осуществления трудовой деятельности иностранными гражданами или лицами без гражданства, признанными беженцами или получившими временное убежище на территории Российской Федерации в соответствии с Федеральным законом от 19.02.1993 г. № 4528-1 «О беженцах».

Обратите внимание!

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

По налоговой ставке 13% облагаются доходы от работы по найму, полученные гражданами Республики Беларусь, Республики Казахстан, Республики Армения и Киргизской Республики, причем по этой ставке доходы облагаются, начиная с первого дня их работы на территории Российской Федерации независимо от налогового статуса этих лиц. На это указывают статья 73 Договора о Евразийском экономическом союзе, подписанного в г. Астане 29.05.2014 г., Письмо ФНС России от 28.11.2016 г. № БС-4-11/22588@.

Налоговая ставка НДФЛ в размере 35% является максимальной, и она применяется к доходам резидентов Российской Федерации в следующих случаях (пункт 2 статьи 224 НК РФ):

- при получении выигрышей и призов в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг. Налог платится с суммы стоимости выигрыша и приза, превышающего 4 000 руб. (пункт 28 статьи 217 НК РФ, Письма Минфина России от 13.05.2016 г. № 03-04-06/27433, от 19.04.2012 г. № 03-04-05/9-529 (доведено до сведения налоговых органов Письмом ФНС России от 25.06.2012 г. № ЕД-4-3/10338@), от 13.04.2012 г. № 03-04-05/9-507, от 12.03.2012 г. № 03-04-05/9-280, ФНС России от 27.10.2011 г. № ЕД-3-3/3514@).

По мнению контролирующих органов, сумма выигрышей и призов не связанных с рекламой, облагается налогом на доходы физических лиц по ставке 13% (Письма Минфина России от 03.11.2011 г. № 03-04-05/1-856, от 19.09.2011 г. № 03-04-05/6-671).

Кроме того, в Письме Минфина России от 09.08.2010 г. № 03-04-05/2-441 уточняется, что доходы в виде стоимости выигрышей, полученных победителями конкурса научно-инновационных проектов, проводимых не в целях рекламы товаров, работ и услуг, подлежат налогообложению НДФЛ по ставке в размере 13%;

- при получении процентных доходов по вкладам в банках, находящихся на территории Российской Федерации, доходов в виде процента (купона) по обращающимся облигациям россий-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ских организаций, номинированным в рублях, налоговая база по которым определяется в соответствии со статьей 214.2 НК РФ.

Напомним, что по общему правилу согласно статье 214.2 НК РФ налоговая база по НДФЛ в отношении доходов в виде процентов, получаемых по вкладам в банках, находящихся на территории Российской Федерации, определяется как превышение суммы процентов, начисленной в соответствии с условиями договора, над суммой процентов:

– по рублевым вкладам – рассчитанной исходя из ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации (далее – ЦБ РФ), увеличенной на пять процентных пунктов, действующей в течение периода, за который начислены указанные проценты;

– по вкладам в иностранной валюте – рассчитанной исходя из 9% годовых.

В отношении доходов в виде процента (купона), получаемого налогоплательщиком по обращающимся облигациям российских организаций, номинированным в рублях и эмитированным после 01.01.2017 г., налоговая база определяется как превышение суммы выплаты процентов (купона) над суммой процентов, рассчитанной исходя из номинальной стоимости облигаций и ставки рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной на пять процентных пунктов, действующей в течение периода, за который был выплачен купонный доход.

При определении налоговой базы не учитываются доходы в виде процентов по рублевым вкладам, которые на дату заключения договора либо продления договора были установлены в размере, не превышающем действующую ставку рефинансирования ЦБ РФ, увеличенную на пять процентных пунктов, при условии, что в течение периода начисления процентов размер процентов по вкладу не повышался и с момента, когда процентная ставка по рублевому вкладу превысила ставку рефинансирования ЦБ РФ, увеличенную на пять процентных пунктов, прошло не более трех лет.

В отношении доходов в виде процентов по рублевым вкладам в банках, находящихся на территории Российской Федерации, начисленных за период с 15.12.2014 г. по 31.12.2015 г., при опре-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

делении налоговой базы ставка рефинансирования ЦБ РФ увеличивается на десять процентных пунктов;

● при получении дохода в виде материальной выгоды от экономии на процентах по заемным (кредитным) средствам. Причем налог платится со следующих сумм (пункт 2 статьи 212 НК РФ):

– по рублевым займам (кредитам) – с суммы превышения размера процентов, исчисленной исходя из двух третьих действующей ставки рефинансирования, установленной ЦБ РФ на дату фактического получения налогоплательщиком дохода, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора;

– по валютным займам (кредитам) – с суммы превышения размера процентов, исчисленной исходя из 9% годовых, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора;

● при получении дохода в виде платы за использование денежных средств членов кредитного потребительского кооператива (пайщиков), а также процентов за использование сельскохозяйственным кредитным потребительским кооперативом средств, привлекаемых в форме займов от членов сельскохозяйственного кредитного потребительского кооператива или ассоциированных членов сельскохозяйственного кредитного потребительского кооператива, налоговая база по которым определяется в соответствии со статьей 214.2.1 НК РФ.

Налоговая ставка в размере 30% применяется в отношении всех доходов, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации, за некоторым исключением (пункт 3 статьи 224 НК РФ).

В частности, доходы, получаемые в виде дивидендов от долевого участия в деятельности российских организаций, указанными налогоплательщиками облагаются по налоговой ставке 15%.

Минфин России в Письме от 29.04.2015 г. № 03-08-05/24901 разъясняет, что в случае нахождения физического лица в Российской Федерации менее 183 дней в течение 12 месяцев, предшествующих дате получения дохода, такое лицо не признается налоговым резидентом Российской Федерации и его доходы в виде дивидендов от долевого участия в деятельности российских организаций подлежат обложению с применением налоговой ставки 15%, уста-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

новленной абзацем 2 пункта 3 статьи 224 НК РФ, и в соответствии с положением пункта 6 статьи 275 НК РФ (если иные налоговые ставки не предусмотрены международным договором Российской Федерации, регулирующим вопросы налогообложения).

Учитывая изложенное, ставка налога для дохода в виде дивидендов от долевого участия в деятельности российских организаций устанавливается исходя из того, является ли лицо, получающее такой доход, налоговым резидентом на дату получения указанного дохода.

Налоговая ставка в размере 30% также применяется в отношении доходов по ценным бумагам (за исключением доходов в виде дивидендов), выпущенным российскими организациями, права по которым учитываются на счете депо иностранного номинального держателя, счете депо иностранного уполномоченного держателя и (или) счете депо депозитарных программ, выплачиваемых лицам, информация о которых не была предоставлена налоговому агенту в соответствии с требованиями статьи 214.6 НК РФ. На это указывает пункт 6 статьи 224 НК РФ.

Налогообложение по ставке 9% производится в следующих случаях (пункт 5 статьи 224 НК РФ):

- при получении процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 01.01.2007 г.;
- при получении доходов учредителями доверительного управления ипотечным покрытием на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 01.01.2007 г.

Особенности проверок налогоплательщиков, физических лиц не индивидуальных предпринимателей

Согласно статье 87 Налогового кодекса Российской Федерации налоговые органы проводят следующие виды налоговых проверок налогоплательщиков, плательщиков сборов, пла-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

тельщиков страховых взносов и налоговых агентов: камеральные налоговые проверки; выездные налоговые проверки. При этом относительно налогоплательщиков – физических лиц не индивидуальных предпринимателей все представляется совсем неоднозначно. Подробнее об особенностях проведения проверок налогоплательщиков физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, читайте в настоящей статье.

В соответствии с пунктом 2 статьи 11 Налогового кодекса Российской федерации (далее – НК РФ) физические лица – это граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства.

Возможность проведения проверки физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, прямо установлена пунктом 2 статьи 89 НК РФ, в котором сказано, что решение о проведении выездной налоговой проверки выносит налоговый орган по месту жительства физического лица.

Тем не менее, в виду особой специфики данного субъекта, а также прав других лиц, проживающих в жилых помещениях проверяемого физического лица, представители налоговых органов не могут (Письмо ФНС России от 23.05.2013 г. № АС-4-2/9355 «О мероприятиях налогового контроля»):

– находиться в этих жилых помещениях помимо или против воли проживающих в нем физических лиц. Соответственно, в отсутствие такого согласия выездная налоговая проверка, как представляется, будет проводиться по месту нахождения налогового органа (статья 25 Конституции Российской Федерации и пункт 5 статьи 91 НК РФ);

– провести осмотр жилых помещений проверяемого физического лица, а также другого имущества проверяемого физического лица, находящегося в жилых помещениях (статья 92 НК РФ);

– произвести выемку документов и предметов, находящихся в жилых помещениях проверяемого физического лица, даже если проверяемое физическое лицо не представило запрошенные налоговым органом документы в установленный срок (статьи 93 и 94 НК РФ).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Однако в рамках выездной проверки независимо от наличия согласия проверяемого физического лица налоговые органы могут:

– запросить у него необходимые для проверки документы;

– провести осмотр имущества проверяемого физического лица, находящегося в его нежилых помещениях, в том числе недвижимого имущества, не являющегося жилым помещением;

– произвести выемку документов и предметов, находящихся в нежилых помещениях проверяемого физического лица, если проверяемое лицо не представило запрашиваемые налоговым органом документы в установленный срок;

– вызвать для дачи показаний в качестве свидетеля любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для налогового контроля (статья 90 НК РФ). Обратите внимание, что никто не обязан свидетельствовать против себя самого, своего супруга и близких родственников (детей, родителей, родных дедушек, бабушек, внуков, братьев и сестер), поэтому от дачи показаний можно отказаться (статья 51 Конституции Российской Федерации, статья 90 НК РФ);

– привлечь специалистов и экспертов (статьи 95 и 96 НК РФ);

– истребовать у лиц, располагающих документами (информацией), касающимися деятельности проверяемого физического лица, эти документы или информацию (статья 93.1 НК РФ);

В остальном же на налогоплательщиков – физических лиц распространяются все положения статей 88 и 89 НК РФ, закрепляющие порядок проведения налоговых проверок с учетом специфики данного субъекта. Рассмотрим их.

Итак, статьей 88 НК РФ установлено, что камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа. Специальная декларация, представленная в соответствии с Федеральным законом от 08.06.2015 г. № 140-ФЗ «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законо-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

дательные акты Российской Федерации», и (или) прилагаемые к ней документы и (или) сведения, а также сведения, содержащиеся в указанной специальной декларации и (или) документах, не могут являться основой для проведения камеральной налоговой проверки.

Камеральная налоговая проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета) (пункт 2 статьи 88 НК РФ).

В случае, если налоговая декларация (расчет) не представлена налогоплательщиком – контролирующим лицом организации, признаваемым таковым в соответствии с главой 3.4 НК РФ, в налоговый орган в установленный срок, уполномоченные должностные лица налогового органа вправе провести камеральную налоговую проверку на основе имеющихся у них документов (информации) о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в течение трех месяцев со дня истечения срока представления такой налоговой декларации (расчета), установленного законодательством о налогах и сборах.

В случае, если до окончания камеральной налоговой проверки имеющихся у налогового органа документов (информации) налогоплательщиком представлена налоговая декларация, камеральная налоговая проверка прекращается и начинается новая камеральная налоговая проверка на основе представленной налоговой декларации. Прекращение камеральной налоговой проверки означает прекращение всех действий налогового органа в отношении имеющихся у налогового органа документов (информации). При этом документы (информация), полученные налоговым органом в рамках прекращенной камеральной налоговой проверки, могут быть использованы при проведении мероприятий налогового контроля в отношении налогоплательщика.

Пунктом 3 статьи 88 НК РФ установлено, что если камеральной налоговой проверкой выявлены ошибки в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречия между сведениями,

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

содержащимися в представленных документах, либо выявлены несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля, то об этом сообщается налогоплательщику – физическому лицу с требованием представить в течение 5 дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок.

При проведении камеральной налоговой проверки налоговой декларации (расчета), в которой заявлена сумма полученного в соответствующем отчетном (налоговом) периоде убытка, налоговый орган вправе требовать у налогоплательщика представить в течение пяти дней необходимые пояснения, обосновывающие размер полученного убытка.

При проведении камеральной налоговой проверки налоговый орган не вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения и документы, если иное не предусмотрено статьей 88 НК РФ или если представление таких документов вместе с налоговой декларацией (расчетом) не предусмотрено НК РФ.

Согласно пункту 9.1 статьи 88 НК РФ в случае, если до окончания камеральной налоговой проверки налогоплательщиком – физическим лицом представлена уточненная налоговая декларация (расчет) в порядке, предусмотренном статьей 81 НК РФ, камеральная налоговая проверка ранее поданной декларации (расчета) прекращается и начинается новая камеральная налоговая проверка на основе уточненной налоговой декларации (расчета). Прекращение камеральной налоговой проверки означает прекращение всех действий налогового органа в отношении ранее поданной налоговой декларации (расчета). При этом документы (сведения), полученные налоговым органом в рамках прекращенной камеральной налоговой проверки, могут быть использованы при проведении мероприятий налогового контроля в отношении налогоплательщика.

Порядок проведения выездной налоговой проверки установлен статьей 89 НК РФ.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Выездная налоговая проверка проводится на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа (пункт 1 статьи 89 НК РФ).

Напомним, что решение о проведении выездной налоговой проверки выносит налоговый орган по месту жительства физического лица.

Решение о проведении выездной налоговой проверки должно содержать следующие сведения (пункт 2 статьи 89 НК РФ):

1) фамилию, имя, отчество налогоплательщика – физического лица;

2) предмет проверки, то есть налоги, правильность исчисления и уплаты которых подлежит проверке;

3) периоды, за которые проводится проверка;

4) должность, фамилию и инициалы сотрудников налогового органа, которым поручается проведение проверки.

Форма решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, а именно Федеральной налоговой службой (пункт 2 статьи 89 НК РФ).

Отметим, что на сегодняшний день форма данного решения приведена в Приложении № 3 к Приказу ФНС России от 08.05.2015 г. № ММВ-7-2/189@ (далее – Приказ ФНС РФ № ММВ-7-2/189@).

Выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика может проводиться по одному или нескольким налогам.

Предметом выездной налоговой проверки является правильность исчисления и своевременность уплаты налогов (пункт 4 статьи 89 НК РФ) (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 16.06.2009 г. по делу № А26-7103/2008).

При этом в рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки, если иное не предусмотрено статьей 89 НК РФ

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

(Постановление ФАС Поволжского округа от 28.08.2008 г. по делу № А12-16788/07).

Согласно пункту 5 статьи 89 НК РФ налоговые органы не вправе проводить две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период.

Налоговые органы не вправе проводить в отношении одного налогоплательщика более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года, за исключением случаев принятия решения руководителем федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, о необходимости проведения выездной налоговой проверки налогоплательщика сверх указанного ограничения.

Пункт 6 статьи 89 НК РФ регламентирует, что выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. Однако в некоторых случаях такая проверка может быть продлена до четырех и даже шести месяцев. Основания и порядок продления срока проведения выездной налоговой проверки приведены в Приложении № 4 к Приказу ФНС РФ № ММВ-7-2/189@.

Приостановление и возобновление проведения выездной налоговой проверки оформляются соответствующим решением руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, проводящего указанную проверку. Формы данных документов приведены в Приложении № 5 и Приложении № 6 к Приказу ФНС РФ № ММВ-7-2/189@.

Срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке (Письмо ФНС России от 25.07.2013 г. № АС-4-2/13622 «О рекомендациях по проведению выездных налоговых проверок»).

Налогоплательщик – физическое лицо обязан обеспечить возможность должностных лиц налоговых органов, проводящих выездную налоговую проверку, ознакомиться с документами, связанными с исчислением и уплатой налогов (пункт 12 статьи 89 НК РФ).

Отметим, что рекомендуемая форма Уведомления о необходимости обеспечения ознакомления с документами, связанными с

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

исчислением и уплатой налогов приведена в Письме ФНС России от 25.07.2013 г. № АС-4-2/13622 «О рекомендациях по проведению выездных налоговых проверок».

При наличии у осуществляющих выездную налоговую проверку должностных лиц достаточных оснований полагать, что документы, свидетельствующие о совершении правонарушений, могут быть уничтожены, сокрыты, изменены или заменены, производится выемка этих документов (пункт 14 статьи 89 НК РФ).

Процедуре выемки документов посвящена статья 94 НК РФ.

Как следует из пункта 1 статьи 94 НК РФ выемка документов и предметов производится только на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку. Аналогичные разъяснения приведены и в Письмах ФНС России от 23.05.2013 г. № АС-4-2/9355 «О мероприятиях налогового контроля», от 17.07.2013 г. № АС-4-2/12837 «О рекомендациях по проведению мероприятий налогового контроля, связанных с налоговыми проверками».

Указанное постановление подлежит утверждению руководителем (его заместителем) налогового органа, вынесшего решение о проведении налоговой проверки. Форма такого постановления приведена в Приложении № 19 к Приказу ФНС РФ № ММВ-7-2/189@.

Следует иметь в виду, что указанное постановление должно быть полностью заполнено, то есть в обязательном порядке в нем должно быть указано, у какого лица производится выемка, где, в связи с чем, а также какие именно документы подлежат изъятию. Постановление должно быть подписано руководителем налогового органа либо его заместителем. Вручается данное постановление проверяемому налогоплательщику под подпись.

Особо обращаем Ваше внимание на то, что указанное постановление должно содержать достаточные основания для того, чтобы выемка документов была признана правомерной. Об этом же говорит и судебная практика, например Постановление ФАС Северо-Западного округа от 15.01.2007 г. по делу № А21-7163/2005, Постановление ФАС Центрального округа от 16.01.2007 г. по делу № А64-3084/06-22, Постановление ФАС Западно-Сибирского

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

округа от 13.03.2007 г. № Ф04-838/2007(31637-А45-32) по делу № А45-10487/2006-3/256 и другие.

В последний день проведения выездной налоговой проверки проверяющий обязан составить справку о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения, и вручить ее налогоплательщику – физическому лицу. Форма справки приведена в Приложении № 7 к Приказу ФНС РФ № ММВ-7-2/189@.

Если налогоплательщик уклоняется от получения справки о проведенной проверке, указанная справка направляется налогоплательщику заказным письмом по почте.

Как рассматриваются исковые требования по налоговым санкциям к физическим лицам

Основными причинами роста недоимки по налогам с физических лиц являются, как правило, неполная и несвоевременная уплата текущих налоговых платежей и платежей, начисленных по результатам налоговых проверок по налогу на доходы физических лиц; неуплата физическими лицами налога на имущество и земельного налога. О том, как рассматриваются исковые требования по налоговым санкциям к данным субъектам, читайте в настоящей статье.

Согласно пункту 1 статьи 104 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) после вынесения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, или в иных случаях, когда внесудебный порядок взыскания налоговых санкций не допускается, соответствующий налоговый орган обращается с исковым заявлением в суд о взыскании с этого лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения, налоговой санкции.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

До обращения в суд налоговый орган обязан предложить лицу, привлекаемому к ответственности за совершение налогового правонарушения, добровольно уплатить соответствующую сумму налоговой санкции.

В случае если лицо, привлекаемое к ответственности за совершение налогового правонарушения, отказалось добровольно уплатить сумму налоговой санкции или пропустило срок уплаты, указанный в требовании, налоговый орган обращается в суд с заявлением о взыскании с данного лица налоговой санкции, установленной НК РФ, за совершение данного налогового правонарушения.

В соответствии с пунктом 2 статьи 104 НК РФ заявление о взыскании налоговой санкции с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, подается в суд общей юрисдикции.

В силу пункта 2 статьи 105 НК РФ дела о взыскании налоговых санкций по заявлению налоговых органов к физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателями, рассматриваются судами общей юрисдикции и Верховным Судом Российской Федерации в соответствии с законодательством об административном судопроизводстве.

Пункт 1 статьи 48 НК РФ определяет, что в случае неисполнения физическим лицом, не являющимся индивидуальным предпринимателем, обязанности по уплате налога с заявлением в суд может обратиться налоговый орган по месту жительства физического лица в случае снятия этого лица с учета в налоговом органе, направившем требование об уплате налога.

Заявление о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика – физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, может быть подано в суд общей юрисдикции налоговым органом в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога (пункт 2 статьи 48 НК РФ). Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом (абзац 4 пункта 2 статьи 48 НК РФ, Письмо Минфина России от 09.07.2014 г. № 03-02-08/33188).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Рассмотрение дел о взыскании налога за счет имущества физического лица производится в соответствии с законодательством об административном судопроизводстве (пункт 3 статьи 48 НК РФ).

Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика – физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, производится последовательно в отношении (пункт 5 статьи 48 НК РФ):

– денежных средств на счетах в банке и электронных денежных средств, переводы которых осуществляются с использованием персонифицированных электронных средств платежа;

– наличных денежных средств;

– имущества, переданного по договору во владение, в пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество, если для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога такие договоры расторгнуты или признаны недействительными в установленном порядке;

– другого имущества, за исключением предназначенного для повседневного личного пользования физическим лицом или членами его семьи, определяемого в соответствии с законодательством Российской Федерации (смотрите статью 446 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации).

В случае взыскания налога за счет имущества, не являющегося денежными средствами, налогоплательщика – физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, обязанность по уплате налога считается исполненной с момента его реализации и погашения задолженности за счет вырученных сумм. С момента наложения ареста на имущество и до перечисления вырученных сумм в бюджетную систему Российской Федерации пени за несвоевременное перечисление налогов не начисляются (пункт 6 статьи 48 НК РФ).

В силу пункта 7 статьи 48 НК РФ должностные лица налоговых органов не вправе приобретать имущество налогоплательщика – физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, реализуемое в порядке исполнения судебных актов о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем.

Дела по требованиям о взыскании с физических лиц обязательных платежей и санкций подлежат рассмотрению в порядке, предусмотренном главой 32 «Производство по административным делам о взыскании обязательных платежей и санкций» Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации (далее – КАС РФ).

В соответствии со статьей 286 КАС РФ органы государственной власти, иные государственные органы, органы местного самоуправления, другие органы, наделенные функциями контроля за уплатой обязательных платежей (далее – контрольные органы), вправе обратиться в суд с административным исковым заявлением о взыскании с физических лиц денежных сумм в счет уплаты установленных законом обязательных платежей и санкций. Сделать это они вправе если:

– имеется задолженность по обязательным платежам у физических лиц;

– требование контрольного органа об уплате взыскиваемой денежной суммы не исполнено в добровольном порядке;

– пропущен указанный в требовании срок уплаты денежной суммы;

– не предусмотрен иной порядок взыскания обязательных платежей и санкций.

Административное исковое заявление должно быть оформлено в соответствии с требованиями частей 1, 8 и 9 статьи 125 КАС РФ и подписано руководителем контрольного органа, от имени которого подано заявление (часть 1 статьи 287 КАС РФ).

В административном исковом заявлении должны быть указаны:

- наименование суда, в который подается административное исковое заявление;
- наименование административного истца (подробнее смотрите пункт 2 части 2 статьи 125 КАС РФ);
- наименование административного ответчика (смотрите пункт 3 части 2 статьи 125 КАС РФ);

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

● содержание требований к административному ответчику и изложение оснований и доводов, посредством которых административный истец обосновывает свои требования;

● наименование обязательного платежа, подлежащего взысканию, размер денежной суммы, составляющей платеж, и ее расчет;

● положения федерального закона или иного нормативного правового акта, предусматривающие уплату обязательного платежа;

● сведения о направлении требования об уплате платежа в добровольном порядке;

● размер и расчет денежной суммы, составляющей санкцию, если она имеет имущественный характер, и положения нормативного правового акта, устанавливающие санкцию;

● сведения об отмене судебного приказа по требованию о взыскании обязательных платежей и санкций, вынесенного в порядке, установленном главой 11.1 КАС РФ;

● иные сведения в случаях, если их указание предусмотрено положениями КАС РФ, определяющими особенности производства по отдельным категориям административных дел.

К исковому заявлению должны быть приложены:

– документы подтверждающие указанные в административном исковом заявлении обстоятельства, включая копию направленного истцом требования об уплате взыскиваемого платежа в добровольном порядке;

– копия определения судьи об отмене судебного приказа по требованию о взыскании обязательных платежей и санкций;

– доверенность или иные документы, подтверждающие полномочия на подписание административного искового заявления;

– документы, указанные в пункте 1 части 1 статьи 126 КАС РФ.

Статьей 288 КАС РФ определено, что суд вправе наложить арест на имущество административного ответчика в размере, не превышающем объема заявленных требований.

Так, решение о применении мер предварительной защиты принимается судом по соответствующему заявлению администра-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

тивного истца или лица, обратившегося в суд в защиту прав других лиц или неопределенного круга лиц. В части 1 статьи 85 КАС РФ приведен исчерпывающий перечень оснований для принятия судом мер предварительной защиты по административному иску.

Согласно указанной норме меры предварительной защиты могут быть приняты если:

– до принятия судом решения по административному делу существует явная опасность нарушения прав, свобод и законных интересов административного истца или неопределенного круга лиц, в защиту прав, свобод и законных интересов которых подано административное исковое заявление;

– защита прав, свобод и законных интересов административного истца будет невозможна или затруднительна без принятия таких мер.

Суд может принимать данные меры, если нет запрета на их применение по определенным категориям административных исковых заявлений.

Отметим, что по административному иску об оспаривании нормативного правового акта суд вправе принять меру предварительной защиты в виде запрета применения оспариваемого нормативного правового акта или его оспариваемых положений в отношении административного истца. Принятие иных мер предварительной защиты по административным делам об оспаривании нормативных правовых актов не допускается (статья 211 КАС РФ).

Как указано в части 1 статьи 289 КАС РФ административные дела о взыскании обязательных платежей и санкций рассматриваются судом в срок, не превышающий трех месяцев со дня подачи соответствующего административного искового заявления в суд.

Суд извещает лиц, участвующих в деле, о времени и месте судебного заседания. Неявка в судебное заседание указанных лиц, надлежащим образом извещенных о времени и месте судебного заседания, не является препятствием к рассмотрению административного дела, если суд не признал их явку обязательной.

В случае неявки без уважительных причин лиц, явка которых признана судом обязательной, и лиц, вызванных в судебное засе-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

дание, суд может наложить на них судебный штраф (рекомендуем к ознакомлению статьи 122, 123 КАС РФ).

Обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для взыскания обязательных платежей и санкций, возлагается на административного истца.

При необходимости суд может истребовать доказательства по своей инициативе.

Согласно части 6 статьи 289 КАС РФ при рассмотрении административных дел о взыскании обязательных платежей и санкций суд обязан:

– проверить полномочия органа, обратившегося с требованием о взыскании обязательных платежей и санкций;

– выяснить, соблюден ли срок обращения в суд, если такой срок предусмотрен федеральным законом или иным нормативным правовым актом;

– выяснить, имеются ли основания для взыскания суммы задолженности и наложения санкций;

– проверить правильность осуществленного расчета и рассчитанного размера взыскиваемой денежной суммы.

Решение суда по административному делу о взыскании обязательных платежей и санкций принимается по правилам, установленным главой 15 «Решение суда» КАС РФ.

При удовлетворении требования о взыскании обязательных платежей и санкций в резолютивной части решения суда, согласно части 2 статьи 290 КАС РФ также должны быть указаны:

– фамилия, имя и отчество (при наличии) лица, обязанного уплатить денежную сумму, составляющую задолженность, его место жительства;

– общий размер подлежащей взысканию денежной суммы с определением отдельно основной задолженности и санкций.

Пункт 3 статьи 105 НК РФ гласит, что исполнение вступивших в законную силу решений судов о взыскании налоговых санкций производится в порядке, установленном законодательством Российской Федерации об исполнительном производстве.

Взыскание налога и санкций с физических

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ЛИЦ

Согласно пункту 1 статьи 104 Налогового кодекса Российской Федерации после вынесения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, или в иных случаях, когда внесудебный порядок взыскания налоговых санкций не допускается, налоговый орган обращается с заявлением в суд о взыскании с этого лица налоговой санкции. О взыскании налогов и санкций с физических лиц читайте в нашем материале.

Обратите внимание, что до обращения в суд налоговый орган обязан предложить лицу, привлекаемому к ответственности за совершение налогового правонарушения, добровольно уплатить соответствующую сумму налоговой санкции.

В случае, если лицо, привлекаемое к ответственности за совершение налогового правонарушения, отказалось добровольно уплатить сумму налоговой санкции или пропустило срок уплаты, указанный в требовании, налоговый орган обращается в суд с заявлением о взыскании с данного лица налоговой санкции, установленной Налоговым кодексом Российской Федерации (далее – НК РФ), за совершение данного налогового правонарушения. Ознакомьтесь с Приложением № 3 к Приказу ФНС России от 13.02.2017 г. № ММВ-7-8/179@ «Об утверждении форм документа о выявлении недоимки, требования об уплате налога, сбора, страховых взносов, пени, штрафа, процентов, а также документов, используемых налоговыми органами при применении обеспечительных мер и взыскании задолженности по указанным платежам».

В соответствии с пунктом 2 статьи 104 НК РФ заявление о взыскании налоговой санкции с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, подается в суд общей юрисдикции.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Пункт 2 статьи 105 НК РФ также закрепляет, что дела о взыскании налоговых санкций по заявлению налоговых органов к физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателями, рассматриваются судами общей юрисдикции и Верховным Судом Российской Федерации в соответствии с законодательством об административном судопроизводстве.

Статья 48 НК РФ определяет, что в случае неисполнения налогоплательщиком – физическим лицом, не являющимся индивидуальным предпринимателем, в установленный срок обязанности по уплате налога, пеней, штрафов налоговый орган, направивший требование об уплате налога, пеней, штрафов (налоговый орган по месту жительства физического лица в случае снятия этого лица с учета в налоговом органе, направившем требование об уплате налога, пеней, штрафов), вправе обратиться в суд с заявлением о взыскании налога, пеней, штрафов за счет имущества, в том числе денежных средств на счетах в банке, электронных денежных средств, переводы которых осуществляются с использованием персонифицированных электронных средств платежа, и наличных денежных средств, этого физического лица в пределах сумм, указанных в требовании об уплате налога, пеней, штрафов, с учетом особенностей, установленных названной статьей.

Заявление о взыскании подается в суд общей юрисдикции налоговым органом в течение шести месяцев со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога, пеней, штрафов. Напоминаем, что в силу пункта 4 статьи 69 НК РФ требование об уплате налога должно быть исполнено в течение восьми дней с даты получения указанного требования, если более продолжительный период времени для уплаты налога не указан в этом требовании.

Однако, согласно пункту 2 статьи 48 НК РФ, если в течение трех лет со дня истечения срока исполнения самого раннего требования об уплате налога, пеней, штрафов, учитываемого налоговым органом при расчете общей суммы налога, пеней, штрафов, подлежащей взысканию с физического лица, такая сумма налогов, пеней, штрафов превысила 3 000 руб., налоговый орган обращается в суд с заявлением о взыскании в течение шести месяцев со дня, когда указанная сумма превысила 3 000 руб.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Если же в течение трех лет со дня истечения срока исполнения самого раннего требования об уплате налога, пеней, штрафов, учитываемого налоговым органом при расчете общей суммы налога, пеней, штрафов, подлежащей взысканию с физического лица, такая сумма налогов, пеней, штрафов не превысила 3 000 руб., налоговый орган обращается в суд с заявлением о взыскании в течение шести месяцев со дня истечения указанного трехлетнего срока.

Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления о взыскании может быть восстановлен судом (Письмо Минфина России от 09.07.2014 г. № 03-02-08/33188, Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 05.03.2003 г. по делу № А29-7988/02А; Постановление ФАС Северо-Западного округа от 02.02.2004 г. по делу № А66-5688-03).

Рассмотрение дел по искам о взыскании налога, пеней, штрафов за счет имущества налогоплательщика – физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, производится в соответствии с законодательством об административном судопроизводстве (пункт 3 статьи 48 НК РФ) (рекомендуем к ознакомлению главу 32 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации).

В соответствии с пунктом 5 статьи 48 НК РФ взыскание налога, пеней, штрафов за счет имущества налогоплательщика – физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, производится последовательно в отношении:

– денежных средств на счетах в банке и электронных денежных средств, переводы которых осуществляются с использованием персонифицированных электронных средств платежа;

– наличных денежных средств;

– имущества, переданного по договору во владение, в пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество, если для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога, пеней, штрафов такие договоры расторгнуты или признаны недействительными в установленном порядке;

– другого имущества, за исключением предназначенного для повседневного личного пользования физическим лицом или

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

членами его семьи, определяемого в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Обратите особое внимание, что статья 446 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации определяет виды имущества, на которое не может быть обращено взыскание по исполнительным документам.

Так, взыскание по исполнительным документам не может быть обращено на следующее имущество, принадлежащее гражданину-должнику на праве собственности:

– жилое помещение (его части), если для гражданина-должника и членов его семьи, совместно проживающих в принадлежащем помещении, оно является единственным пригодным для постоянного проживания помещением, за исключением имущества, которое является предметом ипотеки и на которое в соответствии с законодательством об ипотеке может быть обращено взыскание (смотрите Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 20.11.2008 г. № 956-О-О);

– земельные участки, на которых расположены названные выше объекты, за исключением имущества, которое является предметом ипотеки;

– предметы обычной домашней обстановки и обихода, вещи индивидуального пользования (одежда, обувь и другие), за исключением драгоценностей и других предметов роскоши;

– имущество, необходимое для профессиональных занятий гражданина-должника, за исключением предметов, стоимость которых превышает сто установленных федеральным законом минимальных размеров оплаты труда (100 руб. для данных целей);

– используемые для целей, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности, племенной, молочный и рабочий скот, олени, кролики, птица, пчелы, корма, необходимые для их содержания до выгона на пастбища (выезда на пасеку), а также хозяйственные строения и сооружения, необходимые для их содержания;

– семена, необходимые для очередного посева;

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– продукты питания и деньги на общую сумму не менее установленной величины прожиточного минимума самого гражданина-должника и лиц, находящихся на его иждивении;

– топливо, необходимое семье гражданина-должника для приготовления своей ежедневной пищи и отопления в течение отопительного сезона своего жилого помещения;

– средства транспорта и другое необходимое гражданину-должнику в связи с его инвалидностью имущество;

– призы, государственные награды, почетные и памятные знаки, которыми награжден гражданин-должник.

Обратите внимание!

Список предлагается исчерпывающий.

Виды доходов, на которые не может быть обращено взыскание, регламентированы Федеральным законом от 02.10.2007 г. № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве», к ним относятся (статья 101):

- денежные суммы, выплачиваемые в возмещение вреда, причиненного здоровью;
- денежные суммы, выплачиваемые в возмещение вреда в связи со смертью кормильца;
- денежные суммы, выплачиваемые лицам, получившим увечья (ранения, травмы, контузии) при исполнении ими служебных обязанностей, и членам их семей в случае гибели (смерти) указанных лиц;
- компенсационные выплаты за счет средств федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов гражданам, пострадавшим в результате радиационных или техногенных катастроф;
- компенсационные выплаты за счет средств федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов гражданам в связи с уходом за нетрудоспособными гражданами;
- ежемесячные денежные выплаты и (или) ежегодные денежные выплаты, начисляемые в соответствии с законодательством

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Российской Федерации отдельным категориям граждан (компенсация проезда, приобретения лекарств и так далее);

● денежные суммы, выплачиваемые в качестве алиментов, а также суммы, выплачиваемые на содержание несовершеннолетних детей в период розыска их родителей;

● компенсационные выплаты, установленные законодательством Российской Федерации о труде:

– в связи со служебной командировкой, с переводом, приемом или направлением на работу в другую местность;

– в связи с изнашиванием инструмента, принадлежащего работнику;

– денежные суммы, выплачиваемые организацией в связи с рождением ребенка, со смертью родных, с регистрацией брака;

● страховое обеспечение по обязательному социальному страхованию, за исключением страховой пенсии по старости, страховой пенсии по инвалидности (с учетом фиксированной выплаты к страховой пенсии, повышений фиксированной выплаты к страховой пенсии), а также накопительной пенсии, срочной пенсионной выплаты и пособия по временной нетрудоспособности;

● пенсии по случаю потери кормильца, выплачиваемые за счет средств федерального бюджета;

● выплаты к пенсиям по случаю потери кормильца за счет средств бюджетов субъектов Российской Федерации;

● пособия гражданам, имеющим детей, выплачиваемые за счет средств федерального бюджета, государственных внебюджетных фондов, бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов;

● средства материнского (семейного) капитала, предусмотренные Федеральным законом от 29.12.2006 г. № 256-ФЗ «О дополнительных мерах государственной поддержки семей, имеющих детей»;

● суммы единовременной материальной помощи, выплачиваемой за счет средств федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов, внебюджетных фондов, за счет средств иностранных государств, российских, иностранных и межгосударственных организаций, иных источников:

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– в связи со стихийным бедствием или другими чрезвычайными обстоятельствами;

– в связи с террористическим актом;

– в связи со смертью члена семьи;

– в виде гуманитарной помощи;

– за оказание содействия в выявлении, предупреждении, пресечении и раскрытии террористических актов, иных преступлений;

● суммы полной или частичной компенсации стоимости путевок, за исключением туристических, выплачиваемой работодателями своим работникам и (или) членам их семей, инвалидам, не работающим в данной организации, в находящиеся на территории Российской Федерации санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, а также суммы полной или частичной компенсации стоимости путевок для детей, не достигших возраста шестнадцати лет, в находящиеся на территории Российской Федерации санаторно-курортные и оздоровительные учреждения;

● суммы компенсации стоимости проезда к месту лечения и обратно (в том числе сопровождающего лица), если такая компенсация предусмотрена федеральным законом;

● социальное пособие на погребение.

В случае взыскания налога, пеней, штрафов за счет имущества физического лица, не являющегося денежными средствами, обязанность по уплате налога, пеней, штрафов считается исполненной с момента реализации такого имущества и погашения задолженности за счет вырученных сумм. Со дня наложения ареста на указанное имущество и до дня перечисления вырученных сумм в бюджетную систему Российской Федерации пени за несвоевременное перечисление налогов не начисляются (Письмо ФНС России от 24.12.2013 г. № СА-4-7/23263 «О направлении обзора практики рассмотрения налоговых споров Президиумом Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, Верховным Судом Российской Федерации и толкование норм законодательства о налогах и сборах содержащееся в решениях Конституционного Суда Российской Федерации за 2013 год»).

Должностные лица налоговых органов не вправе приобретать имущество физического лица, реализуемое в порядке исполнения

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

судебных актов о взыскании налога, пеней, штрафов за счет имущества физического лица.

Уклонение от уплаты налогов с физического лица

Не секрет, что платить налоги хотят не все, а значит, всегда найдутся те, кто игнорирует эту обязанность. Поскольку нежелание платить налоги негативно сказывается на экономике страны и ведет к сокращению государственных расходов, то государство активно борется с неплательщиками, в число которых входят, в том числе и индивидуальные предприниматели. О том, какая уголовная ответственность грозит коммерсанту при уклонении от уплаты налогов, Вы узнаете из нижеприведенного материала.

Необходимым условием существования государства, как известно, являются налоги, которые позволяют функционировать и развиваться любой стране.

Именно из налоговых поступлений формируется бюджет, за счет которого государство реализует свою социально-экономическую политику, содержит управленческий аппарат, поддерживает свою обороноспособность и безопасность.

Пункт 1 статьи 8 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) определяет налог как обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

В силу статьи 19 НК РФ налогоплательщиками признаются, в том числе и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать налоги, поэтому обязанность по уплате налогов лежит на каждом гражданине, признаваемом налогоплательщиком по тем или иным основаниям.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Отметим, что данная обязанность закреплена на конституционном уровне – в силу статьи 57 Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы.

Согласно статье 11 НК РФ индивидуальные предприниматели – это физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, главы крестьянских (фермерских) хозяйств.

Как разъяснено в Письме Минфина России от 03.07.2015 г. № 03-02-08/38569, положения НК РФ, урегулированные в отношении физических лиц, распространяются на индивидуальных предпринимателей, с учетом особенностей правового регулирования, установленных для индивидуальных предпринимателей.

Обратите внимание!

Налоговым правом прямо закреплено, что физические лица, занятые бизнесом, но не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства России, при исполнении обязанностей, возложенных на них НК РФ, не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями.

По общему правилу, установленному пунктом 1 статьи 45 НК РФ, налогоплательщики, в том числе и коммерсанты, обязаны самостоятельно исполнить свою обязанность по уплате налога, и большинство налогоплательщиков делает это добровольно. Между тем, практика показывает, что часть бизнесменов, в силу тех или иных причин, уклоняется от выполнения своих налоговых обязательств, в результате чего у них имеет место недоимка, которая подлежит взысканию.

Для справки: на основании статьи 11 НК РФ недоимкой признается сумма налога, сумма сбора или сумма страховых взносов, не уплаченная в срок, установленный законодательством о налогах и сборах.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Наличие недоимки грозит предпринимателю мерами налоговой ответственности, а при некоторых обстоятельствах и уголовным преследованием, на что указывает статья 198 «Уклонение физического лица от уплаты налогов, сборов и (или) физического лица – плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов» Уголовного кодекса Российской Федерации (далее – УК РФ), действующая с 10.08.2017 г. в редакции Федерального закона от 29.07.2017 г. № 250-ФЗ «О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации в связи с совершенствованием правового регулирования отношений, связанных с уплатой страховых взносов в государственные внебюджетные фонды».

При этом под физическим лицом – плательщиком страховых взносов в данном случае понимаются индивидуальные предприниматели и не являющиеся индивидуальными предпринимателями физические лица, которые производят выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, и обязаны уплачивать страховые взносы в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах (пункт 1 Примечаний к статье 198 УК РФ).

Однако привлечь бизнесмена к уголовной ответственности по данной статье можно лишь в том случае, если уклонение совершено:

– путем непредставления налоговой декларации (расчета) или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию (расчет) или такие документы заведомо ложных сведений;

– в крупном или особо крупном размере.

Обратите внимание!

В пункте 5 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28.12.2006 г. № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» (далее – Постановление № 64) сказано, что под иными документами в данном случае следует понимать любые предусмотренные НК РФ и принятыми в соответствии с

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ним федеральными законами документы, служащие основанием для исчисления и уплаты налогов и (или) сборов. К таким документам применительно к коммерсантам, в частности, относятся: выписки из книги продаж, из книги учета доходов и расходов хозяйственных операций, копия журнала полученных и выставленных счетов-фактур, расчеты по авансовым платежам и расчетные ведомости, справки о суммах уплаченного налога, документы, подтверждающие право на налоговые льготы.

При этом из пункта 9 Постановления № 64 вытекает, что под включением в налоговую декларацию или в иные документы заведомо ложных сведений следует понимать умышленное указание в них любых не соответствующих действительности данных об объекте налогообложения, расчете налоговой базы, наличии налоговых льгот или вычетов и любой иной информации, влияющей на правильное исчисление и уплату налогов и сборов.

Включение в налоговую декларацию или иные обязательные для представления документы заведомо ложных сведений может выражаться в умышленном неотражении в них данных о доходах из определенных источников, объектов налогообложения, в уменьшении действительного размера дохода, искажении размеров произведенных расходов, которые учитываются при исчислении налогов (например, расходы, вычитаемые при определении совокупного налогооблагаемого дохода).

К заведомо ложным сведениям могут быть также отнесены не соответствующие действительности данные о времени (периоде) понесенных расходов, полученных доходов, искажение в расчетах физических показателей, характеризующих определенный вид деятельности, при уплате единого налога на вмененный доход и так далее.

Как видим, обязательным признаком состава преступления, предусмотренного статьей 198 УК РФ, является крупный или особо крупный размер недоимки.

Согласно пункту 2 Примечаний к статье 198 УК РФ крупным размером в данном случае признается сумма налогов, сборов, страховых взносов, составляющая за период в пределах трех

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

финансовых лет подряд более 900 000 руб., при условии, что доля неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов превышает 10% подлежащих уплате сумм налогов, сборов, страховых взносов в совокупности, либо превышающая 2 700 000 руб.

В свою очередь особо крупным размером признается сумма, составляющая за тот же период более 4 500 000 руб., при условии, что доля неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов превышает 20 % подлежащих уплате сумм налогов, сборов, страховых взносов в совокупности, либо превышающая 13 500 000 руб.

Возбудить уголовное дело против коммерсанта могут как налоговики по результатам проверки, так и следственные органы. Причем в последнем случае следственные органы могут сделать это самостоятельно, получив сведения о налоговом преступлении из любого допускаемого законом источника.

Заметим, что субъективная сторона данного преступления характеризуется прямым умыслом.

Для справки: на основании пункта 2 статьи 25 УК РФ преступление признается совершенным с прямым умыслом, если лицо осознавало общественную опасность своих действий (бездействия), предвидело возможность или неизбежность наступления общественно опасных последствий и желало их наступления.

Следовательно, привлечь коммерсанта к уголовной ответственности по статье 198 УК РФ можно лишь за умышленные действия, направленные на неуплату налогов в крупном или особо крупном размере, повлекшие за собой полное или частичное непоступление налоговых платежей в бюджет. Аналогичные разъяснения приведены в пункте 3 Постановления № 64.

В пункте 8 Постановления № 64 также сказано, что уклонение от уплаты налогов и (или) сборов возможно только с прямым умыслом с целью полной или частичной их неуплаты. При этом судам следует иметь в виду, что при решении вопроса о наличии у лица умысла надлежит учитывать обстоятельства, указанные в статье 111 НК РФ, исключающие вину в налоговом правонарушении.

Напоминаем, что такими обстоятельствами являются:

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств (Постановление ФАС Московского округа от 22.10.2012 г. по делу № А41-31823/10);

– совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, находившимся в момент его совершения в состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 19.09.2008 г. по делу № А56-46717/2007);

– выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом) письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора, страховых взносов) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым (отчетным, расчетным) периодам, в которых совершено налоговое правонарушение, независимо от даты издания такого документа), и (или) выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом) мотивированного мнения налогового органа, направленного ему в ходе проведения налогового мониторинга (Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 15.10.2012 г. по делу № А38-6365/2011; Постановление ФАС Московского округа от 02.10.2006 г. № КА-А40/9083-06 по делу № А40-11334/06-127-7.

Для справки: в тоже время эти обстоятельства не применяются, если указанные письменные разъяснения основаны на неполной или недостоверной информации, представленной налогоплательщиком (плательщиком сбора, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом).

– иные обстоятельства, которые могут быть признаны судом или налоговым органом, рассматривающим дело, исключающими

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

вину лица в совершении налогового правонарушения. Так, например, в Постановлении ФАС Уральского округа от 04.08.2010 г. № Ф09-5178/10-С3 по делу № А76-43602/2009-54-740/17 суд признал обстоятельством, исключающим вину коммерсанта, наличие противоречивой судебной практики по спорным доходам предпринимателя от продажи коммерческой недвижимости.

Обратите внимание!

Исходя из того, что в соответствии с положениями налогового законодательства срок представления налоговой декларации и сроки уплаты налога (сбора) могут не совпадать, моментом окончания преступления, закрепленного в статье 198 УК РФ, следует считать фактическую неуплату налогов (сборов, страховых взносов) в срок, установленный налоговым законодательством.

В случае уклонения бизнесмена от уплаты налогов в крупном размере суд может применить к нему любое из следующих наказаний:

– оштрафовать на сумму в размере от 100 000 до 300 000 руб. или на сумму в размере заработной платы или иного дохода осужденного лица за период от одного года до двух лет;

– направить на принудительные работы на срок до одного года;

– арестовать на срок до шести месяцев;

– лишить свободы на срок до одного года.

Если же имеет место уклонение предпринимателя от уплаты налогов в особо крупном размере, то суд может применить к коммерсанту:

– штраф в размере от 200 000 до 500 000 руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного лица за период от полутора до трех лет;

– принудительные работы сроком до трех лет;

– лишение свободы на срок до трех лет.

Правда, если налоговое преступление в виде уклонения от уплаты налогов совершено коммерсантом впервые и при этом он полностью уплатил суммы недоимки и соответствующих пеней,

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

а также сумму штрафа в размере, определяемом в соответствии с НК РФ, то к уголовной ответственности его не привлекут. На это прямо указано в пункте 3 Примечаний к статье 198 УК РФ.

Порядок прекращения уголовного преследования по делам о преступлениях в сфере экономической деятельности предусмотрен статьей 28.1 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации (далее – УПК РФ).

В соответствии с пунктом 1 статьи 28.1 УПК РФ суд, а также следователь с согласия руководителя следственного органа прекращает уголовное преследование в отношении лица, подозреваемого или обвиняемого в совершении преступления, предусмотренного, в том числе статьей 198 УК РФ, если до назначения судебного заседания ущерб, причиненный бюджетной системе Российской Федерации в результате преступления, возмещен в полном объеме.

Обратите внимание!

По общему правилу пункта 1.1 статьи 108 УПК РФ в отношении коммерсанта, подозреваемого или обвиняемого в уклонении от уплаты налогов (сборов, страховых взносов) не может применяться такая мера пресечения, как заключение под стражу.

На это же указывает пункт 7 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 19.12.2013 г. № 41 «О практике применения судами законодательства о мерах пресечения в виде заключения под стражу, домашнего ареста и залога».

Необходимо иметь в виду, что в приговорах по делам о преступлениях, предусмотренных статьей 198 УК РФ, должно содержаться решение по предъявленному гражданскому иску. Приняв решение об удовлетворении гражданского иска, суд должен указать в приговоре размер подлежащей взысканию денежной суммы и в зависимости от вида неуплаченного налога – наименование бюджета (федеральный, региональный, местный), в доход которого указанная сумма подлежит взысканию.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Устранение двойного налогообложения по НДФЛ

Нередко возникают ситуации, когда доход гражданина Российской Федерации – налогоплательщика, являющегося резидентом Российской Федерации, полученный им за рубежом, облагается налогом дважды – один раз за границей и второй раз уже в Российской Федерации. Схожая ситуация может произойти и в отношении доходов нерезидентов Российской Федерации, а также резидентов Российской Федерации – иностранных граждан.

В данной главе рассмотрим порядок устранения двойного налогообложения по НДФЛ.

Обязанность заплатить налог возникает тогда, когда есть объект налогообложения.

Для налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) объектом обложения признается доход, полученный физическим лицом – налогоплательщиком (статья 209 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ)).

Доходом в соответствии со статьей 41 НК РФ признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главой 23 «Налог на доходы физических лиц» НК РФ.

Доходы могут быть получены как от источников в Российской Федерации, так и от источников за пределами Российской Федерации. Причем налогоплательщики – налоговые резиденты Российской Федерации должны платить НДФЛ с двух вышеуказанных доходов, а налогоплательщики, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, только с доходов, полученных от источников в Российской Федерации.

Определение статуса физического лица в качестве налогового резидента Российской Федерации производится для применения, в том числе, положений статей 209, 232 НК РФ в ситуациях, когда

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

осуществляется устранение международного двойного налогообложения.

На основании пункта 2 статьи 207 НК РФ налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев.

С учетом изложенного налоговый статус физического лица определяется исходя из фактического времени его нахождения на территории Российской Федерации либо за ее пределами.

Как отмечает Минфин России в Письме от 12.07.2017 г. № 03-04-05/44434, иных критериев для признания физического лица налоговым резидентом Российской Федерации (за исключением случаев, предусмотренных в пунктах 2.1 и 3 статьи 207 НК РФ) в НК РФ не содержится.

Таким образом, физическое лицо, находящееся в Российской Федерации менее 183 дней в течение 12 следующих подряд месяцев, не признается налоговым резидентом Российской Федерации.

Заметим, что изложенный порядок определения налогового статуса применяется в отношении физических лиц независимо от гражданства, на это же указывает Минфин России в Письме от 25.07.2017 г. № 03-04-05/47379. Иначе говоря, налоговыми резидентами Российской Федерации, как и нерезидентами, могут быть граждане любых государств. То есть граждане Российской Федерации, находящиеся в Российской Федерации менее 183 дней в течение 12 следующих подряд месяцев, не будут признаваться налоговыми резидентами Российской Федерации (Письмо Минфина России от 14.08.2009 г. № 03-08-05).

Согласно Письму Минфина России от 16.03.2016 г. № 03-04-05/14418 для определения налогового статуса физического лица учитывается любой непрерывный 12-месячный период, в том числе начавшийся в одном налоговом периоде (календарном году) и продолжающийся в другом налоговом периоде (календарном году).

По итогам налогового периода определяется окончательный налоговый статус физического лица в зависимости от времени его

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

нахождения в Российской Федерации в данном налоговом периоде.

Налоговый статус физического лица, определенный по итогам налогового периода, не может измениться в зависимости от времени нахождения физического лица в Российской Федерации в следующем налоговом периоде.

В Письме от 12.07.2017 г. № 03-04-05/44434 Минфин России отметил, что правил подтверждения физическим лицом фактического времени нахождения в Российской Федерации НК РФ не установлено. Подтверждение налогового статуса физического лица – получателя доходов производится самостоятельно исходя из особенностей каждой конкретной ситуации.

Например, подтвердить статус налогового резидента налогоплательщик может документом, выдаваемым налоговым органом в порядке и по форме (формату), утвержденным Приказом ФНС России от 07.11.2017 г. № ММВ-7-17/837@ «Об утверждении формы заявления о представлении документа, подтверждающего статус налогового резидента Российской Федерации, формы документа, подтверждающего статус налогового резидента Российской Федерации, порядка и формата его представления в электронной форме или на бумажном носителе».

Вопросы устранения двойного налогообложения при уплате налога на доходы физических лиц регулируются статьей 232 НК РФ, уже названной нами выше.

Согласно пункту 1 указанной статьи фактически уплаченные физическим лицом – налоговым резидентом Российской Федерации за пределами Российской Федерации в соответствии с законодательством других государств суммы налога с доходов, полученных в иностранном государстве, не засчитываются при уплате налога в Российской Федерации, если иное не предусмотрено соответствующим международным договором Российской Федерации по вопросам налогообложения.

Таким образом, для устранения двойного налогообложения государства заключают между собой соответствующие международные договоры.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Для справки: «Список международных договоров об избежании двойного налогообложения между Российской Федерацией и другими государствами, действующих на 01.01.2018» приведен на официальном сайте Минфина России: https://www.minfin.ru.

Обратите внимание, что многие договоры (соглашения) содержат положения о недискриминации граждан договаривающихся государств. Определение недискриминации, указанное в соглашениях об избежании двойного налогообложения, с учетом международной практики означает, что если налог взимается с иностранных и с собственных национальных лиц при тех же обстоятельствах, он должен иметь одинаковую форму, как в отношении налоговой базы, так и метода его оценки, ставка которого должна быть одинаковая. Формальности, связанные с налогообложением (декларация, платежи, предписываемые сроки и так далее), не должны быть более обременительными для иностранных, чем для собственных национальных лиц.

Разные ставки НДФЛ применяются в зависимости от налогового резидентства, а не от гражданства лица и не являются дискриминационными.

Это означает, что доходы гражданина Российской Федерации и, например, гражданина Литовской Республики, которые находятся на территории Российской Федерации менее 183 дней в течение 12 следующих подряд месяцев, (то есть не являются налоговыми резидентами Российской Федерации), одинаково облагаются НДФЛ по ставке 30%. Аналогичное мнение высказано в Письме Минфина России от 19.08.2008 г. № 03-04-05-01/305.

Как сказано в Письме Минфина России от 02.11.2011 г. № 03-04-05/8-852, налогоплательщик, являющийся налоговым резидентом Российской Федерации, при получении дохода от источников за пределами Российской Федерации обязан включить такой доход в налоговую декларацию по НДФЛ, при этом сумма налога, уплаченная в другом государстве, при уплате налога в Российской Федерации не засчитывается.

Таким образом, налогоплательщик – резидент Российской Федерации не вправе зачесть налог, который он заплатил за рубежом, в счет уплаты НДФЛ в Российской Федерации.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Однако если положение о таком зачете предусмотрено соответствующим международным договором, то зачесть налог все-таки можно. Так, в Письме Минфина России от 04.05.2008 г. № 03-04-05-01/145 рассматривается ситуация, когда индивидуальный предприниматель – резидент Российской Федерации получает доход от источника в Республике Беларусь. Отвечая на вопрос, могут ли быть зачтены суммы налога с этих доходов, уплаченные в Республике Беларусь, при уплате НДФЛ в Российской Федерации, полученных от источников в Республике Беларусь, Минфин России разъясняет, что Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Беларусь от 21.04.1995 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество» предусматривает зачет налога, уплаченного в иностранном государстве.

Поэтому суммы налога с доходов, получаемых резидентом Российской Федерации от источника в Республике Беларусь, уплаченные в Республике Беларусь, могут быть зачтены при уплате налога в Российской Федерации в соответствии с положениями указанного Соглашения и НК РФ.

Аналогичные выводы сделаны в Письмах Минфина России от 21.11.2012 г. № 03-04-05/4-1325, ФНС России от 27.03.2009 г. № 3-5-04/329@, от 01.06.2009 г. № 3-5-04/721@.

Если в России доход освобожден от налогообложения, то оснований для проведения зачета уплаченного «иностранного» налога не имеется (Письмо Минфина России от 07.05.2010 г. № 03-04-06/6-90).

В силу абзаца 2 пункта 1 статьи 232 НК РФ, если международным договором Российской Федерации по вопросам налогообложения предусмотрен зачет в Российской Федерации суммы налога, уплаченного *физическим лицом – налоговым резидентом Российской Федерации* в иностранном государстве с полученных им доходов, то такой зачет производится налоговым органом в следующем порядке.

Зачет в Российской Федерации суммы налога, уплаченного физическим лицом – налоговым резидентом Российской Феде-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

рации в иностранном государстве с полученных им доходов, производится по окончании налогового периода на основании представленных таким физическим лицом:

● налоговой декларации, в которой указывается подлежащая зачету сумма налога, уплаченного в иностранном государстве (пункт 2 статьи 232 НК РФ).

Для справки: форма указанной налоговой декларации (форма 3-НДФЛ) приведена в Приказе ФНС России от 24.12.2014 г. № ММВ-7-11/671@ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ), порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц в электронной форме»;

● документов, подтверждающих сумму полученного в иностранном государстве дохода и уплаченного с этого дохода налога в иностранном государстве, вид дохода, календарный год, в котором был получен доход, сумму налога и дату его уплаты в иностранном государстве. Данные документы должны быть выданы (заверены) уполномоченным органом соответствующего иностранного государства (пункт 3 статьи 232 НК РФ).

Обратите внимание, что вместо вышеперечисленных документов налогоплательщик вправе представить копию налоговой декларации, представленной им в иностранном государстве, и копию платежного документа об уплате налога, на что указывает абзац 3 пункта 3 статьи 232 НК РФ.

Если налог с доходов, полученных в иностранном государстве, был удержан у источника выплаты дохода, то сведения о суммах дохода в разрезе каждого месяца соответствующего календарного года, а также о суммах налога, удержанных у источника выплаты дохода в иностранном государстве, представляются налогоплательщиком на основании документа, выданного источником выплаты дохода вместе с копией этого документа.

В случае представления в налоговый орган для проведения зачета документов, составленных на иностранном языке, налогоплательщиком прилагаются их нотариально заверенный перевод

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

на русский язык, что вытекает из положений абзаца 1, 3, 4, пункта 3 статьи 232 НК РФ.

Согласно Письму ФНС России от 01.03.2016 г. № БС-4-11/3406@ «О налогообложении доходов физических лиц» специальных положений о форме представления в налоговые органы указанных документов (на бумажном носителе или в электронном виде) статья 232 НК РФ не содержит, в связи с чем, следует применять общие правила представления документов, предусмотренные НК РФ.

Обратите внимание, что налогоплательщик вправе представить налоговую декларацию, в которой заявлены к зачету суммы уплаченного в иностранном государстве налога, в течение трех лет после окончания налогового периода, в котором были получены соответствующие доходы, на это указывает пункт 2 статьи 232 НК РФ.

Сумма налога, подлежащая зачету, определяется с учетом положений соответствующего международного договора Российской Федерации по вопросам налогообложения. При исчислении засчитываемой в Российской Федерации суммы налога применяются положения НК РФ, действующие в отношении порядка исчисления налога в том налоговом периоде, в котором был получен доход в иностранном государстве (пункт 4 статьи 232 НК РФ).

Следует отметить, что международным договором по вопросам налогообложения может быть предусмотрено полное или частичное освобождение от налогообложения в Российской Федерации каких-либо видов доходов физических лиц, являющихся налоговыми резидентами иностранного государства, с которым заключен такой договор. В этом случае освобождение от уплаты (удержания) налога у источника выплаты дохода в Российской Федерации либо возврат ранее удержанного налога в Российской Федерации производится в порядке, установленном пунктами 6 – 9 статьи 232 НК РФ. На это же указывает Минфин России в Письмах от 27.11.2017 г. № 03-08-05/78344, № 03-08-05/78357, от 21.01.2016 г. № 03-08-13/1970.

Исходя из пункта 6 статьи 232 НК РФ в общем случае налоговый агент – источник выплаты дохода при выплате такого дохода

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

вышеуказанному физическому лицу не удерживает налог (или удерживает его в ином размере, чем предусмотрено положениями НК РФ).

Но для этого налоговому агенту на дату выплаты дохода нужно иметь подтверждение, что физическое лицо – получатель дохода является налоговым резидентом соответствующего иностранного государства, что следует из пунктов 6, 7 статьи 232 НК РФ.

Для подтверждения статуса налогового резидента физическое лицо вправе представить налоговому агенту паспорт иностранного гражданина либо иной документ, установленный федеральным законом или признаваемый в соответствии с международным договором Российской Федерации в качестве документа, удостоверяющего личность иностранного гражданина (пункт 6 статьи 232 НК РФ). Обратите внимание, что речь идет о представлении налоговому агенту именно подлинника, а не копии паспорта иностранного гражданина либо иного документа, удостоверяющего личность иностранного гражданина, это подтверждает и ФНС России в Письме от 19.10.2016 г. № ОА-3-17/4846@.

Если указанные документы не позволяют подтвердить наличие у физического лица статуса налогового резидента иностранного государства, с которым Российской Федерацией заключен международный договор, налоговому агенту следует запросить у этого физического лица официальное подтверждение данного статуса. Указанное подтверждение должно быть выдано компетентным органом соответствующего иностранного государства, уполномоченным на выдачу таких подтверждений на основании международного договора Российской Федерации по вопросам налогообложения. Если такое подтверждение составлено на иностранном языке, физическое лицо представляет налоговому агенту его нотариально заверенный перевод на русский язык (абзац 3 пункта 6 статьи 232 НК РФ).

В случае представления физическим лицом документов, подтверждающих статус налогового резидента иностранного государства, после даты выплаты дохода и удержания налога с такого дохода, налоговый агент должен произвести возврат удержанного

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

налога в порядке, предусмотренном пунктом 1 статьи 231 НК РФ, что установлено пунктом 7 статьи 232 НК РФ.

Обратите внимание, что налоговый агент при применении льготных положений международного договора обязан представить в налоговый орган по месту своего учета сведения об иностранных физических лицах и о выплаченных им доходах, с которых на основании международного договора не был удержан налог, о возвращенных суммах налога. Подать указанные сведения налоговый агент должен в тридцатидневный срок с даты выплаты дохода (пункт 8 статьи 232 НК РФ).

Представленные сведения должны позволять идентифицировать:

– налогоплательщика (например, это могут быть паспортные данные, указание на гражданство);

– вид выплаченных доходов;

– суммы выплаченных доходов;

– даты их выплаты.

Поскольку НК РФ не предусматривает утверждение формы и способа представления указанных сведений, налоговый агент может представить их в произвольной форме. Такие разъяснения содержатся в Письме ФНС России от 13.04.2016 г. № БС-4-11/6417@.

Может возникнуть ситуация, когда на дату получения физическим лицом подтверждения статуса налогового резидента иностранного государства, дающего право на освобождение от уплаты налога на основании международного договора, налоговый агент отсутствует. В этом случае иностранное физическое лицо согласно пункту 9 статьи 232 НК РФ вправе с целью возврата удержанного налога обратиться в налоговый орган по месту жительства (месту пребывания) в Российской Федерации, а в случае отсутствия места жительства (места пребывания) – в налоговый орган по месту учета налогового агента.

Указанное физическое лицо в налоговый орган представляет следующие документы:

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– подтверждение статуса налогового резидента иностранного государства и его нотариально заверенный перевод на русский язык;

– заявление на возврат налога;

– налоговую декларацию;

– документы, подтверждающие удержание налога и основания для его возврата.

Возврат сумм налога производится налоговым органом в порядке, предусмотренном статьей 78 НК РФ (пункт 9 статьи 232 НК РФ).

По мнению Минфина России, содержащемуся в Письме от 02.02.2017 г. № 03-04-05/5590, положения пункта 9 статьи 232 НК РФ применимы также в случае, если доход получен налоговым резидентом иностранного государства от гражданина Российской Федерации, не являющегося налоговым агентом и не имеющего возможности при выплате дохода удержать налог. То есть, физическое лицо вправе представить подтверждение статуса налогового резидента иностранного государства и его нотариально заверенный перевод на русский язык вместе с налоговой декларацией в налоговый орган по месту жительства (месту пребывания) физического лица в Российской Федерации.

Обратите внимание!

В отношении физических лиц, признаваемых контролирующими лицами иностранной компании, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации (далее – контролирующие лица), пунктом 10 статьи 232 НК РФ предусмотрена специальная норма.

Так, указанные лица сумму налога, исчисленного в отношении прибыли контролируемой иностранной компании за соответствующий период, вправе уменьшить на величину налога, исчисленного в отношении этой прибыли в соответствии с законодательством иностранных государств и (или) законодательством Российской Федерации (в том числе налога на доходы, удерживаемого у источника выплаты дохода), а также на величину налога на прибыль организаций, исчисленного в отношении прибыли

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

постоянного представительства этой контролируемой иностранной компании в Российской Федерации, пропорционально доле участия контролирующего лица в этой компании.

При этом сумма налога, исчисленного в соответствии с законодательством иностранного государства, должна быть документально подтверждена, а в случае отсутствия у Российской Федерации с иностранным государством (территорией) действующего международного договора Российской Федерации по вопросам налогообложения заверена компетентным органом иностранного государства, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Налоговые агенты по НДФЛ и их ответственность

Налоговый агент по налогу на доходы физических лиц – самый распространенный тип налогового агента, ведь им, по сути, выступает каждый работодатель, выплачивающий заработную плату своим сотрудникам. В налоговом праве под налоговыми агентами понимаются лица, на которых российским налоговым законодательством возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации.

О том, какие обязанности возложены на налоговых агентов, а также какая ответственность предусмотрена за их невыполнение, Вы узнаете из этой статьи.

Как Вы знаете, порядок исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) определен главой 23 «Налог на доходы физических лиц» Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ). Налогоплательщиками данного налога признаются физические лица, причем как резиденты Российской Федерации, так и нерезиденты (статья 207 НК РФ). Статус резидента не зависит от гражданства физического лица.

С точки зрения НДФЛ все доходы физического лица делятся на две категории:

– доходы, получаемые от источников в Российской Федерации;

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– доходы, получаемые от источников за пределами Российской Федерации.

У резидентов Российской Федерации налогом облагаются оба вида доходов, а нерезиденты платят НДФЛ лишь с доходов, полученных ими в Российской Федерации.

Несмотря на то, что плательщиками НДФЛ признаются физические лица, исчисление и уплату данного налога в основном производят налоговые агенты – лица, признаваемые источником выплаты дохода.

Особенности исчисления и уплаты НДФЛ налоговыми агентами определены статьей 226 НК РФ, согласно которой налоговыми агентами по НДФЛ признаются следующие лица, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил налогооблагаемые доходы:

– российские организации;

– обособленные подразделения иностранных организаций в Российской Федерации (если иностранная организация выплачивает доходы физическому лицу не через обособленное подразделение в Российской Федерации, то налоговым агентом она не является, что следует из Писем Минфина России от 13.09.2012 г. 03-04-06/6-277, ФНС России от 03.09.2012 г. № ОА-4-13/14633);

– индивидуальные предприниматели;

– нотариусы, занимающиеся частной практикой;

– адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты (налог с доходов адвокатов исчисляется, удерживается и уплачивается коллегиями адвокатов, адвокатскими бюро и юридическими консультациями).

Из Письма Минфина России от 11.03.2009 г. № 03-04-06-01/53 следует, что указанные субъекты признаются налоговыми агентами по НДФЛ только в том случае, если именно они являются источниками выплаты дохода. В противном случае указанные лица не признаются налоговыми агентами по НДФЛ.

Наделяя субъектов налоговых правоотношений определенным объемом прав, НК РФ устанавливает для них и обязанности, за невыполнение которых предусмотрены определенные меры ответственности.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Налоговые агенты наделены теми же правами, что и налогоплательщики, и перечень этих прав содержит статья 21 НК РФ.

Обязанности налоговых агентов перечислены в пункте 3 статьи 24 НК РФ и далее в статье мы кратко рассмотрим эти обязанности и расскажем об ответственности за их невыполнение.

Итак, основной обязанностью налогового агента является правильное и своевременное исчисление, удержание из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечисление налогов в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующие счета Федерального казначейства (подпункт 1 пункта 3 статьи 24 НК РФ).

Заметим, что эта обязанность возникает у налогового агента лишь в том случае, если доход выплачивается налогоплательщику в денежной форме, поскольку при выплате дохода в иной форме налоговый агент не имеет возможности удержать сумму налога. Как сказано в Письме ФНС России от 22.08.2014 г. № СА-4-7/16692 невозможность удержать налог возникает, например, в случае выплаты дохода в натуральной форме или возникновения дохода в виде материальной выгоды.

Исчисление сумм и уплата налога производятся налоговым агентом в отношении всех доходов налогоплательщика, источником которых он является, с зачетом ранее удержанных сумм налога (за исключением доходов, в отношении которых исчисление сумм налога производится в соответствии со статьей 214.7 НК РФ), а в случаях и порядке, предусмотренных статьей 227.1 НК РФ, также с учетом уменьшения на суммы фиксированных авансовых платежей, уплаченных налогоплательщиком.

Особенности исчисления и (или) уплаты налога по отдельным видам доходов устанавливаются статьями 214.3, 214.4, 214.5, 214.6, 214.7, 226.1, 227 и 228 НК РФ (пункт 2 статьи 226 НК РФ).

Исчисление сумм налога производится на дату фактического получения дохода, определяемую в соответствии со статьей 223 НК РФ, нарастающим итогом с начала налогового периода применительно ко всем доходам (за исключением доходов от долевого участия в организации, а также доходов, в отношении которых исчисление сумм налога производится в соответствии со статьей

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

214.7 НК РФ), в отношении которых применяется общая ставка налога (13%), начисленным налогоплательщику за данный период, с зачетом удержанной в предыдущие месяцы текущего налогового периода суммы налога (пункт 3 статьи 226 НК РФ).

Сумма налога в части доходов, облагаемых по иным ставкам, а также в части доходов от долевого участия в организации исчисляется налоговым агентом отдельно по каждой сумме указанного дохода, начисленного налогоплательщику.

Исчисление суммы налога производится без учета доходов, полученных налогоплательщиком от других налоговых агентов, и удержанных другими налоговыми агентами сумм налога.

Общий порядок исчисления НДФЛ установлен статьей 225 НК РФ.

Налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате.

При выплате налогоплательщику дохода в натуральной форме или получении налогоплательщиком дохода в виде материальной выгоды удержание исчисленной суммы налога производится налоговым агентом за счет любых доходов, выплачиваемых налоговым агентом налогоплательщику в денежной форме. При этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50% суммы выплачиваемого дохода в денежной форме (пункт 4 статьи 226 НК РФ).

Сумму исчисленного и удержанного налога налоговый агент обязан перечислить в бюджет, причем сделать это необходимо не позднее дня, следующего за днем выплаты налогоплательщику дохода (пункт 6 статьи 226 НК РФ).

Иной срок установлен для уплаты налога, исчисленного с дохода в виде пособия по временной нетрудоспособности (включая пособие по уходу за больным ребенком) и в виде оплаты отпуска. С указанных сумм налоговый агент обязан перечислить налог не позднее последнего числа месяца, в котором производились такие выплаты.

Совокупная сумма налога, исчисленная и удержанная налоговым агентом у налогоплательщика, в отношении которого он

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

признается источником дохода, уплачивается по месту учета (месту жительства) налогового агента в налоговом органе, если иной порядок не установлен пунктом 7 статьи 226 НК РФ.

Российские компании, имеющие обособленные подразделения, обязаны перечислять исчисленные и удержанные суммы налога как по месту своего нахождения, так и по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения. Аналогичные разъяснения приведены в Письмах ФНС России от 25.11.2016 г. № БС-4-11/22430, от 02.03.2016 г. № БС-4-11/3460@, а также в Письмах Минфина России от 23.12.2016 г. № 03-04-06/77778, от 17.10.2016 г. № 03-05-06-02/60364, от 07.12.2015 г. № 03-04-06/71413.

В Письме Минфина России от 24.10.2016 г. № 03-04-06/62497 отмечено, что глава 23 НК РФ не содержит норм, предоставляющих налоговым агентам, имеющим обособленные подразделения, право выбора обособленного подразделения, через которое производилось бы перечисление налога.

Между тем, в соответствии с абзацем 6 пункта 4 статьи 83 НК РФ в случае, если несколько обособленных подразделений организации находятся в одном муниципальном образовании, городах федерального значения Москве, Санкт-Петербурге и Севастополе на территориях, подведомственных разным налоговым органам, постановка организации на учет может быть осуществлена налоговым органом по месту нахождения одного из ее обособленных подразделений, определяемого этой организацией самостоятельно.

В этой связи пунктом 4 статьи 83 НК РФ установлено право выбора постановки на учет организации по месту нахождения одного из обособленных подразделений, если несколько обособленных подразделений организации находятся в одном муниципальном образовании, подведомственных разным налоговым органам.

Учитывая вышеизложенное, если организация встала на учет в налоговых органах по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения, суммы НДФЛ, исчисленного и удержанного с доходов работников таких обособленных подразделений, должны быть перечислены в бюджет по месту учета каждого тако-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

го обособленного подразделения, на что указано в Письме ФНС от 05.10.2016 г. № БС-4-11/18870@.

В случае если организация, имеющая несколько обособленных подразделений в г. Москве, на территориях, подведомственных разным налоговым органам, поставлена на учет в соответствии с пунктом 4 статьи 83 НК РФ по месту нахождения одного из таких обособленных подразделений, определенного организацией (с присвоением только этому обособленному подразделению КПП), то НДФЛ, исчисленный и удержанный с доходов работников всех обособленных подразделений, находящихся в г. Москве, может быть перечислен в бюджет по месту учета такого обособленного подразделения.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по месту нахождения обособленного подразделения организации, определяется исходя из суммы дохода, подлежащего налогообложению, начисляемого и выплачиваемого работникам этого обособленного подразделения, а также исходя из сумм доходов, начисляемых и выплачиваемых по договорам гражданско-правового характера, заключаемым с физическими лицами обособленным подразделением (уполномоченными лицами обособленного подразделения) от имени такой организации (пункт 7 статьи 226 НК РФ).

Индивидуальные предприниматели, состоящие в налоговом органе на учете по месту осуществления деятельности в связи с применением системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности и (или) патентной системы налогообложения, с доходов наемных работников обязаны перечислять исчисленные и удержанные суммы налога в бюджет по месту своего учета в связи с осуществлением такой деятельности.

Следует помнить, что не допускается уплата налога за счет средств налоговых агентов. При заключении договоров и иных сделок запрещается включение в них налоговых оговорок, в соответствии с которыми выплачивающие доход налоговые агенты принимают на себя обязательства нести расходы, связанные с уплатой налога за физических лиц (пункт 9 статьи 226 НК РФ). Аналогичные разъяснения приведены в Письмах Минфина Рос-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

сии от 15.12.2017 г. № 03-04-06/84250, от 12.11.2014 г. № 03-04-06/57158, от 16.09.2014 г. № 03-04-06/46268.

За невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов ответственность предусмотрена статьей 123 НК РФ, согласно которой неправомерное неудержание и (или) неперечисление (неполное удержание и (или) перечисление) в установленный НК РФ срок сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом, влечет взыскание штрафа в размере 20% от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению.

Обратите внимание, в данном случае речь идет именно о штрафе в размере 20% от суммы налога, подлежащего удержанию и (или) перечислению, а не о недоимке. Взыскивать сам налог, не удержанный у налогоплательщика, на основании статьи 123 НК РФ неправомерно, ведь пункт 9 статьи 226 НК РФ прямо запрещает уплату налога за счет средств налогового агента, о чем мы сказали выше. Аналогичного мнения придерживаются и арбитры (Постановление Президиума ВАС РФ от 16.05.2006 г. № 16058/05, Определение ВАС РФ от 17.01.2008 г. № 17774/07, Постановление ФАС Поволжского округа от 23.07.2009 г. по делу № А57-5229/2008, Постановление ФАС Московского округа от 28.07.2009 г. по делу № КА-А40/6948-09 и другие).

Имейте в виду, что, исходя из разъяснений Минфина России, изложенных в Письме от 10.02.2015 г. № 03-02-07/1/5483, днем совершения налогового правонарушения, предусмотренного статьей 123 НК РФ, является день, когда налоговый агент должен был удержать и перечислить в бюджет суммы НДФЛ, но не исполнил эту обязанность.

Также следует иметь в виду, что НК РФ не предусмотрено освобождение налогового агента от ответственности за несвоевременное перечисление удержанных с налогоплательщиков сумм НДФЛ в бюджет в случае представления им в налоговый орган достоверных сведений о доходах физических лиц за соответствующий налоговый период и перечисление налога в полном размере до представления указанных сведений в налоговый орган и прове-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

дения налоговой проверки. Такой вывод сделан Минфином России в Письме от 16.02.2015 г. № 03-02-07/1/6889.

Минфин в этом же письме напомнил, что при наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению не меньше, чем в два раза по сравнению с размером, установленным соответствующей статьей НК РФ (пункт 3 статьи 114 НК РФ). ФНС России в Письме от 26.11.2013 г. № ГД-4-3/21097 рекомендовала налоговым органам руководствоваться решениями, постановлениями, информационными письмами, а также решениями, постановлениями, письмами ВАС РФ по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

Учитывая изложенное, советуем обратить внимание на Постановление Президиума ВАС РФ от 18.03.2014 г. № 18290/13 по делу № А40-146836/12, хоть речь в нем идет о налоге на прибыль. В Постановлении судом был сделан следующий вывод: то обстоятельство, что налоговый агент не исказил налоговую отчетность и до представления первичного расчета по налогу на прибыль организации уплатил налог в полном размере, свидетельствует о его добросовестности и влечет освобождение от ответственности по статье 123 НК РФ.

Аналогичный вывод содержится в Постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 30.09.2013 г. по делу № А27-17110/2012, где суд, ссылаясь на пункты 4 и 6 статьи 81 НК РФ указал, что если до представления в налоговый орган сведений по форме 2-НДФЛ налоговый агент перечислил в бюджет налог в полном объеме и уплатил пени, а также сразу без уточнения подал достоверные сведения о доходах физических лиц, то привлечь его к ответственности по статье 123 НК РФ нельзя.

Обращаем Ваше внимание на то, что помимо штрафа, установленного статьей 123 НК РФ, налоговому агенту при наличии недоимки по налогу придется заплатить и пени.

Пеней признается денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки (пункт 1 статьи 75 НК РФ).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Пеня начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога, начиная со следующего за установленным законодательством о налогах и сборах дня уплаты налога, если иное не предусмотрено статьей 75 и главами 25 и 26.1 НК РФ (пункт 3 статьи 75 НК РФ). Правила начисления пени распространяются и на налоговых агентов (пункт 7 статьи 75 НК РФ).

О том, что пени являются вполне правомерными для налоговых агентов, удержавших и несвоевременно перечисливших налог в бюджет, говорит и судебная практика, на что, в частности, указывает Постановление ФАС Центрального округа от 01.07.2011 г. по делу № А36-1374/2010.

А вот в отношении того, можно ли начислить пени налоговому агенту, не удержавшему сумму налога у налогоплательщика, НК РФ умалчивает. В то же время Пленум ВАС РФ в пункте 2 Постановления от 30.07.2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» разъясняет: учитывая компенсационный характер пеней как платежа, направленного на компенсацию потерь государственной казны в результате неуплаты налога в срок, с налогового агента, не удержавшего налог из денежных средств налогоплательщика, могут быть взысканы пени за период с момента, когда налог должен был быть им удержан и перечислен в бюджет, до наступления срока, в который обязанность по уплате налога должна быть исполнена налогоплательщиком самостоятельно по итогам соответствующего налогового периода.

Также в этом разделе мы хотим обратить Ваше внимание на Письмо ФНС России от 04.08.2015 г. № ЕД-4-2/13600, в котором был рассмотрен вопрос об отражении в карточке «Расчеты с бюджетом» неудержанного (удержанного не полностью) НДФЛ, выявленного при выездной проверке налогового агента. В Письме сказано, что пунктом 1 статьи 46 НК РФ предусмотрена возможность взыскания с налогового агента суммы неуплаченного налога, которая может быть реализована только в случае удержания налоговым агентом причитающихся к уплате в бюджет сумм нало-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

га. До этого момента должником бюджета является не налоговый агент, а налогоплательщик (пункт 2 статьи 45 НК РФ).

Поскольку в соответствии с пунктом 9 статьи 226 НК РФ уплата НДФЛ за счет средств налоговых агентов не допускается, в силу статей 8, 45 и пункта 1 статьи 46 НК РФ у налогового органа отсутствуют правовые основания для взыскания с налогового агента за счет его средств не удержанного с физических лиц НДФЛ, а, следовательно, отсутствуют и основания для взыскания пени за несвоевременную уплату налога.

В связи с изложенным выявленные в ходе выездной налоговой проверки суммы неудержанного (удержанного не полностью) налоговыми агентами НДФЛ не следует отражать в КРСБ налогового агента по указанному налогу.

Налоговые агенты также обязаны письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог и о сумме задолженности налогоплательщика в течение одного месяца со дня, когда налоговому агенту стало известно о таких обстоятельствах (подпункт 2 пункта 3 статьи 24 НК РФ).

Обратите внимание, пунктом 5 статьи 226 НК РФ установлено, что при невозможности в течение налогового периода удержать у налогоплательщика исчисленную сумму налога налоговый агент обязан в срок не позднее 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, в котором возникли соответствующие обстоятельства, письменно сообщить налогоплательщику и налоговому органу по месту своего учета:

– о невозможности удержать налог;

– о суммах дохода, с которого не удержан налог;

– о сумме неудержанного налога.

Принимая во внимание приоритет действия специальных норм над общими, налоговые агенты по НДФЛ должны руководствоваться пунктом 5 статьи 226 НК РФ.

Таким образом, если имеет место доход в виде материальной выгоды или иная форма выплаты дохода, например, в натуральной форме, то, как уже было сказано выше, возможность удержания налога непосредственно при выплате такого дохода отсутствует. В такой ситуации налоговый агент обязан письменно уведомить

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

налоговиков о таком факте не позднее 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, в котором возникли соответствующие обстоятельства.

Вместе с тем, если организация, помимо выплаты дохода в натуральной форме, в этом же налоговом периоде производит физическому лицу выплаты каких-либо доходов в денежной форме, то налог с доходов, полученных физическим лицом в натуральной форме, должен удерживаться организацией из доходов, выплачиваемых указанному лицу в денежной форме, при их фактической выплате с учетом ограничения, установленного пунктом 4 статьи 226 НК РФ. Такие разъяснения содержатся в Письме Минфина России от 11.12.2015 г. № 03-04-06/72664.

Имейте в виду, что сообщить о невозможности удержать НДФЛ налоговый агент обязан в любом случае, даже если он пропустил установленный для этого статьей 226 НК РФ срок, что следует из Письма ФНС России от 16.07.2012 г. № ЕД-4-3/11637@.

Сообщение оформляется налоговым агентом по форме 2-НДФЛ «Справка о доходах физического лица», утвержденной Приказом ФНС России от 30.10.2015 г. № ММВ-7-11/485@ «Об утверждении формы сведений о доходах физического лица, порядка заполнения и формата ее представления в электронной форме» (далее – Приказ № ММВ-7-11/485@). Отметим, что в Приложении № 2 к указанному Приказу содержится порядок заполнения формы 2-НДФЛ.

Порядок представления сведений о доходах физических лиц утвержден Приказом ФНС России от 16.09.2011 г. № ММВ-7-3/576@ «Об утверждении Порядка представления в налоговые органы сведений о доходах физических лиц и сообщений о невозможности удержания налога и сумме налога на доходы физических лиц» (далее – Приказ ФНС № ММВ-7-3/576@).

Формат, в котором справки по форме 2-НДФЛ формируются в электронной форме, также утвержден Приказом ФНС № ММВ-7-11/485@ (Приложение № 3).

Сведения могут быть представлены налоговым агентом в налоговый орган лично или через представителя, направлены в виде почтового отправления с описью вложения, переданы в

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

электронной форме по установленным форматам на электронных носителях или в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи налогового агента или его представителя (пункт 3 Приказа ФНС № ММВ-7-3/576@).

Ответственность за непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, установлена статьей 126 НК РФ, пунктом 1 которой определено, что непредставление в установленный срок налоговым агентом в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах, влечет взыскание штрафа в размере 200 руб. за каждый непредставленный документ.

Еще одной обязанностью налогового агента является ведение учета начисленных и выплаченных налогоплательщикам доходов, исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему Российской Федерации налогов (подпункт 3 пункта 3 статьи 24 НК РФ). Учет должен быть организован таким образом, чтобы обеспечить получение информации по каждому налогоплательщику, что следует из Письма ФНС России от 29.12.2012 г. № АС-4-2/22690 «О налоговых проверках».

Помимо этого, налоговые агенты обязаны представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля над правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов.

В качестве таких документов у налоговых агентов по НДФЛ выступают:

– документ, содержащий сведения о доходах физических лиц истекшего налогового периода и суммах налога, исчисленного, удержанного и перечисленного в бюджетную систему Российской Федерации за этот налоговый период по каждому физическому лицу (далее – справка по форме 2-НДФЛ), если иное не предусмотрено пунктом 4 статьи 230 НК РФ. Форма этого документа, формат и порядок его заполнения приведены в Приказе № ММВ-7-11/485@. Отметим, что справка по форме 2-НДФЛ представля-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ется налоговым агентом в налоговый орган ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом;

– расчет сумм НДФЛ, исчисленных и удержанных налоговым агентом (далее – расчет по форме 6-НДФЛ).

Форма указанного расчета, формат и порядок его заполнения утверждены Приказом ФНС России от 14.10.2015 г. № ММВ-7-11/450@ «Об утверждении формы расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом (форма 6-НДФЛ), порядка ее заполнения и представления, а также формата представления расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, в электронной форме». Этот расчет представляется в налоговый орган по окончании квартала. Причем за первый квартал, полугодие и девять месяцев года расчет по форме 6-НДФЛ представляется в срок не позднее последнего дня месяца, следующего за соответствующим периодом, а за год – не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом (пункт 2 статьи 230 НК РФ).

Кроме того, по мнению автора, к таким документам относится письменное уведомление налоговиков о невозможности удержания суммы налога у налогоплательщика, представляемое налоговым агентом в налоговый орган по месту своего учета.

Напомним, что часть первая НК РФ содержит положения, предусматривающие ответственность налоговых агентов за неисполнение (ненадлежащее исполнение) ими обязанностей, связанных с представлением налоговому органу информации (сведений, расчетов). И здесь хотелось бы обратить Ваше внимание на Письмо ФНС России от 09.08.2016 г. № ГД-4-11/14515 «О налоговой ответственности налоговых агентов» (далее – Письмо № ГД-4-11/14515).

В пункте 1 Письма указано, что в отношении налоговых агентов, не представивших расчет по форме 6-НДФЛ в налоговый орган по месту учета в установленный срок, предусмотрена ответственность в виде штрафа в размере 1 000 руб. за каждый полный и неполный месяц, начиная со дня, установленного для представления расчета (пункт 1.2 статьи 126 НК РФ).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Моментом обнаружения налогового правонарушения, в случае непредставления в установленный срок расчета по форме 6-НДФЛ, будет являться дата фактического представления такого расчета (лично или через представителя), дата его отправки почтовым отправлением либо дата его отправки, зафиксированная в подтверждении даты отправки в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота. Следовательно, при обнаружении факта совершения правонарушения налоговые органы в течение 10 дней со дня выявления указанного нарушения составляют акт в порядке, предусмотренном статьей 101.4 НК РФ, вне зависимости от сроков завершения камеральной налоговой проверки по представленному расчету.

Таким образом, при применении к налоговому агенту указанной налоговой ответственности следует исходить из даты представления расчета по форме 6-НДФЛ и в целях исчисления размера налоговой санкции учитывать срок от установленной НК РФ даты представления расчета до фактической даты его представления.

В пункте 2 Письма № ГД-4-11/14515 сказано, что в случае непредставления налоговым агентом расчета по форме 6-НДФЛ в налоговый орган в течение 10 дней по истечении установленного срока представления такого расчета, руководителем (заместителем руководителя) налогового органа принимается решение о приостановлении операций налогового агента по его счетам в банке и переводов его электронных денежных средств (пункт 3.2 статьи 76 НК РФ).

В целях реализации указанных положений, налоговым органам для выявления факта непредставления в установленный срок расчета по форме 6-НДФЛ, следует учитывать факты перечисления в бюджетную систему Российской Федерации НДФЛ, исчисленного и удержанного налоговым агентом у налогоплательщиков, в отчетном периоде, представления справок по форме 2-НДФЛ за предыдущий налоговый период, иные сведения, имеющиеся в налоговом органе, свидетельствующие о наличии такой обязанности у налогового агента.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Согласно пункту 3 Письма № ГД-4-11/14515 в отношении налоговых агентов, представивших документы, содержащие недостоверные сведения, установлена ответственность в размере 500 руб. за каждый представленный документ (пункт 1 статьи 126.1 НК РФ).

Как отмечает ФНС России в названном пункте Письма, НК РФ не содержит определения понятия «недостоверные сведения», в связи с чем любые заполненные реквизиты сведений по форме 2-НДФЛ и расчетов по форме 6-НДФЛ, не соответствующие действительности, можно отнести к недостоверным. Применительно к упомянутым документам это могут быть любые ошибки, допущенные налоговым агентом при заполнении соответствующих реквизитов (например, в персональных данных налогоплательщика, кодах доходов и вычетов, суммовых показателях и т.д.).

Так, основанием для привлечения к ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 126.1 НК РФ, является недостоверность информации, допущенной в результате арифметической ошибки, искажения суммовых показателей, иных ошибок, влекущих неблагоприятные последствия для бюджета в виде не исчисления и (или) неполного исчисления, не перечисления налога, нарушения прав физических лиц (например, прав на налоговые вычеты).

Указанная ответственность также применяется в случае допущения ошибки в показателях, идентифицирующих налогоплательщиков – физических лиц (ИНН физического лица, фамилия, имя, отчество, дата рождения, паспортные данные), которые также могут повлечь невозможность реализации в полном объеме прав физических лиц, а также прав и обязанностей налоговых органов (в части администрирования налога).

Вместе с тем, в случае предоставления недостоверной информации, которая не привела к не исчислению и (или) неполному исчислению налога, к неблагоприятным последствиям для бюджета, нарушению прав физических лиц, налоговым органом при рассмотрении дела о взыскании санкции за налоговое правонарушение необходимо учитывать положения пункта 1 статьи 112 НК РФ в части применения смягчающих обстоятельств.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

В соответствии с пунктом 2 статьи 126.1 НК РФ налоговый агент освобождается от ответственности, предусмотренной указанной статьей, если им самостоятельно выявлены ошибки и представлены налоговому органу уточненные документы до момента, когда налоговый агент узнал об обнаружении налоговым органом недостоверности сведений, содержащихся в представленных им документах.

Выявление недостоверных сведений, отраженных налоговым агентом в расчетах по форме 6-НДФЛ, осуществляется налоговым органом как в рамках проведения камеральной налоговой проверки представленного налоговым агентом расчета в соответствии со статьей 88 НК РФ, так и в рамках проведения выездной налоговой проверки за соответствующий период.

При выявлении недостоверных сведений, отраженных налоговым агентом в расчетах по форме 6-НДФЛ, вне рамок камеральных и выездных налоговых проверок производство по делу о предусмотренных НК РФ налоговых правонарушениях осуществляется в порядке, установленном статьей 101.4 НК РФ.

Сведения по форме 2-НДФЛ в соответствии со статьей 80 НК РФ не являются налоговой декларацией (расчетом), и проведение камеральной налоговой проверки указанных сведений не предусмотрено. Таким образом, НК РФ не установлен предельный срок для выявления налоговым органом недостоверных сведений, отраженных налоговым агентом в сведениях по форме 2-НДФЛ.

Вместе с тем, следует учитывать, что в соответствии с пунктом 1 статьи 113 НК РФ лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения либо со следующего дня после окончания налогового (расчетного) периода, в течение которого было совершено это правонарушение, и до момента вынесения решения о привлечении к ответственности истекли три года.

При применении данного положения необходимо руководствоваться пунктом 2 статьи 5 НК РФ, согласно которому акты законодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые налоги, сборы и (или) страховые взносы, повышающие налоговые ставки, размеры сборов и (или) тарифы страховых взносов, устанавлива-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ющие или отягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые обязанности или иным образом ухудшающие положение налогоплательщиков, плательщиков сборов и (или) плательщиков страховых взносов, а также иных участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, обратной силы не имеют. Соответственно, положения НК РФ в части установления налоговой ответственности налоговых агентов, подлежат применению к правоотношениям по представлению сведений по форме 2-НДФЛ, обязанность по представлению которых возникла после 01.01.2016 г.

При выявлении фактов представления сведений по форме 2-НДФЛ, содержащих недостоверные сведения, производство по делу о предусмотренных НК РФ налоговых правонарушениях осуществляется в порядке, установленном статьей 101.4 НК РФ.

В случае выявления налоговым органом недостоверных сведений, отраженных налоговым агентом в сведениях по форме 2-НДФЛ, в рамках проведения выездной налоговой проверки за соответствующий период, производство по делу о предусмотренных НК РФ налоговых правонарушениях осуществляется в порядке, установленном статьей 101 НК РФ.

Таким образом, с целью соблюдения прав налоговых агентов, а также положений налогового законодательства налоговый орган сообщает налоговому агенту об обнаружении фактов предоставления недостоверных сведений с требованием о представлении пояснений либо уведомляет о вызове в налоговый орган налогового агента, с указанием выявленных ошибок и (или) противоречий, содержащихся в расчетах по форме 6-НДФЛ и (или) сведениях по форме 2-НДФЛ.

Согласно статье 106 НК РФ налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, плательщика страховых взносов, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность.

Пунктом 6 статьи 108 НК РФ установлено, что лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке. Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения, и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица.

Кроме того, при рассмотрении дела о взыскании санкции за налоговое правонарушение следует учитывать обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность, предусмотренные положениями статьи 112 НК РФ.

В соответствии с пунктом 1 статьи 111 НК РФ предусмотрен перечень обстоятельств, исключающих вину, однако данный перечень не является исчерпывающим, поскольку согласно подпункту 4 пункта 1 указанной статьи судом или налоговым органом, рассматривающим дело, могут быть приняты иные обстоятельства, не указанные в перечне обстоятельств, исключающих вину.

В этой связи вопрос о привлечении к налоговой ответственности должен рассматриваться с учетом установленных фактических обстоятельств, в том числе обстоятельств, смягчающих ответственность, исключающих привлечение лица к ответственности и исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения, предусмотренных положениями главы 15 НК РФ, в установленном НК РФ порядке.

Следует отметить, что налоговый агент может быть привлечен к налоговой ответственности и по статье 120 «Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (базы для исчисления страховых взносов)» НК РФ. Ведь в соответствии с пунктом 3 статьи 24 НК РФ налоговый агент обязан в течение четырехлетнего срока обеспечивать сохранность документов, необходимых для исчисления, удержания и перечисления налогов.

В силу того, что для целей статьи 120 НК РФ под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения понимается, в том числе, отсутствие первичных документов

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

или регистров бухгалтерского или налогового учета, то отсутствие документов, необходимых для исчисления НДФЛ, может привести к штрафу по статье 120 НК РФ. Причем сегодня штраф в зависимости от состава правонарушения может составить от 10 000 до 40 000 руб.

Имейте в виду, что должностные лица налоговых агентов могут привлекаться к административной и даже к уголовной ответственности. Так, например, в соответствии с частью 1 статьи 15.6 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях должностные лица налогового агента по НДФЛ могут быть оштрафованы на сумму от 300 до 500 руб. за непредставление (неполное представление или представление в искаженном виде) сведений налоговикам, необходимых для осуществления налогового контроля.

Обратите внимание!

С 01.01.2017 г. налоговыми агентами для целей главы 23 НК РФ признаются также российские организации, производящие перечисление сумм денежного довольствия, денежного содержания, заработной платы, иного вознаграждения (иных выплат) военнослужащим и лицам гражданского персонала (федеральным государственным гражданским служащим и работникам) Вооруженных Сил Российской Федерации. На это указывает пункт 7.1 статьи 226 НК РФ, введенный Федеральным законом от 30.11.2016 г. № 399-ФЗ «О внесении изменений в статьи 83 и 84 части первой и статью 226 части второй Налогового кодекса Российской Федерации».

Совокупная сумма налога, исчисленная и удержанная налоговым агентом с указанных сумм, перечисляется в бюджет по месту учета налогового агента в налоговых органах.

Минфин России в Письме от 10.07.2017 г. № 03-02-07/1/43529, рассматривая вопрос об исполнении функций налогового агента по НДФЛ при выплате дохода военнослужащим и гражданскому персоналу Вооруженных Сил Российской Федерации, отметил, что в соответствии с пунктом 1 статьи 226 НК РФ для целей главы 23 НК РФ налоговыми агентами именуются рос-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

сийские организации, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы. Налоговый агент обязан исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить суммы налога, исчисленные в соответствии со статьей 224 НК РФ с учетом особенностей, предусмотренных статьей 226 НК РФ, в отношении доходов налогоплательщика, источником которых является налоговый агент.

Учитывая, что в отношении военнослужащих Вооруженных Сил Российской Федерации такие налоговые агенты отсутствуют, а также принимая во внимание нецелесообразность возложения на военнослужащих и лиц гражданского персонала в системе Вооруженных Сил Российской Федерации, обязанности по исчислению с выплачиваемых ими доходов, уплате ими самостоятельно НДФЛ и по представлению этими налогоплательщиками налоговых деклараций, централизацию в системе Министерства обороны Российской Федерации функции по расчетам денежных выплат указанным лицам, по исчислению и перечислению в бюджетную систему Российской Федерации налога на доходы физических лиц, статья 226 НК РФ была дополнена пунктом 7.1.

Согласно этому пункту организации, которые производят перечисление сумм денежного довольствия, денежного содержания, заработной платы, иного вознаграждения (иных выплат) военнослужащим и лицам гражданского персонала (федеральным государственным гражданским служащим и работникам) Вооруженных Сил Российской Федерации, НК РФ наделены специальным статусом налогового агента по налогу на доходы физических лиц.

Указанный пункт (пункт 7.1 статьи 226 НК РФ) не применяется к органам федеральной службы безопасности, в том числе к органам безопасности в войсках и пограничным органам.

Минфин России в названном письме также отметил, что прохождение военной службы военнослужащими в Вооруженных Силах Российской Федерации, других войсках, воинских формированиях и органах, в том числе в органах федеральной службы безопасности, не приводит к созданию обособленных подразделений организаций, указанных в пункте 2 статьи 11 НК РФ и не

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

являющихся филиалами или представительствами, определенными статьей 55 Гражданского кодекса Российской Федерации.

Учет в налоговых органах организаций по местам прохождения военной службы и выполнения работ гражданским персоналом (федеральными государственными гражданскими служащими и работниками) органов федеральной службы безопасности осуществляется с соблюдением требований об ограничении доступа к сведениям, отнесенным к государственной тайне, и об их нераспространении в соответствии с Законом Российской Федерации от 21.07.1993 г. № 5485-1 «О государственной тайне» и Указом Президента Российской Федерации от 30.11.1995 г. № 1203 «Об утверждении перечня сведений, отнесенных к государственной тайне» (в том числе в части сведений о дислокации, защищенности, обеспечении безопасности или эксплуатации режимных объектов, не подпадающих под обязательства Российской Федерации по международным договорам, о дислокации, действительных наименованиях, об организационной структуре, численности военнослужащих и гражданского персонала органов федеральной службы безопасности), а также в соответствии со статьей 7 Федерального закона от 03.04.1995 г. № 40-ФЗ «О Федеральной службе безопасности».

Органы федеральной службы безопасности, являющиеся налоговыми агентами по НДФЛ, исполняют обязанность по перечислению указанного налога в бюджетную систему Российской Федерации с соблюдением требований о неразглашении сведений, составляющих государственную тайну.

Поэтому, как полагает Минфин России в письме, при сохранении действующего порядка перечисления органами федеральной службы безопасности сумм НДФЛ в бюджетную систему Российской Федерации могут быть использованы бюджетные механизмы перечисления доходов от налога на доходы физических лиц в бюджеты муниципальных образований по месту деятельности указанных органов через их подразделения, обеспечивая соблюдение законодательства Российской Федерации о государственной тайне.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Порядок исчисления НДФЛ

Порядок исчисления налога на доходы физических лиц вызывает немало вопросов не только у начинающих бухгалтеров, но и у работников бухгалтерии «со стажем». Оно и понятно, ведь этот налог, исчисляемый с большинства доходов физических лиц, являющихся налогоплательщиками этого налога, является далеко не таким «простым», как может показаться на первый взгляд.

Об исчислении налога на доходы физических лиц мы и поговорим в данной статье.

Прежде всего, напомним, что согласно статье 41 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая для физических лиц в соответствии с главой 23 «Налог на доходы физических лиц» НК РФ.

Налогоплательщиками налога на доходы физических лиц (далее – налогоплательщики) на основании пункта 1 статьи 207 НК РФ признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации.

Чтобы определить размер налогового обязательства налогоплательщика необходимо знать налоговую базу и ставку налога, по которой облагается доход.

По общему правилу, установленному пунктом 1 статьи 210 НК РФ, в налоговую базу налогоплательщика включаются все налогооблагаемые доходы, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со статьей 212 НК РФ.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Налоговая база определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки. Налоговая база по доходам от долевого участия определяется отдельно от иных доходов, в отношении которых применяется налоговая ставка, предусмотренная пунктом 1 статьи 224 НК РФ, то есть ставка 13%, с учетом особенностей, установленных статьей 275 НК РФ (пункт 2 статьи 210 НК РФ).

Отметим, что сегодня в зависимости от статуса физического лица и вида получаемого им дохода налог может исчисляться по ставкам 9%, 13%, 15%, 30% и 35%. Общей считается ставка налога 13%, все иные ставки являются специальными.

В соответствии с положениями главы 23 НК РФ рассчитывать налоговую базу по НДФЛ могут как сами налогоплательщики, так и налоговые агенты – лица, от которых и в результате отношений с которыми физические лица получают доход.

Заметим, что самостоятельно исчисляют и платят НДФЛ лишь индивидуальные предприниматели и лица, занимающиеся частной практикой (статья 227 НК РФ). Помимо этого, самостоятельно исчисляют и уплачивают НДФЛ физические лица при получении доходов (статья 228 НК РФ):

– от продажи имущества, принадлежащего им на праве собственности, и имущественных прав, за исключением случаев, предусмотренных пунктом 17.1 статьи 217 НК РФ, когда такие доходы не подлежат налогообложению;

– от физических лиц и организаций, не являющихся налоговыми агентами, на основе заключенных трудовых договоров и договоров гражданско-правового характера, в том числе при получении доходов по договорам найма или договорам аренды любого имущества;

– при выплате которых налоговый агент не удержал налог. Исключением являются доходы, сведения о которых представлены налоговыми агентами в порядке, установленном пунктом 5 статьи 226 НК РФ и пунктом 14 статьи 226.1 НК РФ, в отношении этих доходов (кроме доходов, не подлежащих налогообложению в соответствии с пунктом 72 статьи 217 НК РФ) налогоплательщики лишь уплачивают НДФЛ на основании направленного им

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

налоговым органом уведомления об уплате налога, на что указывает подпункт 4 пункта 1, пункт 6 статьи 228 НК РФ;

– в виде вознаграждения, выплачиваемого им как наследникам (правопреемникам) авторов произведений науки, литературы, искусства, а также изобретений, полезных моделей и промышленных образцов;

– в денежной и натуральной формах от физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, в порядке дарения, за исключением случаев, предусмотренных пунктом 18.1 статьи 217 НК РФ, когда такие доходы не подлежат налогообложению;

– от выигрышей, выплачиваемых операторами лотерей, распространителями, организаторами азартных игр, проводимых в букмекерской конторе и тотализаторе, не превышающих 15 000 руб., а также от выигрышей, выплачиваемых организаторами азартных игр, не относящихся к азартным играм в букмекерской конторе и тотализаторе;

– в виде денежного эквивалента недвижимого имущества и (или) ценных бумаг, переданных на пополнение целевого капитала некоммерческих организаций в порядке, установленном Федеральным законом от 30.12.2006 г. № 275-ФЗ «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций», за исключением случаев, предусмотренных абзацем 3 пункта 52 статьи 217 НК РФ;

– от источников за пределами Российской Федерации (данное положение касается физических лиц – налоговых резидентов Российской Федерации, за исключением российских военнослужащих, указанных в пункте 3 статьи 207 НК РФ).

Кроме того, самостоятельно исчисляют и платят НДФЛ в бюджет иностранцы, осуществляющие трудовую деятельность по найму у физических лиц для личных, домашних и иных подобных нужд, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности, на основании патента (пункт 5 статьи 227.1 НК РФ).

Во всех иных случаях исчисление и уплата НДФЛ производится источником выплаты дохода – налоговым агентом. Аналогичные разъяснения на этот счет содержат многочисленные

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

письма контролирующих органов, например, Письма Минфина России от 02.06.2015 г. № 03-04-06/31829, ФНС России от 12.01.2015 г. № БС-3-11/14 и так далее. Напомним, что в силу статьи 24 НК РФ налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации.

Согласно пункту 1 статьи 226 НК РФ, российские организации, индивидуальные предприниматели, нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также обособленные подразделения иностранных организаций в Российской Федерации, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, указанные в пункте 2 статьи 226 НК РФ, признаются налоговыми агентами по НДФЛ.

Причем в соответствии с пунктом 2 статьи 226 НК РФ при выплате большинства видов доходов налогоплательщику исчисление и уплата налога в бюджет производится налоговым агентом в соответствии с правилами статьи 226 НК РФ с зачетом ранее удержанных сумм налога (за исключением доходов, в отношении которых исчисление сумм налога производится в соответствии со статьей 214.7 НК РФ), а в случаях и порядке, предусмотренных статьей 227.1 НК РФ, также с учетом уменьшения на суммы фиксированных авансовых платежей, уплаченных налогоплательщиком.

Особенности исчисления и (или) уплаты налога по отдельным видам доходов устанавливаются статьями 214.3, 214.4, 214.5, 214.6, 214.7, 226.1, 227 и 228 НК РФ.

Напомним, что в соответствии со статьей 209 НК РФ налогоплательщики – резиденты уплачивают НДФЛ как с доходов, полученных ими от источников в Российской Федерации, так и за ее пределами, а нерезиденты платят налог исключительно с сумм доходов, полученных ими от источников в Российской Федерации. Открытые перечни и тех, и других доходов приведены в статье 208 НК РФ.

Порядок исчисления налога на доходы физических лиц установлен статьей 225 НК РФ, согласно которой общая сумма налога

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

исчисляется по итогам налогового периода применительно ко всем доходам налогоплательщика, дата получения которых относится к соответствующему налоговому периоду.

Чтобы определить общую сумму налога, налогоплательщику следует проанализировать полученные им доходы и определить налоговую базу. Если имеет место получение доходов, облагаемых как по общей, так и по специальным ставкам, то налоговые базы определяются отдельно по каждой ставке налога. Если же имеет место получение дохода от долевого участия, то налоговая база по этому доходу определяется отдельно от иных доходов, в отношении которых применяется общая ставка.

В отношении доходов, облагаемых по общей ставке налога, налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, предусмотренных статьями 218 – 221 НК РФ.

В отношении доходов от долевого участия в организации, доходов в виде выигрышей, полученных участниками азартных игр и участниками лотерей, а также в отношении доходов, облагаемых налогом по специальным ставкам, указанные вычеты не применяются.

Затем по каждой налоговой базе исчисляется сумма налога как соответствующая налоговой ставке процентная доля соответствующей налоговой базы.

Общая сумма налога представляет собой сумму, полученную в результате сложения сумм НДФЛ, исчисленных с каждой налоговой базы.

Этот же принцип исчисления налога продублирован и в статье 226 НК РФ, устанавливающей особенности исчисления налога налоговыми агентами.

Рассмотрим порядок исчисления НДФЛ на конкретном примере.

ПРИМЕР

С начала 2018 г. работнику организации ежемесячно начисляется заработная плата в размере 25 000 руб.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

В январе работник получил от фирмы подарок стоимостью 6 000 руб.

По итогам 1 квартала в апреле 2018 г. работнику выплачены промежуточные дивиденды в размере 10 000 руб.

Работник имеет ребенка в возрасте 5 лет.

Рассчитаем сумму НДФЛ за май 2018 г.

В части доходов, облагаемых по ставке 13%, в налоговую базу налоговым агентом включаются следующие доходы:

125 000 руб. – заработная плата работника нарастающим итогом за период январь – май.

2 000 руб. – стоимость подарка, превышающего 4 000 руб. (пункт 28 статьи 217 НК РФ).

На основании подпункта 4 пункта 1 статьи 218 НК РФ работнику предоставляется стандартный вычет на ребенка в размере 1 400 руб. Указанный вычет действует до месяца, в котором доход налогоплательщика, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода налоговым агентом, предоставляющим данный стандартный налоговый вычет, превысит 350 000 руб.

Следовательно, за период с января по май 2018 г. работнику предоставлен стандартный вычет на ребенка в размере 7 000 руб.

Налоговая база по ставке 13% с января по май 2018 г. составляет 120 000 руб. (125 000 руб. + 2 000 руб. – 7 000 руб.).

Сумма налога по ставке 13% – 15 600 руб. (120 000 руб. х 13%).

Как следует из статьи 224 НК РФ доход, полученный физическим лицом в виде дивидендов от долевого участия в деятельности организаций, облагается налогом по ставке 13%. Налоговым агентом налоговая база по указанному доходу определяется отдельно от иных доходов, в отношении которых применяется ставка 13% (пункт 2 статьи 210 НК РФ).

Значит, налоговая база в отношении указанного дохода составляет 10 000 руб.

Сумма НДФЛ составит 1 300 руб. (10 000 руб. х 13%).

Общая сумма налога составит 16 900 руб. (15 600 руб. + 1 300 руб.).

Сумма налога, удержанного из дохода работника в январе – апреле 2018 г., составила 13 832 руб. ((25 000 руб. х 4 месяца + 2 000 руб. – 5 600 руб.) х 13%) +1 300 руб.).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Следовательно, сумма налога за май составит 3 068 руб. (16 900 руб. – 13 832 руб.).

Завершая статью, отметим, что согласно пункту 5 статьи 225 НК РФ налогоплательщик, осуществляющий в субъекте Российской Федерации по месту своего учета вид предпринимательской деятельности, в отношении которого в соответствии с главой 33 НК РФ установлен торговый сбор, имеет право уменьшить сумму налога, исчисленного по итогам налогового периода по общей ставке, на сумму торгового сбора, уплаченного в этом налоговом периоде. Указанное положение не применяются в случае непредставления налогоплательщиком в отношении объекта осуществления предпринимательской деятельности, по которому уплачен торговый сбор, уведомления о постановке на учет в качестве плательщика торгового сбора.

В Письме ФНС от 26.06.2015 г. № ГД-4-3/11229@ «О торговом сборе» указано, что положения пункта 5 статьи 225 НК РФ также не применяются в случае отсутствия фактической уплаты сумм торгового сбора в отношении объекта осуществления предпринимательской деятельности. Несвоевременное представление плательщиком торгового сбора уведомления о постановке на учет в качестве плательщика торгового сбора не лишает такого плательщика права на уменьшение соответствующей суммы налога в порядке, предусмотренном пунктом 5 статьи 225 НК РФ.

Порядок удержания НДФЛ

Основной обязанностью налоговых агентов, в том числе по налогу на доходы физических лиц, является правильное и своевременное исчисление, удержание у налогоплательщика суммы налога и перечисление его в бюджет. Вместе с тем, удержать сумму налога налоговый агент может лишь при выплате налогоплательщику налогооблагаемого дохода в денежной форме.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

О порядке удержания сумм налога, исчисленных налоговым агентом, и пойдет речь в настоящем материале.

Прежде чем рассмотреть порядок удержания налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ), напомним, что порядок его исчисления и уплаты регламентирован главой 23 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ).

Налогоплательщиками НДФЛ признаются физические лица – резиденты, а также физические лица, получающие доходы от источников, в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации (статья 207 НК РФ).

Статус резидента не зависит от гражданства физического лица. Резидентами Российской Федерации признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Период нахождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на периоды его выезда за пределы России для лечения или обучения на срок до шести месяцев, а также для исполнения трудовых или иных обязанностей, связанных с выполнением работ (оказанием услуг) на морских месторождениях углеводородного сырья.

Вне зависимости от фактического времени нахождения в Российской Федерации резидентами Российской Федерации признаются российские военнослужащие, проходящие службу за границей, а также сотрудники органов всех ветвей власти, командированные за рубеж.

Объектом налогообложения по НДФЛ признается доход, полученный налогоплательщиком – физическим лицом, при этом все полученные налогоплательщиком доходы можно разделить на две категории – на доходы, облагаемые налогом, и на доходы, не учитываемые для целей налогообложения.

Налогооблагаемые доходы физических лиц также подразделяются на две группы, а именно:

- на доходы, полученные от источников в Российской Федерации, открытый перечень которых определен пунктом 1 статьи 208 НК РФ;

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

● на доходы, полученные от источников за пределами Российской Федерации, состав которых установлен пунктом 3 статьи 208 НК РФ.

Резиденты Российской Федерации платят налог как с доходов от источников в Российской Федерации, так и с доходов, полученных от источников за ее пределами, а нерезиденты – исключительно с доходов, полученных от источников в Российской Федерации (статья 209 НК РФ).

Напомним, что в соответствии со статьей 210 НК РФ при определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со статьей 212 НК РФ.

Следует помнить, что суммы удержаний из дохода налогоплательщика, производимых по его распоряжению, решению суда или иных органов, не уменьшают налоговую базу по НДФЛ.

Не признается получением дохода или возникновением права на распоряжение доходом получение прав контроля в отношении иностранной структуры без образования юридического лица или иностранного юридического лица, для которого в соответствии с его личным законом не предусмотрено участие в капитале, если такие права получены в результате их передачи между лицами, являющимися членами одной семьи и (или) близкими родственниками в соответствии с Семейным кодексом Российской Федерации (супругами, родителями и детьми, в том числе усыновителями и усыновленными, дедушками, бабушками и внуками, полнородными и неполнородными (имеющими общих отца или мать) братьями и сестрами) (пункт 1 статьи 210 НК РФ).

Общая сумма налога исчисляется по итогам налогового периода применительно ко всем доходам налогоплательщика, дата получения которых относится к соответствующему налоговому периоду (пункт 3 статьи 225 НК РФ).

В большинстве случаев исчисление и уплату сумм НДФЛ производят не сами налогоплательщики, а налоговые агенты – лица, от которых или в результате отношений с которыми налогопла-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

тельщик получил доходы, и на которых НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации.

Самостоятельно платят НДФЛ лишь индивидуальные предприниматели и лица, занимающиеся частной практикой (статья 227 НК РФ), а также физические лица при получении доходов, перечень которых приведен в статье 228 НК РФ.

Кроме того, самостоятельно исчисляют и уплачивают НДФЛ в бюджет иностранцы, осуществляющие трудовую деятельность по найму у физических лиц для личных, домашних и иных подобных нужд, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности, на основании патента (пункт 5 статьи 227.1 НК РФ).

В силу статьи 226 НК РФ налоговыми агентами по НДФЛ признаются:

- российские организации;
- индивидуальные предприниматели;
- нотариусы, занимающиеся частной практикой;
- адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты;
- обособленные подразделения иностранных организаций в Российской Федерации.

Перечисленные лица являются налоговыми агентами в том случае, если от них или в результате отношений с ними налогоплательщик получил доходы. Причем при выплате доходов налогоплательщику исчисление, удержание и уплата налога в бюджет производится налоговым агентом в соответствии с правилами статьи 226 НК РФ с зачетом ранее удержанных сумм налога (за исключением доходов, в отношении которых исчисление сумм налога производится в соответствии со статьей 214.7 НК РФ), а в случаях и порядке, предусмотренных статьей 227.1 НК РФ, также с учетом уменьшения на суммы фиксированных авансовых платежей, уплаченных налогоплательщиком.

Особенности исчисления и (или) уплаты налога по отдельным видам доходов устанавливаются статьями 214.3, 214.4, 214.5, 214.6, 214.7, 226.1, 227 и 228 НК РФ.

Определив сумму НДФЛ по каждому налогоплательщику – физическому лицу, налоговый агент обязан удержать начислен-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ную сумму налога из доходов налогоплательщика при их фактической выплате (абзац 1 пункта 4 статьи 226 НК РФ).

Данное правило применяется во взаимоувязке со статьей 223 НК РФ, определяющей даты получения доходов физическим лицом.

При выплате заработной платы своим работникам, налоговый агент должен обратить внимание на пункт 2 статьи 223 НК РФ, из которого следует, что при получении дохода в виде оплаты труда датой фактического получения налогоплательщиком такого дохода признается последний день месяца, за который ему был начислен доход за выполненные трудовые обязанности в соответствии с трудовым договором (контрактом).

Вопрос о выполнении функций налогового агента по НДФЛ при выплате зарплаты был рассмотрен Минфином России в Письме от 25.07.2016 г. № 03-04-06/43463, где сказано, что в последний день месяца, за который налогоплательщику был начислен доход в виде оплаты труда, налоговым агентом производится исчисление сумм налога. До истечения месяца доход в виде оплаты труда не может считаться полученным налогоплательщиком. Соответственно, до окончания месяца налог не может быть исчислен.

На основании пункта 4 статьи 226 НК РФ налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате. Таким образом, удержание у налогоплательщика исчисленной по окончании месяца суммы налога производится налоговым агентом из доходов только при их фактической выплате после окончания месяца, за который эта сумма налога была исчислена. Аналогичное мнение высказано в Письме Минфина России от 15.12.2017 г. № 03-04-06/84250.

В случае прекращения трудовых отношений до истечения календарного месяца датой фактического получения налогоплательщиком дохода в виде оплаты труда считается последний день работы, за который ему был начислен доход.

Датой получения дохода при выплате вознаграждения по гражданско-правовому договору по общему правилу признается день его выплаты, в том числе путем перечисления на счета нало-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

гоплательщика в банках либо по его распоряжению на счета третьих лиц, на что указывает подпункт 1 пункта 1 статьи 223 НК РФ.

Напомним, что Трудовой кодекс Российской Федерации обязывает работодателей выплачивать заработную плату сотрудникам дважды в месяц, следовательно, возникает вопрос, нужно ли налоговому агенту удерживать и перечислять НДФЛ в бюджет дважды?

Глава 23 НК РФ ответа на этот вопрос не дает, в то же время, по мнению ФНС России, содержащемуся в Письме от 15.01.2016 г. № БС-4-11/320, НДФЛ с заработной платы сотрудников удерживается и перечисляется в бюджет один раз в месяц при окончательном расчете дохода сотрудника по итогам каждого месяца, за который был начислен доход, в сроки, установленные в пункте 6 статьи 226 НК РФ.

Минфин России в Письме от 27.10.2015 г. № 03-04-07/61550 изложил аналогичную позицию по данному вопросу.

Отметим, что согласно пункту 6 статьи 226 НК РФ по общему правилу перечислить налог в бюджет налоговый агент должен не позднее дня, следующего за днем выплаты налогоплательщику дохода. Иной срок установлен в отношении выплат налогоплательщику дохода в виде пособия по временной нетрудоспособности (включая пособие по уходу за больным ребенком) и в виде оплаты отпуска. С указанных сумм налоговый агент обязан перечислить налог не позднее последнего числа месяца, в котором производились такие выплаты.

Обращаем Ваше внимание на то, что при выплате доходов в натуральной форме днем фактического получения дохода признается день передачи доходов, а при получении доходов в виде материальной выгоды – день приобретения товаров (работ, услуг), приобретения ценных бумаг. В случае если оплата приобретенных ценных бумаг производится после перехода к налогоплательщику права собственности на эти ценные бумаги, дата фактического получения дохода определяется как день совершения соответствующего платежа в оплату стоимости приобретенных ценных бумаг.

При получении дохода в виде материальной выгоды, полученной от экономии на процентах при получении заемных (кре-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

дитных) средств, днем фактического получения дохода признается последний день каждого месяца в течение срока, на который были предоставлены заемные (кредитные) средства (подпункт 7 пункта 1 статьи 223 НК РФ).

При выплате налогоплательщику дохода в натуральной форме или получении налогоплательщиком дохода в виде материальной выгоды удержание исчисленной суммы налога производится налоговым агентом за счет любых доходов, выплачиваемых налоговым агентом налогоплательщику в денежной форме. При этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50% суммы выплачиваемого дохода в денежной форме (абзац 2 пункта 4 статьи 226 НК РФ).

Не забывайте о том, что пункт 9 статьи 226 НК РФ запрещает налоговому агенту уплачивать налог за счет собственных средств. Более того, в этом случае его могут привлечь к налоговой ответственности, меры которой предусмотрены статьей 123 НК РФ.

Поэтому при невозможности в течение налогового периода удержать у налогоплательщика исчисленную сумму налога налоговый агент обязан в срок не позднее 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, в котором возникли соответствующие обстоятельства, письменно сообщить налогоплательщику и налоговому органу по месту своего учета о невозможности удержать налог, о суммах дохода, с которого не удержан налог, и сумме неудержанного налога (пункт 5 статьи 226 НК РФ).

Сообщение оформляется налоговым агентом по форме 2-НДФЛ, утвержденной Приказом ФНС России от 30.10.2015 г. № ММВ-7-11/485@ «Об утверждении формы сведений о доходах физического лица, порядка заполнения и формата ее представления в электронной форме».

Порядок представления в налоговые органы сведений о доходах физических лиц и сообщений о невозможности удержания налога и сумме налога на доходы физических лиц утвержден Приказом ФНС России от 16.09.2011 г. № ММВ-7-3/576@ (далее – Приказ ФНС России № ММВ-7-3/576@).

Сведения могут быть представлены налоговым агентом в налоговый орган лично или через представителя, направлены

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

в виде почтового отправления с описью вложения, переданы в электронной форме по установленным форматам на электронных носителях или в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи налогового агента или его представителя (пункт 3 Приказа ФНС № ММВ-7-3/576@).

Имейте в виду, что налоговые агенты – российские организации, имеющие обособленные подразделения, организации, отнесенные к категории крупнейших налогоплательщиков, индивидуальные предприниматели, которые состоят в налоговом органе на учете по месту осуществления деятельности в связи с применением системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности и (или) патентной системы налогообложения, должны сообщать о суммах дохода, с которого не удержан налог, и сумме неудержанного налога в порядке, аналогичном предусмотренному пунктом 2 статьи 230 НК РФ (абзац 3 пункта 5 статьи 226 НК РФ).

Согласно пункту 1 статьи 231 НК РФ по общему правилу излишне удержанную из дохода налогоплательщика сумму налога налоговый агент обязан вернуть. Причем при обнаружении сумм излишне удержанного налога налоговый агент обязан уведомить налогоплательщика в течение десяти рабочих дней со дня обнаружения такого факта.

Возврат налога производится на основании соответствующего письменного заявления физического лица, поданного на имя налогового агента. Такие разъяснения приведены в Письме Минфина России от 19.10.2012 г. № 03-04-05/10-1206.

Возврат налогоплательщику излишне удержанной суммы НДФЛ производится налоговым агентом за счет сумм этого налога, подлежащих перечислению в бюджетную систему Российской Федерации в счет предстоящих платежей как по указанному налогоплательщику, так и по иным налогоплательщикам, с доходов которых налоговый агент производит удержание такого налога, в течение трех месяцев со дня получения налоговым агентом соответствующего заявления налогоплательщика (абзац 3 пункта 1 статьи 231 НК РФ).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Возврат налогоплательщику излишне удержанных сумм налога производится налоговым агентом в безналичной форме путем перечисления денежных средств на счет налогоплательщика в банке, указанный в его заявлении (абзац 4 пункта 1 статьи 231 НК РФ).

Завершая статью, вернемся еще раз к тому, что пункт 9 статьи 226 НК РФ запрещает налоговому агенту уплачивать налог за счет собственных средств.

Считаем необходимым обратить внимание читателей на Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 19.02.2016 г. по делу № А38-1604/2015.

Из материалов дела следует и судами установлено, что в проверяемом периоде Общество являлось налоговым агентом, начисляло и выплачивало заработную плату работникам через кассу и расчетный счет в банке.

В ходе налоговой проверки Инспекция установила, что Общество нарушило порядок определения и учета удержанных сумм НДФЛ, установленный в пункте 4 статьи 226 НК РФ: налогоплательщик удержал сумму НДФЛ при начислении, а не фактической выплате заработной платы.

Инспекция самостоятельно, на основании имеющихся сводов и ведомостей по начислению заработной платы, платежных ведомостей по выдаче заработной платы, кассовых и банковских документов и налоговых карточек, произвела расчет начисленных и выплаченных физическим лицам доходов; сумм доходов, с которых с учетом положений пункта 4 статьи 226 НК РФ могло быть произведено удержание налога; сумм налога, которые следовало удержать; сумм налога, перечисленных в бюджет; сумм задолженности по налогу перед бюджетом с учетом даты выплаты физическим лицам дохода.

Оценив расчет Инспекции, суды признали его обоснованным и соответствующим налоговому законодательству. Данное фактическое обстоятельство стороны не оспаривают.

В силу пункта 4 статьи 24 НК РФ налоговые агенты перечисляют удержанные у налогоплательщика налоги в порядке, предусмотренном НК РФ для уплаты налога налогоплательщиком.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Налоговые агенты имеют те же права, что и налогоплательщики (пункт 2 статьи 24 НК РФ).

В соответствии с пунктом 1 статьи 45 НК РФ налогоплательщик вправе исполнить обязанность по уплате налога досрочно.

В подпункте 5 пункта 1 статьи 21 НК РФ установлено, что налогоплательщик имеет право на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пени, штрафов. При этом каких-либо ограничений в применении данного права для налоговых агентов НК РФ не предусматривает.

Согласно правовым позициям, изложенным в определениях Конституционного Суда Российской Федерации от 08.02.2007 г. № 381-О-П, от 21.12.2011 г. № 1665-О-О и от 17.02.2015 г. № 262-О, в случае допущения переплаты суммы налога в текущем налоговом периоде на данную сумму распространяются все конституционные гарантии права собственности, поскольку ее уплата в таком случае произведена при отсутствии законного на то основания; возврат (зачет) налоговому агенту излишне перечисленного налога не ограничивается случаями, предусмотренными абзацем 7 пункта 1 статьи 231 НК РФ (наличие излишне удержанной и перечисленной в бюджетную систему суммы налога), в иных случаях, не охваченных специальным регулированием данной нормы, возврат (зачет) излишне уплаченного налога должен осуществляться по правилам статьи 78 НК РФ.

Суды установили, и это не противоречит материалам дела, что на дату начала проверяемого периода у Общества имелась переплата по НДФЛ. Доказательства зачета или возврата спорной переплаты Обществу или налогоплательщикам в материалах дела отсутствуют.

Довод Инспекции о том, что излишне перечисленная Обществом сумма НДФЛ не является излишне уплаченным налоговым платежом, поскольку в силу пункта 9 статьи 226 НК РФ уплата налога за счет средств налогового агента не допускается, обоснованно отклонен судами. Перечисление налоговым агентом при исполнении обязанностей, возложенных на него налоговым законодательством, в бюджет денежной суммы в качестве обяза-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

тельного платежа, предусмотренного статьей 8, пунктом 3 статьи 13 НК РФ, с отражением соответствующих назначения платежа и индивидуализирующих платежных реквизитов, в размере, превышающем сумму, подлежащую уплате на законных основаниях, полностью удовлетворяет понятию излишне уплаченного налога, определенному в НК РФ.

С учетом изложенного, приняв во внимание статью 78 НК РФ, предусматривающую погашение задолженности по уплате налога посредством ее зачета в счет подлежащих возврату налоговому агенту излишне уплаченных сумм, суды сделали правильный вывод о том, что имеющаяся у Общества на дату начала проверяемого периода переплата по НДФЛ, не зачтенная и не возвращенная на момент вынесения Инспекцией решения по результатам налоговой проверки, должна быть учтена при исчислении суммы неперечисленного налога, за просрочку уплаты которой применены пени и штраф.

НДФЛ, порядок уплаты и представления отчетности обособленными подразделениями

Вести деятельность без персонала не может ни одна российская компания, а значит, при выплате доходов своим работникам организация-работодатель признается налоговым агентом по налогу на доходы физических лиц.

По общему правилу налог уплачивается налоговым агентом по месту своего нахождения. Однако организации, имеющие обособленные подразделения, платят НДФЛ в ином порядке. Об уплате НДФЛ и сдаче указанными организациями отчетности и пойдет речь в нижеприведенном материале.

Прежде чем рассматривать тему настоящей статьи напомним, что в российском налоговом праве понимается под обособленным подразделением организации.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Понятие обособленного подразделения

Обособленным подразделением организации признается любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места (пункт 2 статьи 11 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ)). Признание обособленного подразделения организации таковым производится независимо от того, отражено или не отражено его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных документах организации, и от полномочий, которыми наделяется указанное подразделение. При этом рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца.

Порядок признания структурной единицы организации ее обособленным подразделением

Анализируя официальные разъяснения контролирующих органов по поводу признания структурной единицы организации ее обособленным подразделением (далее – ОП) можно сказать, что таковой признается любая структура компании, отвечающая одновременно следующим признакам:

– территориальная обособленность от головной организации, определяемая адресом, отличным от адреса головной организации, зафиксированном в Едином государственном реестре юридических лиц (далее – ЕГРЮЛ). Такие разъяснения на этот счет приведены в Письме Минфина России от 18.08.2015 г. № 03-02-07/1/47702;

– наличие оборудованных стационарных рабочих мест.

В Письме Минфина России от 13.11.2015 г. № 03-02-07/1/65879 чиновники со ссылкой на арбитражную практику разъясняют, что под оборудованностью стационарного рабочего места подразумевается создание всех необходимых для исполнения трудовых обязанностей условий, а также само исполнение таких обязанностей. Форма организации работ (вахтовый метод или командировка), срок нахождения конкретного работника на созданном организацией стационарном рабочем месте не имеют

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

правового значения для постановки на учет юридического лица по месту нахождения его обособленного подразделения.

Напомним, что статья 209 Трудового кодекса Российской Федерации определяет рабочее место как место, в котором работник должен находиться или в которое ему необходимо прибыть в связи с его работой и которое прямо или косвенно находится под контролем работодателя.

Как следует из данного определения, оно распространяется на случаи, при которых возникают отношения работника и работодателя, являющихся сторонами трудового договора (контракта).

В определении обособленного подразделения, приведенном в статье 11 НК РФ, одним из критериев такого подразделения действительно значится оборудование стационарных рабочих мест. Но следует учитывать, что это поглощает понятие одного оборудованного стационарного рабочего места. Кроме того, в определении словосочетание «рабочее место» употребляется и в единственном числе, что было бы неправильным по смысловой нагрузке в случае, если законодатель не считал обособленным подразделением организации подразделение, состоящее из одного рабочего места, о чем сказано в Письме МНС России от 29.04.2004 г. № 09-3-02/1912 «О признании одного рабочего места обособленным подразделением».

Учитывая вышеизложенное, создание рабочего места организацией вне места ее нахождения является основанием для постановки на учет в налоговом органе организации по месту нахождения обособленного подразделения.

Дополнительно в рассматриваемом письме сказано, что в Постановлении ФАС Московского округа от 23.01.2003 г. № КА-А41/9052-02 судом не ставится под сомнение необходимость постановки на учет в налоговом органе обособленного подразделения в случае, если оборудовано одно стационарное рабочее место.

– рабочие места созданы на срок более месяца.

Отвечая на вопрос о работе вахтовым методом при ремонте лесных дорог, чиновники в Письме Минфина России от 12.10.2012 г. № 03-02-07/1-250 разъяснили, что если деятельность организации с использованием вахтового метода осуществляется вне места

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

нахождения общества в срок, превышающий один месяц, то указанная деятельность приводит к созданию обособленного подразделения;

– рабочие места находятся на территории, подконтрольной головной организации – работодателю.

В Постановлениях ФАС Московского округа от 02.03.2009 г. № КА-А40/817-09 по делу № А40-37966/08-118-130 и от 20.12.2010 г. № КА-А41/15744-10 по делу № А41-42786/09 указывается, что такой контроль предполагает наличие у работодателя прав по распоряжению, пользованию, владению помещением, а также необходимыми для работы оборудованием и инструментами.

Вопрос об отсутствии оснований для признания постов охраны обособленными подразделениями частного охранного предприятия для целей постановки на учет частного охранного предприятия в налоговых органах по месту нахождения постов охраны был рассмотрен Минфином России в Письме от 05.10.2012 г. № 03-02-07/1-238. В Письме сказано, что если оборудование или иное имущество на постах охраны принадлежит заказчику охранных услуг, который создает условия для осуществления исполнителем охранных услуг в целях обеспечения его собственной безопасности, а рабочее место охранника не подконтрольно работодателю, то отсутствуют основания для признания соответствующего поста охраны обособленным подразделением частного охранного предприятия;

– организацией по месту нахождения ОП фактически ведется деятельность.

Минфин России в Письме от 19.02.2016 г. № 03-02-07/1/9377 напомнил, что подпунктом 3 пункта 2 статьи 23 НК РФ установлена обязанность налогоплательщиков в лице российских организаций сообщать в налоговый орган по месту своего нахождения обо всех своих обособленных подразделениях, созданных на территории Российской Федерации (за исключением филиалов и представительств). Такое сообщение направляется в налоговый орган в течение одного месяца со дня создания обособленного подразделения организации. Как считают финансисты, указанный срок исчисляется с начала фактического осуществления деятельности организации через соответствующее обособленное подразделение.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Обратите внимание!

По разъяснениям УФНС России по городу Москве, данным в Письме от 02.02.2016 г. № 12-18/008798, отсутствие какого-либо признака обособленного подразделения из перечисленных в пункте 2 статьи 11 НК РФ не ведет к созданию организацией обособленного подразделения.

Если же все признаки налицо, то организация на основании пункта 1 статьи 83 НК РФ обязана встать на налоговый учет по месту нахождения такого обособленного подразделения.

Заметим, что в число «налоговых» обособленных подразделений организации входят и такие обособленные подразделения юридических лиц, как филиалы и представительства, прямо упоминаемые в Гражданском кодексе Российской Федерации. Но так как сведения о таких подразделениях указываются в ЕГРЮЛ, то постановка на учет головной организации по месту нахождения ее филиала или представительства осуществляется налоговым органом автоматически на основании сведений, содержащихся в ЕГРЮЛ (пункт 3 статьи 83 НК РФ).

Постановка на налоговый учет российской организации по месту нахождения ее обособленных подразделений иных форм осуществляется налоговыми органами на основании сообщений, представляемых (направляемых) этой организацией в соответствии с пунктом 2 статьи 23 НК РФ.

Обратите внимание!

Решение о признании территориально обособленной структуры компании обособленным подразделением относится к компетенции самой организации. Тем не менее, при наличии сомнений организация всегда может обратиться в налоговый орган за помощью в решении данного вопроса. Такое право организации следует из взаимосвязи норм пункта 9 статьи 83 НК РФ и подпункта 1 пункта 1 статьи 21 НК РФ, на что указывает и Минфин России в Письме от 04.10.2013 г. № 03-02-07/1/42722.

Помимо обязанности встать на налоговый учет у организации, имеющей обособленное подразделение, появляются дополнитель-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ные налоговые обязанности, в том числе по НДФЛ, который организация уплачивает как налоговый агент.

Особенности исчисления и уплаты НДФЛ налоговыми агентами – организациями, имеющими обособленное подразделение

Особенностям исчисления и уплаты НДФЛ налоговыми агентами посвящена статья 226 НК РФ, согласно пункту 1 которой налоговыми агентами по НДФЛ признаются следующие лица, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил налогооблагаемые доходы:

– российские организации;

– обособленные подразделения иностранных организаций в Российской Федерации.

Как отмечено в Письме Минфина России от 13.09.2012 г. № 03-04-06/6-277, если иностранная организация выплачивает доходы физическому лицу не через обособленное подразделение в Российской Федерации, то налоговым агентом она не является;

– индивидуальные предприниматели;

– нотариусы, занимающиеся частной практикой;

– адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты.

По общему правилу, закрепленному пунктом 7 статьи 226 НК РФ, совокупная сумма НДФЛ, исчисленная и удержанная организацией – налоговым агентом у налогоплательщика, в отношении которого она признается источником дохода, уплачивается по месту учета налогового агента в налоговом органе.

Налоговые агенты – российские организации, имеющие обособленные подразделения, обязаны перечислять исчисленные и удержанные суммы налога, как по месту своего нахождения, так и по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения (абзац 2 пункта 7 статьи 226 НК РФ). Подтверждают это и контролирующие органы, на что указывают Письма Минфина России от 17.10.2016 г. № 03-05-06-02/60364, от 01.07.2016 г. № 03-02-07/1/38432, от 23.12.2014 г. № 03-04-06/66648, от 21.11.2013 г. № 03-03-07/50224, от 07.08.2012 г. № 03-04-06/3-222, от 20.12.2011 г. № 03-04-06/3-352, а также Письма ФНС Рос-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

сии от 25.11.2016 г. № БС-4-11/22430, от 05.10.2016 г. № БС-4-11/18870@.

Это правило касается исключительно российских организаций, имеющих в своей структуре обособленные подразделения. Иностранные организации, имеющие филиальную сеть в Российской Федерации, уплачивают НДФЛ в общем порядке – по месту нахождения своего представительства в Российской Федерации, на что указывает УФНС России по городу Москве в Письме от 23.01.2009 г. № 18-15/004866@, а также Постановление ФАС Северо-Западного округа от 14.01.2008 г. по делу № А56-2929/2007.

При этом, как разъясняют чиновники в Письме Минфина России от 04.07.2011 г. № 03-04-06/3-159, не имеет значения, выделено обособленное подразделение российской организации на отдельный баланс или нет.

В то же время НК РФ не поясняет, кто именно должен перечислять налог – само обособленное подразделение или головная компания. Контролирующие органы не дают однозначного ответа на этот вопрос. По мнению финансистов, изложенному в Письме от 29.03.2010 г. № 03-04-06/54, налог может уплачиваться самим обособленным подразделением, выделенным на отдельный баланс и имеющим свой расчетный счет. Столичные налоговики считают, что НДФЛ по месту нахождения обособленного подразделения организации должна перечислять сама головная компания. Такое мнение изложено в Письме УФНС России по городу Москве от 20.05.2010 г. № 20-15/3/052927@.

Чтобы исключить появление налоговых рисков, рекомендуем налоговому агенту обратиться с соответствующим запросом в свою налоговую инспекцию.

Если налогоплательщик уплачивает НДФЛ по месту нахождения обособленного подразделения, то сумму налога следует определять согласно абзацу 3 пункта 7 статьи 226 НК РФ исходя из следующих сумм:

– суммы подлежащего налогообложению дохода, начисляемого и выплачиваемого работникам этого обособленного подразделения;

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– сумм доходов, начисляемых и выплачиваемых по договорам гражданско-правового характера, заключаемым с физическими лицами обособленным подразделением (уполномоченными лицами обособленного подразделения) от имени такой организации.

Учитывая изложенное, можно сделать вывод, что головная организация обязана вести учет доходов, полученных от нее физическими лицами, отдельно по головной организации и отдельно по обособленному подразделению. Кроме того, головная организация должна уплачивать исчисленные и удержанные суммы НДФЛ как по месту своего нахождения, так и по месту нахождения обособленных подразделений.

При этом «платежки» на уплату налога следует оформлять по каждому ОП с указанием присвоенного ему при постановке на налоговый учет КПП и соответствующего кода ОКТМО муниципального образования, в бюджет которого перечисляется НДФЛ, на что обращено внимание в Письме ФНС России от 12.03.2014 г. № БС-4-11/4431@.

Вопрос о выполнении организацией функций налогового агента по НДФЛ, если реквизиты ее обособленного подразделения в платежном поручении на уплату налога указаны неверно, был рассмотрен ФНС России в Письме от 09.08.2017 г. № ГД-4-11/15676@. В Письме сказано, что при обнаружении налогоплательщиком (иным лицом, предъявившим в банк поручение на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации денежных средств в счет уплаты налога за налогоплательщика) ошибки в оформлении поручения на перечисление налога, не повлекшей неперечисления этого налога в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства, налогоплательщик вправе подать в налоговый орган по месту своего учета заявление о допущенной ошибке с приложением документов, подтверждающих уплату указанного налога и его перечисление в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства, с просьбой уточнить основание, тип и принадлежность платежа, налоговый период или статус плательщика (пункт 7 статьи 45 НК РФ).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Согласно правовой позиции Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (далее – ВАС РФ), изложенной в Постановлении Президиума ВАС РФ от 23.07.2013 г. № 784/13 по делу № А06-9384/2011, налоговый агент признается исполнившим свои обязательства перед бюджетной системой Российской Федерации в случае исчисления, удержания и перечисления налога на соответствующий счет Федерального казначейства.

Также Президиум ВАС РФ пришел к выводу о том, что неправильное указание в платежных документах кода ОКАТО не ведет к образованию недоимки и не может рассматриваться как основание для начисления сумм пеней, так как налог в бюджетную систему Российской Федерации налоговым агентом перечислен в установленный срок.

Кроме того, в силу положений пункта 4 статьи 24, подпункта 1 пункта 3 статьи 44, подпункта 1 пункта 3 статьи 45 НК РФ обязанность налогового агента по перечислению налога считается исполненной с момента предъявления в банк поручения на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства денежных средств со счета в банке при наличии на нем достаточного денежного остатка на день платежа.

В пункте 4 статьи 45 НК РФ перечислены случаи, когда обязанность по уплате налога не признается исполненной. Среди них неправильное указание реквизитов обособленного подразделения организации не предусмотрено в качестве одного из оснований для признания обязанности по уплате налога в бюджетную систему Российской Федерации неисполненной.

Также аналогичная позиция отражена в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 10.03.2015 г. № 305-КГ15-157 по делу № А40-19592/14.

Учитывая изложенное, неверное указание реквизитов обособленного подразделения организации не будет являться основанием для признания обязанности по уплате налога в бюджетную систему Российской Федерации неисполненной.

Вместе с тем следует учесть, что нарушение установленного НК РФ порядка перечисления налога (перечисление сумм налога

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

в иной местный бюджет) не может компенсировать потери другого местного бюджета. Кроме того, данное нарушение порядка перечисления налога приводит к трудностям идентификации налоговым органом платежей, а также сложностям для самого налогового агента при уточнении оснований, типа и принадлежности платежа.

В целях полноты формирования местных бюджетов, избежания трудностей при уточнении платежа, правильной идентификации налогового агента и назначения платежа, в том числе в информационных ресурсах налоговых органов, налоговому агенту следует перечислять НДФЛ в порядке, установленном пунктом 7 статьи 226 НК РФ.

Обратите внимание!

Если сотрудник организации в течение месяца работает в нескольких обособленных подразделениях, то НДФЛ с доходов такого сотрудника должен перечисляться в соответствующие бюджеты по месту нахождения каждого такого обособленного подразделения с учетом отработанного времени в каждом обособленном подразделении, на что указано в Письме ФНС России от 26.10.2012 г. № ЕД-4-3/18173@.

При этом, по мнению Минфина России, изложенному в Письме от 30.01.2015 г. № 03-04-06/3505, не имеет значения, в каком из обособленных подразделений такой работник работает на дату выплаты дохода.

Вопрос о налогообложении НДФЛ доходов работников, направляемых в командировку в обособленные подразделения организации, был рассмотрен ФНС России в Письме от 15.05.2014 г. № СА-4-14/9323. В нем сказано, что если работник организации, направляемый в служебную командировку в обособленное подразделение организации, не является работником такого обособленного подразделения, сумма налога на доходы физических лиц, удержанная с суммы выплачиваемого ему дохода, должна быть перечислена в бюджет по месту нахождения организации.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Заметим, что НДФЛ с доходов работников, направляемых организацией в другой субъект Российской Федерации с целью открытия обособленного подразделения, перечисляется по месту нахождения головной организации. Это правило действует до момента постановки созданного подразделения на учет в налоговых органах. Такие разъяснения приведены в Письме Минфина России от 08.08.2012 г. № 03-04-06/3-223.

Отметим, что обособленное подразделение организации может выплачивать доходы не только сотрудникам, работающим по трудовым договорам, но и внештатным работникам – физическим лицам, с которыми заключены гражданско-правовые договоры. В такой ситуации, как следует из пункта 7 статьи 226 НК РФ и Письма Минфина России от 21.04.2016 г. № 03-04-06/23195, перечислять НДФЛ нужно также по месту нахождения обособленного подразделения организации.

Напоминаем, что сроки перечисления налога в бюджет налоговым агентом зависят от вида дохода, выплачиваемого налогоплательщику.

По общему правилу перечислить налог в бюджет налоговый агент должен не позднее дня, следующего за днем выплаты налогоплательщику дохода (пункт 6 статьи 226 НК РФ). Иной срок установлен в отношении выплат налогоплательщику дохода в виде пособия по временной нетрудоспособности (включая пособие по уходу за больным ребенком) и в виде оплаты отпуска. С указанных сумм налоговый агент обязан перечислить налог не позднее последнего числа месяца, в котором производились такие выплаты.

Обратите внимание!

Если в нарушение порядка уплаты налога НДФЛ перечисляется не по месту учета обособленного подразделения, а по месту нахождения самой организации, то вряд ли контролеры смогут привлечь налогового агента к налоговой ответственности по статье 123 НК РФ.

Для справки: согласно указанной норме неправомерное неудержание и (или) неперечисление (неполное удержание и (или)

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

перечисление) в установленный НК РФ срок сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом, влечет взыскание штрафа в размере 20% от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению.

Ведь в этой ситуации имеет место не недоимка, которая подлежит взысканию, а фактически нарушение порядка уплаты налога. Поэтому сумму НДФЛ, уплаченную по месту нахождения «головы», нельзя рассматривать как недоимку, которая, как известно, подлежит взысканию. А в данном случае взыскание недоимки фактически приведет к уплате НДФЛ за счет налогового агента, что запрещено пунктом 9 статьи 226 НК РФ.

Такой вывод подтверждает и налоговая служба в Письме ФНС России от 02.08.2013 г. № БС-4-11/14009. Более того, налоговики указывают, что в данном случае нет оснований и для начисления пени. При рассмотрении вопроса о привлечении к ответственности, предусмотренной статьей 123 НК РФ, налогового агента, перечислившего НДФЛ не по месту нахождения ОП, ФНС России рекомендует руководствоваться судебной практикой, в том числе Постановлением Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 24.03.2009 г. № 14519/08. Согласен с этим и Минфин России в Письме от 10.10.2014 г. № 03-04-06/51010.

Вопрос о правомерности начисления пеней налоговому агенту, если НДФЛ уплачен не по месту нахождения обособленного подразделения, а по месту нахождения головной организации, был рассмотрен ФНС России в Письме от 07.04.2015 г. № БС-4-11/5717@. В нем сказано, что в случае уплаты НДФЛ не по месту нахождения обособленного подразделения, а по месту нахождения головной организации, речь не идет о нарушении сроков уплаты налога.

Статья 75 НК РФ не содержит положений, предусматривающих зависимость начисления пеней от порядка распределения сумм налогов между бюджетами разных уровней, причем судебная практика поддерживает эту точку зрения. Так, в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 31.03.2011 г. по делу № А56-94715/2009 суд указал, что поскольку сумма налога перечислена по местонахождению головной организации полностью,

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

повторная уплата налога налоговым агентом за счет собственных средств по месту учета обособленного подразделения противоречит пункту 9 статьи 226 НК РФ. Начисление пеней возможно только в случае, если у налогоплательщика имеется фактическая задолженность перед бюджетом. Начисление пеней в данном случае неправомерно.

Несмотря на это, на «местах» контролеры довольно часто пытаются привлечь налогового агента к ответственности, предусмотренной статьей 123 НК РФ. Возражая налоговикам, налоговые агенты идут в суд за защитой своих прав, и большинство арбитров встают на их защиту, учитывая, что при нарушении порядка перечисления НДФЛ в бюджет задолженности по налогу у организации не возникает.

Порядок сдачи отчетности обособленными подразделениями

По общему правилу, установленному статьей 230 НК РФ, налоговые агенты представляют в налоговый орган по месту своего учета:

- документ, содержащий сведения о доходах физических лиц истекшего налогового периода и суммах налога, исчисленного, удержанного и перечисленного в бюджетную систему Российской Федерации за этот налоговый период по каждому физическому лицу (далее – справка 2-НДФЛ), ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, по форме, форматам, утвержденным Приказом ФНС России от 30.10.2015 г. № ММВ-7-11/485@ «Об утверждении формы сведений о доходах физического лица, порядка заполнения и формата ее представления в электронной форме»;
- расчет сумм НДФЛ, исчисленных и удержанных налоговым агентом (далее – расчет по форме 6-НДФЛ), за первый квартал, полугодие, девять месяцев – не позднее последнего дня месяца, следующего за соответствующим периодом, за год – не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, по форме, форматам и в порядке, утвержденным Приказом ФНС России от 14.10.2015 г. № ММВ-7-11/450@ «Об утверждении формы расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

удержанных налоговым агентом (форма 6-НДФЛ), порядок ее заполнения и представления, а также формата представления расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, в электронной форме».

Для справки: в Письме ФНС России от 12.08.2016 г. № ГД-4-11/14772 даны рекомендации по представлению уточненного расчета по форме 6-НДФЛ.

Адрес сдачи названной отчетности у российской организации, имеющей ОП, зависит от наличия у компании статуса крупнейшего налогоплательщика.

Если организация – налоговый агент является крупнейшим налогоплательщиком, то справки 2-НДФЛ и расчет по форме 6-НДФЛ представляется налоговым агентом либо по месту учета в качестве крупнейшего налогоплательщика, либо по месту нахождения ОП.

В том случае, если речь идет об «обычном» налоговом агенте, имеющем ОП, то отчетность сдается в налоговую инспекцию по месту нахождения ОП.

На это указывают как положения самой статьи 230 НК РФ, так и разъяснения налоговиков, приведенные в Письмах ФНС России от 01.02.2016 г. № БС-4-11/1395@, от 25.11.2016 г. № БС-4-11/22430.

Обратите внимание!

В Письме ФНС России от 01.08.2016 г. № БС-4-11/13984@ «В отношении расчета по форме 6-НДФЛ» разъяснено, что расчет по форме 6-НДФЛ заполняется налоговым агентом отдельно по каждому ОП, включая те случаи, когда обособленные подразделения состоят на учете в одной налоговой инспекции.

Исходя из требований к заполнению формы 6-НДФЛ организация, являющаяся налоговым агентом, имеющая несколько обособленных подразделений в рамках одного муниципального образования, обязана оформлять расчеты по каждому обособленному подразделению и, соответственно, представлять их в налоговый

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

орган по месту нахождения этих обособленных подразделений, на что указано в Письме Минфина России от 03.10.2017 г. № 03-15-06/64521. В этом же письме Минфином было рассмотрено обращение с предложениями о внесении изменений в законодательство Российской Федерации о налогах и сборах. Из обращения следует, что указанная норма НК РФ, обязывающая налоговых агентов, состоящих на учете в налоговом органе по месту нахождения нескольких обособленных подразделений, расположенных в рамках одного муниципального образования, представлять расчеты по форме 6-НДФЛ в налоговый орган по каждому обособленному подразделению представляется нелогичной и приводящей к дополнительным трудозатратам. Учитывая изложенное, поступившее предложение будет учтено при подготовке и (или) согласовании проектов федеральных законов в рамках совершенствования законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

Налоговый учет по НДФЛ без формы и ответственность за неведение учета доходов физических лиц

Одной из обязанностей налогового агента является ведение учета начисленных и выплаченных налогоплательщикам доходов, исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему Российской Федерации налогов, в том числе по каждому налогоплательщику. Следовательно, налоговый агент по НДФЛ обязан организовать такой учет по каждому физическому лицу, в отношении которого он является источником выплаты дохода. О том, в каком порядке ведется такой учет, а также об ответственности за нарушение этой обязанности мы поговорим в настоящей статье.

Налоговыми агентами признаются лица, на которых Налоговым кодексом Российской Федерации (далее – НК РФ) возло-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

жены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации, что установлено пунктом 1 статьи 24 НК РФ.

Налоговые агенты наделены теми же правами, что и налогоплательщики, на что прямо указывает пункт 2 статьи 24 НК РФ. В то же время, наделяя налоговых агентов правами, закон устанавливает для них и обязанности, перечень которых определен пунктами 3 и 3.1 статьи 24 НК РФ. Одна из таких обязанностей, как уже было отмечено, – ведение учета начисленных и выплаченных налогоплательщикам доходов, исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджет налогов, в том числе по каждому налогоплательщику индивидуально.

В настоящее время в соответствии с НК РФ лица могут признаваться налоговыми агентами по трем налогам – налогу на добавленную стоимость, налогу на доходы физических лиц (далее – НДФЛ), а также налогу на прибыль организаций.

Самыми многочисленными являются, конечно же, налоговые агенты по НДФЛ, поскольку ими выступают субъекты хозяйственной деятельности, использующие труд наемных работников как по трудовым договорам, так и по договорам гражданско-правового характера. Так как любой труд требует оплаты, то в первом случае организация или индивидуальный предприниматель выплачивают физическим лицам заработную плату, во втором – вознаграждение по договору за выполненную работу или оказанную услугу. С точки зрения налога на доходы физических лиц эти суммы представляют собой налогооблагаемые доходы физических лиц, признаваемых налогоплательщиками НДФЛ. Но сами физические лица исчисляют и уплачивают НДФЛ лишь в случаях, прямо определенных главой 23 «Налог на доходы физических лиц» НК РФ, в остальных ситуациях исчисляет, удерживает у налогоплательщика и перечисляет налог в бюджет налоговый агент.

Налоговыми агентами по НДФЛ в силу статьи 226 НК РФ по общему правилу признаются следующие лица, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил налогооблагаемые доходы:

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

- российские организации;
- индивидуальные предприниматели;
- нотариусы, занимающиеся частной практикой;
- адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты;
- обособленные подразделения иностранных организаций в Российской Федерации.

Налоговые агенты по НДФЛ ведут учет доходов, полученных от них физическими лицами в налоговом периоде, предоставленных физическим лицам налоговых вычетов, исчисленных и удержанных налогов в регистрах налогового учета (пункт 1 статьи 230 НК РФ).

Формы регистров налогового учета и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета, данных первичных учетных документов разрабатываются налоговым агентом самостоятельно и должны содержать сведения, позволяющие идентифицировать налогоплательщика, вид выплачиваемых налогоплательщику доходов и предоставленных налоговых вычетов, а также расходов и сумм, уменьшающих налоговую базу, в соответствии с утвержденными кодами, суммы дохода и даты их выплаты, статус налогоплательщика, даты удержания и перечисления налога в бюджетную систему Российской Федерации, реквизиты соответствующего платежного документа.

При этом имеет смысл закрепить используемую форму налогового регистра по НДФЛ в учетной политике, которую обязаны формировать все организации в соответствии с действующим российским законодательством.

Далее рассмотрим более подробно, какие именно данные налоговый агент обязан включить в используемую им форму налогового регистра. Статья 230 НК РФ в первую очередь относит в их состав сведения, позволяющие идентифицировать налогоплательщика.

Учитывая, что на основании данных налоговых регистров налоговый агент заполняет, в частности, справку 2-НДФЛ, то к таким сведениям относятся все данные о физическом лице – получателе дохода: ИНН, Ф.И.О, статус налогоплательщика, дата рождения, гражданство, серия и номер документа, удостоверяющего

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

личность, адрес места жительства в Российской Федерации для резидентов или адрес в стране проживания для нерезидентов и иностранных граждан.

Помимо этих сведений в налоговом регистре по НДФЛ в обязательном порядке должны содержаться следующие данные:

- вид выплачиваемых налогоплательщику доходов и предоставленных налоговых вычетов, а также расходов и сумм, уменьшающих налоговую базу;
- суммы дохода и даты их выплаты;
- даты удержания и перечисления налога в бюджетную систему Российской Федерации;
- реквизиты соответствующего платежного документа.

Напомним, что форма 2-НДФЛ утверждена Приказом ФНС России от 30.10.2015 г. № ММВ-7-11/485@ «Об утверждении формы сведений о доходах физического лица, порядка заполнения и формата ее представления в электронной форме».

В налоговый регистр по НДФЛ налоговый агент ежемесячно вносит сведения обо всех доходах физического лица, источником выплаты которых он является, в том числе о доходах, выданных в натуральной форме, и доходах в виде материальной выгоды. Исключение касается лишь доходов, прямо выведенных из-под налогообложения, перечень которых установлен статьей 217 НК РФ.

Следует помнить, что в налоговом регистре налоговый агент должен отражать налогооблагаемые доходы физического лица без каких-либо удержаний, например, сумм алиментов, сумм по возмещению ущерба и так далее, поскольку удержания из дохода физического лица по распоряжению самого налогоплательщика, суда или иных органов не уменьшают налоговую базу налогоплательщика (пункт 1 статьи 210 НК РФ).

Заметим, что если налоговый агент выплачивает физическому лицу одновременно разные виды доходов, например, заработную плату и вознаграждение по гражданско-правовому договору, то налоговый учет ведется в одном регистре, где получаемые доходы отражаются под соответствующими кодами. Коды доходов берутся налоговым агентом из Приложения № 1 к Приказу ФНС Рос-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

сии от 10.09.2015 г. № ММВ-7-11/387@ «Об утверждении кодов видов доходов и вычетов».

В том случае, если налогоплательщик работает по совместительству у нескольких работодателей или он в течение года сменил место работы, то налоговый агент в налоговом регистре указывает только те доходы, источником выплаты которых является он сам.

Так как налоговая база по НДФЛ определяется в рублях, то доходы, полученные налогоплательщиком в иностранной валюте, налоговый агент обязан пересчитать в рубли по курсу ЦБ РФ на дату получения дохода (пункт 5 статьи 210 НК РФ).

Суммовые показатели налогового регистра по НДФЛ отражаются налоговым агентом в рублях и копейках, через десятичную точку. Исключение касается лишь сумм налога, которые исчисляются в полных рублях. Сумма налога менее 50 копеек отбрасывается, а 50 копеек и более округляются до полного рубля.

Так как порядок ведения налогового регистра находится в компетенции самого налогового агента, то вести такие регистры налоговый агент может как в бумажном виде, так и в электронной форме с возможностью вывода на печать. Однако и в том, и в другом случае налоговый агент обязан обеспечить сохранность данных налоговых регистров по НДФЛ в течение четырех лет (подпункт 5 пункта 3 статьи 24 НК РФ).

Обратите внимание!

В налоговом регистре по НДФЛ налоговым агентом отражаются не только доходы, полученные налогоплательщиком от налогового агента, но и предоставленные физическому лицу налоговые вычеты, а также расходы и суммы, уменьшающие налоговую базу, которые, как и доходы, отражаются под соответствующими кодами.

Коды вычетов и сумм (в том числе расходов), уменьшающих налоговую базу, указываются в налоговом регистре в соответствии с Приложением № 2 к Приказу ФНС России от 10.09.2015 г. № ММВ-7-11/387@ «Об утверждении кодов видов доходов и вычетов».

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Напоминаем, что главой 23 НК РФ предусмотрены следующие виды налоговых вычетов по НДФЛ:

- стандартные налоговые вычеты (статья 218 НК РФ);
- социальные налоговые вычеты (статья 219 НК РФ);
- инвестиционные налоговые вычеты (статья 219.1 НК РФ);
- имущественные налоговые вычеты (статья 220 НК РФ);
- налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от операций с ценными бумагами и операций с производными финансовыми инструментами, обращающимися на организованном рынке (статья 220.1 НК РФ);
- налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от участия в инвестиционном товариществе (статья 220.2 НК РФ);
- профессиональные налоговые вычеты (статья 221 НК РФ).

Стандартные налоговые вычеты, в свою очередь, подразделяются на две категории, а именно на вычеты:

- предоставляемые самому налогоплательщику (при условии, что он относится к категории лиц, указанных в подпунктах 1, 2 пункта 1 статьи 218 НК РФ);
- предоставляемые на ребенка (детей) налогоплательщика.

«Детский» налоговый вычет согласно подпункту 4 пункта 1 статьи 218 НК РФ предоставляется за каждый месяц налогового периода и распространяется:

– на родителя, супруга (супругу) родителя, усыновителя, опекуна, попечителя, приемного родителя, супруга (супругу) приемного родителя, на обеспечении которых находится ребенок, в следующих размерах:

1 400 руб. – на первого ребенка;

1 400 руб. – на второго ребенка;

3 000 руб. – на третьего и каждого последующего ребенка;

12 000 руб. – на каждого ребенка в случае, если ребенок в возрасте до 18 лет является ребенком-инвалидом, или учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента в возрасте до 24 лет, если он является инвалидом I или II группы;

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– на опекуна, попечителя, приемного родителя, супруга (супругу) приемного родителя, на обеспечении которых находится ребенок, в следующих размерах:

1 400 руб. – на первого ребенка;

1 400 руб. – на второго ребенка;

3 000 руб. – на третьего и каждого последующего ребенка;

6 000 руб. – на каждого ребенка в случае, если ребенок в возрасте до 18 лет является ребенком-инвалидом, или учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента в возрасте до 24 лет, если он является инвалидом I или II группы.

Данный вычет производится на каждого ребенка в возрасте до 18 лет, а также на каждого учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента, курсанта в возрасте до 24 лет.

Отметим, что все виды налоговых вычетов по НДФЛ применяются только в отношении доходов, облагаемых налогом по общей ставке налога (13%), за исключением доходов от долевого участия в организации, а также доходов в виде выигрышей, полученных участниками азартных игр и участниками лотерей, на что прямо указывает пункт 3 статьи 210 НК РФ.

Основываясь на данных налоговых регистров по НДФЛ, налоговый агент подает в свою налоговую инспекцию:

– документ, содержащий сведения о доходах физических лиц истекшего налогового периода и суммах налога, исчисленного, удержанного и перечисленного в бюджетную систему Российской Федерации за этот налоговый период по каждому физическому лицу. Указанный документ представляется налоговым агентом ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, по форме 2-НДФЛ, в формате, утвержденном Приказом ФНС России от 30.10.2015 г. № ММВ-7-11/485@ «Об утверждении формы сведений о доходах физического лица, порядка заполнения и формата ее представления в электронной форме» (далее – справка по форме 2-НДФЛ), о чем мы уже говорили выше;

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– расчет сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом. Данный расчет представляется в налоговую инспекцию за первый квартал, полугодие, девять месяцев не позднее последнего дня месяца, следующего за соответствующим периодом, за год – не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, по форме, в формате и в порядке, утвержденном Приказом ФНС России от 14.10.2015 г. № ММВ-7-11/450@ «Об утверждении формы расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом (форма 6-НДФЛ), порядка ее заполнения и представления, а также формата представления расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, в электронной форме» (далее – расчет по форме 6-НДФЛ).

Справки по форме 2-НДФЛ и расчет по форме 6-НДФЛ представляются налоговыми агентами в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи. И только в том случае, если в течение года число физических лиц, которым налоговый агент выплатил доходы, не превысило 25 человек, справки по форме 2-НДФЛ и расчет по форме 6-НДФЛ могут представляться им в налоговую инспекцию на бумажных носителях, что следует из пункта 2 статьи 230 НК РФ.

Обратите внимание!

Налоговые агенты – российские организации, имеющие обособленные подразделения, представляют справки по форме 2-НДФЛ и расчет по форме 6-НДФЛ в отношении работников этих обособленных подразделений в налоговый орган по месту учета таких обособленных подразделений, а также в отношении физических лиц, получивших доходы по договорам гражданско-правового характера, в налоговый орган по месту учета обособленных подразделений, заключивших такие договоры (абзац 4 пункта 2 статьи 230 НК РФ).

Налоговые агенты – организации, отнесенные к категории крупнейших налогоплательщиков, представляют справки по форме 2-НДФЛ и расчет по форме 6-НДФЛ, в том числе в отноше-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

нии работников этих обособленных подразделений в налоговый орган по месту учета таких обособленных подразделений, а также в отношении физических лиц, получивших доходы по договорам гражданско-правового характера, в налоговый орган по месту учета обособленных подразделений, заключивших такие договоры, в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейшего налогоплательщика либо в налоговый орган по месту учета такого налогоплательщика по соответствующему обособленному подразделению (отдельно по каждому обособленному подразделению).

Налоговые агенты – индивидуальные предприниматели, которые состоят в налоговом органе на учете по месту осуществления деятельности в связи с применением системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности и (или) патентной системы налогообложения, представляют справки по форме 2-НДФЛ и расчет по форме 6-НДФЛ, в отношении своих наемных работников в налоговый орган по месту своего учета в связи с осуществлением такой деятельности (абзац 6 пункта 2 статьи 230 НК РФ).

Напомним, что на лиц, признаваемых налоговыми агентами в соответствии со статьей 226.1 НК РФ, не распространяется общий порядок представления в налоговый орган справок по форме 2-НДФЛ (пункты 2, 4 статьи 230 НК РФ). Они подают в инспекцию по месту своего учета документ, содержащий сведения о доходах, в отношении которых ими был исчислен и удержан налог, о лицах, являющихся получателями этих доходов (при наличии соответствующей информации), и о суммах начисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему Российской Федерации за этот налоговый период налогов. Указанный документ подается по той же форме и в том же порядке и сроки, которые установлены статьей 289 НК РФ для представления налоговых расчетов налоговыми агентами по налогу на прибыль организаций.

Сведения, указанные в абзаце 1 пункта 4 статьи 230 НК РФ, в отношении операций, учитываемых на индивидуальном инвестиционном счете, представляются налоговым агентом только по итогам налогового периода, в котором им производится исчисление

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

налога, нарастающим итогом за период с начала действия договора на ведение индивидуального инвестиционного счета.

В случае неисполнения реорганизованной (реорганизуемой) организацией (независимо от формы реорганизации) до момента завершения реорганизации обязанностей, предусмотренных статьей 230 НК РФ, сведения, предусмотренные пунктами 2 и 4 названной статьи, подлежат представлению правопреемником (правопреемниками) в налоговый орган по месту своего учета.

При наличии нескольких правопреемников обязанность каждого из правопреемников при исполнении обязанностей, предусмотренных статьей 230 НК РФ, определяется на основании передаточного акта или разделительного баланса (пункт 5 статьи 230 НК РФ).

Заметим, что само по себе отсутствие налоговых регистров по НДФЛ не влечет за собой мер налоговой ответственности налогового агента. Однако в ходе проведения контрольных мероприятий налоговики могут затребовать эти документы у налогового агента, и отказ от представления запрашиваемых документов признается налоговым правонарушением и влечет ответственность, предусмотренную статьей 126 НК РФ.

Так, в соответствии с указанной статьей отказ в предоставлении налоговых регистров налоговикам влечет взыскание штрафа в размере 200 руб. за каждый непредставленный документ.

Кроме того, при неведении налогового учета по НДФЛ налогового агента могут привлечь к ответственности, установленной статьей 120 НК РФ. Так как отсутствие налоговых регистров по НДФЛ рассматривается как грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения, то в зависимости от состава правонарушения налоговому агенту грозит штраф, размер которого сегодня может составить от 10 000 руб. до 40 000 руб.

Ну и, наконец, игнорирование требования о представлении в налоговые органы налоговых регистров по НДФЛ может привести к административной ответственности должностных лиц налогового агента. На основании статьи 15.6 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях за подоб-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ное нарушение должностные лица налогового агента могут быть оштрафованы на сумму от 300 до 500 руб.

Мы уже упоминали в статье, что налоговые агенты должны представлять в налоговый орган по месту своего учета расчет по форме 6-НДФЛ. В случае его непредставления в установленный срок с налогового агента может быть взыскан штраф в размере 1 000 руб. за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для его представления, на это указывает пункт 1.2 статьи 126 НК РФ.

Кроме того, как мы уже говорили, налоговые агенты должны представлять в налоговый орган справки по форме 2-НДФЛ. В Письме Минфина России от 21.04.2016 г. № 03-04-06/23193 был рассмотрен вопрос об ответственности налогового агента за представление недостоверных сведений о доходах физических лиц для целей НДФЛ. В нем сказано, что статьей 126.1 НК РФ установлена ответственность налогового агента за представление налоговому органу документов, предусмотренных НК РФ, содержащих недостоверные сведения, в виде штрафа в размере 500 руб. за каждый представленный документ, содержащий недостоверные сведения.

Квалификация деяний налогового агента, допустившего ошибку при заполнении сведений о доходах физического лица, зависит от фактических обстоятельств.

Так, сведения о доходах физических лиц при отсутствии заполнения поля идентификационного номера налогоплательщика (ИНН) и при отсутствии иных нарушений форматно-логического контроля считаются прошедшими форматно-логический контроль и подлежат приему.

Представление сведений о доходах физического лица с указанием иных некорректных данных является представлением налоговым агентом налоговому органу документов, содержащих недостоверные сведения, и образует состав налогового правонарушения, ответственность за которое предусмотрена статьей 126.1 НК РФ.

Вопрос о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения должен рассматриваться с учетом всех обстоятельств, в том числе обстоятельств, смягчающих ответ-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ственность, исключающих привлечение лица к ответственности и исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения, предусмотренных положениями главы 15 НК РФ.

При этом указанные обстоятельства могут быть установлены только при рассмотрении конкретного дела о совершении налогового правонарушения в установленном НК РФ порядке.

Также в статье мы отмечали, что одним из реквизитов, который должен быть указан в регистрах налогового учета, является дата получения дохода налогоплательщиком.

Вопрос о ведении регистров налогового учета налоговым агентом по НДФЛ и применении к нему ответственности за неверное отражение дат получения дохода, был рассмотрен Минфином России в Письме от 18.04.2014 г. № 03-04-06/17867, где сказано, что согласно пункту 2 статьи 223 НК РФ датой фактического получения налогоплательщиком дохода в виде оплаты труда признается последний день месяца, за который ему был начислен доход за выполненные трудовые обязанности в соответствии с трудовым договором (контрактом). На последний день месяца, за который налогоплательщику был начислен доход в виде оплаты труда, налоговым агентом производится исчисление сумм налога нарастающим итогом с начала налогового периода по итогам каждого месяца, начисленных налогоплательщику за данный период, с зачетом удержанной в предыдущие месяцы текущего налогового периода суммы налога.

То есть датами получения дохода, отражаемыми в регистрах налогового учета, являются последние числа каждого месяца, за который налогоплательщикам начислен доход в виде оплаты труда.

Статья 120 НК РФ под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения определяет отсутствие первичных документов, или отсутствие счетов-фактур, или регистров бухгалтерского учета, или налогового учета, систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета, в регистрах налогового учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Если в регистрах налогового учета вместо даты фактического получения налогоплательщиком дохода в виде оплаты труда ошибочно указаны даты его выплаты, то такое некорректное указание дат не является основанием для привлечения налогового агента к ответственности, предусмотренной статьей 120 НК РФ.

Порядок предоставления налоговым агентом отчетности по доходам физических лиц

Одной из обязанностей налоговых агентов по налогу на доходы физических лиц является представление в налоговый орган по месту своего учета документов, необходимых для осуществления контроля над правильностью исчисления, удержания и перечисления указанного налога. Об этой обязанности и пойдет речь в настоящем материале.

Плательщики налога на доходы физических лиц

Исчисление и уплата налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) регламентируется главой 23 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), согласно пункту 1 статьи 23 которой плательщиками НДФЛ признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации. Между тем в большинстве своем сами физические лица этот налог не исчисляют и не уплачивают, эти функции за них исполняют налоговые агенты.

Понятие налогового агента по НДФЛ

Налоговыми агентами согласно пункту 1 статьи 226 НК РФ признаются следующие лица, от которых или в результате отношений с которыми физическое лицо получило доход:

– российские организации;

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– индивидуальные предприниматели;

– нотариусы, занимающиеся частной практикой;

– адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты;

– обособленные подразделения иностранных организаций в Российской Федерации.

Обязанности налогового агента

Налоговые агенты обязаны:

– правильно и своевременно исчислять, удерживать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять налоги в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующие счета Федерального казначейства (подпункт 1 пункта 3 статьи 24 НК РФ);

– вести учет доходов, полученных от них физическими лицами в налоговом периоде, предоставленных физическим лицам налоговых вычетов, исчисленных и удержанных налогов в специальных регистрах (пункт 1 статьи 230 НК РФ);

– представлять в налоговый орган по месту своего учета налоговую отчетность, содержащую сведения о доходах физических лиц, а также расчет сумм НДФЛ, исчисленных и удержанных налоговым агентом (пункт 2 статьи 230 НК РФ).

Ведение регистров налогового учета

Формы регистров налогового учета и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета, данных первичных учетных документов разрабатываются налоговым агентом самостоятельно. При этом формы регистров должны содержать сведения, позволяющие идентифицировать налогоплательщика, вид выплачиваемых ему доходов и предоставленных налоговых вычетов, а также расходов и сумм, уменьшающих налоговую базу, в соответствии с кодами, утверждаемыми ФНС России, суммы дохода и даты их выплаты, статус налогоплательщика, даты удержания и перечисления налога в бюджетную систему Российской Федерации, реквизиты соответствующего платежного документа (пункт 1 статьи 230 НК РФ).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Коды видов доходов и вычетов утверждены Приказом ФНС России от 10.09.2015 г. № ММВ-7-11/387@.

Отчетность, представляемая налоговыми агентами

Согласно пункту 2 статьи 230 НК РФ налоговые агенты обязаны представлять в налоговый орган по месту своего учета:

- документ, содержащий сведения о доходах физических лиц истекшего налогового периода и суммах налога, исчисленного, удержанного и перечисленного в бюджетную систему Российской Федерации за этот налоговый период по каждому физическому лицу (далее – справка по форме 2-НДФЛ), если иное не предусмотрено пунктом 4 статьи 230 НК РФ.

Для справки: действующая форма этого документа, формат и порядок его заполнения приведены в Приказе ФНС России от 30.10.2015 г. № ММВ-7-11/485@ «Об утверждении формы сведений о доходах физического лица, порядка заполнения и формата ее представления в электронной форме» (далее – Приказ № ММВ-7-11/485@).

Порядок представления в налоговые органы сведений о доходах физических лиц и сообщений о невозможности удержания налога и сумме налога на доходы физических лиц утвержден Приказом ФНС России от 16.09.2011 г. № ММВ-7-3/576@ (далее – Приказ № ММВ-7-3/576@);

- расчет сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом (далее – расчет по форме 6-НДФЛ).

Для справки: действующая форма указанного расчета, формат, порядок его заполнения и представления утверждены Приказом ФНС России от 14.10.2015 г. № ММВ-7-11/450@ «Об утверждении формы расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом (форма 6-НДФЛ), порядок ее заполнения и представления, а также формата представления расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, в электронной форме» (далее – Приказ № ММВ-7-11/450@).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Общий порядок и сроки представления отчетности

Справки по форме 2-НДФЛ и расчет по форме 6-НДФЛ должны быть представлены налоговыми агентами в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи. При численности физических лиц, получивших доходы в налоговом периоде, до 25 человек налоговые агенты могут представлять указанные документы на бумажных носителях.

Справки по форме 2-НДФЛ представляются налоговым агентом в налоговый орган ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, по форме, форматам и в порядке, утвержденным Приказом № ММВ-7-11/485@.

Расчет по форме 6-НДФЛ представляется за первый квартал, полугодие, девять месяцев не позднее последнего дня месяца, следующего за соответствующим периодом, за год – не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, по форме, форматам и в порядке, утвержденным Приказом № ММВ-7-11/450@.

Налоговые агенты – российские организации, имеющие обособленные подразделения (далее – ОП), представляют справки по форме 2-НДФЛ и расчет по форме 6-НДФЛ в отношении работников этих ОП в налоговый орган по месту учета таких обособленных подразделений, а также в отношении физических лиц, получивших доходы по договорам гражданско-правового характера, в налоговый орган по месту учета ОП, заключивших такие договоры (абзац 4 пункта 2 статьи 230 НК РФ).

Исходя из требований к заполнению формы 6-НДФЛ организация, являющаяся налоговым агентом, имеющая несколько ОП в рамках одного муниципального образования, обязана оформлять расчеты по форме 6-НДФЛ по каждому обособленному подразделению и, соответственно, представлять их в налоговый орган по месту нахождения этих ОП, на что указано в Письме Минфина России от 03.10.2017 г. № 03-15-06/64521. В этом же письме Минфином было рассмотрено обращение с предложениями о внесении изменений в законодательство Российской Федерации о налогах и сборах. Из обращения следует, что указанная норма НК РФ, обязывающая налоговых агентов, состоящих на учете в налоговом

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

органе по месту нахождения нескольких ОП, расположенных в рамках одного муниципального образования, представлять расчеты по форме 6-НДФЛ в налоговый орган по каждому обособленному подразделению представляется нелогичной и приводящей к дополнительным трудозатратам. Учитывая изложенное, поступившее предложение будет учтено при подготовке и (или) согласовании проектов федеральных законов в рамках совершенствования законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

Налоговые агенты – организации, отнесенные к категории крупнейших налогоплательщиков, представляют справки по форме 2-НДФЛ и расчет по форме 6-НДФЛ, в том числе в отношении работников этих обособленных подразделений в налоговый орган по месту учета таких ОП, а также в отношении физических лиц, получивших доходы по договорам гражданско-правового характера, в налоговый орган по месту учета ОП, заключивших такие договоры, в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейшего налогоплательщика либо в налоговый орган по месту учета такого налогоплательщика по соответствующему обособленному подразделению (отдельно по каждому ОП) (абзац 5 пункта 2 статьи 230 НК РФ).

При этом НК РФ не предусматривает возможности одновременного представления таких документов в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейшего налогоплательщика и в налоговый орган по месту учета организации по соответствующему ОП вне зависимости от того, производятся ли указанные выплаты организацией или обособленным подразделением (Письмо ФНС России от 01.02.2016 г. № БС-4-11/1395@).

Вопрос о представлении крупнейшим налогоплательщиком справок по форме 2-НДФЛ и расчета по форме 6-НДФЛ в отношении работников обособленных подразделений был рассмотрен Минфином России в Письме от 08.04.2016 г. № 03-04-06/20059.

Предоставленное налоговому агенту, отнесенному к категории крупнейших налогоплательщиков, право выбора порядка представления указанных документов не требует одновременного представления их в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейшего налогоплательщика и в налоговый орган по месту

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

учета организации по соответствующему обособленному подразделению.

То есть если организация отнесена к категории крупнейших налогоплательщиков и имеет обособленные подразделения, то составленные отдельно по каждому обособленному подразделению справки по форме 2-НДФЛ и расчеты по форме 6-НДФЛ она вправе представить в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейшего налогоплательщика.

В Письме Минфина России от 02.11.2016 г. № 03-04-06/64099 уточняется, что налоговый агент, отнесенный к категории крупнейших налогоплательщиков, имеющий обособленные подразделения, должен заполнять расчет по форме 6-НДФЛ отдельно по каждому обособленному подразделению независимо от того, что обособленные подразделения состоят на учете в одном налоговом органе.

Налоговые агенты – индивидуальные предприниматели, состоящие на учете в налоговой инспекции по месту осуществления деятельности в связи с применением системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (далее – ЕНВД) и (или) патентной системы налогообложения (далее – ПСН), представляют справки по форме 2-НДФЛ и расчет по форме 6-НДФЛ в отношении своих наемных работников в налоговый орган по месту своего учета в связи с осуществлением такой деятельности (абзац 6 пункта 2 статьи 230 НК РФ).

Исходя из изложенного НДФЛ с доходов, выплачиваемых работникам, занятым в деятельности, в отношении которой применяется система налогообложения в виде ЕНВД, следует перечислять в бюджет по месту учета индивидуального предпринимателя в связи с осуществлением такой деятельности. При этом в налоговый орган по месту своего учета в связи с осуществлением такой деятельности необходимо представить справки по форме 2-НДФЛ, а также расчет по форме 6-НДФЛ.

Вместе с тем, по мнению Минфина России, изложенному в Письме от 08.04.2016 г. № 03-04-05/20162, налог на доходы физических лиц с доходов, выплачиваемых административно-хозяйственному персоналу, следует перечислять в бюджет по месту учета

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

индивидуального предпринимателя в налоговом органе по месту жительства. Справки по форме 2-НДФЛ, а также расчет по форме 6-НДФЛ следует представить в указанный налоговый орган.

Возможность перечисления НДФЛ по месту учета (месту жительства) индивидуального предпринимателя с доходов, выплачиваемых работникам, занятым в деятельности, в отношении которой применяется система налогообложения в виде ЕНВД, НК РФ не предусмотрена.

Обратите внимание!

На лиц, признаваемых налоговыми агентами при осуществлении операций с ценными бумагами, операций с производными финансовыми инструментами, а также при осуществлении выплат по ценным бумагам российских эмитентов (статья 226.1 НК РФ), не распространяется общий порядок представления в налоговый орган справок по форме 2-НДФЛ, на что указывают пункты 2, 4 статьи 230 НК РФ.

Они должны подавать в налоговый орган по месту своего учета документ, содержащий сведения о доходах, в отношении которых ими был исчислен и удержан налог, о лицах, являющихся получателями этих доходов (при наличии соответствующей информации), и о суммах начисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему Российской Федерации за этот налоговый период налогов. Указанный документ подается по той же форме и в том же порядке и сроки, которые установлены статьей 289 НК РФ для представления налоговых расчетов налоговыми агентами по налогу на прибыль организаций.

Специалисты финансового ведомства в Письме от 26.06.2017 г. № 03-04-06/40051 напомнили, что форма и формат сведений о доходах физического лица, выплаченных ему налоговым агентом, от операций с ценными бумагами, операций с производными финансовыми инструментами, а также при осуществлении выплат по ценным бумагам российских эмитентов утверждены Приказом ФНС России от 19.10.2016 г. № ММВ-7-3/572@ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, порядка ее заполнения, а также формата представления налого-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

вой декларации по налогу на прибыль организаций в электронной форме» (Приложение № 2 к налоговой декларации).

Сведения, указанные в абзаце 1 пункта 4 статьи 230 НК РФ, в отношении операций, учитываемых на индивидуальном инвестиционном счете, представляются налоговым агентом только по итогам налогового периода, в котором им производится исчисление налога, нарастающим итогом за период с начала действия договора на ведение индивидуального инвестиционного счета.

Обратите внимание!

В случае неисполнения реорганизованной (реорганизуемой) организацией (независимо от формы реорганизации) до момента завершения реорганизации обязанностей, предусмотренных статьей 230 НК РФ, сведения, предусмотренные пунктами 2 и 4 названной статьи, подлежат представлению правопреемником (правопреемниками) в налоговый орган по месту своего учета (пункт 5 статьи 230 НК РФ).

При наличии нескольких правопреемников обязанность каждого из правопреемников при исполнении обязанностей, предусмотренных статьей 230 НК РФ, определяется на основании передаточного акта или разделительного баланса.

Порядок представления в налоговые органы Расчета по форме 6-НДФЛ

Согласно пункту 5.1 Порядка заполнения и представления расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом по форме 6-НДФЛ, утвержденного Приказом № ММВ-7-11/450@ (далее – Порядок № ММВ-7-11/450@), расчет по форме 6-НДФЛ представляется налоговым агентом в налоговый орган лично или через представителя в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи налогового агента или его представителя по установленным форматам в соответствии с Порядком представления налоговой декларации в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, утвержденным Приказом МНС России от 02.04.2002 г.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

№ БГ-3-32/169 «Об утверждении Порядка представления налоговой декларации в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи».

Датой представления расчета по форме 6-НДФЛ в силу пункта 5.2 Порядка № ММВ-7-11/450@ считается:

– дата его фактического представления, при представлении лично или представителем налогового агента в налоговый орган;

– дата его отправки почтовым отправлением с описью вложения, при отправке по почте;

– дата его отправки, зафиксированная в подтверждении даты отправки в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи оператора электронного документооборота.

Расчет по форме 6-НДФЛ на бумажном носителе представляется только в виде утвержденной машиноориентированной формы, заполненной от руки либо распечатанной на принтере (пункт 5.3 Порядка № ММВ-7-11/450@).

Обратите внимание!

ФНС России в Письме от 01.11.2017 г. № ГД-4-11/22216@ представила обзор основных нарушений, допускаемых налоговыми агентами при заполнении и представлении расчета по форме 6-НДФЛ, и объяснила в том числе, как эти нарушения можно исправить.

В частности, ФНС России, ссылаясь на разъяснения, изложенные ею в Письме от 12.08.2016 г. № ГД-4-11/14772 «О представлении уточненного расчета по форме 6-НДФЛ», указала, что если при заполнении расчета по форме 6-НДФЛ налоговым агентом допущена ошибка в части указания КПП или ОКТМО, то при обнаружении данного факта налоговый агент представляет в налоговый орган по месту учета два расчета по форме 6-НДФЛ, а именно:

– уточненный расчет к ранее представленному с указанием соответствующих КПП или ОКТМО и нулевыми показателями всех разделов расчета;

– первичный расчет с указанием правильного КПП или ОКТМО.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Заметим, что в Письме от 12.08.2016 г. № ГД-4-11/14772 ФНС России также пояснила, что если расчет по форме 6-НДФЛ с указанием правильного КПП или ОКТМО налоговым агентом представлен после срока, установленного абзацем 3 пункта 2 статьи 230 НК РФ, то, с учетом положений статей 81, 111 НК РФ, мера ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренная пунктом 1.2 статьи 126 НК РФ, не применяется.

Для достоверного формирования состояния расчетов с бюджетом, в случае изменения данных КРСБ после предоставления уточненных расчетов по форме 6-НДФЛ с указанием правильных ОКТМО и КПП, налогоплательщик может подать заявление на уточнение ошибочно заполненных реквизитов расчетных документов в соответствии с пунктом 7 статьи 45 НК РФ.

Порядок представления в налоговые органы справки по форме 2-НДФЛ

Как уже было сказано, Порядок представления в налоговые органы сведений о доходах физических лиц и сообщений о невозможности удержания налога и сумме налога на доходы физических лиц утвержден Приказом № ММВ-7-3/576@ (далее – Порядок ММВ-7-3/576@).

Сведения о доходах физических лиц могут быть представлены налоговым агентом в налоговый орган лично или через представителя, направлены в виде почтового отправления с описью вложения, переданы в электронной форме по установленным форматам на электронных носителях или в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи налогового агента или его представителя (пункт 3 Порядка ММВ-7-3/576@).

Сведения о доходах физических лиц представляются по форме 2-НДФЛ, действующей в соответствующем налоговом периоде.

Датой представления сведений о доходах физических лиц считается (пункт 4 Порядка № ММВ-7-3/576@):

– дата их фактического представления, при представлении лично или представителем налогового агента в налоговый орган;

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– дата их отправки почтовым отправлением с описью вложения, при отправке по почте;

– дата их отправки, зафиксированная в подтверждении даты отправки в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи оператора электронного документооборота или налогового органа.

В случае представления уточненных сведений о доходах физических лиц в налоговый орган представляются только те сведения, которые скорректированы. Если при представлении сведений о доходах физических лиц по телекоммуникационным каналам связи в протоколе приема сведений выявлены сведения, содержащие ошибки, то повторно представляются только скорректированные (исправленные) сведения, при этом весь файл повторно не представляется, на что обращено внимание в Письме ФНС России от 05.09.2013 г. № БС-4-11/16088.

Уточненные сведения представляются по форме, действовавшей в налоговом периоде, за который вносятся соответствующие изменения.

Хотелось бы обратить внимание на то, что справки по форме 2-НДФЛ налоговые агенты обязаны представлять в налоговый орган и в случае невозможности в течение налогового периода удержать у налогоплательщиков исчисленную сумму налога, на что указывает пункт 5 статьи 226 НК РФ, а также Приказ № ММВ-7-11/485@. При этом представить справку по форме 2-НДФЛ в этом случае налоговые агенты должны в срок не позднее 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, в котором возникли соответствующие обстоятельства.

Имейте в виду, что налоговые агенты – российские организации, имеющие ОП, организации, отнесенные к категории крупнейших налогоплательщиков, индивидуальные предприниматели, которые состоят в налоговом органе на учете по месту осуществления деятельности в связи с применением системы налогообложения в виде ЕНВД и (или) ПСН, сообщают о суммах дохода, с которого не удержан налог, и сумме неудержанного налога в порядке, аналогичном предусмотренному пунктом 2 статьи 230 НК РФ (абзац 3 пункта 5 статьи 226 НК РФ).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Представление отчетности в случае изменения места нахождения налогового агента

В случае снятия с учета организации (обособленного подразделения) в налоговом органе по прежнему месту нахождения и постановки на учет в налоговом органе по новому месту нахождения организация (обособленное подразделения) (налоговый агент) представляет в налоговый орган по новому месту нахождения справки по форме 2-НДФЛ и расчеты по форме 6-НДФЛ, а именно:

– справки по форме 2-НДФЛ и расчет по форме 6-НДФЛ за период постановки на учет в налоговом органе по прежнему месту нахождения, указывая ОКТМО по прежнему месту нахождения;

– справки по форме 2-НДФЛ и расчет по форме 6-НДФЛ за период после постановки на учет в налоговом органе по новому месту нахождения, указывая ОКТМО по новому месту нахождения.

При этом в справках по форме 2-НДФЛ и расчете по форме 6-НДФЛ указывается КПП организации (обособленного подразделения), присвоенный налоговым органом по новому месту нахождения.

Такие разъяснения приведены в Письме ФНС России от 27.12.2016 г. № БС-4-11/25114@ «О представлении 2-НДФЛ и 6-НДФЛ при изменении места нахождения организации в течение года»

Ответственность налоговых агентов

В случае непредставления отчетности о доходах физических лиц в налоговую инспекцию налоговый агент может быть оштрафован в соответствии со статьей 126 НК РФ. Согласно пунктам 1 и 1.2 названной статьи непредставление в установленный срок налоговым агентом в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных НК РФ, если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 119, 129.4, 129.6, 129.9 – 129.11 НК РФ, а также пунктами 1.1 и 1.2 статьи 126 НК РФ, влечет взыскание штрафа в размере 200 руб. за каждый непредставленный документ. Непредставление налоговым агентом в установленный срок расчета сумм

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, в налоговый орган по месту учета влечет взыскание штрафа с налогового агента в размере 1 000 руб. за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для его представления.

Кроме того, к ответственности может быть привлечено и должностное лицо организации – налогового агента, например, руководитель. Согласно статье 15.6 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях за непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок либо отказ от представления в налоговые органы в установленном порядке документов и (или) иных сведений, необходимых для осуществления налогового контроля на должностное лицо может быть наложен административный штраф в размере от трехсот до пятисот рублей.

Помимо ответственности за непредставление документов налоговый агент в соответствии со статьей 126.1 НК РФ может быть оштрафован за представление отчетности по НДФЛ с недостоверными сведениями. Согласно пункту 1 статьи 126.1 НК РФ налоговый агент может быть оштрафован на 500 руб. за каждый представленный документ, содержащий недостоверные сведения (Письма ФНС России от 16.11.2016 г. № БС-4-11/21695@, от 09.08.2016 г. № ГД-4-11/14515, от 30.06.2016 г. № 03-04-06/38424).

Однако, согласно пункту 2 данной статьи, в случае, если им самостоятельно будут выявлены ошибки и представлены налоговому органу уточненные документы до момента, когда налоговый агент узнал об обнаружении налоговым органом недостоверности содержащихся в представленных им документах сведений, то налоговый агент освобождается от ответственности, предусмотренной статьей 126.1 НК РФ.

Налог на доходы физических лиц и учетная политика

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Как известно, плательщиками налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) признаются физические лица – налоговые резиденты Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации.

В силу того, что проконтролировать своевременную уплату НДФЛ каждым налогоплательщиком практически невозможно, государство возлагает обязанность уплаты налога на источник выплаты. Таким образом, абсолютно все организации, независимо от отраслевой направленности и ведомственной принадлежности, при выплате доходов физическим лицам (в том числе заработной платы) выступают налоговыми агентами по НДФЛ. Какие моменты в части НДФЛ организации – налоговому агенту нужно осветить в своей учетной политике для целей налогообложения (далее – налоговая политика), мы и поговорим далее.

Порядок исчисления и уплаты НДФЛ регулируется нормами главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ). Несмотря на то, что сама организация, производящая выплаты физическим лицам, не признается плательщиком указанного налога, она выступает налоговым агентом по НДФЛ, в связи с чем в своей налоговой политике она должна отразить основные правила, которыми будет руководствоваться, выполняя обязанности налогового агента.

В первую очередь в налоговой политике следует отразить статус организации, по которому она признается налоговым агентом по НДФЛ. Так, в части юридических лиц налоговыми агентами по НДФЛ признаются российские фирмы, а также обособленные подразделения иностранных организаций, находящиеся в Российской Федерации (пункт 1 статьи 226 НК РФ). Аналогичные разъяснения на этот счет дают и финансисты в Письмах от 18.11.2009 г. № 03-04-06-01/299, от 22.05.2009 г. № 03-04-06-02/38 и других.

Обратите внимание!

Обособленные подразделения иностранных компаний признаются налоговыми агентами по НДФЛ вне зависимости от того, считаются или нет такие структуры постоянными представитель-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ствами для целей налогообложения прибыли, о чем сказано в Письме Минфина России от 18.11.2009 г. № 03-04-06-01/299.

Если иностранная организация выплачивает доходы физическому лицу не через свое обособленное подразделение, то обязанностей налогового агента по НДФЛ у нее не возникает, что подтверждает Письмо ФНС России от 03.09.2012 г. № ОА-4-13/14633.

Кроме того, российской организации в этом разделе необходимо привести информацию о наличии в структуре компании обособленных подразделений, причем независимо от того, выделены они на отдельный баланс или нет. Если обособленные подразделения компании находятся на территории одного муниципального образования, но на территориях, подведомственным разным налоговым органам, то в учетной политике следует отметить, используется или нет компанией право постановки на учет в одном обособленном подразделении, выбранном самостоятельно (пункт 4 статьи 83 НК РФ).

Забегая немного вперед, отметим, что использование данного права налоговым агентом влияет на порядок уплаты НДФЛ в бюджет.

Если организация встает на учет по месту нахождения выбранного ею обособленного подразделения (обычно его именуют ответственным подразделением), то НДФЛ, удержанный с работников всех обособленных подразделений, находящихся на территории одного муниципального образования, уплачивается в налоговый орган по месту нахождения такого ответственного подразделения, о чем говорит и Минфин России в Письме от 22.06.2012 г. № 03-04-06/3-174.

Если же данное право компанией не используется, то НДФЛ придется платить по месту нахождения каждого обособленного подразделения исходя из суммы дохода, подлежащего налогообложению, начисляемого и выплачиваемого работникам этих обособленных подразделений. Аналогичные разъяснения на этот счет приведены, в частности, в Письме ФНС России от 12.03.2014 г. № БС-4-11/4431@, а также в Письмах Минфи-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

на России от 21.09.2011 г. № 03-04-06/3-230 и от 09.12.2010 г. № 03-04-06/3-295.

Отметим, что по общему правилу исчисление и уплата сумм НДФЛ производится организацией – налоговым агентом в отношении всех налогооблагаемых доходов физического лица, источником выплаты которых она является (статья 226 НК РФ). Исключением выступают лишь случаи, когда:

– физическое лицо, в пользу которого осуществлена выплата, «подпадает» под категорию физических лиц, обязанных уплачивать НДФЛ самостоятельно;

– выплата, произведенная организацией, «подпадает» под категорию доходов, при получении которых налог уплачивается физическим лицом самостоятельно;

– выплата, произведенная организацией, относится к категории доходов, не подлежащих налогообложению.

Во всех иных случаях у организации, производящей выплаты физическим лицам, обязанности налогового агента будут возникать, причем источник выплаты дохода значения не имеет, главное, чтобы денежные средства выплачивались за счет самого налогового агента. Поэтому при выплате премий как производственного, так и непроизводственного характера организация обязана исчислить сумму НДФЛ, удержать ее у физического лица и перечислить в бюджет. Исчислить сумму налога придется даже в том случае, если премии своим сотрудникам организация выплачивает за счет своего иностранного участника, на что указывает Письмо Минфина России от 21.04.2008 г. № 03-04-06-01/97.

Если же выплаты, производимые организацией, осуществляются за счет третьих лиц, то, по мнению Минфина России, изложенному в Письме от 11.03.2009 г. № 03-04-06-01/53, у организации, производящей такие выплаты, обязанностей налогового агента не возникает. Аналогичная точка зрения высказана чиновниками и в Письме Минфина России от 02.10.2009 г. № 03-04-06-01/252. Такого же мнения придерживаются и суды, на что указывает Постановление ФАС Московского округа от 03.09.2010 г. № КА-А40/10021-10 по делу № А40-154850/09-142-1244.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

В силу того, что главой 23 НК РФ прямо это не предусмотрено, организация может в своей налоговой политике предусмотреть положение о том, что с подобных выплат в пользу физических лиц НДФЛ не удерживается.

Отдельно стоит остановиться на таких выплатах, как арендные платежи. Практика показывает, что заключение договоров аренды между организацией и физическими лицами – не редкость в хозяйственной деятельности субъектов. Так, организация может арендовать у физического лица, в том числе и у своего работника, транспорт, компьютер, телефон и так далее. Поэтому у организации, производящей арендные платежи, нередко возникают вопросы, должна ли она с таких сумм удерживать НДФЛ или налог уплачивать должен сам собственник имущества.

По мнению Минфина России, изложенному в Письме от 27.08.2015 г. № 03-04-05/49369, российские организации и коммерсанты, арендующие у своих работников имущество, выступают по отношению к ним налоговыми агентами, а, значит, обязаны при выплате арендной платы исчислить и удержать налог у физического лица – собственника имущества.

В Письмах Минфина России от 11.07.2017 г. № 03-04-06/43981, от 27.09.2017 г. № 03-04-06/62564 также сделан вывод, что российская организация, выплачивающая физическому лицу арендную плату за арендуемые у него земельные участки, признается налоговым агентом в отношении таких доходов физического лица и, соответственно, должна исполнять обязанности по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет НДФЛ в порядке, предусмотренном статьей 226 НК РФ.

В Письме Минфина России от 27.02.2013 г. № 03-04-06/5601 разъяснено, что налог удерживается организацией только в том случае, если физическое лицо – арендодатель не является индивидуальным предпринимателем. О том, что налог с сумм арендной платы уплачивается налоговым агентом, говорят и работники федеральной налоговой службы в Письме ФНС России от 09.04.2012 г. № ЕД-4-3/5894@.

А вот столичные налоговики считают, что налог в такой ситуации всегда уплачивается в бюджет самим собственником имуще-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ства, что подтверждает Письмо УФНС России по городу Москве от 18.03.2011 г. № 20-14/4/025670@.

Нет единообразия в данном вопросе и в судебных решениях. Так, из Постановления Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 24.07.2015 г. № Ф04-20788/2015 по делу № А27-18656/2014 следует, что организация, выплачивающая арендную плату, признается налоговым агентом по НДФЛ. В то же время из Постановления ФАС Поволжского округа от 09.11.2011 г. по делу № А12-15768/2010 вытекает прямо противоположный вывод.

Учитывая то, что в главе 23 НК РФ прямо не прописано, кем удерживается и платится налог в бюджет при аренде имущества у физического лица, организация должна в своей налоговой политике предусмотреть порядок исчисления и уплаты налога в таких ситуациях.

По мнению автора, самым безопасным вариантом является вариант Минфина России.

Исчисление сумм НДФЛ, согласно пункту 3 статьи 226 НК РФ, производится организацией на дату фактического получения дохода, определяемую в соответствии со статьей 223 НК РФ:

– в части доходов, облагаемых налогом по ставке 13% (за исключением доходов от долевого участия в организации, а также доходов, в отношении которых исчисление сумм налога производится в соответствии со статьей 214.7 НК РФ) – нарастающим итогом с начала налогового периода по итогам каждого месяца, применительно ко всем доходам, начисленным налогоплательщику за данный период, с зачетом удержанной в предыдущие месяцы текущего налогового периода суммы налога.

– в части доходов, облагаемых налогом по иным ставкам, – отдельно по каждой сумме дохода, начисленного налогоплательщику. Аналогичный порядок исчисления сумм налога применяется и в части доходов от долевого участия в организации.

Исходя из этого, организация должна в своей налоговой политике закрепить порядок ведения обособленного учета доходов, облагаемых налогом по различным ставкам.

В части организации ведения учета доходов, облагаемых по ставке налога в 13%, по мнению автора, есть смысл прописать

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

порядок применения стандартных налоговых вычетов, особенно это касается вычетов на детей.

Не секрет, что на практике довольно часто встречается ситуация, когда доход у работника отсутствует, а вычет есть.

Обратите внимание!

Если работник работает в компании с начала года, то право на стандартные вычеты возникает у него также с начала года, независимо от срока подачи соответствующего заявления на предоставление вычетов, на что Минфин России обратил внимание в Письме от 18.04.2012 г. № 03-04-06/8-118.

Заметим, что налоговое право не разъясняет, нужно ли накапливать «детские» вычеты при отсутствии дохода. В то же время из Письма Минфина России от 01.06.2015 г. № 03-04-05/31440 можно сделать вывод, что вычеты суммируются. В силу того, что самим НК РФ это не предусмотрено, рекомендуем этот порядок предусмотреть в своем налоговом регламенте.

Кроме того, в налоговой политике следует предусмотреть порядок предоставления вычетов при выплате «отпускных» при переходящем отпуске. По мнению Минфина России, изложенному в Письме от 11.05.2012 г. № 03-04-06/8-134, стандартные вычеты за следующий месяц, на который приходится часть отпуска, могут быть предоставлены не раньше, чем будет определена величина доходов работника нарастающим итогом с начала года за этот месяц.

Для справки: не забудьте, что с 01.01.2015 г. у налогоплательщиков появился еще один вид вычетов – инвестиционные налоговые вычеты, на что указывает статья 219.1 НК РФ, введенная в текст НК РФ Федеральным законом от 28.12.2013 г. № 420-ФЗ «О внесении изменений в статью 27.5-3 Федерального закона «О рынке ценных бумаг» и части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации».

Обращаем Ваше внимание на то, что при расчете налоговой базы организация не учитывает доходы, полученные данным физическим лицом от других налоговых агентов.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Организация должна удержать налог непосредственно из доходов физического лица при их выплате с учетом особенностей, установленных пунктом 4 статьи 226 НК РФ. Поэтому, по мнению автора, в налоговой политике следует закрепить положение о сроке удержания НДФЛ с доходов в виде заработной платы.

Напомним, что при получении дохода в виде оплаты труда датой фактического получения налогоплательщиком такого дохода признается последний день месяца, за который ему был начислен доход за выполненные трудовые обязанности в соответствии с трудовым договором (контрактом) (пункт 2 статьи 223 НК РФ).

Трудовой кодекс Российской Федерации обязывает работодателей оплачивать труд сотрудников не менее двух раз в месяц, но при этом не устанавливает конкретных дат выплаты, лишь ограничивает срок выплаты заработной платы – не позднее 15 календарных дней со дня окончания периода, за который она начислена (статья 136 ТК РФ). Поэтому организации выплачивают заработную плату персоналу дважды в месяц посредством выдачи аванса и окончательного расчета. И, естественно, возникает вопрос, нужно ли удерживать НДФЛ с выплаченного аванса.

Формулировка пункта 2 статьи 223 НК РФ позволяет считать, что удерживать НДФЛ с выплаченного сотрудникам аванса не нужно. Аналогичные разъяснения дают и специалисты Минфина России в Письмах от 15.12.2017 г. № 03-04-06/84250, от 22.07.2015 г. № 03-04-06/42063, от 03.07.2013 г. № 03-04-05/25494, а также ФНС России в Письмах от 15.01.2016 г. № БС-4-11/320, от 26.05.2014 г. № БС-4-11/10126@. Судебные органы делают аналогичные выводы, о чем, в частности, говорит Постановление Президиума ВАС РФ от 07.02.2012 г. № 11709/11 по делу № А68-14429/2009.

Вместе с тем, практика показывает, что нередко организации при выплате авансовых сумм сотрудникам удерживают суммы НДФЛ. Это представляется логичным лишь в том случае, если в трудовом договоре, заключенным с работником, предусмотрено, что заработная плата выплачивается работнику за каждую половину месяца отдельно. Ведь это не является нарушением трудово-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

го законодательства, тем более что самого понятия «аванс» в ТК РФ нет.

Если организация удерживает НДФЛ дважды, то, по мнению автора, это лучше закрепить в налоговой политике, так как из самого текста НК РФ этого не следует. Хотя, насколько обоснованы такие действия компании, сказать сложно, мало того, что возрастает трудоемкость работы бухгалтерской службы, еще возникают и неясности в части предоставления налоговых вычетов.

Кроме того, здесь же следует прописать порядок удержания сумм НДФЛ с премий, выплачиваемых работникам отдельно от заработной платы.

Обратите внимание!

По мнению Минфина России, изложенному в Письме от 13.11.2017 г. № 03-04-06/74717, датой фактического получения дохода в виде премий, являющихся составной частью оплаты труда и выплачиваемых в соответствии с трудовым договором и принятой в организации системой оплаты труда на основании положений ТК РФ, в соответствии с пунктом 2 статьи 223 НК РФ признается последний день месяца, за который налогоплательщику был начислен указанный доход в соответствии с трудовым договором (контрактом).

Указанная позиция нашла подтверждение в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 16.04.2015 г. № 307-КГ15-2718 по делу № А56-74147/2013.

Вместе с тем сотрудникам организации в соответствии с трудовым договором могут выплачиваться, в том числе, премии по итогам работы за квартал (год), а также единовременные премии за достигнутые производственные результаты.

Из разъяснений ФНС России, изложенных в Письме от 10.10.2017 г. № ГД-4-11/20374@, следует, что статья 223 НК РФ не содержит положений, позволяющих определять дату получения дохода в виде премии как последний день месяца, которым датирован приказ о выплате работникам соответствующей премии.

Таким образом, в случае начисления и выплаты сотрудникам организации премий (единовременных, квартальных, за полу-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

годие, годовых), являющихся составной частью оплаты труда, например, премии по итогам работы за 2017 г., приказ о выплате которой датирован 15.06.2018 г., дата фактического получения дохода определяется как день выплаты дохода, в том числе перечисления дохода на счета налогоплательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц.

Аналогичный вывод содержится в Письме Минфина России от 29.09.2017 г. № 03-04-07/63400, направленном Письмом ФНС России от 06.10.2017 г. № ГД-4-11/20217 «О направлении письма Минфина России».

Следует помнить, что при выплате налогоплательщику дохода в натуральной форме или получении дохода в виде материальной выгоды удержание начисленной суммы налога производится налоговым агентом за счет любых доходов, выплачиваемых налоговым агентом налогоплательщику в денежной форме. При этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50% суммы выплаты (пункт 4 статьи 226 НК РФ).

Обратите внимание!

Если у организации в течение налогового периода нет возможности удержать у налогоплательщика исчисленную сумму НДФЛ, она обязана уведомить налогоплательщика и налоговый орган о невозможности удержать налог, о суммах дохода, с которого не удержан налог, и сумме неудержанного налога.

Сделать это необходимо в письменной форме и не позднее 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Сообщение о невозможности удержания налога представляется организацией – налоговым агентом по форме 2-НДФЛ «Справка о доходах физического лица за 20_ год», утвержденной Приказом ФНС России от 30.10.2015 г. № ММВ-7-11/485@ «Об утверждении формы сведений о доходах физического лица, порядка заполнения и формата ее представления в электронной форме» (далее – Приказ № ММВ-7-11/485@). При этом в поле «Признак» проставляется цифра 2.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Для справки: Порядок представления в налоговые органы сведений о доходах физических лиц и сообщений о невозможности удержания налога и сумме налога на доходы физических лиц утвержден Приказом ФНС России от 16.09.2011 г. № ММВ-7-3/576@ «Об утверждении Порядка представления в налоговые органы сведений о доходах физических лиц и сообщений о невозможности удержания налога и сумме налога на доходы физических лиц».

В общем случае направить такое сообщение организация должна в налоговую инспекцию по месту своего учета. В то же время при наличии обособленных подразделений сообщения о невозможности удержания налога с доходов работников этих обособленных подразделений, равно как и с доходов, выплаченных физическим лицам по гражданско-правовым договорам, заключенным с этими обособленными подразделениями, направляются организацией в налоговый орган по месту учета соответствующих обособленных подразделений.

Особый порядок направления такого сообщения предусмотрен и для организаций, отнесенных к категории крупнейших налогоплательщиков, имеющих обособленные подразделения. Эти компании вправе сами решать, куда направлять подобные сообщения – либо по месту учета в качестве крупнейшего налогоплательщика, либо в порядке, указанном выше. Так как нормы главы 23 НК РФ предусматривают возможность выбора для налогового агента, то организация в учетном регламенте должна закрепить выбранный ею вариант.

Заметим, что в аналогичном порядке названные категории организаций предоставляют и отчетность по НДФЛ.

Рассматривая налоговую политику в части НДФЛ, по мнению автора, организации следует сконцентрироваться не столько на порядке исчисления НДФЛ, сколько на организации налогового учета доходов, полученных от нее физическими лицами.

Как определено пунктом 1 статьи 230 НК РФ, налоговые агенты ведут учет доходов, полученных от них физическими лицами в налоговом периоде, предоставленных физическим лицам налоговых вычетов, исчисленных и удержанных налогов в регистрах налогового учета. Причем формы регистров налогового учета

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета, данных первичных учетных документов разрабатываются налоговым агентом самостоятельно. При этом регистры налогового учета по НДФЛ в обязательном порядке должны содержать следующую информацию:

– сведения, позволяющие идентифицировать налогоплательщика;

– вид выплачиваемых доходов и предоставленных налоговых вычетов, а также расходов и сумм, уменьшающих налоговую базу в соответствии с кодами, утвержденными Приказом ФНС России от 10.09.2015 г. № ММВ-7-11/387@ «Об утверждении кодов видов доходов и вычетов»;

– суммы дохода и даты их выплаты;

– статус налогоплательщика (резидент Российской Федерации или нерезидент в соответствии со статьей 207 НК РФ);

– даты удержания и перечисления налога в бюджетную систему Российской Федерации;

– реквизиты соответствующего платежного документа.

Следовательно, организации как налоговому агенту нужно разработать формы налоговых регистров и закрепить их использование в своей налоговой политике. При разработке налогового регистра по НДФЛ следует исходить из того, чтобы форма регистра была удобной в работе и содержала всю необходимую информацию для правильного исчисления и удержания НДФЛ.

Саму форму налогового регистра можно оформить отдельным приложением к налоговому регламенту. Порядок ведения налоговых регистров по НДФЛ следует также закрепить в налоговой политике.

Обратите внимание!

Так как перечисление сумм НДФЛ в бюджет производится одним платежом, то для получения сведений о сумме налога, уплаченного за конкретного налогоплательщика, вносимых в налоговый регистр, «платежку» на уплату налога целесообразно оформлять на основании списка работников, с доходов которых перечисляется налог. Кстати, в дальнейшем это может сослужить

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

неплохую службу налоговому агенту – у него всегда «под рукой» будут доказательства того, что налог уплачен именно за счет средств налогоплательщика.

Кроме того, в налоговой политике следует закрепить положение о том, каким способом ведутся налоговые регистры по НДФЛ – вручную или с использованием компьютера. По мнению автора, имеет смысл прописать, что в течение года налоговые регистры ведутся в электронном виде, а по окончании налогового периода выводятся на печать. В этом случае при проверке в течение года у компании будет веский аргумент в части отсутствия бумажных вариантов указанных налоговых регистров.

Данные налоговых регистров по НДФЛ служат основанием для заполнения справки о доходах физических лиц по форме 2-НДФЛ, в которой собирается вся информация о суммах доходов, выплаченных физическому лицу, а также о суммах начисленного и удержанного налога. Форма 2-НДФЛ, как уже было указано, утверждена Приказом № ММВ-7-11/485@.

О суммах выплаченных доходов, а также о суммах начисленного и удержанного налога с физических лиц за прошедший год налоговый агент обязан отчитаться в налоговом органе по месту своего учета. Причем по общему правилу сделать это следует не позднее 1 апреля года, следующего за отчетным годом. По общему правилу отчетность налоговые агенты представляют налоговикам в электронной форме, на что обращают внимание контролирующие органы в Письме Минфина России от 17.12.2010 г. № 03-04-08/8-281 и в Письме ФНС России от 19.01.2011 г. № КЕ-4-3/512@.

Формат подачи сведений в электронной форме утвержден также Приказом № ММВ-7-11/485@.

Помимо этого, налоговые агенты ежеквартально представляют в налоговую инспекцию расчет исчисленных и удержанных сумм НДФЛ по форме 6-НДФЛ (пункт 2 статьи 230 НК РФ).

Форма расчета, порядок ее заполнения и представления, а также формат представления утверждены Приказом ФНС России от 14.10.2015 г. № ММВ-7-11/450@ «Об утверждении формы расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удер-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

жанных налоговым агентом (форма 6-НДФЛ), порядка ее заполнения и представления, а также формата представления расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, в электронной форме».

Если же численность физических лиц, получивших доходы от налогового агента, не превышает 25 человек, то справки и расчеты подаются в привычном бумажном формате.

Порядок подачи сведений на бумажных носителях и в электронном формате утвержден Приказом ФНС России от 16.09.2011 г. № ММВ-7-3/576@ «Об утверждении Порядка представления в налоговые органы сведений о доходах физических лиц и сообщений о невозможности удержания налога и сумме налога на доходы физических лиц».

Обратите внимание!

В специальном порядке отчитываются налоговые агенты, указанные в статье 226.1 НК РФ, регулирующей особенности исчисления и уплаты НДФЛ налоговыми агентами при осуществлении операций с ценными бумагами, операций с производными финансовыми инструментами, а также при осуществлении выплат по ценным бумагам российских эмитентов.

Лица, признаваемые налоговыми агентами в соответствии со статьей 226.1 НК РФ, представляют в налоговый орган по месту своего учета документ, содержащий сведения о доходах, в отношении которых ими был исчислен и удержан налог, о лицах, являющихся получателями этих доходов (при наличии соответствующей информации), и о суммах начисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему Российской Федерации за этот налоговый период налогов по форме, в порядке и сроки, которые установлены статьей 289 НК РФ для представления налоговых расчетов налоговыми агентами по налогу на прибыль организаций (пункт 4 статьи 230 НК РФ).

Иными словами, указанная категория налоговых агентов подает сведения о доходах физических лиц в налоговую инспекцию по месту своего учета не позднее 28 марта следующего года.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Аналогичные разъяснения на этот счет приведены и в Письме ФНС России от 20.06.2014 г. № ГД-4-3/11868@.

Указанные сведения в отношении операций, учитываемых на индивидуальном инвестиционном счете, представляются налоговым агентом только по итогам налогового периода, в котором налоговым агентом производится исчисление налога, нарастающим итогом за период с начала действия договора на ведение индивидуального инвестиционного счета.

Более подробные разъяснения, касающиеся представления сведений о доходах физических лиц при получении дохода по операциям с ценными бумагами приведены в Письме Минфина России от 29.01.2015 г. № 03-04-07/3263, направленном Письмом ФНС России от 02.02.2015 г. № БС-4-11/1443@ «О представлении сведений о доходах физических лиц».

Обратите внимание!

По общему правилу совокупная сумма налога, исчисленная и удержанная организацией – налоговым агентом у налогоплательщика, в отношении которого она признается источником дохода, уплачивается в бюджет по месту своего учета (пункт 7 статьи 226 НК РФ).

Если же у компании имеется обособленное подразделение, то сумма исчисленного и удержанного налога перечисляется как по месту головной организации, так и по месту нахождения каждого обособленного подразделения. Такие же разъяснения на этот счет приведены в Письмах Минфина России от 23.12.2016 г. № 03-04-06/77778, от 07.08.2012 г. № 03-04-06/3-222, от 20.12.2011 г. № 03-04-06/3-352 и в других.

Обратите внимание на то, что это положение распространяется лишь на российские организации, на что обращено внимание в Письме УФНС России по городу Москве от 23.01.2009 г. № 18-15/004866@.

Как указано в Письме Минфина России от 23.12.2016 г. № 03-04-06/77778, глава 23 НК РФ не содержит норм, предоставляющих налоговым агентам, имеющим обособленные подразделе-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ния, самостоятельно выбирать обособленное подразделение, через которое производилось бы перечисление налога и, соответственно, представление расчета сумм налога на доходы физических лиц.

Причем из пункта 7 статьи 226 НК РФ прямо следует, что сумма налога, уплачиваемая по месту нахождения обособленного подразделения, определяется исходя:

- из суммы налогооблагаемого дохода, начисляемого и выплачиваемого работникам этого обособленного подразделения;
- из сумм доходов, начисляемых и выплачиваемых по договорам гражданско-правового характера, заключаемым с физическими лицами обособленным подразделением (уполномоченными лицами обособленного подразделения) от имени такой организации.

В том случае, если работнику обособленного подразделения налогооблагаемые доходы выплачиваются головной организацией, то НДФЛ уплачивается по месту нахождения головной организации, что подтверждается Письмом Минфина России от 22.03.2013 г. № 03-04-06/8999.

Если обособленное подразделение выделено на отдельный баланс и имеет свой расчетный счет, то сумма НДФЛ перечисляется им в бюджет самостоятельно по месту нахождения обособленного подразделения. При этом руководитель обособленного подразделения должен иметь на руках соответствующую доверенность, предоставляющую ему право представлять интересы организации по месту нахождения обособленного подразделения. Такие разъяснения содержат Письма Минфина России от 21.02.2011 г. № 03-04-06/3-37, от 29.03.2010 г. № 03-04-06/54, от 16.07.2008 г. № 03-04-06-01/210 и других.

Если обособленное подразделение не выделено на отдельный баланс и не имеет расчетного счета, то налог за него по месту нахождения обособленного подразделения уплачивает головная организация.

Причем в этом случае компании следует предусмотреть в своей налоговой политике порядок взаимодействия головной организации и обособленного подразделения, порядок документооборота и обмена соответствующей информацией. Кроме того, необходимо

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

установить лиц, ответственных за своевременную передачу необходимых данных.

В налоговой политике следует прописать и порядок ведения учета доходов, полученных физическими лицами отдельно по головной компании и отдельно по обособленному подразделению.

Обратите внимание!

Если налог за обособленное подразделение уплачивается головной организацией, то в платежном поручении на уплату налога указываются реквизиты управления Федерального казначейства и налоговой инспекции того региона, в котором находится и состоит на учете обособленное подразделение.

Кроме того, необходимо указать КПП, присвоенный подразделению, и код ОКТМО того муниципального образования, в бюджет которого перечисляется НДФЛ. Такие разъяснения приведены в Письме ФНС России от 12.03.2014 г. № БС-4-11/4431@, в Письме Минфина России от 03.07.2009 г. № 03-04-06-01/153, а также в Письме УФНС России по городу Москве от 01.07.2010 г. № 20-15/3/068888.

Теперь несколько слов о порядке взыскания и возврата НДФЛ. В соответствии с пунктом 1 статьи 231 НК РФ, излишне удержанная налоговым агентом из дохода налогоплательщика сумма налога подлежит возврату налоговым агентом на основании письменного заявления налогоплательщика (Письмо ФНС России от 23.01.2012 г. № ЕД-4-3/781@ «О направлении письма Минфина России»).

Налоговый агент обязан проинформировать налогоплательщика о каждом ставшем известным ему факте излишнего удержания налога и сумме излишне удержанного налога в течение 10 дней со дня обнаружения такого факта. Так как в НК РФ не прописана процедура уведомления налогоплательщика, то в учетной политике нужно закрепить положение о том, что факт обнаружения излишнего удержания налога подтверждается приказом руководителя, с которым налогоплательщик должен быть ознакомлен под роспись с указанием даты.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Обращаем Ваше внимание на то, что увольнение сотрудника не может служить основанием для невозврата налоговым агентом излишне удержанного налога. Такой вывод подтверждается материалами Постановления ФАС Московского округа от 04.04.2011 г. по делу № КА-А40/1396-11.

Бухгалтерский учет НДФЛ

Как Вы знаете, любые факты хозяйственной жизни экономического субъекта, его активы и обязательства, наряду с доходами, расходами и источниками финансирования деятельности являются объектами бухгалтерского учета и должны быть в этом учете отражены. Не являются исключением и суммы налога на доходы физических лиц – исчисленные и уплаченные в бюджет суммы НДФЛ также должны быть отражены в учете. О том, на каких счетах бухгалтерского учета следует отражать суммы НДФЛ, Вы узнаете из нижеприведенного материала.

Плательщиками налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) согласно статье 207 главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) признаются физические лица – налоговые резиденты Российской Федерации, а также лица, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, но получающие доходы от источников в Российской Федерации.

Организация, от которой или в результате отношений с которой налогоплательщик получил доход, именуется налоговым агентом и обязана исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить в бюджет сумму НДФЛ (пункт 1 статьи 226 НК РФ).

Налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму НДФЛ непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате. В Письме ФНС от 29.04.2016 г. № БС-4-11/7893 «О налогообложении доходов физических лиц» сделан вывод, что удержание у налогоплательщика исчисленной по окончании месяца суммы налога производится налоговым агентом из доходов при их выплате по завершению месяца, в котором

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

были получены доходы, учитываемые при определении налоговой базы нарастающим итогом, то есть в последний день месяца или в следующем месяце.

При выплате налогоплательщику дохода в натуральной форме или получении налогоплательщиком дохода в виде материальной выгоды удержание исчисленной суммы налога производится налоговым агентом за счет любых доходов, выплачиваемых им налогоплательщику в денежной форме. При этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50% суммы выплачиваемого дохода в денежной форме (пункт 4 статьи 226 НК РФ). Таким образом, если организация производит выплату каких-либо иных доходов в денежной форме, то налог с доходов, полученных физическими лицами в натуральной форме, должен удерживаться организацией из доходов, полученных в денежной форме, с учетом установленного пунктом 4 статьи 226 НК РФ ограничения, на что указано в Письме Минфина России от 27.06.2016 г. № 03-04-06/37289.

Для учета исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджет сумм НДФЛ используют формы первичных учетных документов, на основании которых и ведется бухгалтерский учет.

Напомним, что сегодня организации (за исключением организаций государственного сектора) вправе применять как самостоятельно разработанные формы первичных учетных документов, так и унифицированные, что следует из пункта 4 статьи 9 Федерального закона от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон № 402-ФЗ), согласно которому формы первичных учетных документов определяет руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета.

При этом применяемый организацией первичный документ должен содержать все обязательные реквизиты, установленные пунктом 2 статьи 9 Закона № 402-ФЗ, а именно:

– наименование документа;

– дата составления документа;

– наименование экономического субъекта, составившего документ;

– содержание факта хозяйственной жизни;

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;

– наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за ее оформление, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за оформление свершившегося события;

– подписи вышеуказанных лиц с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

К сожалению, главой 23 НК РФ не установлен порядок учета сумм исчисленного и уплаченного НДФЛ, между тем, осуществляя учет операций, связанных с расчетами по НДФЛ, налоговые агенты должны руководствоваться Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной Приказом Минфина России от 31.10.2000 г. № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» (далее – План счетов).

Для обобщения информации о расчетах с бюджетами по налогам и сборам, уплачиваемым организацией, предназначен счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», на котором должен быть организован аналитический учет по видам налогов, следовательно, для учета сумм НДФЛ к счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» необходимо открыть отдельный субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц».

Отметим, что подавляющее большинство организаций, исполняющих обязанности налоговых агентов по НДФЛ, ведут бухгалтерский учет с применением различных программных средств, в которых для учета НДФЛ предназначен, как правило, субсчет 68-1, именно его мы и будем применять далее в статье для отражения в бухгалтерском учете фактов хозяйственной жизни по удержанию и уплате НДФЛ.

Приведем типовые бухгалтерские записи по удержанию НДФЛ.

1. Расчеты с работниками:

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Дебет 20 «Основное производство» (25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и др.) Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – начислена заработная плата;

Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» Кредит 68-1 «Расчеты по НДФЛ» – удержан НДФЛ из сумм, начисленных работникам;

2. Расчеты с физическими лицами, не являющимися работниками организации, выполняющими работы (оказывающими услуги) по договорам гражданско-правового характера:

Дебет 20 «Основное производство» (25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и другие) Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами») – начислен доход физическим лицам;

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами») Кредит 68-1 «Расчеты по НДФЛ» – удержан НДФЛ из доходов физических лиц;

3. Выплаты дивидендов участникам (акционерам) – физическим лицам:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» Кредит 75 «Расчеты с учредителями» субсчет 75-2 «Расчеты по выплате доходов» – начислены дивиденды в пользу физических лиц;

Дебет 75 «Расчеты с учредителями» субсчет 75-2 «Расчеты по выплате доходов» Кредит 68-1 «Расчеты по НДФЛ» – удержан НДФЛ с сумм дивидендов, начисленных в пользу физических лиц;

Отметим, что уплата НДФЛ в бюджет во всех случаях будет отражаться в бухгалтерском учете записью по дебету субсчета 68-1 «Расчеты по НДФЛ» и кредиту счета 51 «Расчетные счета».

Суммы начисленных пеней и штрафов за нарушение законодательства о налоге на доходы физических лиц в бухгалтерском учете отражаются по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту субсчета 68-1 «Расчеты по НДФЛ», что подтвердил Минфин России в Письме от 15.02.2006 г. № 07-05-06/31, рассматривая

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

вопрос отражения в бухгалтерском учете сумм причитающихся налоговых санкций.

ПРИМЕР

Работнику организации Н.А. Кирсанову – руководителю юридического отдела – в марте текущего года были начислены:

– заработная плата – 45 000 руб.;

– премия по итогам работы за 1 квартал текущего года – 10 000 руб.;

– материальная помощь в связи с рождением ребенка – 55 000 руб.

Для целей бухгалтерского учета заработная плата и премии согласно пунктам 5, 8 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 г. № 33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99» (далее – ПБУ 10/99) включаются в состав расходов по обычным видам деятельности.

Заработная плата и премии, выплачиваемые работнику, облагаются НДФЛ как доходы в виде вознаграждений за выполнение трудовых обязанностей согласно подпункту 6 пункта 1 статьи 208, пункту 1 статьи 209 НК РФ. В данном случае налог исчисляется по ставке 13% (пункт 1 статьи 224 НК РФ).

Выплату материальной помощи работнику организация на основании пунктов 11, 17 ПБУ 10/99 учитывает в составе прочих расходов.

Согласно абзацу 7 пункта 8 статьи 217 НК РФ суммы единовременной материальной помощи, оказываемой работодателем работнику (родителю, усыновителю, опекуну) при рождении (усыновлении (удочерении)) ребенка, выплачиваемой в течение первого года после рождения (усыновления, удочерения), не облагается НДФЛ в пределах 50 000 руб. на каждого ребенка. Оставшаяся часть облагается по ставке 13% (пункт 1 статьи 224 НК РФ).

В бухгалтерском учете организации данные факты хозяйственной жизни будут отражены следующим образом с применением счетов и субсчетов:

26 «Общехозяйственные расходы»;

50 «Касса»;

51 «Расчетные счета»;

68-1 «Расчеты по НДФЛ»;

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»;
91-2 «Прочие расходы».

Дебет 26 Кредит 70

– 55 000 руб. – начислена заработная плата за март и премия за 1 квартал текущего года;

Дебет 70 Кредит 68-1

– 7 150 руб. – удержан НДФЛ с суммы заработной платы и премии;

Дебет 70 Кредит 50 (51)

– 47 850 руб. – отражена сумма выплаченной заработной платы за март и премии;

Дебет 68-1 Кредит 51

– 7 150 руб. – перечислен НДФЛ в бюджет с расчетного счета организации;

Дебет 91-2 Кредит 73

– 55 000 руб. – начислена материальная помощь работнику;

Дебет 73 Кредит 68-1

– 650 руб. – удержан НДФЛ из суммы материальной помощи;

Дебет 73 Кредит 50 (51)

– 54 350 руб. – произведена выплата материальной помощи работнику;

Дебет 68-1 Кредит 51

– 650 руб. – перечислен НДФЛ в бюджет с расчетного счета организации.

Следует помнить, что налоговые агенты по НДФЛ за невыполнение возложенных на них обязанностей могут быть привлечены к налоговой ответственности.

Так, согласно статье 123 НК РФ неправомерное неудержание и (или) неперечисление (неполное удержание и (или) перечисление) в установленный НК РФ срок сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом, влечет взыскание штрафа в размере 20% от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению. Обратите внимание, Минфин России в Письме от 10.02.2015 г. № 03-02-07/1/5483 полагает, что днем совершения

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

налогового правонарушения, предусмотренного статьей 123 НК РФ, является день, когда налоговый агент должен был удержать и перечислить в бюджетную систему Российской Федерации суммы НДФЛ, но не исполнил эту обязанность по удержанию и (или) перечислению такой суммы налога.

При этом НК РФ не предусмотрено освобождение налогового агента от ответственности в зависимости от срока неправомерного неисполнения им установленной обязанности по удержанию и перечислению суммы налога в бюджетную систему Российской Федерации, на что указано в Письмах Минфина России от 04.04.2017 г. № 03-02-08/19755, от 13.10.2016 г. № 03-02-08/59771.

Помимо штрафа налоговики насчитают и сумму пени за недоимку по налогу за каждый день просрочки.

На основании пункта 4 статьи 75 НК РФ пеня за каждый день просрочки определяется в процентах от неуплаченной суммы налога. Процентная ставка пени принимается равной для организаций:

– за просрочку исполнения обязанности по уплате налога сроком до 30 календарных дней (включительно) – одной трехсотой действующей в это время ставки рефинансирования ЦБ РФ;

– за просрочку исполнения обязанности по уплате налога сроком свыше 30 календарных дней – одной трехсотой ставки рефинансирования ЦБ РФ, действующей в период до 30 календарных дней (включительно) такой просрочки, и одной стопятидесятой ставки рефинансирования ЦБ РФ, действующей в период начиная с 31-го календарного дня такой просрочки.

Напомним, что такой порядок начисления пени введен Федеральным законом от 30.11.2016 г. № 401-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» и применяется в отношении недоимки, образовавшейся с 01.10.2017 г.

Статья 123 НК РФ это не единственная «налоговая» статья, грозящая налоговому агенту ответственностью за невыполнение установленных законом обязанностей.

На основании пункта 1 статьи 126 НК РФ, если налоговый агент не представит в установленные сроки в налоговые органы

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

документы и (или) иные сведения, предусмотренные НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах, то его оштрафуют. Причем заплатить штраф придется в размере 200 руб. за каждый непредставленный документ.

Если же налоговый агент откажется представить налоговикам документы, запрашиваемые ими в ходе проведения мер налогового контроля, то штраф составит уже 10 000 руб. (пункт 2 статьи 126 НК РФ).

Налоговый агент может быть привлечен к налоговой ответственности и по статье 120 «Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (базы для исчисления страховых взносов)» НК РФ. Ведь в соответствии с пунктом 3 статьи 24 НК РФ налоговый агент обязан в течение четырехлетнего срока обеспечивать сохранность документов, необходимых для исчисления, удержания и перечисления налогов.

В силу того, что для целей статьи 120 НК РФ под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения понимается, в том числе, отсутствие первичных документов или регистров бухгалтерского или налогового учета, то отсутствие документов, необходимых для исчисления НДФЛ, может привести к штрафу по статье 120 НК РФ. Причем сегодня штраф в зависимости от состава правонарушения может составить от 10 000 до 40 000 руб.

Должностные лица налогового агента могут быть привлечены к административной ответственности, меры которой предусмотрены статьей 15.6 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях.

Более того, если налоговый агент не исполнил свои обязанности в личных интересах или размер не перечисленных налогов в бюджет является крупным или особо крупным, то должностные лица налогового агента могут понести и уголовное наказание, на что указывает статья 199.1 Уголовного кодекса Российской Федерации.

Особенности проверок налоговых агентов

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

по НДФЛ

Налоговое законодательство понимает под налоговыми агентами лиц, на которых возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации. Исполнение этой обязанности подвергается налоговому контролю со стороны налоговиков, одной из форм которого выступают налоговые проверки. В этой статье мы расскажем об особенностях проверок налоговых агентов по НДФЛ.

Налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю над соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном Налоговым кодексом Российской Федерации (далее – НК РФ), что определено пунктом 1 статьи 82 НК РФ.

Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, плательщиков страховых взносов, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных НК РФ.

Объем прав, «дарованных» законодательством налоговым органам, закреплен в статье 31 НК РФ. В рамках нашей статьи мы обратим внимание на следующие из них:

– требовать в соответствии с законодательством о налогах и сборах от налогового агента документы по формам и (или) форматам в электронной форме, установленным государственными органами и органами местного самоуправления, служащие основаниями для исчисления, удержания и перечисления налогов, а также документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность удержания и перечисления налогов (подпункт 1 пункта 1 статьи 31 НК РФ);

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– производить выемку документов у налогового агента при проведении налоговых проверок в случаях, когда есть достаточные основания полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты, изменены или заменены (подпункт 3 пункта 1 статьи 31 НК РФ);

– вызывать на основании письменного уведомления в налоговые органы налоговых агентов для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием и перечислением) ими налогов и сборов либо в связи с налоговой проверкой, а также в иных случаях, связанных с исполнением ими законодательства о налогах и сборах (подпункт 4 пункта 1 статьи 31 НК РФ);

– приостанавливать операции по счетам налогового агента в банках и налагать арест на имущество налогового агента в порядке, предусмотренном НК РФ (подпункт 5 пункта 1 статьи 31 НК РФ);

– требовать от налоговых агентов, их представителей устранения выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах и контролировать выполнение указанных требований (подпункт 8 пункта 1 статьи 31 НК РФ).

В связи с этим ни в коей мере нельзя забывать и об обязанностях налоговых органов, предусмотренных статьей 32 НК РФ. Вот лишь некоторые из них:

– бесплатно информировать (в том числе в письменной форме) налоговых агентов о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и о принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также представлять формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснять порядок их заполнения (подпункт 4 пункта 1 статьи 32 НК РФ). Эта обязанность налоговиков перекликается с правом, предоставленным налогоплательщикам подпунктом 1 пункта 1 статьи 21 НК РФ, о чем напомнили финансисты в Письме Минфина России от 03.10.2016 г. № 03-11-06/2/57538, рассматривая вопрос об обращении налогоплательщиков в налоговый орган за разъяснениями по вопросам налогового законодательства;

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– принимать решения о возврате налогоплательщику, налоговому агенту сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, пеней и штрафов, направлять оформленные на основании этих решений поручения соответствующим территориальным органам Федерального казначейства для исполнения и осуществлять зачет сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, пеней и штрафов в порядке, предусмотренном НК РФ (подпункт 7 пункта 1 статьи 32 НК РФ);

– направлять налоговому агенту копии акта налоговой проверки и решения налогового органа, а также в случаях, предусмотренных НК РФ, налоговое уведомление и (или) требование об уплате налога и сбора (подпункт 9 пункта 1 статьи 32 НК РФ);

– представлять налоговому агенту по его запросу справки о состоянии расчетов указанного лица по налогам, пеням, штрафам, процентам и справки об исполнении обязанности по уплате налогов, пеней, штрафов, процентов на основании данных налогового органа (подпункт 10 пункта 1 статьи 32 НК РФ) (справка о состоянии расчетов по налогам, сборам, пеням, штрафам, процентам передается (направляется) указанному лицу (его представителю) в течение пяти дней, справка об исполнении обязанности по уплате налогов, сборов, пеней, штрафов, процентов – в течение десяти дней со дня поступления в налоговый орган соответствующего запроса);

– осуществлять по заявлению налогового агента совместную сверку расчетов по налогам, пеням, штрафам, процентам. Результаты совместной сверки расчетов оформляются актом, который вручается (направляется по почте заказным письмом) или передается налоговому агенту в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи в течение следующего дня после дня составления такого акта (подпункт 11 пункта 1 статьи 32 НК РФ);

– по заявлению налогового агента выдавать копии решений, принятых налоговым органом в отношении этого налогового агента (подпункт 12 пункта 1 статьи 32 НК РФ).

Обязанности, возложенные на налоговых агентов, определены статьей 24 НК РФ, согласно которой налоговые агенты должны:

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– правильно и своевременно исчислять, удерживать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять налоги в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующие счета Федерального казначейства;

– письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог и о сумме задолженности налогоплательщика в течение одного месяца со дня, когда налоговому агенту стало известно о таких обстоятельствах;

– вести учет начисленных и выплаченных налогоплательщикам доходов, исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему Российской Федерации налогов, в том числе по каждому налогоплательщику;

– представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля над правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов;

– в течение четырех лет обеспечивать сохранность документов, необходимых для исчисления, удержания и перечисления налогов.

Помимо перечисленных выше обязанностей налоговые агенты несут также другие обязанности, предусмотренные НК РФ. В частности, налоговые агенты по НДФЛ обязаны сообщать налогоплательщикам о фактах излишнего удержания налога и суммах излишне удержанного НДФЛ, на что указывает пункт 1 статьи 231 НК РФ. Причем на такие действия закон отводит налоговому агенту по НДФЛ всего десять дней со дня обнаружения такого факта.

За неисполнение или ненадлежащее исполнение возложенных на него обязанностей налоговый агент несет ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации (пункт 5 статьи 24 НК РФ).

Статья 87 НК РФ предусматривает два вида налоговых проверок налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов и налоговых агентов:

– камеральные налоговые проверки;

– выездные налоговые проверки.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Целью этих налоговых проверок является контроль над соблюдением налогоплательщиком, плательщиком сборов, плательщиком страховых взносов или налоговым агентом законодательства о налогах и сборах.

Общие положения и порядок проведения камеральных налоговых проверок регламентирует статья 88 НК РФ, пунктом 10 которой установлено, что правила, предусмотренные для налогоплательщиков, распространяются и на налоговых агентов.

Порядок проведения выездных налоговых проверок налогоплательщиков регулирует статья 89 НК РФ, в силу пункта 17 которой выездные налоговые проверки проводятся аналогично и в отношении налоговых агентов.

При этом одно лицо может быть проверено в ходе одной выездной налоговой проверки сразу и в качестве налогоплательщика, и в качестве плательщика сборов, и в качестве плательщика страховых взносов, и в качестве налогового агента. Проведение за один и тот же период выездной налоговой проверки организации как налогоплательщика и выездной налоговой проверки этой же организации как налогового агента не противоречит положениям НК РФ.

Исходя из вышесказанного, важным представляется рассмотрение вопроса о нарушениях, выявленных в ходе налоговой проверки не только налогоплательщиков, но и налоговых агентов.

Если налогоплательщик является налоговым агентом и не удержал и (или) не перечислил налог, то он понесет ответственность в соответствии со статьей 123 НК РФ. Так, неправомерное неудержание и (или) неперечисление (неполное удержание и (или) перечисление) в установленный НК РФ срок сумм НДФЛ, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом, влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению.

Более того, налоговому агенту, не перечислившему в установленный срок сумму удержанного у налогоплательщика налога в бюджет, не удастся избежать и начисления пени, на что указывает статья 75 НК РФ. Пеня начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по перечислению налога,

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

начиная со следующего за установленным налоговым законодательством дня уплаты налога.

Имейте в виду, что арбитры считают вполне правомерным начисление пени даже в том случае, если налоговый агент не произвел удержание налога у налогоплательщика. На это указывает пункт 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации», в котором также сказано, что с налогового агента, не удержавшего налог из денежных средств налогоплательщика, могут быть взысканы пени за период с момента, когда налог должен был быть им удержан и перечислен в бюджет, до наступления срока, в который обязанность по уплате налога должна быть исполнена налогоплательщиком самостоятельно по итогам соответствующего налогового периода.

Обращаем Ваше внимание на то, что в НК РФ в отношении исчисления и уплаты НДФЛ налоговыми агентами при выплате доходов по государственным ценным бумагам, муниципальным ценным бумагам, а также по эмиссионным ценным бумагам, выпущенным российскими организациями, выплачиваемых иностранным организациям, действующим в интересах третьих лиц, установлены особенности проведения налоговых проверок.

Так, согласно статье 214.8 НК РФ при проведении камеральной и (или) выездной налоговой проверки правильности исчисления и уплаты налога налоговым агентом в соответствии со статьей 214.6 НК РФ налоговые органы вправе запрашивать в порядке, предусмотренном НК РФ, документы, перечисленные в пункте 1 названной статьи, а именно:

1) копии документов, удостоверяющих личность физического лица, осуществлявшего на дату, определенную решением российской организации о выплате дохода по ценным бумагам, права по ценным бумагам российской организации (ценным бумагам иностранной организации, удостоверяющим права в отношении акций этой российской организации);

2) копии документов, удостоверяющих личность физического лица, в чьих интересах доверительный управляющий осущест-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

влял на дату, определенную решением российской организации о выплате дохода по ценным бумагам, права по ценным бумагам такой российской организации (ценным бумагам иностранной организации, удостоверяющим права в отношении акций российской организации);

3) копии и оригиналы документов, подтверждающих осуществление физическим лицом на дату, определенную решением российской организации о выплате дохода по ценным бумагам, прав по ценным бумагам такой российской организации (ценным бумагам иностранной организации, удостоверяющим права в отношении акций российской организации), а также документы, подтверждающие налоговое резидентство такого лица.

По мнению Минфина России, изложенному в Письме от 01.12.2014 г. № 03-08-13/61294 «О порядке налогообложения доходов в виде дивидендов», документы, подтверждающие налоговое резидентство, необходимы к представлению налоговому агенту на момент проведения налоговых проверок в случае применения налоговым агентом льгот и освобождений, предусмотренных НК РФ или международным договором Российской Федерации;

4) копии и оригиналы документов, подтверждающих осуществление доверительным управляющим на дату, определенную решением российской организации о выплате дохода по ценным бумагам, прав по ценным бумагам такой российской организации (ценным бумагам иностранной организации, удостоверяющим права в отношении акций российской организации) в интересах физического лица, а также документы, подтверждающие налоговое резидентство такого лица;

5) иные документы, подтверждающие правильность исчисления и уплаты налога, в том числе документы, подтверждающие достоверность информации, представленной иностранными организациями, действующими в интересах третьих лиц.

Обратите внимание, что перечень документов, которые могут быть истребованы налоговым органом, является открытым, то есть при проверке дополнительно могут быть запрошены документы, подтверждающие право налогоплательщика на применение соответствующих налоговых ставок и льгот, предусмотренных между-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

народными соглашениями об избежании двойного налогообложения. На это указывает Минфин России в Письме от 09.01.2014 г. № 03-08-05/82 и в этом же письме отмечает, что закрытый перечень документов, которые могут быть запрошены налоговыми органами, не определен.

В силу пункта 2 статьи 214.8 НК РФ требование о представлении вышеперечисленных документов должно быть направлено налоговому агенту, который осуществил исчисление, удержание и уплату соответствующего налога, в порядке, предусмотренном статьей 93 НК РФ. Если у налогового агента отсутствуют истребуемая информация и (или) документы, налоговый агент должен направить иностранным организациям, действующим в интересах третьих лиц, которым была осуществлена выплата дохода по ценным бумагам российских организаций, запрос о представлении таких документов. Заметим, вышеуказанные документы также могут быть запрошены налоговыми органами у уполномоченного органа иностранного государства в случаях, предусмотренных международными договорами Российской Федерации.

Обратите внимание, что документы, истребованные в соответствии со статьей 214.8 НК РФ, подлежат представлению в налоговый орган не позднее трех месяцев со дня получения налоговым агентом соответствующего требования. При этом срок представления документов может быть продлен решением налогового органа, но не более чем на три месяца.

Несколько слов следует сказать и об отчетности по НДФЛ, представляемой налоговыми агентами.

В соответствии с пунктом 2 статьи 230 НК РФ налоговые агенты представляют в налоговый орган по месту своего учета:

– документ, содержащий сведения о доходах физических лиц истекшего налогового периода и суммах налога, исчисленного, удержанного и перечисленного в бюджетную систему Российской Федерации за этот налоговый период по каждому физическому лицу, ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом (далее – сведения по форме 2-НДФЛ), по форме, форматам и в порядке, утвержденным Приказом ФНС России от 30.10.2015 г. № ММВ-7-11/485@ «Об утверждении

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

формы сведений о доходах физического лица, порядка заполнения и формата ее представления в электронной форме»;

– расчет сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом (далее – расчет по форме 6-НДФЛ, расчет), за первый квартал, полугодие, девять месяцев – не позднее последнего дня месяца, следующего за соответствующим периодом, за год – не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, по форме, форматам и в порядке, утвержденным Приказом ФНС России от 14.10.2015 г. № ММВ-7-11/450@ «Об утверждении формы расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, порядка ее заполнения и представления, а также формата представления расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, в электронной форме».

Положениями статьи 88 НК РФ регламентирован порядок проведения камеральной налоговой проверки налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа. И мы уже отмечали в нашей статье, что правила, предусмотренные статьей 88 НК РФ, распространяются также на налоговых агентов.

Таким образом, выявление недостоверных сведений, отраженных налоговым агентом в расчетах по форме 6-НДФЛ, осуществляется налоговым органом в рамках проведения камеральной налоговой проверки представленного налоговым агентом расчета в соответствии со статьей 88 НК РФ, о чем сказано в Письме ФНС России от 09.08.2016 г. № ГД-4-11/14515 «О налоговой ответственности налоговых агентов».

Кроме того, выявление недостоверных сведений, отраженных налоговым агентом в расчетах по форме 6-НДФЛ, может производиться налоговым органом в рамках проведения выездной налоговой проверки за соответствующий период.

При выявлении недостоверных сведений, отраженных налоговым агентом в расчетах по форме 6-НДФЛ, вне рамок камеральных и выездных налоговых проверок производство по делу о

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

предусмотренных НК РФ налоговых правонарушениях осуществляется в порядке, установленном статьей 101.4 НК РФ.

Сведения по форме 2-НДФЛ в соответствии со статьей 80 НК РФ не являются налоговой декларацией (расчетом), и проведение камеральной налоговой проверки указанных сведений НК РФ не предусмотрено. Таким образом, НК РФ не установлен предельный срок для выявления налоговым органом недостоверных сведений, отраженных налоговым агентом в сведениях по форме 2-НДФЛ.

При выявлении фактов представления сведений по форме 2-НДФЛ, содержащих недостоверные сведения, производство по делу о предусмотренных НК РФ налоговых правонарушениях осуществляется в порядке, установленном статьей 101.4 НК РФ.

В случае выявления налоговым органом недостоверных сведений, отраженных налоговым агентом в сведениях по форме 2-НДФЛ, в рамках проведения выездной налоговой проверки за соответствующий период, производство по делу о предусмотренных НК РФ налоговых правонарушениях осуществляется в порядке, установленном статьей 101 НК РФ.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Доходы, учитываемые и не учитываемые при налогообложении НДФЛ

Согласно налоговому законодательству доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая, в частности, в соответствии с главой 23 «Налог на доходы физических лиц» Налогового кодекса Российской Федерации.

В данной главе рассмотрим, какие доходы учитываются для целей налогообложения НДФЛ, а какие нет.

Перечень доходов, признаваемых таковыми в целях главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), содержится в статье 208 НК РФ.

Все доходы, полученные физическим лицом, делятся на две группы:

- доходы, учитываемые при налогообложении (статья 208 НК РФ);
- доходы, не учитываемые при налогообложении (пункты 2, 5 статьи 208 НК РФ, статьи 215, 217 НК РФ).

При этом доходы, которые учитываются при налогообложении, подразделяются на (статьи 208, 209 НК РФ):

- доходы от источников в Российской Федерации;
- доходы от источников за пределами Российской Федерации.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

К доходам, полученным от источников в Российской Федерации, относятся:

● дивиденды и проценты, полученные от российской организации, а также проценты, полученные от российских индивидуальных предпринимателей и (или) иностранной организации в связи с деятельностью ее обособленного подразделения в Российской Федерации (подпункт 1 пункта 1 статьи 208 НК РФ).

Согласно пункту 1 статьи 43 НК РФ дивидендом признается любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения (в том числе в виде процентов по привилегированным акциям), по принадлежащим акционеру (участнику) акциям (долям) пропорционально долям акционеров (участников) в уставном (складочном) капитале этой организации. К дивидендам также относятся любые доходы, получаемые из источников за пределами Российской Федерации, относящиеся к дивидендам в соответствии с законодательствами иностранных государств.

Процентами признается любой заранее заявленный (установленный) доход, в том числе в виде дисконта, полученный по долговому обязательству любого вида (независимо от способа его оформления). При этом процентами признаются, в частности, доходы, полученные по денежным вкладам и долговым обязательствам (пункт 3 статья 43 НК РФ);

● страховые выплаты при наступлении страхового случая, в том числе периодические страховые выплаты (ренты, аннуитеты) и (или) выплаты, связанные с участием страхователя в инвестиционном доходе страховщика, а также выкупные суммы, полученные от российской организации и (или) от иностранной организации в связи с деятельностью ее обособленного подразделения в Российской Федерации (подпункт 2 пункта 1 статьи 208 НК РФ);

● доходы, полученные от использования в Российской Федерации авторских или смежных прав (подпункт 3 пункта 1 статьи 208 НК РФ);

Согласно статье 1255 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) авторскими правами признаются

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

интеллектуальные права на произведения науки, литературы и искусства (статья 1259 ГК РФ), которые включают в себя:

– исключительное право на произведение;

– право авторства;

– право автора на имя;

– право на неприкосновенность произведения;

– право на обнародование произведения.

Кроме того, в некоторых случаях интеллектуальные права включают в себя другие права, в том числе право автора на вознаграждение за служебное произведение, право на отзыв, право следования, право доступа к произведениям изобразительного искусства.

Исключительное право на произведение, созданное творческим трудом, первоначально возникает у его автора, что следует из пункта 3 статьи 1228 ГК РФ. Это право может быть передано автором другому лицу по договору, а также может перейти к другим лицам по иным основаниям, установленным законом. Автору произведения принадлежит право авторства, а в случаях, предусмотренных гражданским законодательством, право на имя и иные личные неимущественные права. Право авторства, право на имя и иные личные неимущественные права автора неотчуждаемы и непередаваемы, причем отказ от этих прав ничтожен (пункт 2 статьи 1228 ГК РФ).

Смежными правами являются интеллектуальные права на результаты исполнительской деятельности (исполнения), на фонограммы, на сообщение в эфир или по кабелю радио– и телепередач (вещание организаций эфирного и кабельного вещания), на содержание баз данных, а также на произведения науки, литературы и искусства, впервые обнародованные после их перехода в общественное достояние (статья 1303 ГК РФ).

К смежным правам относится исключительное право, а в случаях, предусмотренных ГК РФ, относятся также личные неимущественные права.

Смежные права осуществляются с соблюдением авторских прав на произведения науки, литературы и искусства, использованные при создании объектов смежных прав. Смежные права

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

признаются и действуют независимо от наличия и действия авторских прав на такие произведения. Перечень объектов смежных прав содержится в статье 1304 ГК РФ;

● доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества, находящегося в Российской Федерации (подпункт 4 пункта 1 статьи 208 НК РФ).

Если арендатором недвижимого имущества, находящегося в Российской Федерации, является российская организация, и эта организация выплачивает физическому лицу – иностранному гражданину арендную плату за арендуемое у него помещение, то она признается налоговым агентом в отношении таких доходов физического лица и, соответственно, должна исполнять обязанности по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет налога на доходы физических лиц в порядке, предусмотренном статьей 226 НК РФ (Письмо Минфина России от 24.10.2014 г. № 03-04-06/53928);

● доходы от реализации (подпункт 5 пункта 1 статьи 208 НК РФ):

● недвижимого имущества, находящегося в Российской Федерации.

К недвижимым вещам (недвижимое имущество, недвижимость) относятся земельные участки, участки недр и все, что прочно связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе здания, сооружения, объекты незавершенного строительства. Также к недвижимым вещам относятся подлежащие государственной регистрации воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания. Законом к недвижимым вещам может быть отнесено и иное имущество. К недвижимым вещам относятся жилые и нежилые помещения, а также предназначенные для размещения транспортных средств части зданий или сооружений (машиноместа), если границы таких помещений, частей зданий или сооружений описаны в установленном законодательством о государственном кадастровом учете порядке (пункт 1 статьи 130 ГК РФ);

в Российской Федерации акций или иных ценных бумаг, а также долей участия в уставном капитале организаций.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Исходя из разъяснений, изложенных в Письме Минфина России от 04.04.2014 г. № 03-04-07/15250, направленном Письмом ФНС России от 14.04.2014 г. № БС-4-11/7093 «О налогообложении доходов физических лиц», организации, признаваемые налоговыми агентами при осуществлении операций с ценными бумагами и операций с производными финансовыми инструментами, а также при осуществлении выплат по ценным бумагам, перечислены в подпунктах 1 – 7 пункта 2 статьи 226.1 НК РФ.

Если выкуп акций осуществляла организация, не названная в указанных нормах, то такая организация налоговым агентом не признается.

Значит, исчислить и уплатить налог на доходы физических лиц в данном случае обязан налогоплательщик;

в Российской Федерации акций, иных ценных бумаг, долей участия в уставном капитале организаций, полученные от участия в инвестиционном товариществе;

прав требования к российской организации или иностранной организации в связи с деятельностью ее обособленного подразделения на территории Российской Федерации;

иного имущества, находящегося в Российской Федерации и принадлежащего физическому лицу;

● вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия в Российской Федерации (подпункт 6 пункта 1 статьи 208 НК РФ). При этом вознаграждение директоров и иные аналогичные выплаты, получаемые членами органа управления организации (совета директоров или иного подобного органа) – налогового резидента Российской Федерации, местом нахождения (управления) которой является Российская Федерация, рассматриваются как доходы, полученные от источников в Российской Федерации, независимо от места, где фактически исполнялись возложенные на этих лиц управленческие обязанности или откуда производились выплаты указанных вознаграждений;

● вознаграждение и иные выплаты за исполнение трудовых обязанностей, получаемые членами экипажей судов, плавающих

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

под Государственным флагом Российской Федерации (подпункт 6.1 пункта 1 статьи 208 НК РФ).

В Письме Минфина России от 15.08.2014 г. № 03-04-06/41078 уточняется, что вознаграждение за исполнение трудовых обязанностей членами экипажей судов, плавающих под Государственным флагом Российской Федерации, подлежит обложению налогом на доходы физических лиц по ставке 13 процентов независимо от времени нахождения указанных лиц в Российской Федерации и за ее пределами.

Исчисление, удержание и уплата налога на доходы физических лиц в отношении указанных доходов осуществляются налоговым агентом – организацией, выплачивающей такие доходы.

Квалификация источника доходов физических лиц, не являющихся членами экипажей судов, плавающих под Государственным флагом Российской Федерации, и определение их налогового статуса осуществляются в общем порядке, установленном главой 23 НК РФ;

- пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты, полученные налогоплательщиком в соответствии с действующим российским законодательством или полученные от иностранной организации в связи с деятельностью ее обособленного подразделения в Российской Федерации (подпункт 7 пункта 1 статьи 208 НК РФ);
- доходы, полученные от использования любых транспортных средств, включая морские, речные, воздушные суда и автомобильные транспортные средства, в связи с перевозками в Российской Федерации и (или) из Российской Федерации или в ее пределах, а также штрафы и иные санкции за простой (задержку) таких транспортных средств в пунктах погрузки (выгрузки) в Российской Федерации (подпункт 8 пункта 1 статьи 208 НК РФ);
- доходы, полученные от использования трубопроводов, линий электропередачи (ЛЭП), линий оптико-волоконной и (или) беспроводной связи, иных средств связи, включая компьютерные сети, на территории Российской Федерации (подпункт 9 пункта 1 статьи 208 НК РФ);

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

• выплаты правопреемникам умерших застрахованных лиц в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации об обязательном пенсионном страховании (подпункт 9.1 пункта 1 статьи 208 НК РФ);

• иные доходы, получаемые налогоплательщиком в результате осуществления им деятельности в Российской Федерации (подпункт 10 пункта 1 статьи 208 НК РФ).

Не относятся к доходам, полученным от источников в Российской Федерации, согласно пункту 2 статьи 208 НК РФ, доходы физического лица, полученные им в результате проведения внешнеторговых операций (включая товарообменные), совершаемых исключительно от имени и в интересах этого физического лица и связанных исключительно с закупкой (приобретением) товара (выполнением работ, оказанием услуг) в Российской Федерации, а также с ввозом товара на территорию Российской Федерации. Следовательно, такие доходы не учитываются при налогообложении и не облагаются налогом на доходы физических лиц.

Это положение применяется в отношении операций, связанных с ввозом товара на территорию Российской Федерации в таможенной процедуре выпуска для внутреннего потребления, только в том случае, если соблюдаются следующие условия:

• поставка товара осуществляется физическим лицом не из мест хранения (в том числе таможенных складов), находящихся на территории Российской Федерации;

• товар не продается через обособленное подразделение иностранной организации в Российской Федерации.

В случае если не выполняется хотя бы одно из указанных условий доходом, полученным от источников в Российской Федерации, в связи с реализацией товара, признается часть полученных доходов, относящаяся к деятельности физического лица в Российской Федерации.

При последующей реализации товара, приобретенного физическпм лицом по внешнеторговым операциям, к доходам такого физического лица, полученным от источников в Российской Федерации, относятся доходы от любой продажи этого товара, включая его перепродажу или залог, с находящихся на террито-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

рии Российской Федерации, принадлежащих этому физическому лицу, арендуемых или используемых им складов либо других мест нахождения и хранения такого товара, за исключением его продажи за пределами Российской Федерации с таможенных складов.

К доходам, полученным от источников за пределами Российской Федерации, относятся:

- дивиденды и проценты, полученные от иностранной организации, за исключением процентов, предусмотренных подпунктом 1 пункта 1 статьи 208 НК РФ, а также выплаты по представляемым ценным бумагам, полученные от эмитента российских депозитарных расписок (подпункт 1 пункта 3 статьи 208 НК РФ);

Минфин России в Письме от 23.01.2015 г. № 03-04-06/1796 разъясняет, что в соответствии с пунктом 3 статьи 208 НК РФ для целей главы 23 НК РФ дивиденды, полученные от иностранной организации, относятся к доходам, полученным от источников за пределами Российской Федерации. При этом форма выплаты дивидендов значения не имеет.

Объектом налогообложения для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, согласно пункту 2 статьи 209 НК РФ, признается доход, полученный налогоплательщиками от источников в Российской Федерации.

Из изложенного следует, что, если физическое лицо не признается налоговым резидентом Российской Федерации в соответствии со статьей 207 НК РФ, его доходы в виде дивидендов, полученных от иностранной организации, не подлежат обложению налогом на доходы физических лиц в Российской Федерации;

- страховые выплаты при наступлении страхового случая, полученные от иностранной организации, за исключением страховых выплат, предусмотренных подпунктом 2 пункта 1 статьи 208 НК РФ (подпункт 2 пункта 3 статьи 208 НК РФ);
- доходы от использования за пределами Российской Федерации авторских или смежных прав (подпункт 3 пункта 3 статьи 208 НК РФ).

В Письме УФНС России по городу Москве от 25.12.2008 г. № 18-14/4/121074 сказано, что доход, полученный от использова-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ния за рубежом авторских прав на созданные физическим лицом программы для электронно-вычислительной техники, в том числе для мобильных телефонов, относится к доходам от источников за пределами Российской Федерации;

● доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества, находящегося за пределами Российской Федерации (подпункт 4 пункта 3 статьи 208 НК РФ).

Из Письма Минфина России от 23.03.2012 г. № 03-07-08/84 следует, что если российская организация приобрела в аренду автомобиль без экипажа у иностранного физического лица, не являющегося налоговым резидентом Российской Федерации, то при выплате такому физическому лицу арендной платы по договору аренды автомобиля обязанности, предусмотренные для налоговых агентов статьями 226 и 230 НК РФ, не возникают;

● доходы от реализации (подпункт 5 пункта 3 статьи 208 НК РФ):

недвижимого имущества, находящегося за пределами Российской Федерации;

за пределами Российской Федерации акций или иных ценных бумаг, а также долей участия в уставных капиталах иностранных организаций;

прав требования к иностранной организации, за исключением прав требования, указанных в абзаце 4 подпункта 5 пункта 1 статьи 208 НК РФ;

иного имущества, находящегося за пределами Российской Федерации.

● вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия за пределами Российской Федерации (подпункт 6 пункта 3 статьи 208 НК РФ). При этом вознаграждение директоров и иные аналогичные выплаты, получаемые членами органа управления иностранной организации (совета директоров или иного подобного органа), рассматриваются как доходы от источников, находящихся за пределами Российской Федерации, независимо от места, где фактически исполнялись возложенные на этих лиц управленческие обязанности.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Минфин России в Письмах от 02.04.2015 г. № 03-04-06/18203, от 18.03.2015 г. № 03-04-06/14702 уточняет, что если российская организация заключила договор с физическим лицом, не являющимся резидентом Российской Федерации, то доход в виде вознаграждения за выполнение трудовых обязанностей за пределами Российской Федерации, не подлежит обложению НДФЛ в Российской Федерации;

- пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты, полученные налогоплательщиком в соответствии с законодательством иностранных государств (подпункт 7 пункта 3 статьи 208 НК РФ);
- доходы, полученные от использования любых транспортных средств, включая морские, речные, воздушные суда и автомобильные транспортные средства, а также штрафы и иные санкции за простой (задержку) таких транспортных средств в пунктах погрузки (выгрузки), за исключением предусмотренных подпунктом 8 пункта 1 статьи 208 НК РФ (подпункт 8 пункта 3 статьи 208 НК РФ);
- суммы прибыли контролируемой иностранной компании, определяемые в соответствии с НК РФ, – для физических лиц, признаваемых в соответствии с НК РФ контролирующими лицами этой компании (подпункт 8.1 пункта 3 статьи 208 НК РФ).

Согласно пункту 1 статьи 25.15 НК РФ сумма прибыли контролируемой иностранной компании (далее – организация) рассчитывается в соответствии со статьей 309.1 НК РФ.

Контролирующим лицом организации по общему правилу в силу пункта 3 статьи 25.13 НК РФ признаются следующие лица:

– физическое лицо, доля участия которого в этой организации составляет более 25 процентов;

– физическое лицо, доля участия которого в организации (совместно с супругами и несовершеннолетними детьми) составляет более 10 процентов, если доля участия всех лиц, признаваемых налоговыми резидентами Российской Федерации, в этой организации (включая супругов и несовершеннолетних детей) составляет более 50 процентов.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

При этом доля участия физического лица в организации определяется в соответствии с порядком, предусмотренным статьей 105.2 НК РФ. При определении доли физического лица в организации учитываются единоличное участие и участие совместно с супругами и несовершеннолетними детьми (пункт 5 статьи 25.13 НК РФ).

Не признается контролирующим лицом организации лицо, участие которого в этой организации реализовано исключительно через прямое и (или) косвенное участие в одной или нескольких публичных компаниях, являющихся российскими организациями (пункт 4 статьи 25.13 НК РФ).

Контролирующим лицом также признается лицо, в отношении доли участия которого в организации не соблюдаются условия, установленные пунктом 3 статьи 25.13 НК РФ, но при этом осуществляющее контроль над такой организацией в своих интересах или в интересах своего супруга и несовершеннолетних детей (пункт 6 статьи 25.13 НК РФ).

Осуществлением контроля над организацией признается оказание или возможность оказывать определяющее влияние на решения, принимаемые этой организацией в отношении распределения полученной организацией прибыли (дохода) после налогообложения в силу прямого или косвенного участия в такой организации, участия в договоре (соглашении), предметом которого является управление этой организацией, или иных особенностей отношений между лицом и этой организацией и (или) иными лицами (пункт 7 статьи 25.13 НК РФ).

Лицо, признаваемое налоговым резидентом Российской Федерации, вправе самостоятельно признать себя контролирующим лицом организации по основаниям, предусмотренным пунктом 3 или 6 статьи 25.13 НК РФ. В этом случае лицо, признавшее себя контролирующим лицом, направляет в налоговый орган по месту своего учета соответствующее уведомление в порядке, предусмотренном статьей 25.14 НК РФ.

- иные доходы, получаемые налогоплательщиком в результате осуществления им деятельности за пределами Российской Федерации (подпункт 9 пункта 3 статьи 208 НК РФ).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Обратите внимание, что если положения НК РФ не позволяют однозначно отнести полученные налогоплательщиком доходы к доходам, полученным от источников в Российской Федерации, либо к доходам от источников за пределами Российской Федерации, отнесение дохода к тому или иному источнику осуществляется Минфином России (пункт 4 статьи 208 НК РФ).

Так, например, Минфин России в Письме от 02.11.2011 г. № 03-04-06/6-297 при ответе на вопрос к какому виду доходов относится материальная помощь, выплаченная работнику, который трудится за границей и не является налоговым резидентом Российской Федерации, указал, что данная выплата относится к доходам, полученным от источников в Российской Федерации, поскольку, не являясь вознаграждением за выполнение трудовых обязанностей, производится российской организацией – работодателем. Аналогичные разъяснения в отношении выплачиваемых российскими организациями стимулирующих премий, отпускных, а также сумм оплаты питания сотрудников, место постоянной работы которых находится за границей, даны в Письмах Минфина России от 21.09.2012 г. № 03-04-06/6-286, от 11.04.2013 г. № 03-04-06/11979, от 11.01.2013 г. № 03-04-06/6-3.

Также чиновники относят к доходам от источников в Российской Федерации вознаграждение, получаемое российскими гражданами за работу в расположенных на территории Российской Федерации посольствах иностранных государств (Письмо Минфина России от 30.07.2012 г. № 03-04-08/4-234).

В аналогичном порядке определяется доля указанных доходов, которая может быть отнесена к доходам от источников в Российской Федерации, и доля, которая может быть отнесена к доходам от источников за пределами Российской Федерации (пункт 4 статьи 208 НК РФ, Письмо Минфина России от 26.09.2012 г. № 03-04-06/4-292).

Согласно пункту 5 статьи 208 НК РФ в целях главы 23 НК РФ доходами не признаются доходы от операций, связанных с имущественными и неимущественными отношениями физических лиц, признаваемых членами семьи и (или) близкими родственниками по прямой восходящей и нисходящей линии (родителями и деть-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ми, дедушкой, бабушкой и внуками) в соответствии с Семейным кодексом Российской Федерации, за исключением доходов, полученных указанными физическими лицами в результате заключения между этими лицами договоров гражданско-правового характера или трудовых соглашений.

В целях главы 23 НК РФ доходами также не признаются доходы в виде сумм налогов, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов, уплаченных в соответствии с НК РФ за налогоплательщика иным физическим лицом.

Отметим, что некоторые виды доходов освобождены от налогообложения НДФЛ. Перечень таких доходов, как уже было сказано выше, предусмотрен статьями 215 НК РФ и 217 НК РФ. При этом перечень освобождаемых от налогообложения доходов является закрытым (статьи 215 и 217 НК РФ). Таким образом, доходы, не поименованные в указанном перечне, подлежат налогообложению НДФЛ в общеустановленном порядке.

Доходы, не подлежащие налогообложению НДФЛ (кроме компенсаций и пособий)

Перечень доходов, подлежащих обложению налогом на доходы физических лиц, содержится в статье 208 Налогового кодекса Российской Федерации. Но имеются доходы, которые освобождаются от обложения указанным налогом на основании статьи 217 Налогового кодекса Российской Федерации.

В данной главе рассмотрим виды доходов, освобождаемых от налогообложения, за исключением пособий и компенсаций, которым будет посвящена отдельная статья.

Итак, как уже было сказано выше, перечень доходов, не подлежащих обложению налогом на доходы физических лиц (далее – НДФЛ), приведен в статье 217 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ).

К таким доходам, то есть к доходам, не подлежащим налогообложению, относятся:

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

● пенсии по государственному пенсионному обеспечению, страховые пенсии, фиксированная выплата к страховой пенсии (с учетом повышения фиксированной выплаты к страховой пенсии) и накопительная пенсия, назначаемые в порядке, установленном действующим законодательством, социальные доплаты к пенсиям, выплачиваемые в соответствии с законодательством Российской Федерации и законодательством субъектов Российской Федерации (пункт 2 статьи 217 НК РФ).

Федеральным законом от 17.07.1999 г. № 178-ФЗ «О государственной социальной помощи» (далее – Закон № 178-ФЗ) установлено, что социальная доплата к пенсии предоставляется гражданину (пенсионеру) в виде денежной суммы к пенсии с учетом денежных выплат и отдельных мер социальной поддержки, предоставляемых в натуральной форме, которые предусмотрены указанным законом, иными федеральными законами, законами и иными нормативными правовыми актами субъектов Российской Федерации, до величины прожиточного минимума пенсионера, установленной в соответствии с пунктом 4 статьи 4 Федерального закона от 24.10.1997 г. № 134-ФЗ «О прожиточном минимуме в Российской Федерации» в субъектах Российской Федерации по месту его жительства или месту пребывания, за счет средств соответствующих бюджетов бюджетной системы Российской Федерации. Социальная доплата к пенсии состоит из федеральной социальной доплаты к пенсии или региональной социальной доплаты к пенсии.

Следовательно, федеральная или региональная социальная доплата к пенсии, предоставленная неработающему гражданину (пенсионеру) по месту его проживания (пребывания) за счет средств соответствующих бюджетов бюджетной системы Российской Федерации до величины прожиточного минимума пенсионера в Российской Федерации либо в субъекте Российской Федерации, не подлежит налогообложению НДФЛ.

Аналогичное мнение высказано в Письме Минфина России от 06.06.2013 г. № 03-04-07/21068, направленном Письмом ФНС России от 26.06.2013 г. № ЕД-4-3/11592 «О направлении письма Минфина России».

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

• Выплаты, производимые добровольцам в рамках гражданско-правовых договоров, предметом которых является безвозмездное выполнение работ, оказание услуг, на возмещение расходов добровольцев, связанных с исполнением таких договоров, на наем жилого помещения, на проезд к месту осуществления благотворительной деятельности и обратно, на питание (за исключением расходов на питание в сумме, превышающей размеры суточных, предусмотренные пунктом 3 статьи 217 НК РФ), на оплату средств индивидуальной защиты, на уплату страховых взносов на добровольное медицинское страхование, связанное с рисками для здоровья добровольцев при осуществлении ими добровольческой деятельности (пункт 3.1 статьи 217 НК РФ).

В соответствии со статьей 1 Федерального закона от 11.08.1995 г. № 135-ФЗ «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях» (далее – Закон № 135-ФЗ) добровольная деятельность граждан по бескорыстному выполнению работ, предоставлению услуг, оказанию иной поддержки признается благотворительной деятельностью. При этом добровольцами признаются физические лица, осуществляющие благотворительную деятельность в форме безвозмездного выполнения работ, оказания услуг (добровольческой деятельности) (статья 5 Закона № 135-ФЗ).

Согласно Письму Минфина России от 08.11.2013 г. № 03-04-06/47861 при применении освобождения от налогообложения, предусмотренного пунктом 3.1 статьи 217 НК РФ, необходимо иметь в виду, что в соответствии с Законом № 135-ФЗ между юридическим лицом и добровольцем должен быть заключен гражданско-правовой договор, и при этом предметом такого договора должно являться безвозмездное выполнение добровольцем работ и (или) оказание услуг в рамках благотворительной деятельности этого юридического лица. Также необходимо принимать во внимание цели благотворительной деятельности, перечень которых приведен в пункте 1 статьи 2 Закона № 135-ФЗ.

• Доходы в натуральной форме, полученные волонтерами по гражданско-правовым договорам, которые заключаются с FIFA, дочерними организациями FIFA, Организационным комитетом

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

«Россия-2018» и предметом деятельности которых является участие в мероприятиях, предусмотренных Федеральным законом от 07.06.2013 г. № 108-ФЗ «О подготовке и проведении в Российской Федерации чемпионата мира по футболу FIFA 2018 года, Кубка конфедераций FIFA 2017 года и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» (далее – Закон № 108-ФЗ), и выплаты, произведенные волонтерам по указанным договорам, на возмещение понесенных ими расходов при исполнении указанных договоров (пункт 3.3 статьи 217 НК РФ).

Обратите внимание, что положения названного пункта применяются по 31.12.2018 г. включительно, на что указывает пункт 2 статьи 2 Федерального закона от 30.11.2016 г. № 398-ФЗ «О внесении изменения в статью 217 части второй Налогового кодекса Российской Федерации».

● Вознаграждения донорам за сданную кровь, материнское молоко и иную помощь (пункт 4 статьи 217 НК РФ).

Как разъясняет Минфин России в Письме от 29.04.2015 г. № 03-04-06/24892, в соответствии с пунктом 4 статьи 217 НК РФ не подлежат обложению налогом на доходы физических лиц вознаграждения донорам за сданную кровь, материнское молоко и иную донорскую помощь.

Таким образом, вознаграждение, выплачиваемое физическим лицам – донорам за сдачу различного биоматериала на основании договоров о донорстве, относящееся к вознаграждению за «иную донорскую помощь», не подлежит обложению НДФЛ на основании указанной нормы НК РФ.

● Алименты, получаемые налогоплательщиками (пункт 5 статьи 217 НК РФ).

Как отмечает Минфин России в Письме от 11.03.2012 г. № 03-04-05/3-276, исходя из пункта 5 статьи 217 НК РФ, доход физического лица, выплачиваемый по условиям брачного договора после расторжения брака бывшим супругом, освобождается от обложения НДФЛ в случае, когда такие выплаты являются алиментами в соответствии с Семейным кодексом Российской Федерации (далее – СК РФ). В иных случаях такой доход подлежит обложению налогом в установленном порядке.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Аналогичное мнение высказано в Письме Минфина России от 07.03.2012 г. № 03-04-05/3-274.

● Суммы, получаемые налогоплательщиками в виде грантов (безвозмездной помощи), предоставленных для поддержки науки и образования, культуры и искусства в Российской Федерации международными, иностранными и (или) российскими организациями по перечням таких организаций, утверждаемым Правительством Российской Федерации (пункт 6 статьи 217 НК РФ).

В настоящее время Перечень российских организаций, получаемые налогоплательщиками гранты (безвозмездная помощь) которых, предоставленные для поддержки науки, образования, культуры и искусства в Российской Федерации, не подлежат налогообложению, утвержден Постановлением Правительства Российской Федерации от 15.07.2009 г. № 602 (далее – Перечень).

Таким образом, доходы физических лиц – грантополучателей в виде гранта (его части), предоставленного на проведение, к примеру, научных исследований в соответствии с договором, заключенным с организацией, включенной в Перечень, освобождаются от обложения НДФЛ на основании пункта 6 статьи 217 НК РФ. На иные гранты положения названного пункта не распространяются, и такие доходы подлежат обложению НДФЛ в установленном порядке. На это указывает Минфин России в Письме от 17.12.2014 г. № 03-04-06/65128.

● Суммы, получаемые налогоплательщиками в виде (пункт 7 статьи 217 НК РФ):

– международных, иностранных или российских премий за выдающиеся достижения в области науки и техники, образования, культуры, литературы и искусства, туризма, средств массовой информации по перечню премий, утверждаемому Правительством Российской Федерации;

– премий, присужденных высшими должностными лицами субъектов Российской Федерации (руководителями высших исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации) за выдающиеся достижения в указанных областях, по перечням премий, утверждаемым высшими должностными лицами субъектов Российской Федерации (руководи-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

телями высших исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации).

Перечень международных, иностранных и российских премий за выдающиеся достижения в области науки и техники, образования, культуры, литературы, искусства, туризма и средств массовой информации, суммы которых, получаемые налогоплательщиками, не подлежат налогообложению, утвержден Постановлением Правительства Российской Федерации от 06.02.2001 г. № 89.

● Суммы единовременных выплат (в том числе в виде материальной помощи), осуществляемых (пункт 8 статьи 217 НК РФ):

– работодателями членам семьи умершего работника, бывшего работника, вышедшего на пенсию, или работнику, бывшему работнику, вышедшему на пенсию, в связи со смертью члена (членов) его семьи.

В соответствии со статьей 2 СК РФ членами семьи признаются супруги, родители, дети, усыновители и усыновленные.

Системное толкование положений СК РФ, как отмечает Минфин России в Письме от 14.11.2012 г. № 03-04-06/4-318, позволяет включить в понятие члена семьи лиц, связанных взаимными правами и обязанностями, вытекающими из брака, родства, усыновления.

При этом под семьей понимается локализованная социальная группа, в которой предполагаются совместное проживание, ведение хозяйства и тому подобное.

С учетом изложенного, если брат (сестра) работника проживал(а) совместно с работником, при осуществлении работодателем единовременных выплат работнику в связи со смертью его брата (сестры) налог на доходы физических лиц не удерживается;

– налогоплательщикам из числа граждан, которые в соответствии с законодательством отнесены к категории граждан, имеющих право на получение социальной помощи, в виде сумм адресной социальной помощи, оказываемой за счет средств федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации, местных бюджетов и внебюджетных фондов;

– работодателями работникам (родителям, усыновителям, опекунам) при рождении (усыновлении (удочерении) ребенка,

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

выплачиваемой в течение первого года после рождения (усыновления, удочерения), но не более 50 тысяч рублей на каждого ребенка.

Согласно разъяснениям, изложенным в Письме ФНС России от 05.10.2017 г. № ГД-4-11/20043@, положение об освобождении от обложения НДФЛ единовременной выплаты (в том числе в виде материальной помощи) при рождении ребенка, производимой в течение первого года после рождения (усыновления, удочерения) в сумме, не превышающей 50 000 руб., подлежит применению работодателем в отношении каждого из родителей, усыновителей, опекунов, являющихся работниками организации.

Аналогичные разъяснения содержатся в Письмах Минфина России от 26.07.2017 г. № 03-04-06/47541, от 12.07.2017 г. № 03-04-06/44336.

Обратите внимание, что положения пункта 8 статьи 217 НК РФ применяются также к доходам, полученным налогоплательщиком в натуральной форме.

● Вознаграждения, выплачиваемые за счет средств федерального бюджета или бюджета субъекта Российской Федерации физическим лицам за (пункт 8.1 статьи 217 НК РФ):

– оказание ими содействия федеральным органам исполнительной власти в выявлении, предупреждении, пресечении и раскрытии террористических актов, выявлении и задержании лиц, подготавливающих, совершающих или совершивших такие акты;

– оказание содействия органам федеральной службы безопасности и федеральным органам исполнительной власти, осуществляющим оперативно-розыскную деятельность.

● Суммы выплат в виде благотворительной помощи в денежной и натуральной форме, оказываемой в соответствии с законодательством Российской Федерации о благотворительной деятельности зарегистрированными в установленном порядке российскими и иностранными благотворительными организациями (пункт 8.2 статьи 217 НК РФ).

В Письме Минфина России от 15.04.2014 г. № 03-04-06/17104 поясняется, если организация, оплачивающая услуги за физических лиц, зарегистрирована в качестве благотворительной организации в установленном порядке, а суммы такой оплаты в соот-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ветствии с законодательством Российской Федерации признаются благотворительной помощью, то доходы в виде такой благотворительной помощи, полученной от данной организации, не подлежат обложению НДФЛ на основании пункта 8.2 статьи 217 НК РФ.

● Суммы выплат (в том числе в виде материальной помощи), осуществляемых налогоплательщикам в связи со стихийным бедствием или с другим чрезвычайным обстоятельством, а также налогоплательщикам, которые являются членами семей лиц, погибших в результате стихийных бедствий или других чрезвычайных обстоятельств, независимо от источника выплаты (пункт 8.3 статьи 217 НК РФ).

По мнению Минфина России, изложенному в Письмах от 20.01.2017 г. № 03-04-06/2414, от 04.08.2015 г. № 03-04-06/44861, для целей применения пункта 8.3 статьи 217 НК РФ пожар может быть отнесен к стихийным бедствиям или к чрезвычайным обстоятельствам, если его возникновение не было преднамеренным и не было связано с умышленными действиями или бездействием пострадавших от пожара физических лиц, претендующих на освобождение от уплаты НДФЛ с суммы единовременной выплаты.

Для подтверждения факта пожара, возникшего в связи со стихийным бедствием или чрезвычайным обстоятельством, следует обращаться в соответствующие органы для получения справки (в частности, в Государственную противопожарную службу МЧС России).

При этом освобождение от налогообложения сумм единовременной выплаты, полученной в связи с утратой при пожаре имущества налогоплательщика, требует подтверждения соответствующего факта.

● Суммы выплат (в том числе в виде материальной помощи), осуществляемых налогоплательщикам, пострадавшим от террористических актов на территории Российской Федерации, а также налогоплательщикам, которые являются членами семей лиц, погибших в результате террористических актов на территории Российской Федерации, независимо от источника выплаты (пункт 8.4 статьи 217 НК РФ).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

● Единовременная денежная выплата, осуществляемая в соответствии с Федеральным законом от 22.11.2016 г. № 385-ФЗ «О единовременной денежной выплате гражданам, получающим пенсию» (пункт 8.5 статьи 217 НК РФ).

Суммы, указанные в пункте 10 статьи 217 НК РФ, а именно:

– суммы, уплаченные работодателями за оказание медицинских услуг своим работникам, их супругам, родителям, детям (в том числе усыновленным), подопечным в возрасте до 18 лет, а также бывшим своим работникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по старости, и оставшиеся в распоряжении работодателей после уплаты налога на прибыль организаций;

– суммы, уплаченные общественными организациями инвалидов за оказание медицинских услуг инвалидам;

– суммы, уплаченные религиозными организациями, а также благотворительными организациями и иными некоммерческими организациями, одной из целей деятельности которых является в соответствии с учредительными документами содействие охране здоровья граждан, за медицинские услуги, оказанные лицам, не состоящим с ними в трудовых отношениях, а также за приобретенные ими лекарственные средства для указанных лиц.

Названные доходы освобождаются от налогообложения в случае безналичной оплаты работодателями и (или) общественными организациями инвалидов, религиозными организациями, а также благотворительными организациями и иными некоммерческими организациями, одной из целей деятельности которых является в соответствии с учредительными документами содействие охране здоровья граждан, медицинским организациям расходов на оказание медицинских услуг налогоплательщикам, а также в случае выдачи наличных денежных средств, предназначенных на эти цели, непосредственно налогоплательщику (членам его семьи, родителям, законным представителям) или зачисления средств, предназначенных на эти цели, на счета налогоплательщиков в банках.

Стипендии, перечисленные в пункте 11 статьи 217 НК РФ, а именно:

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– стипендии студентов, аспирантов, ординаторов и ассистентов-стажеров организаций, осуществляющих образовательную деятельность по основным профессиональным образовательным программам, слушателей подготовительных отделений образовательных организаций высшего образования, слушателей духовных образовательных организаций, выплачиваемые указанным лицам этими организациями;

– стипендии Президента Российской Федерации, стипендии Правительства Российской Федерации, именные стипендии, учреждаемые федеральными государственными органами, органами государственной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления;

– стипендии, учреждаемые благотворительными фондами;

– стипендии, выплачиваемые за счет средств бюджетов налогоплательщикам, обучающимся по направлению органов службы занятости.

● Суммы оплаты труда и другие суммы в иностранной валюте, получаемые налогоплательщиками от финансируемых из федерального бюджета государственных учреждений или организаций, направивших их на работу за границу, – в пределах норм, установленных в соответствии с действующим законодательством об оплате труда работников (пункт 12 статьи 217 НК РФ).

Отметим, что на сегодняшний день действует Постановление Правительства Российской Федерации от 26.12.2005 г. № 812 «О размере и порядке выплаты суточных в иностранной валюте и надбавок к суточным в иностранной валюте при служебных командировках на территории иностранных государств работников, заключивших трудовой договор о работе в федеральных государственных органах, работников государственных внебюджетных фондов Российской Федерации, федеральных государственных учреждений».

● Доходы налогоплательщиков, получаемые от продажи выращенной в личных подсобных хозяйствах, находящихся на территории Российской Федерации, продукции животноводства (как в живом виде, так и продуктов убоя в сыром или переработанном виде), продукции растениеводства (как в натуральном, так и в переработанном виде) (пункт 13 статьи 217 НК РФ).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Заметим, что вышеуказанные доходы освобождаются от налогообложения при одновременном соблюдении следующих условий:

– если общая площадь земельного участка (участков), который (которые) находится (одновременно находятся) на праве собственности и (или) ином праве физических лиц, не превышает максимального размера, установленного в соответствии с пунктом 5 статьи 4 Федерального закона от 07.07.2003 г. № 112-ФЗ «О личном подсобном хозяйстве»;

– если ведение налогоплательщиком личного подсобного хозяйства на указанных участках осуществляется без привлечения в соответствии с трудовым законодательством наемных работников.

Для освобождения от налогообложения вышеназванных доходов налогоплательщиком представляется документ, выданный соответствующим органом местного самоуправления, правлением садоводческого, огороднического или дачного некоммерческого объединения граждан, подтверждающий, что продаваемая продукция произведена налогоплательщиком на принадлежащем (принадлежащих) ему или членам его семьи земельном участке (участках), используемом (используемых) для ведения личного подсобного хозяйства, дачного строительства, садоводства и огородничества, с указанием сведений о размере общей площади земельного участка (участков).

● Средства, полученные налогоплательщиком из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, при целевом использовании их на развитие личного подсобного хозяйства: приобретение семян и посадочного материала, кормов, горючего, минеральных удобрений, средств защиты растений, молодняка скота и племенных животных, птицы, пчел и рыбы, закладку многолетних насаждений и виноградников и уход за ними, содержание сельскохозяйственных животных (включая искусственное осеменение и ветеринарию, обработку животных, птицы и помещений для их содержания), покупку оборудования для строительства теплиц, хранения и переработки продукции, сельскохозяйственной техники, запасных частей и ремонтных материалов, страхова-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ние рисков утраты (гибели) или частичной утраты сельскохозяйственной продукции (пункт 13.1 статьи 217 НК РФ).

Вышеназванные средства освобождаются от налогообложения при одновременном соблюдении следующих условий:

– если общая площадь земельного участка (участков), который (которые) находится (одновременно находятся) на праве собственности и (или) ином праве физических лиц, не превышает максимального размера, установленного в соответствии с пунктом 5 статьи 4 Федерального закона от 07.07.2003 г. № 112-ФЗ «О личном подсобном хозяйстве»;

– если ведение налогоплательщиком личного подсобного хозяйства на указанных участках осуществляется без привлечения в соответствии с трудовым законодательством наемных работников.

Для освобождения от налогообложения вышеуказанных средств налогоплательщиком представляется документ, выданный соответствующим органом местного самоуправления с указанием сведений о размере общей площади земельного участка (участков).

В случае нецелевого использования средств, полученных из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, суммы денежных средств, использованных не по целевому назначению, учитываются при определении налоговой базы в том налоговом периоде, в котором они были получены.

Обратите внимание, что для целей пункта 13.1 статьи 217 НК РФ установленное пунктом 5 статьи 4 Федерального закона от 07.07.2003 г. № 112-ФЗ «О личном подсобном хозяйстве» ограничение максимального размера общей площади земельного участка (участков) применяется в 2011 году, если иной размер указанной площади не установлен законом субъекта Российской Федерации.

● Доходы членов крестьянского (фермерского) хозяйства, получаемые в этом хозяйстве от производства и реализации сельскохозяйственной продукции, а также от производства сельскохозяйственной продукции, ее переработки и реализации, – в течение пяти лет, считая с года регистрации указанного хозяйства (пункт 14 статьи 217 НК РФ). Заметим, что указанная норма применяет-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ся к доходам тех членов крестьянского (фермерского) хозяйства, в отношении которых такая норма ранее не применялась.

● Суммы, полученные главами крестьянских (фермерских) хозяйств за счет средств бюджетов бюджетной системы Российской Федерации в виде грантов на создание и развитие крестьянского фермерского хозяйства, единовременной помощи на бытовое обустройство начинающего фермера, грантов на развитие семейной животноводческой фермы (пункт 14.1 статьи 217 НК РФ).

● Субсидии, предоставляемые главам крестьянских (фермерских) хозяйств за счет средств бюджетов бюджетной системы Российской Федерации (пункт 14.2 статьи 217 НК РФ).

● Доходы, получаемые от реализации заготовленных физическими лицами дикорастущих плодов, ягод, орехов, грибов и других, пригодных для употребления в пищу лесных ресурсов (пищевых лесных ресурсов), недревесных лесных ресурсов для собственных нужд (пункт 15 статьи 217 НК РФ).

● Доходы (за исключением оплаты труда наемных работников), получаемые членами зарегистрированных в установленном порядке родовых, семейных общин малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, от реализации продукции, полученной в результате ведения ими традиционных видов промысла (пункт 16 статьи 217 НК РФ).

● Доходы от реализации пушнины, мяса диких животных и иной продукции, получаемой физическими лицами при осуществленип любительской и спортивной охоты (пункт 17 статьи 217 НК РФ).

● Доходы, получаемые физическими лицами, являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации, за соответствующий налоговый период (пункт 17.1 статьи 217 НК РФ):

– от продажи объектов недвижимого имущества, а также долей в указанном имуществе с учетом особенностей, установленных статьей 217.1 НК РФ;

– от продажи иного имущества, находившегося в собственности налогоплательщика три года и более.

Обратите внимание, что положения названного пункта:

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– не распространяются на доходы, получаемые физическими лицами от реализации ценных бумаг, а также на доходы, получаемые физическими лицами от продажи имущества, непосредственно используемого в предпринимательской деятельности;

– применяются в отношении объектов недвижимого имущества, приобретенных в собственность после 01.01.2016 г. (пункт 3 статьи 4 Федерального закона от 29.11.2014 г. № 382-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации»).

Доходы, указанные в пункте 17.2 статьи 217 НК РФ, а именно:

– доходы, получаемые от реализации (погашения) долей участия в уставном капитале российских организаций, а также акций, указанных в пункте 2 статьи 284.2 НК РФ, при условии, что на дату реализации (погашения) таких акций (долей участия) они непрерывно принадлежали налогоплательщику на праве собственности или ином вещном праве более пяти лет.

При этом при реализации акций (долей, паев), полученных налогоплательщиком в результате реорганизации организаций, срок нахождения таких акций в собственности налогоплательщика исчисляется с даты приобретения им в собственность акций (долей, паев) реорганизуемых организаций. При реализации акций акционерного общества, полученных налогоплательщиком в результате реорганизации негосударственного пенсионного фонда, являющегося некоммерческой организацией, в соответствии с Федеральным законом от 28.12.2013 г. № 410-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О негосударственных пенсионных фондах» и отдельные законодательные акты Российской Федерации», срок нахождения таких акций в собственности налогоплательщика исчисляется с даты внесения взноса (дополнительного взноса) в совокупный вклад учредителей реорганизуемого негосударственного пенсионного фонда;

– доходы, получаемые от реализации (погашения) акций, облигаций российских организаций, инвестиционных паев, соответствующих требованиям статьи 284.2.1 НК РФ, при условии, что на дату их реализации (погашения) они непрерывно принад-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

лежали налогоплательщику на праве собственности или ином вещном праве более одного года.

Обратите внимание, что положения абзаца 3 пункта 17.2 статьи 217 НК РФ применяются:

в отношении акций российских организаций, предусмотренных подпунктами 1 и 2 пункта 1 статьи 284.2.1 НК РФ, приобретенных налогоплательщиком начиная с 01.01.2011 г., за исключением акций российских организаций, реализованных налогоплательщиком до дня вступления в силу Федерального закона от 29.12.2015 г. № 396-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – Закон № 396-ФЗ), то есть до 29.12.2015 г. (пункт 4 статьи 4 Закона № 396-ФЗ);

по 31.12.2022 г. включительно (пункт 5 статьи 4 Закона № 396-ФЗ);

– доходы в виде дисконта, получаемые при погашении обращающихся облигаций российских организаций, номинированных в рублях и эмитированных после 01.01.2017 г.

● Доходы в денежной и натуральной формах, получаемые от физических лиц в порядке наследования. Исключение составляют вознаграждения, выплачиваемые наследникам (правопреемникам) авторов произведений науки, литературы, искусства, а также вознаграждения, выплачиваемые наследникам патентообладателей изобретений, полезных моделей, промышленных образцов (пункт 18 статьи 217 НК РФ).

Из Письма Минфина России от 11.01.2016 г. № 03-04-05/29 следует, что если в порядке наследования налогоплательщиком было приобретено право требования денежных средств, а не сами денежные средства, то в отношении полученных в дальнейшем по указанному обязательству денежных средств положения пункта 18 статьи 217 НК РФ не применяются.

● Доходы в денежной и натуральной формах, получаемые от физических лиц в порядке дарения. Исключением являются случаи дарения недвижимого имущества, транспортных средств, акций, долей, паев, если иное не предусмотрено пунктом 18.1 статьи 217 НК РФ (пункт 18.1 статьи 217 НК РФ).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Обратите внимание, что доходы, полученные в порядке дарения, освобождаются от налогообложения в случае, если даритель и одаряемый являются членами семьи и (или) близкими родственниками в соответствии с СК РФ (супругами, родителями и детьми, в том числе усыновителями и усыновленными, дедушкой, бабушкой и внуками, полнородными и неполнородными (имеющими общих отца или мать) братьями и сестрами).

Отсюда можно сделать вывод, что доходы, полученные в порядке дарения от членов семьи и (или) близких родственников в виде недвижимого имущества, транспортных средств, акций, долей, паев не подлежат налогообложению. Данный вывод подтверждает Минфин России в Письмах от 24.04.2015 г. № 03-04-05/23832, от 18.02.2015 г. № 03-04-05/7524.

● Доходы, полученные от акционерных обществ или других организаций (пункт 19 статьи 217 НК РФ):

– акционерами этих акционерных обществ или участниками других организаций в результате переоценки основных фондов (средств) в виде дополнительно полученных ими акций (долей, паев), от распределенных между акционерами или участниками организации пропорционально их доле и видам акций, либо в виде разницы между новой и первоначальной номинальной стоимостью акций или их имущественной доли в уставном капитале.

По мнению Минфина России, изложенному в Письме от 22.09.2017 г. № 03-04-06/61614, при увеличении обществом номинальной стоимости долей участников за счет нераспределенной прибыли прошлых лет, а не в результате переоценки основных фондов (средств), положения вышеуказанного пункта статьи 217 НК РФ не применяются, а доход в виде разницы между первоначальной и новой номинальной стоимостью долей участников общества подлежит обложению НДФЛ на общих основаниях;

– акционерами этих акционерных обществ или участниками других организаций при реорганизации, предусматривающей распределение акций (долей, паев) создаваемых организаций среди акционеров (участников, пайщиков) реорганизуемых организаций и (или) конвертацию (обмен) акций (долей, паев) реорганизуемой организации в акции (доли, паи) создаваемой

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

организации либо организации, к которой осуществляется присоединение, в виде дополнительно и (или) взамен полученных акций (долей, паев);

– акционерами этих акционерных обществ в виде акций, полученных в результате реорганизации негосударственного пенсионного фонда, являющегося некоммерческой организацией, в соответствии с Федеральным законом от 28.12.2013 г. № 410-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О негосударственных пенсионных фондах» и отдельные законодательные акты Российской Федерации».

● Призы в денежной и (или) натуральной формах, полученные спортсменами, в том числе спортсменами-инвалидами, за призовые места на следующих спортивных соревнованиях (пункт 20 статьи 217 НК РФ):

– Олимпийских, Паралимпийских и Сурдлимпийских играх, Всемирных шахматных олимпиадах, чемпионатах и кубках мира и Европы от официальных организаторов или на основании решений органов государственной власти и органов местного самоуправления за счет средств соответствующих бюджетов;

– чемпионатах, первенствах и кубках Российской Федерации от официальных организаторов.

● Единовременные выплаты дополнительного поощрения в денежной и (или) натуральной формах, полученные от некоммерческих организаций, уставной целью деятельности которых является организационная и финансовая поддержка проектов и программ в области спорта высших достижений, по перечню таких организаций, утвержденному Правительством Российской Федерации (пункт 20.1 статьи 217 НК РФ):

– спортсменами за каждое призовое место на Олимпийских, Паралимпийских и Сурдлимпийских играх не позднее года, следующего за годом, в котором такими спортсменами были заняты призовые места на соответствующих играх;

– тренерами и иными специалистами в области физической культуры и спорта, принявшими непосредственное участие в подготовке спортсменов, занявших призовые места на Олимпийских, Паралимпийских и Сурдлимпийских играх, не позднее года, сле-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

дующего за годом, в котором такими спортсменами были заняты призовые места на соответствующих играх.

В настоящее время Перечень некоммерческих организаций, уставной целью деятельности которых является организационная и финансовая поддержка проектов и программ в области спорта высших достижений и получаемые от которых спортсменами, тренерами и иными специалистами в области физической культуры и спорта единовременные выплаты дополнительного поощрения в денежной и (или) натуральной формах не подлежат налогообложению утвержден Постановлением Правительства Российской Федерации от 27.08.2016 г. № 852.

● Доходы в денежной и (или) натуральной формах, полученные от официальных организаторов или на основании решений органов государственной власти и органов местного самоуправления за счет средств соответствующих бюджетов не позднее года, следующего за годом проведения соревнований (пункт 20.2 статьи 217 НК РФ):

– российскими спортсменами по итогам выступлений на открытых всероссийских спортивных соревнованиях по видам спорта, включенным в программу XV Паралимпийских летних игр 2016 года в городе Рио-де-Жанейро (Бразилия), а также тренерами и специалистами, обеспечившими подготовку таких спортсменов;

– российскими спортсменами по результатам международных соревнований, на которых осуществлялся отбор на XV Паралимпийские летние игры 2016 года в городе Рио-де-Жанейро (Бразилия), а также тренерами и специалистами, обеспечившими подготовку таких спортсменов.

● Суммы платы за обучение налогоплательщика по основным и дополнительным образовательным программам в российских организациях, осуществляющих образовательную деятельность, либо иностранных организациях, имеющих право на ведение образовательной деятельности (пункт 21 статьи 217 НК РФ).

Из Письма Минфина России от 15.04.2014 г. № 03-04-06/17104 следует, что согласно названной норме наличие или отсутствие трудовых отношений между организацией, оплачива-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ющей обучение, и обучающимся лицом не влияет на освобождение от налогообложения сумм такой оплаты.

Таким образом, суммы оплаты организацией стоимости обучения физических лиц не подлежат обложению НДФЛ на основании пункта 21 статьи 217 НК РФ при соблюдении условий, установленных данным пунктом.

Аналогичный вывод содержится в Письме Минфина России от 06.12.2017 г. № 03-04-06/81157.

● Суммы платы за прохождение независимой оценки квалификации работников или лиц, претендующих на осуществление определенного вида трудовой деятельности, положениям профессионального стандарта или квалификационным требованиям, установленным федеральными законами и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации, осуществляемой в соответствии с законодательством Российской Федерации (пункт 21.1 статьи 217 НК РФ).

● Суммы оплаты за инвалидов организациями или индивидуальными предпринимателями технических средств профилактики инвалидности и реабилитацию инвалидов, а также оплата приобретения и содержания собак-проводников для инвалидов (пункт 22 статьи 217 НК РФ).

● Вознаграждения, выплачиваемые за передачу в государственную собственность кладов (пункт 23 статьи 217 НК РФ).

Согласно пункту 2 статьи 233 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) в случае обнаружения клада, содержащего вещи, которые относятся к культурным ценностям и собственник которых не может быть установлен либо в силу закона утратил на них право, они подлежат передаче в государственную собственность. Собственник земельного участка или иного имущества, где клад был сокрыт, и лицо, обнаружившее клад, имеют право на получение вместе вознаграждения в размере пятидесяти процентов стоимости клада. Вознаграждение распределяется между этими лицами в равных долях, если соглашением между ними не установлено иное.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

В этой связи сумма вознаграждения, выплачиваемого в соответствии с пунктом 2 статьи 233 ГК РФ, не облагается налогом на доходы физических лиц.

Такие разъяснения приведены в Письме ФНС России от 15.07.2009 г. № 3-5-01/1034.

● Суммы процентов по государственным казначейским обязательствам, облигациям и другим государственным ценным бумагам бывшего СССР, государств – участников Союзного государства и субъектов Российской Федерации, а также по облигациям и ценным бумагам, выпущенным по решению представительных органов местного самоуправления (пункт 25 статьи 217 НК РФ).

● Доходы в виде благотворительной помощи, получаемые детьми-сиротами, детьми, оставшимися без попечения родителей, и детьми, являющимися членами семей, доходы которых на одного члена не превышают прожиточного минимума, размер которого определяется в порядке, установленном законами субъектов Российской Федерации, независимо от источника выплаты (пункт 26 статьи 217 НК РФ).

Перечни лиц, относящихся к категориям детей-сирот либо детей, оставшихся без попечения родителей, содержатся в статье 1 Федерального закона от 21.12.1996 г. № 159-ФЗ «О дополнительных гарантиях по социальной поддержке детей-сирот и детей, оставшихся без попечения родителей» (далее – Закон № 159-ФЗ).

Согласно пункт 2 статьи 4 Федерального закона от 11.08.1995 г. № 135-ФЗ «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях» (далее – Закон № 135-ФЗ) граждане и юридические лица вправе свободно осуществлять благотворительную деятельность индивидуально или объединившись, с образованием или без образования благотворительной организации.

Таким образом, суммы благотворительной помощи, оказываемой независимо от источника выплаты в соответствии с Законом № 135-ФЗ физическому лицу, относящемуся к категории детей-сирот либо детей, оставшихся без попечения родителей, в соответствии с Законом № 159-ФЗ, не подлежат обложению НДФЛ при соблюдении условий пункта 26 статьи 217 НК РФ. Такие разъ-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

яснения содержатся в Письме Минфина России от 27.07.2015 г. № 03-04-05/42997.

● Доходы, не превышающие 4 000 руб., полученные по каждому из следующих оснований за налоговый период (пункт 28 статьи 217 НК РФ):

– стоимость подарков, полученных налогоплательщиками от организаций или индивидуальных предпринимателей.

Исходя из вышеизложенного, стоимость подарка, предоставленного сотруднику организацией и превышающая 4 000 руб., подлежит налогообложению НДФЛ, на это же указывает Письмо УФНС России по г. Москве от 04.10.2017 г. № 20-14/157156@;

– стоимость призов в денежной и натуральной формах, полученных налогоплательщиками на конкурсах и соревнованиях, проводимых в соответствии с решениями Правительства Российской Федерации, законодательных (представительных) органов государственной власти или представительных органов местного самоуправления;

– суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, а также бывшим своим работникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по возрасту.

Как разъяснят Минфин России в Письме от 17.04.2017 г. № 03-04-09/22817, положения указанной нормы связаны с наличием трудовых отношений между организацией и физическими лицами, которым оказывается материальная помощь, и не распространяются на случаи оказания материальной помощи организациями, осуществляющими образовательную деятельность, обучающимся лицам.

– возмещение (оплата) работодателями своим работникам, их супругам, родителям, детям (в том числе усыновленным), подопечным (в возрасте до 18 лет), бывшим своим работникам (пенсионерам по возрасту), а также инвалидам стоимости приобретенных ими (для них) лекарственных препаратов для медицинского применения, назначенных им лечащим врачом. Освобождение от налогообложения предоставляется при представлении докумен-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

тов, подтверждающих фактические расходы на приобретение этих лекарственных препаратов для медицинского применения;

– стоимость любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров (работ, услуг).

В Письме Минфина России от 01.12.2014 г. № 03-04-06/61283 поясняется, что при получении физическими лицами от организации указанных доходов, не превышающих 4 000 руб., организация не признается налоговым агентом, поскольку в таких случаях на организацию не возлагается обязанность исчисления, удержания у налогоплательщика и перечисления в бюджет НДФЛ.

НК РФ не предусматривает обязанности лиц, не являющихся налоговыми агентами, сообщать о невозможности удержать налог и сумме налога. Данная обязанность установлена статьей 226 НК РФ только для налоговых агентов.

Поскольку наступление обязанности организации по удержанию НДФЛ с доходов в виде выигрышей и призов, предусмотренных пунктом 28 статьи 217 НК РФ, связано с превышением установленного размера дохода, получаемого от этой организации (4 000 руб.), организации следует вести персонифицированный учет таких доходов, полученных от нее физическими лицами.

В случае если размер указанных доходов, переданных одному и тому же физическому лицу, превысит в налоговом периоде 4 000 руб., организация будет признаваться налоговым агентом и, соответственно, исполнять обязанности, предусмотренные для налоговых агентов статьями 226 и 230 НК РФ;

– суммы материальной помощи, оказываемой инвалидам общественными организациями инвалидов;

– стоимость выигрышей, полученных участниками азартных игр и участниками лотерей.

● Доходы солдат, матросов, сержантов и старшин, проходящих военную службу по призыву, а также лиц, призванных на военные сборы, в виде денежного довольствия, суточных и других сумм, получаемых по месту службы, либо по месту прохождения военных сборов (пункт 29 статьи 217 НК РФ).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

• Суммы, выплачиваемые физическим лицам избирательными комиссиями, комиссиями референдума, а также из средств избирательных фондов кандидатов на должность Президента Российской Федерации, кандидатов в депутаты Государственной Думы, кандидатов в депутаты законодательного (представительного) органа государственной власти субъекта Российской Федерации, кандидатов на должность в ином государственном органе субъекта Российской Федерации, предусмотренном конституцией, уставом субъекта Российской Федерации и избираемом непосредственно гражданами, кандидатов в депутаты представительного органа муниципального образования, кандидатов на должность главы муниципального образования, на иную должность, предусмотренную уставом муниципального образования и замещаемую посредством прямых выборов, избирательных фондов избирательных объединений, избирательных фондов региональных отделений политических партий, не являющихся избирательными объединениями, из средств фондов референдума инициативной группы по проведению референдума Российской Федерации, референдума субъекта Российской Федерации, местного референдума, инициативной агитационной группы референдума Российской Федерации, иных групп участников референдума субъекта Российской Федерации, местного референдума за выполнение этими лицами работ, непосредственно связанных с проведением избирательных кампаний, кампаний референдума (пункт 30 статьи 217 НК РФ).

• Выплаты, производимые профсоюзными комитетами (в том числе материальная помощь) членам профсоюзов за счет членских взносов. Исключением являются вознаграждения и иные выплаты за выполнение трудовых обязанностей, а также выплаты, производимые молодежными и детскими организациями своим членам за счет членских взносов на покрытие расходов, связанных с проведением культурно-массовых, физкультурных и спортивных мероприятий (пункт 31 статьи 217 НК РФ).

• Выигрыши по облигациям государственных займов Российской Федерации и суммы, получаемые в погашение указанных облигаций (пункт 32 статьи 217 НК РФ).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Согласно разъяснениям Минфина России, изложенным в Письмах от 06.02.2015 г. № 03-04-05/5019, от 12.12.2016 г. № 03-04-06/74170, положения названного пункта применяются к облигациям государственного внутреннего выигрышного займа.

● Помощь (в денежной и натуральной формах), а также подарки, которые получены ветеранами Великой Отечественной войны, тружениками тыла Великой Отечественной войны, инвалидами Великой Отечественной войны, вдовами военнослужащих, погибших в период войны с Финляндией, Великой Отечественной войны, войны с Японией, вдовами умерших инвалидов Великой Отечественной войны и бывшими узниками нацистских концлагерей, тюрем и гетто, бывшими военнопленными во время Великой Отечественной войны, а также бывшими несовершеннолетними узниками концлагерей, гетто и других мест принудительного содержания, созданных фашистами и их союзниками в период Второй мировой войны, за счет (пункт 33 статьи 217 НК РФ):

– средств бюджетов бюджетной системы Российской Федерации;

– средств иностранных государств – в сумме оказываемой помощи;

– средств иных лиц – в сумме, не превышающей 10 000 руб. за налоговый период;

● Доходы, полученные налогоплательщиками при реализации дополнительных мер поддержки семей, имеющих детей, в случаях и в порядке, предусмотренных Федеральным законом от 29.12.2006 г. № 256-ФЗ «О дополнительных мерах государственной поддержки семей, имеющих детей» и принятыми в соответствии с ним законами субъектов Российской Федерации, муниципальными правовыми актами (пункт 34 статьи 217 НК РФ).

● Суммы, получаемые налогоплательщиками за счет средств бюджетов бюджетной системы Российской Федерации на возмещение затрат (части затрат) на уплату процентов по займам (кредитам) (пункт 35 статьи 217 НК РФ).

● Суммы выплат на приобретение и (или) строительство жилого помещения, предоставленные за счет средств федерально-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

го бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов (пункт 36 статьи 217 НК РФ).

Из Письма Минфина России от 09.06.2014 г. № 03-04-05/27763 следует, что суммы единовременных субсидий на приобретение жилья, предоставленных за счет средств бюджета Пенсионного фонда Российской Федерации, не относятся к средствам федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов. В связи с чем, данные суммы подлежат налогообложению НДФЛ на общих основаниях.

● В виде сумм дохода от инвестирования, использованных для приобретения (строительства) жилых помещений участниками накопительно – ипотечной системы жилищного обеспечения военнослужащих в соответствии с Федеральным законом от 20.08.2004 г. № 117-ФЗ «О накопительно-ипотечной системе жилищного обеспечения военнослужащих» (пункт 37 статьи 217 НК РФ).

● Суммы частичной оплаты за счет средств федерального бюджета стоимости нового автотранспортного средства в рамках эксперимента по стимулированию приобретения новых автотранспортных средств взамен вышедших из эксплуатации и сдаваемых на утилизацию (пункт 37.1 статьи 217 НК РФ).

● Суммы оплаты части первоначального взноса в счет стоимости приобретаемого автомобиля, предоставленные за счет средств федерального бюджета, при оформлении кредита на приобретение автомобиля в порядке, утверждаемом Правительством Российской Федерации (пункт 37.3 статьи 217 НК РФ).

Обратите внимание, что действие положений названного пункта распространяется на правоотношения, возникшие с 01.01.2017 г., на что указывает пункт 9 статьи 9 Федерального закона от 27.11.2017 г. № 335-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации».

● Взносы на софинансирование формирования пенсионных накоплений, направляемые для обеспечения реализации государственной поддержки формирования пенсионных накоплений в соответствии с Федеральным законом от 30.04.2008 г. № 56-ФЗ

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

«О дополнительных страховых взносах на накопительную пенсию и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений» (далее – Закон № 56-ФЗ) (пункт 38 статьи 217 НК РФ).

● Взносы работодателя, уплачиваемые в соответствии с Законом № 56-ФЗ, в сумме уплаченных взносов, но не более 12 000 руб. в год в расчете на каждого работника, в пользу которого уплачивались взносы работодателем (пункт 39 статьи 217 НК РФ).

● Суммы, выплачиваемые организациями (индивидуальными предпринимателями) своим работникам на возмещение затрат по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и (или) строительство жилого помещения, включаемые в состав расходов, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций (пункт 40 статьи 217 НК РФ).

● Доходы в виде следующего имущества, полученного налогоплательщиком в собственность бесплатно (пункт 41 статьи 217 НК РФ):

– жилое помещение, предоставленное на основании решения федерального органа исполнительной власти в случаях, предусмотренных Федеральным законом от 27.05.1998 г. № 76-ФЗ «О статусе военнослужащих»;

– жилое помещение и (или) земельный участок из государственной или муниципальной собственности в случаях и порядке, установленных законодательством Российской Федерации, законодательством субъектов Российской Федерации.

Доходы, полученные налогоплательщиком в связи с реализацией программы реновации жилищного фонда в городе Москве в соответствии с Законом Российской Федерации от 15.04.1993 г. № 4802-1 «О статусе столицы Российской Федерации» в денежной форме в виде равноценного возмещения либо в натуральной форме в виде жилого помещения или доли (долей) в нем, предоставленных в собственность взамен освобожденных жилого помещения или доли (долей) в нем (пункт 41.1 статьи 217 НК РФ).

Обратите внимание, что действие положений названного пункта распространяется на правоотношения, возникшие с 01.08.2017 г., на что указывает пункт 2 статьи 2 Федерального закона от 27.11.2017 г. № 352-ФЗ «О внесении изменений в часть

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «О внесении изменений в Закон Российской Федерации «О статусе столицы Российской Федерации» и отдельные законодательные акты Российской Федерации в части установления особенностей регулирования отдельных правоотношений в целях реновации жилищного фонда в субъекте Российской Федерации – городе федерального значения Москве».

● Доходы в натуральной форме в виде обеспечения питанием работников, привлекаемых для проведения сезонных полевых работ (пункт 44 статьи 217 НК РФ).

● Доходы в денежной или натуральной форме в виде оплаты стоимости проезда к месту обучения и обратно лицам, не достигшим 18 лет, обучающимся в российских дошкольных и общеобразовательных учреждениях, имеющих соответствующую лицензию (пункт 45 статьи 217 НК РФ).

Отметим, что стоимость проездных билетов к месту обучения и обратно, оплаченная организацией лицам, не достигшим 18 лет, освобождается от налогообложения на основании пункта 45 статьи 217 НК РФ вне зависимости от того, являются такие лица детьми сотрудников организации или нет. Такие пояснения дает Минфин России в Письме от 17.03.2010 г. № 03-04-06/6-38.

Доходы в натуральной форме, полученные налогоплательщиками, пострадавшими от террористических актов на территории Российской Федерации, стихийных бедствий или от других чрезвычайных обстоятельств, в виде оказанных в их интересах услуг по обучению налогоплательщиков по основным и дополнительным общеобразовательным программам, содержанию налогоплательщиков в российских организациях, осуществляющих образовательную деятельность, либо в иностранных организациях, имеющих право на ведение образовательной деятельности, в период указанного обучения, по обучению по основным программам профессионального обучения и дополнительным профессиональным программам в указанных организациях, а также в виде оказанных в их интересах медицинских услуг и услуг санаторно-курортных организаций (пункт 46 статьи 217 НК РФ).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

• Доходы, полученные налогоплательщиками в виде стоимости эфирного времени и (или) печатной площади, предоставленных им безвозмездно в соответствии с законодательством Российской Федерации о выборах и референдумах (пункт 47 статьи 217 НК РФ).

• Суммы пенсионных накоплений, учтенных в специальной части индивидуального лицевого счета и (или) на пенсионном счете накопительной пенсии в негосударственном пенсионном фонде, выплачиваемые правопреемникам умершего застрахованного лица (пункт 48 статьи 217 НК РФ).

• Доходы заемщика (правопреемника заемщика) в виде суммы задолженности по кредитному договору, начисленным процентам и признанным судом штрафным санкциям, пеням, погашаемой кредитором-выгодоприобретателем за счет страхового возмещения по заключенным заемщиком (кредитором) договорам страхования на случай смерти или наступления инвалидности заемщика, а также по заключенным заемщиком (кредитором) договорам страхования имущества, являющегося обеспечением обязательств заемщика (залогом), в пределах суммы задолженности заемщика по заемным (кредитным) средствам, начисленным процентам и признанным судом штрафным санкциям, пеням (пункт 48.1 статьи 217 НК РФ).

• Доходы в виде имущества (в том числе денежных средств), переданного на формирование или пополнение целевого капитала некоммерческой организации и полученного налогоплательщиком-жертвователем в случае расформирования целевого капитала некоммерческой организации, отмены пожертвования или в ином случае, если возврат имущества, переданного на формирование или пополнение целевого капитала некоммерческой организации, предусмотрен договором пожертвования и (или) Федеральным законом от 30.12.2006 г. № 275-ФЗ «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций» (далее – Закон № 275-ФЗ) (пункт 52 статьи 217 НК РФ).

Отметим, что при возврате жертвователю денежного эквивалента недвижимого имущества и (или) ценных бумаг, переданных на пополнение целевого капитала некоммерческой организации

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

в порядке, установленном Законом № 275-ФЗ, от налогообложения освобождается доход жертвователя в размере документально подтвержденных расходов на приобретение, хранение или содержание такого имущества, понесенных жертвователем на дату передачи такого имущества некоммерческой организации – собственнику целевого капитала на пополнение целевого капитала некоммерческой организации.

В случае, если на дату передачи недвижимого имущества некоммерческой организации на пополнение ее целевого капитала в порядке, установленном Законом № 275-ФЗ, такое имущество находилось в собственности налогоплательщика-жертвователя три и более года, при возврате денежного эквивалента такого имущества от налогообложения освобождается полученный жертвователем доход в полном объеме.

● Единовременная выплата, осуществляемая в порядке, установленном Федеральным законом от 30.11.2011 г. № 360-ФЗ «О порядке финансирования выплат за счет средств пенсионных накоплений» (далее – Закон № 360-ФЗ) (пункт 53 статьи 217 НК РФ).

● Срочная пенсионная выплата, осуществляемая в порядке, установленном Законом № 360-ФЗ (пункт 54 статьи 217 НК РФ).

● Доходы в натуральной форме в виде оплаты услуг, оказываемых туристам при предоставлении им экстренной помощи в соответствии с Федеральным законом от 24.11.1996 г. № 132-ФЗ «Об основах туристской деятельности в Российской Федерации» (пункт 55 статьи 217 НК РФ).

● Доходы в денежной и натуральной формах, полученные за выполнение трудовых обязанностей в виде выплат в любой форме в период до 31.12.2019 г. от FIFA (Federation Internationale de Football Association) и иностранных дочерних организаций FIFA, конфедераций, иностранных национальных футбольных ассоциаций, иностранных производителей медиаинформации FIFA, иностранных поставщиков товаров (работ, услуг) FIFA, указанных в Законе № 108-ФЗ (пункт 56 статьи 217 НК РФ).

Как разъясняет Минфин России в Письме от 24.02.2016 г. № 03-04-06/10012 доходы налогоплательщика в денежной и натуральной формах, полученные за выполнение трудовых обя-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

занностей от филиалов указанных компаний, расположенных на территории Российской Федерации, могут быть освобождены от обложения НДФЛ на основании пункта 56 статьи 217 НК РФ.

С учетом положений статей 24 и 226 НК РФ организации, от которых налогоплательщики получают доходы, не подлежащие налогообложению, не признаются налоговыми агентами в отношении указанных доходов. Соответственно, на такие организации не могут быть возложены обязанности, предусмотренные для налоговых агентов статьями 226 и 230 НК РФ.

При этом норма пункта 56 статьи 217 НК РФ применяется не к любым доходам, выплачиваемым организацией, а исключительно к доходам физических лиц за выполнение трудовых обязанностей. Также данная норма не применяется к доходам, выплачиваемым по гражданско-правовым договорам.

Кроме того, норма вышеуказанного пункта не применяется к доходам, полученным от российских дочерних организаций.

● Доходы в денежной и натуральной формах, полученные за поставки товаров и оказание услуг от иностранных организаций лицами, включенными в списки FIFA, определенными Законом № 108-ФЗ, въехавшими на территорию Российской Федерации и покинувшими ее в течение шестидесяти дней до дня проведения первого матча чемпионата мира по футболу FIFA 2018 года, Кубка конфедераций FIFA 2017 года и шестидесяти дней после дня проведения последнего матча каждого из спортивных соревнований, предусмотренных указанным законом (пункт 57 статьи 217 НК РФ).

● Доходы, полученные от иностранной организации, фактическим источником выплаты которых являются российские организации, на которые налогоплательщик имеет фактическое право и с которых удержан налог с учетом положений статьи 312 НК РФ (пункт 58 статьи 217 НК РФ). Заметим, что освобождение от налогообложения, установленное данным пунктом, применяется на основании документов, подтверждающих удержание налога налоговым агентом и наличие у налогоплательщика фактического права на этот доход.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

● Доходы в денежной и натуральной формах в рамках мер поддержки, включая компенсации и иные выплаты (за исключением выплат на возмещение стоимости проживания), предоставляемых работодателем в пределах средств, предусмотренных сертификатом на привлечение трудовых ресурсов в субъекты Российской Федерации, включенные в перечень субъектов Российской Федерации, привлечение трудовых ресурсов в которые является приоритетным, получаемым работодателем в соответствии с Законом Российской Федерации от 19.04.1991 г. № 1032-1 «О занятости населения в Российской Федерации» (пункт 59 статьи 217 НК РФ).

Отметим, что Перечень субъектов Российской Федерации, привлечение трудовых ресурсов в которые является приоритетным, утвержден Распоряжением Правительства Российской Федерации от 20.04.2015 г. № 696-р.

● Доходы в денежной и (или) натуральной формах, полученные при ликвидации иностранной организации (прекращении (ликвидации) иностранной структуры без образования юридического лица), налогоплательщиком – акционером (участником, пайщиком, учредителем, контролирующим лицом иностранной организации или контролирующим лицом иностранной структуры без образования юридического лица), имеющим право на получение таких доходов, а также в виде материальной выгоды, полученной от приобретения ценных бумаг у такой иностранной организации (иностранной структуры без образования юридического лица) указанным налогоплательщиком, при одновременном соблюдении следующих условий (пункт 60 статьи 217 НК РФ):

– налогоплательщик представил в налоговый орган одновременно с налоговой декларацией составленное в произвольной форме заявление об освобождении таких доходов от налогообложения с указанием характеристик полученного имущества (имущественных прав) и ликвидируемой (прекращаемой) иностранной организации (иностранной структуры без образования юридического лица) и приложением документов, содержащих сведения о стоимости имущества (имущественных прав) по данным учета ликвидируемой иностранной организации (иностранной структуры без образования юридического лица) на дату полу-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

чения имущества (имущественных прав) от такой иностранной организации;

– процедура ликвидации (прекращения) иностранной организации (иностранной структуры без образования юридического лица) завершена до 01.03.2019 г. (с учетом особенностей, установленных абзацами 4 и 5 пункта 60 статьи 217 НК РФ).

В случае, если решение акционеров (учредителей) или иных уполномоченных лиц о ликвидации иностранной организации принято до 01.07.2018 г., но процедура ликвидации не может быть завершена до 01.03.2018 г. в связи с ограничениями и (или) требованиями, установленными личным законом этой организации, либо ее участием в судебном разбирательстве, условие, установленное абзацем 3 пункта 60 статьи 217 НК РФ, признается выполненным, если ликвидация завершена в течение 365 последовательных календарных дней, считая с даты окончания действия таких ограничений, требований и (или) судебных разбирательств.

В случае, если личным законом иностранной организации установлено условие в виде минимального периода владения налогоплательщиком акциями (долями, паями) этой организации и (или) в ее дочерних организациях и (или) иностранных структурах без образования юридического лица, при несоблюдении которого у такого налогоплательщика возникает обязанность уплатить соответствующую сумму иностранного налога, и при этом начало такого периода пришлось на дату до 01.01.2015 г., а окончание такого периода приходится на дату после 01.03.2019 г., условие, установленное абзацем 3 пункта 60 статьи 217 НК РФ, признается выполненным, если ликвидация такой иностранной организации завершена в течение 365 последовательных календарных дней, считая с даты окончания такого минимального периода владения.

Обратите внимание, что действие положений пункта 60 статьи 217 НК РФ распространяется на порядок учета доходов, признанных с 01.01.2016 г., что установлено пунктом 7 статьи 14 Федерального закона от 28.12.2017 г. № 436-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» (далее – Закон № 436-ФЗ).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

● Доходы в виде возмещенных налогоплательщику на основании решения суда судебных расходов, предусмотренных гражданским процессуальным, арбитражным процессуальным законодательством, законодательством об административном судопроизводстве, понесенных налогоплательщиком при рассмотрении дела в суде (пункт 61 статьи 217 НК РФ).

В соответствии со статьей 88 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации (далее – ГПК РФ) судебные расходы состоят из государственной пошлины и судебных издержек, связанных с рассмотрением дела.

При это к издержкам, связанным с рассмотрением дела, согласно статье 94 ГПК РФ, относятся суммы, подлежащие выплате свидетелям, экспертам, специалистам и переводчикам, расходы на оплату услуг переводчика, расходы на проезд и проживание сторон и третьих лиц, понесенные ими в связи с явкой в суд, расходы на оплату услуг представителей, расходы на производство осмотра на месте, компенсация за фактическую потерю времени в соответствии со статьей 99 ГПК РФ, связанные с рассмотрением дела почтовые расходы, понесенные сторонами, другие признанные судом необходимыми расходы (Письма Минфина России от 25.12.2015 г. № 03-04-05/76235, от 01.12.2015 г. № 03-04-05/69897).

● Доходы в виде суммы задолженности перед кредиторами, от исполнения требований по уплате которой налогоплательщик освобождается в рамках проведения процедур, применяемых в отношении его в деле о банкротстве гражданина, в порядке, установленном законодательством о несостоятельности (банкротстве) (пункт 62 статьи 217 НК РФ).

● Доходы налогоплательщика от продажи имущества, подлежащего реализации в случае признания такого налогоплательщика банкротом и введения процедуры реализации его имущества в соответствии с законодательством о несостоятельности (банкротстве) (пункт 63 статьи 217 НК РФ).

● Доходы в виде суммы задолженности по ипотечному жилищному кредиту (займу) и материальной выгоды в следующих случаях (пункт 65 статьи 217 НК РФ):

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– при реструктуризации ипотечного жилищного кредита (займа) в соответствии с программами помощи отдельным категориям заемщиков, утверждаемым Правительством Российской Федерации, в размере, не превышающем в совокупности с материальной выгодой, предусмотренной подпунктом 1 пункта 1 статьи 212 НК РФ, если такая материальная выгода возникла при указанной реструктуризации, предельной суммы возмещения по каждому такому кредиту (займу), установленному указанными программами;

– при прекращении обязательства по ипотечному жилищному кредиту (займу) предоставлением отступного в виде передачи в собственность кредитной организации, находящейся на территории Российской Федерации, имущества, заложенного по такому кредиту (займу), в части, не превышающей размера требований к налогоплательщику-должнику по кредитному договору (договору займа), обеспеченных ипотекой;

– при частичном прекращении обязательства по ипотечному жилищному кредиту (займу), выданному в период до 01.10.2014 г. кредитной организацией, находящейся на территории Российской Федерации, налогоплательщику, не являющемуся взаимозависимым лицом с такой кредитной организацией.

● Доходы налогоплательщика – контролирующего лица, полученные от контролируемой им иностранной компании в результате распределения прибыли этой компании, если доход в виде прибыли этой компании был указан этим налогоплательщиком в налоговой декларации (налоговых декларациях), представленной (представленных) за соответствующие налоговые периоды (пункт 66 статьи 217 НК РФ).

Освобождение от налогообложения указанных доходов производится в сумме, не превышающей сумм дохода в виде прибыли контролируемой иностранной компании, указанных налогоплательщиком – российским контролирующим лицом в налоговой декларации (налоговых декларациях), представленной (представленных) за соответствующие налоговые периоды.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Доходы освобождаются от налогообложения при условии представления этим налогоплательщиком в налоговый орган одновременно с налоговой декларацией следующих документов:

– платежные документы (их копии), подтверждающие уплату этим налогоплательщиком налога с дохода в виде прибыли контролируемой иностранной компании, являющейся источником выплаты дохода в пользу российского контролирующего лица, и (или) уплату налога, исчисленного с такой прибыли в соответствии с законодательством иностранных государств и (или) законодательством Российской Федерации (в том числе налога на доходы, удерживаемого у источника выплаты дохода), а также налога на прибыль организаций, исчисленного в отношении прибыли постоянного представительства этой контролируемой иностранной компании в Российской Федерации и подлежащего зачету в соответствии со статьей 232 НК РФ;

– документы (их копии), подтверждающие выплату дохода за счет прибыли контролируемой иностранной компании, доход в виде которой был указан этим налогоплательщиком в налоговой декларации (налоговых декларациях), представленной (представленных) за соответствующие налоговые периоды.

Обратите внимание, что действие положений пункта 66 статьи 217 НК РФ распространяется на порядок учета доходов, признанных с 01.01.2016 г. (пункт 7 статьи 14 Закона № 436-ФЗ).

● Доходы, полученные в денежной и (или) натуральной формах от иностранной структуры без образования юридического лица, в том числе при ее прекращении (ликвидации), не являющиеся распределением прибыли этой структуры, в пределах стоимости имущества (включая денежные средства) и (или) имущественных прав, ранее внесенных в эту структуру получателем дохода и (или) лицами, являющимися в соответствии с СК РФ членами его семьи и (или) близкими родственниками (супругами, родителями и детьми, в том числе усыновителями и усыновленными, дедушками, бабушками и внуками, полнородными и неполнородными (имеющими общих отца или мать) братьями и сестрами) (пункт 67 статьи 217 НК РФ). При этом при наличии нераспределенной прибыли иностранной структуры без образования юри-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

дического лица любые выплаты из такой структуры в пределах ее нераспределенной прибыли признаются распределением прибыли независимо от особенностей их юридического оформления.

В случае внесения в иностранную структуру без образования юридического лица налогоплательщиком, указанным в пункте 60 статьи 217 НК РФ, и (или) лицами, являющимися в соответствии с СК РФ членами его семьи и (или) близкими родственниками (супругами, родителями и детьми, в том числе усыновителями и усыновленными, дедушками, бабушками и внуками, полнородными и неполнородными (имеющими общих отца или мать) братьями и сестрами), имущества и (или) имущественных прав, доходы от получения которых освобождаются от налогообложения в соответствии с пунктом 60 статьи 217 НК РФ, стоимость такого имущества и (или) имущественных прав определяется по данным учета ликвидируемой иностранной организации (прекращаемой (ликвидируемой) иностранной структуры без образования юридического лица) на дату их получения налогоплательщиком и (или) иными вышеназванными лицами от такой прекращаемой (ликвидируемой) иностранной организации (структуры без образования юридического лица), но не выше рыночной стоимости такого имущества и (или) имущественных прав, определяемой с учетом статьи 105.3 НК РФ на дату их получения налогоплательщиком и (или) иными вышеуказанными лицами от такой прекращаемой (ликвидируемой) иностранной организации (структуры без образования юридического лица).

Обратите внимание, что в целях пункта 67 статьи 217 НК РФ к иностранным структурам без образования юридического лица приравниваются иностранные юридические лица, для которых в соответствии с их личным законом не предусмотрено участие в капитале.

Имейте в виду, что действие положений названного пункта распространяется на порядок учета доходов, признанных с 01.01.2016 г. (пункт 7 статьи 14 Закона № 436-ФЗ).

● Доходы в денежной или натуральной форме в виде перечисляемых на банковский счет налогоплательщика денежных средств и (или) полной или частичной оплаты за налогоплатель-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

щика товаров и (или) услуг российскими и иностранными организациями, полученные в результате участия налогоплательщика в программах указанных российских и иностранных организаций с использованием банковских (платежных) и (или) дисконтных (накопительных) карт, направленных на увеличение активности клиентов в приобретении товаров и услуг указанных организаций и предусматривающих начисление бонусов (баллов, иных единиц, характеризующих активность клиента в приобретении товаров (работ, услуг) указанных организаций) по основаниям, установленным в соответствующей программе, а также выплату в зависимости от количества начисленных бонусов (баллов, иных единиц, характеризующих активность клиента в приобретении товаров (работ, услуг) указанных организаций) дохода в денежной или натуральной форме (пункт 68 статьи 217 НК РФ).

Обратите внимание, что освобождение доходов от налогообложения, предусмотренное данным пунктом, не применяется в следующих случаях:

– при участии налогоплательщика в программах российских и иностранных организаций, указанных в абзаце 1 пункта 68 статьи 217 НК РФ, присоединение к которым осуществляется не на условиях публичной оферты;

– при присоединении налогоплательщика к программам российских и иностранных организаций, указанным в абзаце 1 пункта 68 статьи 217 НК РФ, условиями публичной оферты в которых предусмотрен срок для акцепта менее 30 дней и (или) которыми предусмотрена возможность досрочного отзыва оферты;

– при выплате доходов, указанных в абзаце 1 пункта 68 статьи 217 НК РФ, в качестве вознаграждения лицам, состоящим с организацией в трудовых отношениях, за выполнение должностных обязанностей, а также в качестве оплаты (вознаграждения) за поставленные налогоплательщиком товары (выполненные работы, оказанные услуги) или материальной помощи.

● Доходы в виде ежемесячных денежных выплат, производимых ветеранам боевых действий в соответствии с Федеральным законом от 12.01.1995 г. № 5-ФЗ «О ветеранах» (пункт 69 статьи 217 НК РФ).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

● Доходы в виде выплат (вознаграждений), полученных физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями, от физических лиц за оказание им следующих услуг для личных, домашних и (или) иных подобных нужд (пункт 70 статьи 217 НК РФ):

– по присмотру и уходу за детьми, больными лицами, лицами, достигшими возраста 80 лет, а также иными лицами, нуждающимися в постоянном постороннем уходе по заключению медицинской организации;

– по репетиторству;

– по уборке жилых помещений, ведению домашнего хозяйства.

Заметим, что Законом субъекта Российской Федерации могут быть установлены также иные виды услуг для личных, домашних и (или) иных подобных нужд, доходы от оказания которых освобождаются от налогообложения в соответствии с названным пунктом.

Обратите внимание, что положения пункта 70 статьи 217 НК РФ:

– распространяются на физических лиц, уведомивших налоговый орган в соответствии с пунктом 7.3 стати 83 НК РФ и не привлекающих наемных работников для оказания вышеуказанных услуг;

– применяются в отношении доходов в виде выплат (вознаграждений), полученных в налоговых периодах 2017 и 2018 г. (пункт 13 статьи 13 Федерального закона от 30.11.2016 г. № 401-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации»).

● Доходы, полученные налогоплательщиками с 01.01.2015 г. до 01.12.2017 г., при получении которых не был удержан налог налоговым агентом, сведения о которых представлены налоговым агентом в порядке, установленном пунктом 5 статьи 226 НК РФ, за исключением доходов (пункт 72 статьи 217 НК РФ):

– в виде вознаграждений за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполнение работ, оказание услуг;

– в виде дивидендов и процентов;

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со статьей 212 НК РФ;

– в натуральной форме, определяемых в соответствии со статьей 211 НК РФ, в том числе подарков, полученных налогоплательщиками от организаций или индивидуальных предпринимателей;

– в виде выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях.

Налогообложение НДФЛ отдельных видов доходов

Налоговым кодексом Российской Федерации определены доходы, при получении которых физические лица – налогоплательщики налога на доходы физических лиц рассчитывают и уплачивают указанный налог самостоятельно. Об этих видах доходов мы поговорим в нижеприведенном материале.

Итак, виды доходов, при получении которых физические лица – налогоплательщики налога на доходы физических лиц рассчитывают и уплачивают указанный налог самостоятельно, перечислены в пункте 1 статьи 228 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ). К таким доходам относятся:

● суммы вознаграждений, полученные от физических лиц и организаций, не являющихся налоговыми агентами, на основе заключенных трудовых договоров и договоров гражданско-правового характера, включая доходы по договорам найма или договорам аренды любого имущества (подпункт 1 пункта 1 статьи 228 НК РФ).

Согласно разъяснениям Минфина России, изложенным в Письме от 27.08.2015 г. № 03-04-05/49369, указанные положения НК РФ применяются к доходам, полученным физическими лицами по договору аренды имущества, в случаях, когда такой доход выплачивается физическими лицами или организациями, не являющимися налоговыми агентами (например, иностранными

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

организациями). В отношении доходов, выплачиваемых российской организацией физическому лицу по договору аренды имущества, положения статьи 228 НК РФ неприменимы.

Учитывая изложенное, российская организация, выплачивающая физическому лицу арендную плату за арендуемое у него, например, жилое помещение, признается налоговым агентом в отношении таких доходов физического лица и, соответственно, должна исполнять обязанности по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет налога на доходы физических лиц в порядке, предусмотренном статьей 226 НК РФ.

О том, что именно российская организация, заключившая с физическим лицом договор аренды принадлежащего ему имущества, признается налоговым агентом в отношении начисленных к выплате данному физическому лицу сумм арендной платы и, соответственно, должна исполнять обязанности по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет налога на доходы физических лиц в порядке, предусмотренном статьей 226 НК РФ, сказано и в Письме ФНС России от 24.03.2016 г. № БС-4-11/5110@.

Аналогичная точка зрения высказана в Письмах Минфина России от 11.07.2017 г. № 03-04-06/43981, от 02.06.2015 г. № 03-04-06/31829, от 28.06.2013 г. № 03-04-06/24889;

● суммы, полученные от продажи имущества, принадлежащего физическим лицам на праве собственности, и имущественных прав, за исключением случаев, предусмотренных пунктом 17.1 статьи 217 НК РФ, когда такие доходы не подлежат налогообложению (подпункт 2 пункта 1 статьи 228 НК РФ).

Напомним, что в отношении объектов недвижимого имущества, приобретенных в собственность после 01.01.2016 г., положения пункта 17.1 статьи 217 НК РФ применяются с учетом изменений, внесенных Федеральным законом от 29.11.2014 г. № 382-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации». Так, от налогообложения освобождаются доходы, получаемые физическими лицами, являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации, за соответствующий налоговый период:

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– от продажи объектов недвижимого имущества, а также долей в указанном имуществе с учетом особенностей, установленных статьей 217.1 НК РФ;

– от продажи иного имущества, находившегося в собственности налогоплательщика три года и более.

Положения пункта 17.1 статьи 217 НК РФ не распространяются на доходы, получаемые физическими лицами от реализации ценных бумаг, а также на доходы, получаемые физическими лицами от продажи имущества, непосредственно используемого в предпринимательской деятельности.

В отношении объектов имущества, приобретенных в собственность до 01.01.2016 г., применяются положения пункта 17.1 статьи 217 НК РФ, согласно которым не подлежат налогообложению доходы, получаемые физическими лицами, являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации, за соответствующий налоговый период от продажи жилых домов, квартир, комнат, включая приватизированные жилые помещения, дач, садовых домиков или земельных участков и долей в указанном имуществе, находившихся в собственности налогоплательщика три года и более, а также при продаже иного имущества, находившегося в собственности налогоплательщика три года и более.

Положения данного пункта не распространяются на доходы, получаемые физическими лицами от продажи ценных бумаг, а также на доходы от продажи имущества, непосредственно используемого индивидуальными предпринимателями в предпринимательской деятельности.

Таким образом, если физическое лицо продает, к примеру, в 2018 г. нежилое помещение, которое находилось у него в собственности более трех лет, то доходы, полученные от продажи указанного имущества, не подлежат обложению налогом на доходы физических лиц, при условии, что данное имущество не было использовано им в предпринимательской деятельности. Аналогичный вывод содержится в Письме Минфина России от 18.04.2016 г. № 03-04-05/22245.

В Письме Минфина России от 26.06.2014 г. № 03-04-06/30883 сказано, что организация, выплачивающая вознаграждение по

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

договорам об отчуждении исключительного права на результаты интеллектуальной деятельности и договорам на передачу права на получение патента на изобретение, полезную модель или промышленный образец, не признается налоговым агентом, а физическое лицо, получившее доход от продажи имущественных прав, самостоятельно исчисляет суммы налога на доходы физических лиц, подлежащие уплате в соответствующий бюджет, в порядке, установленном статьей 225 НК РФ. Аналогичное мнение высказано в Письмах Минфина России от 04.07.2016 г. № 03-04-06/38997, от 30.07.2015 г. № 03-04-06/43957.

В Письме Минфина России от 21.08.2014 г. № 03-04-06/41908 отмечено, что общество, выплачивающее физическому лицу – участнику этого общества доход в виде стоимости отчуждаемой им доли в уставном капитале общества, не является налоговым агентом в отношении такого дохода физического лица. Соответственно, обязанности по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет налога на доходы физических лиц в рассматриваемом случае у общества не возникают.

Физические лица, осуществляющие продажу принадлежащего им имущества через организацию-комиссионера, также самостоятельно осуществляют исчисление и уплату НДФЛ. Соответственно, при получении физическими лицами от организации доходов от продажи имущества по договорам комиссии организация не признается налоговым агентом. На такую организацию-комиссионера НК РФ не возлагается обязанность по исчислению, удержанию и уплате НДФЛ в бюджетную систему Российской Федерации. На это указывает Минфин России в Письмах от 16.07.2013 г. № 03-04-06/27721, от 28.06.2013 г. № 03-04-06/24647, от 16.04.2012 г. № 03-04-05/8-511, а также ФНС России в Письме от 01.08.2012 г. № ЕД-4-3/12769@. Аналогичные выводы делают и судебные органы. Так, в Постановлении ФАС Поволжского округа от 31.07.2008 г. по делу № А12-15637/07 суд вынес решение, что организация при выплате физическому лицу доходов, полученных от реализации комиссионных товаров, налоговым агентом не являлась и исчислять, удерживать и уплачивать в бюджет НДФЛ не должна;

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

● суммы, полученные налоговыми резидентами Российской Федерации (за исключением российских военнослужащих, указанных в пункте 3 статьи 207 НК РФ) от источников, находящихся за пределами Российской Федерации (подпункт 3 пункта 1 статьи 228 НК РФ).

Как поясняет Минфин России в Письме от 24.01.2017 г. № 03-04-06/3270, если сотрудники организации – получатели доходов в виде вознаграждения за выполнение трудовых обязанностей за пределами Российской Федерации признаются налоговыми резидентами Российской Федерации в соответствии со статьей 207 НК РФ, то применяются положения подпункта 3 пункта 1 статьи 228 НК РФ, в соответствии с которыми физические лица – налоговые резиденты Российской Федерации, получающие доходы от источников, находящихся за пределами Российской Федерации, исчисление, декларирование и уплату налога на доходы физических лиц производят самостоятельно по завершении налогового периода.

Вышеупомянутые доходы сотрудников организации, не признаваемых налоговыми резидентами Российской Федерации в соответствии со статьей 207 НК РФ, полученные от источников за пределами Российской Федерации, с учетом положений статьи 209 НК РФ не являются объектом обложения налогом на доходы физических лиц в Российской Федерации.

Таким образом, в отношении доходов сотрудников организации в виде вознаграждения за выполнение трудовых обязанностей, полученных от источников за пределами Российской Федерации, организация-работодатель не признается налоговым агентом. На такую организацию не могут быть возложены обязанности, предусмотренные для налоговых агентов статьями 226 и 230 НК РФ.

Аналогичные разъяснения содержатся в Письмах Минфина России от 06.12.2017 г. № 03-04-06/80942, от 09.11.2017 г. № 03-04-05/73678, от 22.12.2016 г. № 03-04-06/76921;

● суммы, при получении которых не был удержан налог налоговыми агентами, за исключением доходов, сведения о которых представлены налоговыми агентами в порядке, установленном

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

пунктом 5 статьи 226 и пунктом 14 статьи 226.1 НК РФ (подпункт 4 пункта 1 статьи 228 НК РФ).

Заметим, что при получении доходов, сведения о которых представлены налоговыми агентами в налоговые органы в вышеустановленном порядке (кроме доходов, не подлежащих налогообложению в соответствии с пунктом 72 статьи 217 НК РФ), физические лица уплачивают налог на основании налогового уведомления, направленного им налоговым органом, на что указывает пункт 6 статьи 228 НК РФ;

● суммы, полученные от выигрышей, выплачиваемых операторами лотерей, распространителями, организаторами азартных игр, проводимых в букмекерской конторе и тотализаторе, не превышающих 15 000 руб., а также от выигрышей, выплачиваемых организаторами азартных игр, не относящихся к азартным играм в букмекерской конторе и тотализаторе (подпункт 5 пункта 1 статьи 228 НК РФ).

Отметим, что в отношении доходов в виде выигрышей, полученных от участия в лотерее или в азартных играх, проводимых в букмекерской конторе и тотализаторе, равных или превышающих сумму 15 000 руб., исчисляет и уплачивает налог на доходы физических лиц налоговый агент – оператор лотереи или организатор азартных игр, на это указывают положения статьи 214.7 НК РФ;

● суммы, полученные в виде вознаграждения, выплачиваемые физическим лицам как наследникам (правопреемникам) авторов произведений науки, литературы, искусства, а также авторов изобретений, полезных моделей и промышленных образцов (подпункт 6 пункта 1 статьи 228 НК РФ).

Из Письма ФНС России от 02.12.2009 г. № ШС-17-3/216@ «О направлении письма Минфина России» вытекает, что норма подпункта 6 пункта 1 статьи 228 НК РФ распространяется только на авторские вознаграждения, которые принадлежали наследодателю на день открытия наследства и входили в состав наследства.

Следовательно, на основании данного подпункта наследники авторов обязаны самостоятельно исчислить и уплатить сумму налога на доходы физических лиц только с сумм авторских вознаграждений, включаемых в состав наследства. Аналогичное

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

мнение высказано в Письме Минфина России от 26.11.2009 г. № 03-04-05-01/833;

● доходы, полученные от физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, в денежной и натуральной формах в порядке дарения, за исключением случаев, предусмотренных пунктом 18.1 статьи 217 НК РФ, когда такие доходы не подлежат налогообложению (подпункт 7 пункта 1 статьи 228 НК РФ).

В соответствии с пунктом 18.1 статьи 217 НК РФ не подлежат обложению налогом на доходы физических лиц доходы в денежной и натуральной формах, получаемые налогоплательщиками от физических лиц в порядке дарения, за исключением случаев дарения недвижимого имущества, транспортных средств, акций, долей, паев, если иное не предусмотрено названным пунктом.

Доходы, полученные в порядке дарения, освобождаются от налогообложения в случае, если даритель и одаряемый являются членами семьи и (или) близкими родственниками в соответствии с Семейным кодексом Российской Федерации (супругами, родителями и детьми, в том числе усыновителями и усыновленными, дедушкой, бабушкой и внуками, полнородными и неполнородными (имеющими общих отца или мать) братьями и сестрами.

Таким образом, если даритель и одаряемый признаются членами семьи и (или) близкими родственниками в соответствии с Семейным кодексом Российской Федерации, то доход, например, в виде недвижимого имущества, получаемого в порядке дарения, освобождается от налогообложения на основании нормы пункта 18.1 статьи 217 НК РФ. Аналогичный вывод содержится в Письме Минфина России от 15.12.2016 г. № 03-04-05/75285.

Заметим, что и ФНС России в Письме от 25.07.2014 г. № БС-4-11/14487@ говорит о том, что освобождению от налогообложения подлежат доходы, полученные только от лиц, перечисленных пунктом 18.1 статьи 217 НК РФ. Иные основания, кроме близкого родства, в целях применения пункта 18.1 статьи 217 НК РФ во внимание приняты быть не могут. В этой связи, ФНС России отмечает, что доводы о длительных близких, имущественных отношениях со свекровью, совместном ведении хозяйства на порядок налого-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

обложения полученного дохода не влияют. Значит, доход (например, в виде недвижимого имущества), полученный в порядке дарения от физического лица, не являющегося в соответствии с положениями Семейного кодекса Российской Федерации по отношению к одаряемому членом семьи либо близким родственником, подлежит обложению налогом на доходы физических лиц в общеустановленном порядке;

● доходы в виде денежного эквивалента недвижимого имущества и (или) ценных бумаг, переданных на пополнение целевого капитала некоммерческих организаций в порядке, установленном Федеральным законом от 30.12.2006 г. № 275-ФЗ «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций» (далее – Закон № 275-ФЗ), за исключением случаев, предусмотренных абзацем 3 пункта 52 статьи 217 НК РФ (подпункт 8 пункта 1 статьи 228 НК РФ).

Отметим, что согласно абзацу 3 пункта 52 статьи 217 НК РФ в случае, если на дату передачи недвижимого имущества некоммерческой организации на пополнение ее целевого капитала в порядке, установленном Законом № 275-ФЗ, такое имущество находилось в собственности налогоплательщика-жертвователя три и более года, при возврате денежного эквивалента такого имущества от налогообложения освобождается полученный жертвователем доход в полном объеме.

Обратите внимание!

Физические лица – налогоплательщики налога на доходы физических лиц (далее – налогоплательщики) в отношении перечисленных выше доходов самостоятельно исчисляют суммы налога, подлежащие уплате в соответствующий бюджет, в порядке, установленном статьей 225 НК РФ, на что указывает пункт 2 статьи 228 НК РФ.

Общая сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет, исчисляется налогоплательщиком с учетом сумм налога, удержанных налоговыми агентами при выплате налогоплательщику дохода. При этом убытки прошлых лет, понесенные физическим лицом, не уменьшают налоговую базу.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Налогоплательщики, руководствуясь пунктом 3 статьи 228 НК РФ, обязаны представить в налоговый орган по месту своего учета налоговую декларацию по форме 3-НДФЛ, утвержденной Приказом ФНС России от 24.12.2014 г. № ММВ-7-11/671@ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ), порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц в электронной форме». При этом представить указанную декларацию они должны не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом (пункт 1 статьи 229 НК РФ).

Общая сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет, исчисленная исходя из налоговой декларации, уплачивается по месту жительства налогоплательщика в срок не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом (пункт 4 статьи 228 НК РФ).

Обратите внимание!

Налогоплательщики, получившие доходы, сведения о которых представлены налоговыми агентами в налоговые органы в порядке, установленном пунктом 5 статьи 226 и пунктом 14 статьи 226.1 НК РФ (за исключением доходов, не подлежащих налогообложению в соответствии с пунктом 72 статьи 217 НК РФ), самостоятельно сумму налога не исчисляют и декларацию в налоговую инспекцию не представляют. Они лишь уплачивают налог на основании, как уже было сказано выше, направленного им налоговым органом уведомления, форма которого утверждена Приказом ФНС России от 07.09.2016 г. № ММВ-7-11/477@ «Об утверждении формы налогового уведомления».

По общему правилу они уплачивают налог не позднее 1 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом. Между тем, в отношении доходов, сведения о которых представлены налоговыми агентами в налоговые органы за 2016 год, налогоплательщики уплачивают налог не позднее 01.12.2018 г., на что указывают пункты 6 и 7 статьи 228 НК РФ.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Материальная выгода при приобретении товаров (работ, услуг) у взаимозависимых лиц, как определить рыночные цены, а также взаимозависимость

Особенностью правового положения физического лица, приобретающего товары, работы или услуги у организации или индивидуального предпринимателя, являющихся взаимозависимыми лицами, является обязанность по уплате налога на доходы физических лиц с особого вида дохода – материальной выгоды.

В данной главе рассмотрим порядок определения налоговой базы по НДФЛ при получении дохода в виде материальной выгоды при приобретении товаров (работ, услуг) у взаимозависимых лиц.

Прежде чем рассмотреть порядок налогообложения материальной выгоды при приобретении товаров (работ, услуг) у взаимозависимых лиц, необходимо уточнить, кто является взаимозависимыми лицами.

Согласно пункту 1 статьи 105.1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) взаимозависимыми лицами для целей налогообложения признаются лица, способные оказывать влияние на условия и (или) результаты совершаемых ими сделок, на экономические результаты деятельности друг друга либо деятельности представляемых ими лиц.

С учетом этого взаимозависимыми лицами признаются (пункт 2 статьи 105.1 НК РФ):

– организации в случае, если одна организация прямо и (или) косвенно участвует в другой организации и доля такого участия составляет более 25%;

– физическое лицо и организация в случае, если такое физическое лицо прямо и (или) косвенно участвует в такой организации и доля такого участия составляет более 25%.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Заметим, что при определении долей участия физического лица необходимо учитывать не только долю его непосредственного участия, но и долю участия его взаимозависимых лиц, а именно его супруга (супруги), родителей (в том числе усыновителей), детей (в том числе усыновленных), полнородных и неполнородных братьев и сестер, опекуна (попечителя) и подопечного;

– организации в случае, если одно и то же лицо прямо и (или) косвенно участвует в этих организациях и доля такого участия в каждой организации составляет более 25%;

– организация и лицо (в том числе физическое лицо совместно с его взаимозависимыми лицами), имеющее полномочия по назначению (избранию) единоличного исполнительного органа этой организации или по назначению (избранию) не менее 50% состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) этой организации;

– организации, единоличные исполнительные органы которых либо не менее 50% состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) которых назначены или избраны по решению одного и того же лица (физического лица совместно с его взаимозависимыми лицами);

– организации, в которых более 50% состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) составляют одни и те же физические лица совместно с взаимозависимыми лицами;

– организация и лицо, осуществляющее полномочия ее единоличного исполнительного органа;

– организации, в которых полномочия единоличного исполнительного органа осуществляет одно и то же лицо;

– организации и (или) физические лица в случае, если доля прямого участия каждого предыдущего лица в каждой последующей организации составляет более 50%;

– физические лица в случае, если одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению;

– физическое лицо, его супруг (супруга), родители (в том числе усыновители), дети (в том числе усыновленные), полно-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

родные и неполнородные братья и сестры, опекун (попечитель) и подопечный.

Обратите внимание, что суд может признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, не предусмотренным в пункте 2 статьи 105.1 НК РФ (пункт 7 статьи 105.1 НК РФ).

Согласно статье 41 НК РФ доходом признается, экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главой 23 «Налог на доходы физических лиц» НК РФ.

При определении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со статьей 212 НК РФ (пункт 1 статьи 210 НК РФ).

Доходом налогоплательщика, полученным в виде материальной выгоды, является, в частности, материальная выгода, полученная от приобретения товаров (работ, услуг) в соответствии с гражданско-правовым договором у физических лиц, организаций и индивидуальных предпринимателей, являющихся взаимозависимыми по отношению к налогоплательщику (подпункт 2 пункта 1 статьи 212 НК РФ).

При получении налогоплательщиком дохода в виде указанной материальной выгоды, налоговая база определяется как разница между ценой, по которой идентичные (однородные) товары (работы, услуги) реализуются третьим лицам, не являющимся взаимозависимыми, и ценой их реализации налогоплательщику (пункт 3 статьи 212 НК РФ). Иначе говоря, налоговая база по НДФЛ в отношении доходов в виде материальной выгоды определяется как разница между рыночной ценой товаров (работ, услуг) и ценой товаров (работ, услуг), по которой они были проданы налогоплательщику.

Возникает вопрос, как определить рыночную цену товаров (работ, услуг)?

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Из НК РФ вытекает, что определение рыночной цены зависит от того, признается ли сделка контролируемой, или нет.

Перечень сделок, подпадающих под контроль налоговых органов, приведен в статье 105.14 НК РФ. В общем случае контролируемыми сделками признаются сделки между взаимозависимыми лицами (с учетом особенностей, предусмотренных статьей 105.14 НК РФ).

Согласно пункту 1 статьи 105.7 НК РФ при проведении налогового контроля в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, использует следующие методы:

– метод сопоставимых рыночных цен (статья 105.9 НК РФ);
– метод цены последующей реализации (статья 105.10 НК РФ);
– затратный метод (статья 105.11 НК РФ);
– метод сопоставимой рентабельности (статья 105.12 НК РФ);
– метод распределения прибыли (статья 105.13 НК РФ).

При этом метод сопоставимых рыночных цен является приоритетным для определения для целей налогообложения соответствия цен, примененных в сделках, рыночным ценам, если иное не предусмотрено пунктом 2 статьи 105.10 НК РФ. Применение иных методов допускается в случае, если применение метода сопоставимых рыночных цен невозможно либо если его применение не позволяет обоснованно сделать вывод о соответствии или несоответствии цен, примененных в сделках, рыночным ценам для целей налогообложения.

Таким образом, для определения рыночной цены товаров (работ, услуг) по общему правилу следует использовать метод сопоставимых рыночных цен.

Обратите внимание!

При приобретении товаров (работ, услуг) у взаимозависимого лица доход в виде материальной выгоды возникает, только если эти товары (работы, услуги) проданы налогоплательщику по более низкой цене, чем обычная. Аналогичное мнение содержится в Письмах Минфина России от 03.10.2017 г. № 03-04-06/64417,

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

от 27.09.2012 г. № 03-04-06/6-293. Именно поэтому налоговая база по НДФЛ в данном случае определяется как разница между рыночной ценой товаров (работ, услуг) и ценой их реализации налогоплательщику. Какие-либо иные методы оценки стоимости приобретенных товаров (работ, услуг) для расчета материальной выгоды не используются. Такие выводы в отношении кадастровой стоимости земельного участка сделал Минфин России в Письме от 28.06.2012 г. № 03-04-05/3-790.

Кто должен определять налоговую базу при получении налогоплательщиком дохода в виде материальной выгоды – налогоплательщик или налоговый агент, НК РФ прямо не указывает. Вместе с тем, статьей 226 НК РФ установлено, что российские организации индивидуальные предприниматели, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму налога на доходы физических лиц. Особенности исчисления и (или) уплаты налога по отдельным видам доходов устанавливаются статьями 214.3, 214.4, 214.5, 214.6, 214.7, 226.1, 227 и 228 НК РФ.

Таким образом, при получении налогоплательщиком от организации (индивидуального предпринимателя) – взаимозависимого лица дохода в виде материальной выгоды от приобретения товаров (работ, услуг), указанная организация (предприниматель) признается налоговым агентом, и, соответственно, она(он) обязана(н) исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму налога в бюджетную систему Российской Федерации.

В соответствии с пунктом 4 статьи 226 НК РФ налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате.

При получении налогоплательщиком дохода в виде материальной выгоды удержание исчисленной суммы налога производится налоговым агентом за счет любых доходов, выплачиваемых налоговым агентом налогоплательщику в денежной форме. При этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50% суммы выплачиваемого дохода в денежной форме.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Обратите внимание, что положения пункта 4 статьи 226 НК РФ не распространяются на налоговых агентов, являющихся кредитными организациями, в отношении удержания и уплаты сумм налога с доходов, полученных клиентами указанных кредитных организаций (за исключением клиентов, являющихся сотрудниками указанных кредитных организаций) в виде материальной выгоды, определяемой, в частности, в соответствии с подпунктом 2 пункта 1 статьи 212 НК РФ.

Иначе говоря, кредитные организации как налоговые агенты для удержания и уплаты сумм налога с доходов, полученных клиентами банков в виде материальной выгоды, не могут руководствоваться прямыми правилами, изложенными в пункте 4 статьи 226 НК РФ, то есть удерживать налог при выплате дохода, так как никакой выплаты в данном случае не происходит. Поэтому для таких налоговых агентов сделано исключение.

Согласно подпункту 3 пункта 1 статьи 223 НК РФ датой фактического получения дохода признается день приобретения товаров, выполнения работ или оказания услуг.

Как сказано в Письме Минфина России от 27.11.2014 г. № 03-04-05/60411, при приобретении налогоплательщиком квартиры у организации, являющейся взаимозависимой по отношению к налогоплательщику, датой получения дохода в виде материальной выгоды признается день государственной регистрации права собственности на указанную квартиру.

Удерживается НДФЛ с налоговых резидентов Российской Федерации по ставке в размере 13%, а с физического лица, не являющегося налоговым резидентом Российской Федерации, по ставке в размере 30%. По доходам, облагаемым по ставке 13%, налог исчисляется на дату фактического получения дохода.

ПРИМЕР

Индивидуальный предприниматель Петров П.П. занимается изготовлением и розничной продажей мягкой мебели. Предположим, что 10 августа текущего года он продал гражданке Ивановой И.И. комплект мягкой

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

мебели за 34 000 руб., которая является его сестрой. Кроме того, она работает в его магазине продавцом.

Розничная цена данного комплекта мягкой мебели, установленная для покупателей, составляет 42 000 руб.

Так как продавец и покупатель являются родственниками, то они признаются взаимозависимыми лицами. Следовательно, у Ивановой И.И возникает доход в виде материальной выгоды от приобретения товаров у взаимозависимого лица. Величина этого дохода равна 8 000 руб. (42 000 руб. – 34 000 руб.), а сумма налога на доходы физических лиц – 1 040 руб. (8 000 руб. х 13%).

Напомним, согласно пункту 1 статьи 226 НК РФ индивидуальный предприниматель является налоговым агентом. Следовательно, он обязан исчислить НДФЛ, удержать его из дохода получателя и уплатить в бюджет. Поскольку Иванова И.И. работает у предпринимателя, то он удерживает НДФЛ в сумме 1 040 руб. из ее зарплаты, начисленной за август текущего года.

Согласно пункту 5 статьи 226 НК РФ при невозможности в течение налогового периода удержать у налогоплательщика исчисленную сумму налога налоговый агент обязан в срок не позднее 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, в котором возникли соответствующие обстоятельства, письменно сообщить налогоплательщику и налоговому органу по месту своего учета:

– о невозможности удержать налог;

– о суммах дохода, с которого не удержан налог;

– о сумме неудержанного налога.

Форма такого сообщения приведена в Приложении № 1 к Приказу ФНС России от 30.10.2015 г. № ММВ-7-11/485@ «Об утверждении формы сведений о доходах физического лица, порядка заполнения и формата ее представления в электронной форме». Порядок представления в налоговые органы сообщения о невозможности удержать налог, о суммах дохода, с которого не удержан налог, и сумме неудержанного налога утвержден Приказом ФНС России от 16.09.2011 г. № ММВ-7-3/576@ «Об утверждении

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Порядка представления в налоговые органы сведений о доходах физических лиц и сообщений о невозможности удержания налога и сумме налога на доходы физических лиц».

В этом случае уплату налога на доходы физических лиц налогоплательщик осуществляет самостоятельно в соответствии с пунктом 6 статьи 228 НК РФ.

Налогообложение НДФЛ заработной платы, в том числе в отчетности

Организации ежемесячно сталкиваются с необходимостью начисления заработной платы работникам. При этом по общему правилу заработная плата работников подлежит обложению налогом на доходы физических лиц. Вот об этом и пойдет речь в нашей статье.

В соответствии со статьей 129 Трудового кодекса Российской Федерации (далее – ТК РФ) заработной платой (оплатой труда работника) признается вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы. Помимо этого заработной платой признаются:

– компенсационные выплаты (доплаты и надбавки компенсационного характера, в том числе, за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных, работу в особых климатических условиях и на территориях, подвергшихся радиоактивному загрязнению, и иные выплаты компенсационного характера);

– стимулирующие выплаты (доплаты и надбавки стимулирующего характера, премии и иные поощрительные выплаты).

Заработная плата работнику устанавливается в соответствии с трудовым договором и с действующей у данного работодателя системой оплаты труда (статья 135 ТК РФ).

Выплата заработной платы производится в денежной форме в валюте Российской Федерации (в рублях) (статья 131 ТК РФ).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Выплата заработной платы может производиться и в иных формах, не противоречащих законодательству Российской Федерации и международным договорам Российской Федерации, в соответствии с коллективным договором или трудовым договором по письменному заявлению работника. Доля заработной платы, выплачиваемой в неденежной форме, не может превышать 20% от начисленной месячной заработной платы (статья 131 ТК РФ, Письма Минфина России от 06.09.2013 г. № 03-03-06/2/36774, от 05.11.2009 г. № 03-03-05/200).

Заработная плата выплачивается работнику, как правило, в месте выполнения им работы либо переводится в кредитную организацию, указанную в заявлении работника, на условиях, определенных коллективным договором или трудовым договором. Заработная плата выплачивается не реже, чем каждые полмесяца. Конкретная дата выплаты заработной платы устанавливается правилами внутреннего трудового распорядка, коллективным договором или трудовым договором не позднее 15 календарных дней со дня окончания периода, за который она начислена (статья 136 ТК РФ). Иначе говоря, заработная плата за первую половину месяца должна быть выплачена в установленный день с 16 по 30 (31) текущего периода, за вторую половину – с 1 по 15 число следующего месяца. Такие разъяснения содержатся в Письмах Минтруда России от 18.04.2017 г. № 11-4/ООГ-718, от 21.09.2016 г. № 14-1/В-911.

Порядок исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) регулируется нормами главы 23 «Налог на доходы физических лиц» Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ).

Согласно пункту 1 статьи 207 НК РФ плательщиками НДФЛ признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации.

При этом по общему правилу налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 сле-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

дующих подряд месяцев. Период нахождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на периоды его выезда за пределы территории Российской Федерации для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения, а также для исполнения трудовых или иных обязанностей, связанных с выполнением работ (оказанием услуг) на морских месторождениях углеводородного сырья (пункт 2 статьи 207 НК РФ).

Вопрос об определении налогового статуса физического лица для целей уплаты НДФЛ был рассмотрен Минфином России в Письме от 16.03.2016 г. № 03-04-05/14418, где сказано, что для определения налогового статуса физического лица учитывается любой непрерывный 12-месячный период, в том числе начавшийся в одном налоговом периоде (календарном году) и продолжающийся в другом налоговом периоде (календарном году).

По итогам налогового периода определяется окончательный налоговый статус физического лица в зависимости от времени его нахождения в Российской Федерации в данном налоговом периоде.

Налоговый статус физического лица, определенный по итогам налогового периода, не может измениться в зависимости от времени нахождения физического лица в Российской Федерации в следующем налоговом периоде.

Объектом налогообложения по НДФЛ для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, признается доход, полученный налогоплательщиками от источников в Российской Федерации и (или) от источников за пределами Российской Федерации (пункт 1 статьи 209 НК РФ).

Объектом налогообложения для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, признается доход, полученный налогоплательщиками от источников в Российской Федерации (пункт 2 статьи 209 НК РФ).

При определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со статьей 212 НК РФ (статья 210 НК РФ).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия в Российской Федерации относится к доходам от источников в Российской Федерации, что установлено подпунктом 6 пункта 1 статьи 208 НК РФ.

Следовательно, заработная плата, выплачиваемая как в денежной, так и в неденежной форме, является объектом налогообложения НДФЛ и соответственно учитывается при определении налоговой базы.

Согласно пункту 1 статьи 226 НК РФ российские организации, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, указанные в пункте 2 названной статьи, признаются налоговыми агентами и обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму налога, исчисленную в соответствии со статьей 224 НК РФ.

Пунктом 2 статьи 226 НК РФ определено, что исчисление сумм и уплата налога производятся налоговым агентом в отношении всех доходов налогоплательщика, источником которых он является, с зачетом ранее удержанных сумм налога (за исключением доходов, в отношении которых исчисление сумм налога производится в соответствии со статьей 214.7 НК РФ), а в случаях и порядке, предусмотренных статьей 227.1 НК РФ, также с учетом уменьшения на суммы фиксированных авансовых платежей, уплаченных налогоплательщиком.

Особенности исчисления и (или) уплаты налога по отдельным видам доходов устанавливаются статьями 214.3, 214.4, 214.5, 214.6, 214.7, 226.1, 227 и 228 НК РФ.

Таким образом, российская организация, выплачивающая физическому лицу вознаграждение по трудовому договору, обязана удержать с указанного вознаграждения налог на доходы физических лиц и перечислить его в соответствующий бюджет в порядке, установленном статьей 226 НК РФ.

Аналогичный вывод содержится в Письме Минфина России от 01.10.2015 г. № 03-04-05/56206.

Как уже было сказано выше, заработная плата выплачивается 2 раза в месяц. Возникает вопрос, нужно ли удерживать НДФЛ

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

при выплате заработной платы за первую половину месяца (аванса). Для ответа обратимся к Письму ФНС России от 15.01.2016 г. № БС-4-11/320. В Письме сказано, что согласно пункту 2 статьи 223 НК РФ при получении дохода в виде оплаты труда датой фактического получения налогоплательщиком такого дохода признается последний день месяца, за который ему был начислен доход за выполненные трудовые обязанности в соответствии с трудовым договором (контрактом).

Налоговые агенты в соответствии с пунктом 4 статьи 226 НК РФ обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате с учетом особенностей, установленных пунктом 4 статьи 226 НК РФ.

В силу пункта 6 статьи 226 НК РФ налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня, следующего за днем выплаты налогоплательщику дохода.

Таким образом, налоговый агент производит исчисление, удержание и перечисление в бюджет НДФЛ с заработной платы (в том числе за первую половину месяца) один раз в месяц при окончательном расчете дохода работника по итогам каждого месяца, за который был начислен доход, в сроки, установленные в пункте 6 статьи 226 НК РФ.

Минфин России в Письме от 27.10.2015 г. № 03-04-07/61550 изложил аналогичную позицию по данному вопросу.

Следовательно, организация – налоговый агент не обязана удерживать и перечислять налог на доходы физических лиц при выплате аванса.

Нужно сказать, что перед исчислением сумм НДФЛ с заработной платы работника необходимо определить его налоговый статус. Это связано с тем, что лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, уплачивают НДФЛ по ставке 13% (пункт 1 статьи 224 НК РФ). Доход в виде заработной платы резидента для целей налогообложения можно уменьшить на полагающиеся работнику вычеты (пункт 3 статьи 210 НК РФ).

Для лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, налоговая ставка устанавливается в размере 30% (пункт 3 статьи 224 НК РФ). Согласно пункту 4 статьи 210 НК РФ

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

предоставление налоговых вычетов нерезидентам действующим законодательством не предусмотрено.

Обратите внимание!

В ряде случаев к доходам от осуществления трудовой деятельности физических лиц – нерезидентов Российской Федерации применяется ставка 13%. Это касается доходов, получаемых (пункт 3 статьи 224 НК РФ):

- от осуществления трудовой деятельности, указанной в статье 227.1 НК РФ;
- от осуществления трудовой деятельности в качестве высококвалифицированного специалиста в соответствии с Федеральным законом от 25.07.2002 г. № 115-ФЗ «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации»;
- от осуществления трудовой деятельности участниками Государственной программы по оказанию содействия добровольному переселению в Российскую Федерацию соотечественников, проживающих за рубежом, а также членами их семей, совместно переселившимися на постоянное место жительства в Российскую Федерацию;
- от исполнения трудовых обязанностей членами экипажей судов, плавающих под Государственным флагом Российской Федерации;
- от осуществления трудовой деятельности иностранными гражданами или лицами без гражданства, признанными беженцами или получившими временное убежище на территории Российской Федерации в соответствии с Федеральным законом от 19.02.1993 г. № 4528-1 «О беженцах».

По налоговой ставке 13% также облагаются доходы от работы по найму, полученные гражданами Республики Беларусь, Республики Казахстан, Республики Армения и Кыргызской Республики, причем по этой ставке доходы облагаются, начиная с первого дня их работы на территории Российской Федерации независимо от налогового статуса этих лиц. На это указывает статья 73 Договора о Евразийском экономическом союзе, подписанного в г. Аста-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

не 29.05.2014 г. и Письмо ФНС России от 28.11.2016 г. № БС-4-11/22588@.

Если работник является резидентом Российской Федерации, то его доход для исчисления НДФЛ определяется нарастающим итогом с начала года (пункт 3 статьи 226 НК РФ).

Для доходов нерезидентов сумма дохода нарастающим итогом не определяется, а исчисляется налоговым агентом отдельно по каждой сумме указанного дохода, начисленного налогоплательщику, что следует из абзаца 2 пункта 3 статьи 226 НК РФ.

Исходя из пункта 4 статьи 226 НК РФ заработная плата, начисленная работнику (как налоговому резиденту Российской Федерации, так и нерезиденту Российской Федерации), выплачивается ему за минусом исчисленного с заработной платы налога на доходы физических лиц.

В случае выплаты работнику заработной платы в натуральной форме удержание исчисленной суммы налога производится налоговым агентом за счет любых доходов, выплачиваемых налоговым агентом работнику в денежной форме. При этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50% суммы выплачиваемого дохода в денежной форме.

В завершении хотелось бы отметить, что в обязанности налогового агента по НДФЛ входит ведение учета доходов, полученных от него физическими лицами в налоговом периоде, предоставленных физическим лицам налоговых вычетов, исчисленных и удержанных налогов.

Причем вести указанный учет налоговый агент обязан отдельно по каждому физическому лицу в регистрах налогового учета, разрабатываемых им самостоятельно.

Форма регистра может быть любая, главное, чтобы в нем имелась вся необходимая информация, ведь на ее основании налоговый агент будет заполнять:

– справки по форме 2-НДФЛ, утвержденной Приказом ФНС России от 30.10.2015 г. № ММВ-7-11/485@ «Об утверждении формы сведений о доходах физического лица, порядка заполнения и формата ее представления в электронной форме»;

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– расчет по форме 6-НДФЛ, утвержденной Приказом ФНС России от 14.10.2015 г. № ММВ-7-11/450@ «Об утверждении формы расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом (форма 6-НДФЛ), порядок ее заполнения и представления, а также формата представления расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, в электронной форме».

Напомним, справки по форме 2-НДФЛ налоговый агент представляет в налоговый орган по месту своего учета ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом. Расчет по форме 6-НДФЛ представляется налоговым агентом в налоговый орган по окончании квартала, причем за первый квартал, полугодие и девять месяцев года – в срок не позднее последнего дня месяца, следующего за соответствующим периодом, а за год – не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом (пункт 2 статьи 230 НК РФ).

Как показывает практика, у налоговых агентов нередко возникает вопрос, как заполнить расчет по форме 6-НДФЛ, если заработная плата начислена и выплачена в одном отчетном периоде, а срок перечисления налога наступает в другом отчетном периоде. В Письмах ФНС России от 02.11.2016 г. № БС-4-11/20829@, от 24.10.2016 г. № БС-4-11/20126@ была рассмотрена ситуация, когда заработная плата, начисленная за сентябрь 2016 г., в организации выплачивается в последний рабочий день месяца – 30 сентября и в этот же день НДФЛ, удержанный с заработной платы, перечисляется в бюджет.

Поскольку в таком ситуации срок перечисления налога, удержанного с заработной платы 30.09.2016 г., наступает в другом отчетном периоде (03.10.2016 г.), основания для отражения данной операции в раздела 2 расчета по форме 6-НДФЛ за 9 месяцев 2016 г. отсутствуют. При этом суммы начисленного дохода в виде заработной платы, исчисленного и удержанного налога подлежат отражению в строках 020, 040 и 070 раздела 1 расчета по форме 6-НДФЛ за 9 месяцев 2016 г.

В разделе 2 расчета по форме 6-НДФЛ за 2016 г. рассматриваемая ситуация отражается следующим образом:

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

по строке 100 – 30.09.2016;

по строке 110 – 30.09.2016;

по строке 120 – 03.10.2016 (с учетом пункта 7 статьи 6.1 НК РФ);

по строкам 130 и 140 – соответствующие суммовые показатели.

Вновь вернемся к вышеуказанному регистру налогового учета.

В соответствии со статьей 230 НК РФ в таком регистре в обязательном порядке должны содержаться следующие данные:

– сведения, позволяющие идентифицировать налогоплательщика;

– вид выплачиваемых налогоплательщику доходов и предоставленных налоговых вычетов, а также расходов и сумм, уменьшающих налоговую базу, в соответствии с кодами, утвержденными Приказом ФНС России от 10.09.2015 г. № ММВ-7-11/387@ «Об утверждении кодов видов доходов и вычетов»;

– суммы дохода и даты их выплаты;

– статус налогоплательщика;

– даты удержания и перечисления налога в бюджетную систему Российской Федерации;

– реквизиты соответствующего платежного документа.

Кстати, за основу такого регистра налоговый агент может взять соответствующие разделы недействующей сегодня налоговой карточки 1-НДФЛ, утвержденной Приказом МНС России от 31.10.2003 г. № БГ-3-04/583, и доработать ее в соответствии с нормами действующего законодательства.

Заметим, что такие разъяснения в отсутствие официальной формы налогового регистра давал и сам Минфин России в Письмах от 20.07.2010 г. № 03-04-06/6-155, от 21.01.2010 г. № 03-04-08/4-6.

Компенсация за просрочку выплаты заработной платы – налогообложение НДФЛ

Трудовое право обязывает работодателя при нарушении им установленного срока выплаты заработной платы выплачи-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

вать ее с уплатой процентов (денежной компенсации). Так как выплата указанной компенсации производится работодателем в пользу физических лиц, то естественно возникает много вопросов в части налогообложения НДФЛ. О порядке налогообложения налогом на доходы физических лиц компенсаций за просрочку выплаты заработной платы мы и поговорим далее.

Для начала напомним, что порядок, место и сроки выплаты заработной платы установлены статьей 136 Трудового кодекса Российской Федерации (далее – ТК РФ), согласно которой заработная плата выплачивается работнику, как правило, в месте выполнения им работы либо переводится в кредитную организацию, указанную в заявлении работника, на условиях, определенных коллективным договором или трудовым договором.

Место и сроки выплаты заработной платы в неденежной форме определяются коллективным договором или трудовым договором.

Заработная плата выплачивается непосредственно работнику за исключением случаев, когда иной способ выплаты предусматривается федеральным законом или трудовым договором.

Заработная плата выплачивается не реже, чем каждые полмесяца. Конкретная дата выплаты заработной платы устанавливается правилами внутреннего трудового распорядка, коллективным договором или трудовым договором не позднее 15 календарных дней со дня окончания периода, за который она начислена.

Для отдельных категорий работников федеральным законом могут быть установлены иные сроки выплаты заработной платы.

При выплате заработной платы работодатель обязан извещать в письменной форме каждого работника:

– о составных частях заработной платы, причитающейся ему за соответствующий период;

– о размерах иных сумм, начисленных работнику, в том числе денежной компенсации за нарушение работодателем установленного срока соответственно выплаты заработной платы, оплаты отпуска, выплат при увольнении и (или) других выплат, причитающихся работнику;

– о размерах и об основаниях произведенных удержаний;

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– об общей денежной сумме, подлежащей выплате.

Форма расчетного листка утверждается работодателем с учетом мнения представительного органа работников в порядке, установленном статьей 372 ТК РФ для принятия локальных нормативных актов.

В соответствии со статьей 236 ТК РФ при нарушении работодателем установленного срока соответственно выплаты заработной платы, оплаты отпуска, выплат при увольнении и (или) других выплат, причитающихся работнику, работодатель обязан выплатить их с уплатой процентов (денежной компенсации). Причем обязанность по выплате компенсации возникает независимо от наличия вины работодателя.

Такая компенсация выплачивается за каждый день задержки, начиная со следующего дня после установленного срока выплаты по день фактического расчета включительно. Размер компенсации не может быть ниже 1/150 действующей в это время ключевой ставки Центрального банка Российской Федерации (далее – ЦБ РФ) от не выплаченных в срок сумм. При неполной выплате в установленный срок заработной платы и (или) других выплат, причитающихся работнику, размер компенсации исчисляется из фактически не выплаченных в срок сумм.

Обратите внимание!

Размер выплачиваемой работнику денежной компенсации может быть повышен коллективным договором, локальным нормативным актом или трудовым договором.

ПРИМЕР

В трудовом договоре, заключенным с работником, закреплено положение о том, что заработная плата выплачивается работнику дважды в месяц:

25 числа текущего месяца – аванс;

10 числа следующего месяца – заработная плата.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Компенсация за несвоевременную выплату заработной платы определяется исходя из 1/150 ключевой ставки ЦБ РФ, действующей на момент просрочки.

Заработная плата сотрудника за январь 2018 г. составила 36 000 руб.

25.01.2017 г. – работнику был выплачен аванс в размере 12 000 руб.

Заработная плата за январь 2018 г. в размере 24 000 руб. была выплачена лишь 16.02.2018 г.

Исходя из того, что 10.02.2017 г. – это выходной день, на основании части 8 статьи 136 ТК РФ заработная плата за январь 2018 г. должна была быть выплачена 09.02.2018 г., следовательно, задержка по выплате заработной платы составила 7 дней.

Предположим, что на момент выплаты заработной платы ключевая ставка ЦБ РФ составляла 7,75%.

Рассчитываем размер компенсации:

(24 000 руб. x 7,75%) / 150 x 7 дней = 86,8 руб.

Согласно части 8 статьи 136 ТК РФ при совпадении дня выплаты с выходным или нерабочим праздничным днем выплата заработной платы производится накануне этого дня, то есть если дата выплаты заработной платы по внутренним правилам организации пришлась на субботу или воскресенье, то ее выплата уже в следующий понедельник является просрочкой и работник имеет право требовать выплаты денежной компенсации за просрочку выплаты заработной платы. При этом следует отметить, что при исчислении суммы денежной компенсации за просрочку заработной платы учитываются все календарные дни. Следовательно, если в период просрочки включаются выходные и праздничные дни, то они также учитываются при расчете суммы компенсации за задержку заработной платы.

При задержке заработной платы на срок более 15 дней работник имеет право, известив работодателя в письменной форме, приостановить работу на весь период до выплаты задержанной суммы. Причем указанное право можно реализовать только в том случае, если работник не относится к категории работников, которым такие действия запрещены (статья 142 ТК РФ).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Не допускается приостановка работы:

– в периоды введения военного, чрезвычайного положения или особых мер в соответствии с законодательством о чрезвычайном положении;

– в органах и организациях Вооруженных Сил Российской Федерации, других военных, военизированных и иных формированиях и организациях, ведающих вопросами обеспечения обороны страны и безопасности государства, аварийно-спасательных, поисково-спасательных, противопожарных работ, работ по предупреждению или ликвидации стихийных бедствий и чрезвычайных ситуаций, в правоохранительных органах;

– государственными служащими;

– в организациях, непосредственно обслуживающих особо опасные виды производств, оборудования;

– работниками, в трудовые обязанности которых входит выполнение работ, непосредственно связанных с обеспечением жизнедеятельности населения (энергообеспечение, отопление и теплоснабжение, водоснабжение, газоснабжение, связь, станции скорой и неотложной медицинской помощи).

Налогообложение НДФЛ компенсации за просрочку выплаты заработной платы

На основании пункта 3 статьи 217 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) денежная компенсация, выплачиваемая работодателем при нарушении установленного срока выплаты заработной платы, предусмотренная статьей 236 ТК РФ, не подлежит обложению налогом на доходы физических лиц (далее – НДФЛ).

Аналогичного мнения придерживается Минфин России в Письмах от 28.02.2017 г. № 03-04-05/11096, от 22.05.2015 г. № 03-04-05/29453, а также ФНС России в Письме от 04.06.2013 г. № ЕД-4-3/10209 «По вопросу обложения налогом на доходы физических лиц денежной компенсации за нарушение срока выплаты заработной платы».

При этом НДФЛ не облагается денежная компенсация, которая выплачена как в минимальном размере, определенном

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

статьей 236 ТК РФ, так и в размере, установленном трудовым или коллективным договором. Такие разъяснения содержатся в Письмах Минфина России от 28.11.2008 г. № 03-04-05-01/450, от 06.08.2007 г. № 03-04-05-01/261, в Письме УФНС России по городу Москве от 06.08.2007 г. № 28-11/074572@.

Отметим, что в Письмах Минфина России от 26.07.2007 г. № 03-04-05-01/247, от 06.08.2007 г. № 03-04-05-01/261 имеется уточнение, исходя из которого при отсутствии указания о порядке расчета денежной компенсации в коллективном или трудовом договоре доходом, освобождаемым от обложения НДФЛ, будет являться только сумма, рассчитанная исходя из действующей ключевой ставки ЦБ РФ (минимальный размер денежной компенсации), а часть денежной компенсации, превышающая указанный размер, будет подлежать обложению НДФЛ в общеустановленном порядке.

Ответственность за просрочку выплаты заработной платы

Руководитель организации, а также иные должностные лица, допустившие задержку выплаты заработной платы, могут быть привлечены к дисциплинарной, административной и уголовной ответственности в соответствии с действующим законодательством.

Согласно статье 195 ТК РФ работодатель обязан, рассмотрев заявление представительного органа работников о нарушении трудового законодательства и иных актов, содержащих нормы трудового права, условий коллективного договора, соглашения, сообщить о результатах его рассмотрения. В случае подтверждения факта нарушения, работодатель обязан применить к руководителю организации, руководителю структурного подразделения организации, их заместителям дисциплинарное взыскание вплоть до увольнения.

Статьями 81 и 278 ТК РФ фактически предусмотрена возможность включения в трудовой договор с руководителем дополнительных оснований расторжения трудового договора. Если таким основанием выступает задержка выплаты заработной платы работникам или нарушение трудового законодательства, руко-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

водитель организации может быть уволен при доказанности его вины.

Напомним, статьей 236 ТК РФ установлена материальная ответственность работодателя за задержку выплаты заработной платы.

Согласно статье 233 ТК РФ материальная ответственность стороны трудового договора наступает за ущерб, причиненный ею другой стороне этого договора в результате ее виновного противоправного поведения (действий или бездействия), если иное не предусмотрено ТК РФ или иными федеральными законами. Каждая из сторон трудового договора должна доказать размер причиненного ей ущерба.

Более того, статьей 237 ТК РФ предусмотрено возмещение морального вреда, причиненного работнику. Моральный вред, причиненный работнику работодателем (неправомерными действиями или бездействием), возмещается работнику в денежной форме в размерах, определяемых соглашением сторон трудового договора.

В случае возникновения спора факт причинения работнику морального вреда и размеры его возмещения устанавливаются судом.

В пункте 55 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 17.03.2004 г. № 2 «О применении судами Российской Федерации Трудового кодекса Российской Федерации» указано: если коллективным или трудовым договором определен размер процентов, подлежащий уплате работодателем в связи с задержкой выплаты заработной платы либо иных выплат, причитающихся работнику, то суд исчисляет сумму денежной компенсации с учетом этого размера при условии, что он не ниже установленного статьей 236 ТК РФ.

Начисление процентов в связи с несвоевременной выплатой заработной платы не исключает права работника на индексацию сумм задержанной заработной платы в связи с их обесцениванием вследствие инфляционных процессов. То есть в случае задержки заработной платы сроком более месяца заработная плата обесценивается вследствие инфляции, следовательно, в данном случае

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

судьи не исключают права работника на индексацию невыплаченной заработной платы.

К административной ответственности в соответствии с частью 6 статьи 5.27 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях (далее – КоАП РФ) привлекаются лица, виновные в невыплате или неполной выплате в установленный срок заработной платы, других выплат, осуществляемых в рамках трудовых отношений, если эти действия не содержат уголовно наказуемого деяния. Им грозит предупреждение или наложение административного штрафа в размере:

– от 10 000 до 20 000 руб. – это касается должностных лиц;

– от 1 000 до 5 000 руб. – лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица;

– от 30 000 до 50 000 руб.– юридических лиц.

Совершение вышеуказанного административного правонарушения, лицом, ранее подвергнутым административному наказанию за аналогичное правонарушение, если эти действия не содержат уголовно наказуемого деяния, влечет наложение административного штрафа (часть 7 статьи 5.27 КоАП РФ):

– на должностных лиц в размере от 20 000 до 30 000 руб. или дисквалификацию на срок от 1 года до 3 лет;

– на лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, – от 10 000 до 30 000 руб.;

– на юридических лиц – от 50 000 до 100 000 руб.

Уголовная ответственность за невыплату заработной платы, пенсий, стипендий, пособий и иных выплат предусмотрена статьей 145.1 Уголовного кодекса Российской Федерации (далее – УК РФ).

В соответствии с названной статьей частичная невыплата свыше 3 месяцев заработной платы, пенсий, стипендий, пособий и иных установленных законом выплат, совершенная из корыстной или иной личной заинтересованности руководителем организации, работодателем – физическим лицом, руководителем филиала, представительства или иного обособленного структурного подразделения организации, наказывается:

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– штрафом в размере до 120 000 руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до 1 года;

– либо лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 1 года;

– либо принудительными работами на срок до 2 лет;

– либо лишением свободы на срок до 1 года.

Полная невыплата свыше 2 месяцев заработной платы, пенсий, стипендий, пособий и иных установленных законом выплат равно, как и выплата заработной платы свыше 2 месяцев в размере ниже установленного федеральным законом минимального размера оплаты труда, совершенные из корыстной или иной личной заинтересованности руководителем организации, работодателем – физическим лицом, руководителем филиала, представительства или иного обособленного структурного подразделения организации, наказывается:

– штрафом в размере от 100 000 до 500 000 руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до 3 лет;

– либо принудительными работами на срок до 3 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового;

– либо лишением свободы на срок до 3 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового.

Вышеперечисленные деяния, повлекшие тяжкие последствия, наказываются штрафом в размере от 200 000 до 500 000 руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 1 года до 3 лет либо лишением свободы на срок от 2 до 5 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 5 лет или без такового.

Для справки. Под частичной невыплатой заработной платы, пенсий, стипендий, пособий и иных установленных законом выплат в статье 145.1 УК РФ понимается осуществление платежа в размере менее половины подлежащей выплате суммы.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Командировочные расходы и налог на доходы физических лиц

Согласно трудовому законодательству Российской Федерации командировочные расходы работника подлежат обязательному возмещению работодателем. Причем это возмещение производится последним физическому лицу, которое, как известно, признается налогоплательщиком НДФЛ. В силу этого у многих бухгалтеров при возмещении командировочных расходов возникает масса вопросов в части удержания НДФЛ. По общему правилу, расходы командированного лица, осуществленные им в поездке, не влекут за собой удержания НДФЛ. Тем не менее, в некоторых случаях возмещение командировочных расходов может вызвать у организации необходимость исчисления и удержания суммы налога на доходы физических лиц с работника. Вот об этом мы и поговорим далее более подробно.

Для начала напомним, что статья 167 Трудового кодекса Российской Федерации (далее – ТК РФ) гарантирует работнику, направляемому в служебную поездку, сохранение места работы (должности), среднего заработка, а также возмещение расходов, связанных со служебной командировкой.

Причем состав возмещаемых командировочных расходов определен статьей 168 ТК РФ, в него включены:

- расходы по проезду;
- расходы по найму жилого помещения;
- дополнительные расходы, связанные с проживанием вне места постоянного жительства (суточные);
- иные расходы, произведенные работником с разрешения или ведома работодателя.

Обратите внимание, что перечень возмещаемых командировочных расходов не является исчерпывающим, вследствие чего он может быть и дополнен. Так, например, организация может принять решение о возмещении работнику расходов на оплату услуг

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

связи, аренды автомобиля в месте командирования и так далее и тому подобное.

В соответствии со статьей 168 ТК РФ по общему правилу работодатель самостоятельно определяет, в каком порядке и размерах он будет возмещать своим работникам командировочные расходы. Документальным подтверждением данного решения является либо коллективный договор, либо иной локальный нормативный акт компании, например, Положение о командировках.

Нужно сказать, что обычно к установлению своих «внутренних» норм возмещаемых командировочных расходов фирмы подходят очень грамотно и продуманно. Оно и понятно, чем полнее проработаны данные нормы, тем больше у организации шансов не конфликтовать в дальнейшем с фискалами, которые, как известно, всегда проявляют повышенное внимание к командировочным расходам организаций.

Устанавливая свои нормы, организация может принять решение о выплате как одинаковых норм возмещения исключительно для всех сотрудников фирмы, так и дифференцированных, предусматривающих повышенный размер, например, для руководства компании.

Однако, наличие «внутренних» норм возмещения еще не является достаточным условием для выплаты возмещаемых расходов работнику – физическому лицу.

Важно правильно оформить соответствующую документацию, которую довольно часто именуют «командировочным документооборотом». В состав такого документооборота входят приказ о командировке и авансовый отчет работника, который представляется последним в бухгалтерию фирмы в срок, не превышающий трех рабочих дней со дня выхода на работу из командировки.

Напомним, что ранее, то есть до 08.01.2015 г., в состав «командировочного документооборота» также входили служебное задание и командировочное удостоверение. В настоящее время оформление указанных документов не требуется, что следует из действующей редакции Положения об особенностях направления работников в служебные командировки, утвержденного Постановлением Правительства Российской Федерации от 13.10.2008 г.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

№ 749 (далее – Положение № 749), которым сегодня руководствуются все работодатели при направлении работников в командировку.

Задание, которое работник должен выполнить в командировке, фиксируется непосредственно в приказе о командировке, а фактический срок пребывания работника в командировке определяется по проездным документам, представляемым работником по возвращении из поездки.

В том случае, если работник в командировку ездил на служебном транспорте, личном автомобиле или на авто, находящемся в собственности третьих лиц (по доверенности), фактический срок пребывания в месте командирования указывается в служебной записке, которая представляется работником по возвращении из командировки работодателю с приложением документов, подтверждающих использование указанного транспорта для проезда к месту командирования и обратно (путевой лист, маршрутный лист, счета, квитанции, кассовые чеки и иные документы, подтверждающие маршрут следования транспорта).

В случае отсутствия проездных документов фактический срок пребывания работника в командировке может быть подтвержден документами по найму жилья в месте командирования. При проживании в гостинице указанный срок пребывания подтверждается квитанцией (талоном) либо иным документом, подтверждающим заключение договора на оказание гостиничных услуг по месту командирования, содержащим сведения, предусмотренные Правилами предоставления гостиничных услуг в Российской Федерации, утвержденными Постановлением Правительства Российской Федерации от 09.10.2015 г. № 1085.

При отсутствии проездных документов, документов по найму жилого помещения либо иных документов, подтверждающих заключение договора на оказание гостиничных услуг по месту командирования, в целях подтверждения фактического срока пребывания в месте командирования работником представляются служебная записка и (или) иной документ о фактическом сроке пребывания работника в командировке, содержащий подтверждение принимающей работника стороны (организации

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

либо должностного лица) о сроке прибытия (убытия) работника к месту командирования (из места командировки) (пункт 7 Положения № 749).

Принимая во внимание, что запрета на оформление служебного задания и командировочного удостоверения нет, организация вправе, руководствуясь статьями 8 и 22 ТК РФ, локальным нормативным актом предусмотреть их оформление, а также утвердить форму и порядок их составления.

Исходя из положений статьи 9 Федерального закона от 06.12.2011 г № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон № 402-ФЗ), организации, за исключением организаций государственного сектора, вправе применять как самостоятельно разработанные формы документов по учету командировочных расходов, так и унифицированные формы. При этом самостоятельно разработанные формы командировочной документации должны отвечать требованиям пункта 2 вышеназванной статьи Закона № 402-ФЗ.

По мнению автора, решение о применении самостоятельно разработанных форм документов по учету командировочных расходов вряд ли можно считать целесообразным при наличии типовых форм.

Учитывая вышеизложенное, при направлении работника в командировку, в соответствии с Постановлением Госкомстата России от 05.01.2004 г. № 1 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты» оформляется:

Приказ (распоряжение) о направлении работника в командировку по форме № Т-9 – если в командировку направляется один сотрудник, или Приказ (распоряжение) о направлении работников в командировку по форме № Т-9а – при направлении в командировку нескольких работников.

Если организацией принято решение продолжать использовать служебное задание и командировочное удостоверение, то еще оформляются:

- служебное задание для направления в командировку и отчет о его выполнении по форме № Т-10а;
- командировочное удостоверение по форме № Т-10.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Авансовый отчет оформляется по форме № АО-1, утвержденной Постановлением Госкомстата России от 01.08.2001 г. № 55 «Об утверждении унифицированной формы первичной учетной документации № АО-1 «Авансовый отчет».

Обратите внимание!

Важно не только оформить вышеуказанные документы, но и сделать это правильно. Имейте в виду, что некачественное заполнение любых первичных документов может поставить под сомнение любые расходы организации, в том числе и расходы по командировкам. Причем с таким подходом к заполнению любой «первички» соглашается и большинство судов, на что указывает, например, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 27.08.2009 г. № Ф04-4977/2009(12934-А03-14) по делу № А03-8213/2007.

Наличие первичной учетной документации по командировкам, оформленной по установленным формам и исключающей какие-либо дефекты заполнения, позволяет организации признать командировочные расходы, как в бухгалтерском учете, так и для целей налогообложения.

Мы уже отметили, командировочные расходы, возмещаемые работнику организации – физическому лицу, тесно связаны с исчислением НДФЛ, налоговым агентом по которому признается любой работодатель. Чтобы разобраться с вопросами обложения указанным налогом возмещаемых командировочных расходов нужно обратиться к главе 23 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), а именно к статье 217 НК РФ, содержащей перечень доходов физического лица, не подлежащих налогообложению НДФЛ.

Из пункта 3 статьи 217 НК РФ вытекает, что командировочные расходы, возмещаемые работнику, не являются доходом физического лица, и соответственно, не облагаются НДФЛ. При этом возмещаемые командировочные расходы освобождаются от налогообложения только в пределах норм, установленных законодательством Российской Федерации.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Как уже было отмечено, по общему правилу порядок их выплаты и размер устанавливается внутренними нормами компании. Причем, как следует из статьи 217 НК РФ, при оплате работодателем налогоплательщику расходов на командировки как внутри страны, так и за ее пределы в доход, подлежащий налогообложению, не включаются суточные, выплачиваемые в соответствии с законодательством Российской Федерации, но не более 700 руб. за каждый день нахождения в командировке на территории Российской Федерации и не более 2 500 руб. за каждый день нахождения в заграничной командировке, а также фактически произведенные и документально подтвержденные целевые расходы на проезд до места назначения и обратно, сборы за услуги аэропортов, комиссионные сборы, расходы на проезд в аэропорт или на вокзал в местах отправления, назначения или пересадок, на провоз багажа, расходы по найму жилого помещения, оплате услуг связи, получению и регистрации служебного заграничного паспорта, получению виз, а также расходы, связанные с обменом наличной валюты или чека в банке на наличную иностранную валюту. При непредставлении налогоплательщиком документов, подтверждающих оплату расходов по найму жилого помещения, суммы такой оплаты освобождаются от налогообложения в соответствии с законодательством Российской Федерации, но не более 700 руб. за каждый день нахождения в командировке на территории Российской Федерации и не более 2 500 руб. за каждый день нахождения в заграничной командировке.

Итак, для целей налогообложения возмещаемые командировочные расходы подлежат нормированию, в частности, необлагаемый размер суточных для целей НДФЛ составляет:

- не более 700 руб. за каждый день нахождения в командировке на территории Российской Федерации;
- не более 2 500 руб. за каждый день нахождения в заграничной командировке.

Обратите внимание!

Статья 217 НК РФ устанавливает не размер суточных, выплачиваемых работодателем, а нормы, в пределах которых суточные

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

освобождаются от налогообложения НДФЛ, на что указано в Письме Минфина России от 10.06.2008 г. № 03-04-05-01/192.

В том случае, если коллективным договором организации или Положением о командировках закреплен более высокий размер суточных, то сумма превышения признается налогооблагаемым доходом физического лица, и, следовательно, организация должна удержать с работника НДФЛ и перечислить его в бюджет. Такие разъяснения содержатся в Письмах Минфина России от 26.12.2017 г. № 03-04-05/86718, от 14.12.2016 г. № 03-04-06/74732, от 26.12.2012 г. № 03-04-06/6-368, от 11.06.2009 г. № 03-04-06-01/133.

Обратите внимание!

Определение дохода в виде суточных, выплаченных сверх необлагаемого размера, производится организацией – налоговым агентом в последний день месяца, в котором утвержден авансовый отчет после возвращения работника из командировки, а исчисление сумм налога производится налоговым агентом в соответствии с пунктом 3 статьи 226 НК РФ на дату фактического получения дохода. Это вытекает из Писем Минфина России от 09.02.2016 г. № 03-04-06/6531, от 21.01.2016 г. № 03-04-06/2002.

Как уже было отмечено, сегодня при направлении работников в командировку работодатели руководствуются Положением № 749. В части российских однодневных поездок Положение № 749 содержит запрет на выплату суточных. В пункте 11 Положения № 749 сказано, что при командировках в местность, откуда работник, исходя из условий транспортного сообщения и характера выполняемой в командировке работы, имеет возможность ежедневно возвращаться к месту постоянного жительства, суточные не выплачиваются.

В то же время, учитывая право, предоставленное работодателю статьей 168 ТК РФ, организация может предусмотреть в своем коллективном договоре или в Положении о командировках выплату таких суточных. Имейте в виду, что выплата однодне-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ных суточных в части НДФЛ связана у организации с определенными налоговыми рисками. Несмотря на то, что сама глава 23 НК РФ не содержит прямого указания на то, что они являются налогооблагаемым доходом физического лица, налоговики квалифицируют их именно в таком качестве, и, соответственно, требуют удержания НДФЛ. Заметим, что арбитражная практика по этому вопросу неоднозначна. Одни суды соглашаются с доводами налоговых органов, о чем свидетельствует, например, Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 19.05.2009 г. по делу № А32-2910/2008-29/78-56/247. Другие – напротив, считают требования контролеров неправомерными, на что указывает, в частности, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 30.07.2012 г. по делу № А56-48850/2011. В силу того, что вопрос удержания НДФЛ с суточных, выплаченных при однодневных командировках, не является урегулированным, компании придется самостоятельно решать вопрос о том, будет ли она признавать эти суммы налогооблагаемым доходом физического лица или нет.

Однако в этой ситуации можно пойти иным путем. Из разъяснений, изложенных в Письме Минфина России от 26.05.2014 г. № 03-03-06/1/24916, следует, что если при направлении работника в однодневную командировку выплачиваемую компенсацию квалифицировать не как «суточные», а как «иные расходы, связанные с командировками», то суммы денежных средств, выплачиваемых работнику взамен суточных, освобождаются от налогообложения в размерах, предусмотренных пунктом 3 статьи 217 НК РФ.

Отметим, что в разъяснениях, приведенных в Письме ФНС России от 26.03.2013 г. № ЕД-4-3/5200@ «О направлении письма Минфина России», уточняется, что в соответствии с пунктом 3 статьи 217 НК РФ суточные не требуют документального подтверждения их использования. Поэтому если денежные средства, выплачиваемые работнику при направлении в однодневную командировку, не являются суточными, а относятся в соответствии со статьей 168 ТК РФ к иным расходам, связанным со служебной командировкой, произведенным работником с разрешения или ведома работодателя, они могут быть учтены в составе доходов, освобождаемых от налогообложения, в полном объеме

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

при наличии документального подтверждения произведенных за счет указанных денежных средств расходов.

При отсутствии документального подтверждения осуществления вышеуказанных расходов денежные средства, выплачиваемые работникам при однодневных командировках взамен суточных, могут в соответствии с Постановлением Президиума ВАС РФ от 11.09.2012 г. № 4357/12 освобождаться от налогообложения в пределах 700 руб. при нахождении в командировке на территории Российской Федерации и 2 500 руб. при нахождении в заграничной командировке.

Обратите внимание!

Если имеет место командировка за рубеж, то суточные могут выплачиваться работнику и в иностранной валюте. При совершении операций в иностранной валюте коммерческая организация должна руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006), утвержденным Приказом Минфина России от 27.11.2006 г. № 154н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006)».

Если суточные, выплачиваемые командируемому работнику в иностранной валюте, превышают нормы, установленные пунктом 3 статьи 217 НК РФ, то у физического лица возникает налогооблагаемый доход. Причем произвести пересчет налогооблагаемого дохода физического лица в рубли нужно по курсу Центрального Банка Российской Федерации, действующему на дату фактического получения дохода, на это указано в Письме Минфина России от 21.03.2016 г. № 03-04-06/15509.

В силу статьи 217 НК РФ помимо суточных не признаются налогооблагаемым доходом физического лица фактически произведенные и документально подтвержденные целевые расходы:

- на проезд до места назначения и обратно;
- сборы за услуги аэропортов;
- комиссионные сборы;

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

- на проезд в аэропорт или на вокзал в местах отправления, назначения или пересадок;
- на провоз багажа;
- по найму жилого помещения;
- по оплате услуг связи;
- по получению и регистрации служебного заграничного паспорта;
- по получению виз;
- связанные с обменом наличной валюты или чека в банке на наличную иностранную валюту.

Обратите внимание!

При непредставлении налогоплательщиком документов, подтверждающих оплату указанных расходов, их возмещение сотруднику будет рассматриваться в качестве доходов физического лица, подлежащих налогообложению НДФЛ.

Исключение составляют лишь расходы по найму жилого помещения. Как следует из статьи 217 НК РФ, при отсутствии документов, подтверждающих оплату расходов по найму жилого помещения, суммы такой оплаты освобождаются от налогообложения в соответствии с законодательством Российской Федерации, но не более 700 руб. за каждый день нахождения в командировке на территории Российской Федерации и не более 2 500 руб. за каждый день нахождения в заграничной командировке. На это указывают и финансисты в своих Письмах от 28.04.2010 г. № 03-03-06/4/51, от 05.02.2008 г. № 03-04-06-01/30.

Иначе говоря, в отношении неподтвержденных расходов по найму жилого помещения в целях НДФЛ применяются такие же нормы, как при суточных.

Итак, в целях НДФЛ командировочные расходы не облагаются налогом только в пределах норм, установленных законодательством Российской Федерации. На первый взгляд, вроде бы все ясно, однако практика показывает, что при выплате командировочных расходов бухгалтер сталкивается с массой проблем. Так, например, много вопросов возникает в части комфортного проез-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

да или расходов на проезд в командировку из другого населенного пункта (когда работник проживает не в месте нахождения организации и так далее).

Ответ на вопрос, возникает ли НДФЛ в отношении стоимости платного сервисного обслуживания, включенного в стоимость проезда в вагонах повышенной комфортности, содержится в Письме Минфина России от 07.05.2008 г. № 03-04-06-01/125.

По мнению финансистов, данные расходы при командировании работника не подлежат налогообложению НДФЛ на основании пункта 3 статьи 217 НК РФ, так как стоимость сервисных услуг включена в стоимость проезда в вагонах повышенной комфортности. Аналогичное мнение высказано в Письме Минфина России от 07.08.2017 г. № 03-04-06/50386.

По поводу того, возникает ли НДФЛ при проезде в командировку из места жительства работника, официальное мнение Минфина России содержится в Письме от 11.06.2008 г. № 03-04-06-01/164. В нем Минфин России настаивает на том, что такие «проездные» расходы, возмещаемые организацией, признаются доходом физического лица, полученным в натуральной форме, а, следовательно, на основании статьи 211 НК РФ стоимость билета облагается НДФЛ.

Вместе с тем, с такой позицией можно и поспорить. Ведь статья 166 ТК РФ не содержит каких-либо ограничений в части пунктов отправления в командировку. По мнению автора, ключевым моментом здесь выступает то, что командировка предполагает выполнение служебного поручения вне места постоянной работы, поэтому возмещение «проездных» расходов из места жительства работника должно рассматриваться как компенсация командировочных расходов, не влекущая за собой удержания НДФЛ.

Конечно, эта точка зрения довольно рискованная, но, тем не менее, она имеет право на существование. Предупреждаем, что ее отстаивание может привести организацию в суд, при этом заранее сказать, чью сторону займут арбитры, нельзя, так как подобная арбитражная практика отсутствует. Тем, кто спорить не готов, рекомендуем согласиться с Минфином России.

Столкнуться с проблемами бухгалтер может и при расходах в части оплаты жилья. Достаточно вспомнить о дополнитель-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ных услугах, оказываемых гостиницами, которые оплачиваются отдельно. Нужно ли такие суммы включать в налоговую базу командированного работника и удерживать с них НДФЛ? Сама глава 23 НК РФ ответа на этот вопрос не дает. В то же время Минфин России в Письме от 23.05.2013 г. № 03-03-06/1/18308, в отношении услуг химчистки, оказываемых гостиницей, разъясняет, что абзац 12 пункта 3 статьи 217 НК РФ содержит перечень расходов на командировки, суммы возмещения которых не подлежат налогообложению. На суммы оплаты стоимости услуг химчистки для командированного сотрудника указанные положения пункта 3 статьи 217 НК РФ не распространяются, и такие доходы подлежат обложению НДФЛ, если только они не включены в стоимость проживания в гостинице.

Если организация возмещает своему работнику расходы на такси, то ей следует обратить внимание на Письма Минфина России от 27.11.2013 г. № 03-04-05/51373, от 29.01.2015 г. № 03-04-06/3305, в которых разъясняется, что в статье 217 НК РФ не содержится ограничений в отношении видов средств транспорта, используемых работником для проезда в аэропорт или на вокзал в местах отправления, назначения или пересадок.

Следовательно, суммы оплаты организацией проезда работника в аэропорт или на вокзал в местах отправления, назначения или пересадок, являются возмещением командировочных расходов работника, поэтому не подлежат обложению НДФЛ, в том числе и в случае, когда аэропорт или вокзал находится за чертой населенного пункта.

Договор аренды квартиры, для проживания своих работников – двойной НДФЛ, с типовым договором

Нередко организации арендуют жилые помещения для проживания своих иногородних или иностранных сотрудников. Для

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

этого они заключают договор аренды с физическими лицами – собственниками жилья.

В главе рассмотрим договор аренды, приведем пример оформления такого договора, а также рассмотрим порядок налогообложения суммы арендной платы налогом на доходы физических лиц и причину возникновения двойного налогообложения.

Пунктом 2 статьи 30 Жилищного кодекса Российской Федерации (далее – ЖК РФ) установлено, что собственник жилого помещения вправе предоставить во владение и (или) в пользование принадлежащее ему на праве собственности жилое помещение гражданину на основании договора найма, договора безвозмездного пользования или на ином законном основании, а также юридическому лицу на основании договора аренды или на ином законном основании с учетом требований, установленных гражданским законодательством, ЖК РФ.

В свою очередь, согласно статье 671 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) жилое помещение может быть предоставлено во владение и (или) пользование физическим лицам на основании договора найма и юридическим лицам на основании договора аренды или иного договора. При этом в соответствии с названной нормой ГК РФ юридическое лицо может использовать жилое помещение только для проживания граждан.

Таким образом, физическое лицо – собственник жилого помещения вправе предоставить в аренду юридическому лицу жилое помещение на основании договора аренды, но только для проживания в нем граждан.

Напомним, что в соответствии со статьей 606 ГК РФ по договору аренды (имущественного найма) арендодатель (наймодатель) обязуется предоставить арендатору (нанимателю) имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование.

На основании статьи 609 ГК РФ, если хотя бы одной из сторон договора аренды является юридическое лицо, то данный договор независимо от срока его действия должен быть заключен в письменной форме.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Договор аренды заключается на срок определенный договором, что следует из статьи 610 ГК РФ. Если срок аренды в договоре не определен, договор аренды считается заключенным на неопределенный срок, но в этом случае каждая из сторон вправе в любое время отказаться от договора, предупредив об этом другую сторону за три месяца. Отметим, что договором может быть установлен иной срок для предупреждения о прекращении договора аренды, заключенного на неопределенный срок.

Обратите внимание!

Договор аренды жилого помещения, заключенный на срок более года, подлежит государственной регистрации и считается заключенным с момента такой регистрации, на это указывает пункт 2 статьи 609 ГК РФ, а также пункт 2 статьи 651 ГК РФ.

Если же жилое помещение арендуется фирмой на меньший срок, то необходимость государственной регистрации договора аренды не возникает.

Заметим, что требование о государственной регистрации такого договора установлено для создания возможности осведомления о нем третьих лиц, чьи права или интересы касаются имущества, сданного в аренду.

По общему правилу отсутствие государственной регистрации договора аренды недвижимости означает, что заключенное между сторонами соглашение не дает лицу, принимающему имущество в пользование, прав на это имущество, которые могут быть противопоставлены не знавшим об аренде третьим лицам. Данные разъяснения приведены в Информационном письме Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25.02.2014 г. № 165.

Согласно пункту 1 статьи 612 ГК РФ арендодатель отвечает за недостатки сданного в аренду имущества, полностью или частично препятствующие пользованию им, даже если во время заключения договора аренды он не знал об этих недостатках.

При обнаружении таких недостатков арендатор вправе по своему выбору:

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– потребовать от арендодателя либо безвозмездного устранения недостатков имущества, либо соразмерного уменьшения арендной платы, либо возмещения своих расходов на устранение недостатков имущества;

– непосредственно удержать сумму понесенных им расходов на устранение данных недостатков из арендной платы, предварительно уведомив об этом арендодателя;

– потребовать досрочного расторжения договора.

Отметим, что арендодатель не отвечает за недостатки сданного в аренду имущества, которые были им оговорены при заключении договора аренды или были заранее известны арендатору либо должны были быть обнаружены арендатором во время осмотра имущества или проверки его исправности при заключении договора или передаче имущества в аренду (пункт 2 статьи 612 ГК РФ, Постановление ФАС Дальневосточного округа от 01.03.2010 г. № Ф03-719/2010 по делу № А51-8126/2009).

На основании статьи 614 ГК РФ арендатор обязан своевременно вносить плату за пользование имуществом (арендную плату).

Порядок, условия и сроки внесения арендной платы определяются договором аренды. В случае, когда договором они не определены, считается, что установлены порядок, условия и сроки, обычно применяемые при аренде аналогичного имущества при сравнимых обстоятельствах.

Арендная плата устанавливается в виде:

– определенных в твердой сумме платежей, вносимых периодически или единовременно;

– предоставления арендатором определенных услуг (Определение ВАС РФ от 07.12.2010 г. № ВАС-16128/10 по делу № А40-163979/09-124-756);

– передачи арендатором арендодателю обусловленной договором вещи в собственность или в аренду;

– возложения на арендатора обусловленных договором затрат на улучшение арендованного имущества (Определение ВАС РФ от 08.11.2010 г. № ВАС-10698/10 по делу № А40-18092/09-82-211).

Стороны могут предусматривать в договоре аренды сочетание указанных форм арендной платы или иные формы оплаты аренды.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Если иное не предусмотрено договором, то размер арендной платы может изменяться по соглашению сторон в сроки, предусмотренные договором, но не чаще одного раза в год.

Арендатор вправе потребовать соответственного уменьшения арендной платы, если в силу обстоятельств, за которые он не отвечает, условия пользования, предусмотренные договором аренды, или состояние имущества существенно ухудшились.

В случае существенного нарушения арендатором сроков внесения арендной платы, если иное не предусмотрено договором аренды, арендодатель вправе потребовать от него досрочного внесения арендной платы в установленный арендодателем срок. При этом арендодатель не вправе требовать досрочного внесения арендной платы более чем за два срока подряд.

По требованию арендатора договор аренды может быть досрочно расторгнут судом в случаях, когда (статья 620 ГК РФ):

– арендодатель не предоставляет имущество в пользование арендатору либо создает препятствия пользованию имуществом в соответствии с условиями договора;

– переданное арендатору имущество имеет препятствующие пользованию им недостатки, которые не были оговорены арендодателем при заключении договора, не были заранее известны арендатору и не должны были быть обнаружены арендатором во время осмотра имущества или проверки его исправности при заключении договора;

– арендодатель не производит являющийся его обязанностью капитальный ремонт имущества в установленные договором аренды сроки, а при отсутствии их в договоре в разумные сроки;

– имущество в силу обстоятельств, за которые арендатор не отвечает, окажется в состоянии, не пригодном для использования.

Отметим, что договором аренды могут быть установлены и другие основания досрочного расторжения договора по требованию арендодателя или арендатора в соответствии с пунктом 2 статьи 450 ГК РФ.

Обратите внимание!

Арендатор, надлежащим образом исполнявший свои обязанности (если иное не предусмотрено договором аренды), по истече-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

нии срока договора имеет при прочих равных условиях преимущественное перед другими лицами право на заключение договора аренды на новый срок (пункт 1 статьи 621 ГК РФ). При этом арендатор обязан письменно уведомить арендодателя о желании заключить такой договор в срок, указанный в договоре аренды, а если в договоре такой срок не указан, в разумный срок до окончания действия договора. Заметим, что при заключении договора аренды на новый срок условия договора могут быть изменены по соглашению сторон.

Если арендодатель отказал арендатору в заключении договора на новый срок, но в течение года со дня истечения срока договора с ним заключил договор аренды с другим лицом, арендатор вправе по своему выбору потребовать в суде перевода на себя прав и обязанностей по заключенному договору и возмещения убытков, причиненных отказом возобновить с ним договор аренды, либо только возмещения таких убытков.

Согласно пункту 2 статьи 621 ГК РФ, если арендатор продолжает пользоваться имуществом после истечения срока договора при отсутствии возражений со стороны арендодателя, договор считается возобновленным на тех же условиях на неопределенный срок (статья 610 ГК РФ).

На основании статьи 622 ГК РФ при прекращении договора аренды арендатор обязан вернуть арендодателю имущество в том состоянии, в котором он его получил, с учетом нормального износа или в состоянии, обусловленном договором.

Если арендатор не возвратил арендованное имущество, либо возвратил его несвоевременно, арендодатель вправе потребовать внесения арендной платы за все время просрочки. Если указанная плата не покрывает причиненных арендодателю убытков, то он может потребовать их возмещения.

В случае, когда за несвоевременный возврат арендованного имущества договором предусмотрена неустойка, убытки могут быть взысканы в полной сумме сверх неустойки, если иное не предусмотрено договором.

Приведем пример оформления договора аренды квартиры.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ПРИМЕР

ООО «Селена» 11.05.2018 г. заключило договор аренды жилого помещения с гражданкой Калининой Натальей Семеновной для проживания своего работника и членов его семьи.

ДОГОВОР № 46
аренды жилого помещения

г. Омск «11» мая 2018 г.

Гражданка Российской Федерации Калинина Наталья Семеновна (паспорт 5215 № 265874, выдан 18.11.2003 г. УВД ОАО г. Омска), именуемая в дальнейшем «Арендодатель», с одной стороны, и Общество с ограниченной ответственностью «Селена», в лице генерального директора Миронова Д.В., действующего на основании Устава, именуемое в дальнейшем «Арендатор», с другой стороны, заключили настоящий Договор о нижеследующем:

1. ПРЕДМЕТ ДОГОВОРА

1.1. Арендодатель передает, а Арендатор принимает в аренду жилое помещение общей площадью 70 кв. м, в т.ч. жилой – 58 кв. м, находящееся в собственности Арендодателя, расположенное по адресу: г. Омск, улица Маяковского, дом 12, квартира № 91, состоящее из двух комнат (далее – жилое помещение).

1.2. Жилое помещение будет использоваться для проживания сотрудника Арендатора и членов его семьи:

сотрудник: Никифоров Анатолий Дмитриевич;

жена: Никифорова Анастасия Олеговна;

сын: Никифоров Александр Анатольевич.

1.3. Жилое помещение находится в состоянии, пригодном для проживания.

1.4. Срок аренды устанавливается с «12» мая 2018 г. до «11» мая 2019 г.

1.5. Жилое помещение находится в собственности Арендодателя на основании регистрационного удостоверения от 05.07.1999 г. № 5-3475.

1.6. Жилое помещение и ключи от него передаются от Арендодателя к Арендатору и возвращаются обратно по актам приема-передачи.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

1.7. В жилом помещении имеется следующее оборудование:

– газовая плита;

– бытовая техника: холодильник, стиральная машина, телевизор.

1.8. Арендодатель гарантирует, что жилое помещение не обременено правами третьих лиц, не находится под арестом, его права не оспариваются в суде.

1.9. Арендатор вправе временно регистрировать своих сотрудников в арендуемом жилом помещении.

2. ОБЯЗАННОСТИ СТОРОН

2.1. Арендодатель обязуется:

2.1.1. Предоставить Арендатору жилое помещение, указанное в п. 1.1 настоящего Договора.

2.1.2. Обеспечить свободный доступ сотрудника Арендатора и членов его семьи в жилое помещение.

2.1.3. Осуществлять надлежащую эксплуатацию жилого дома, в котором находится сданное в аренду жилое помещение, предоставлять или обеспечивать предоставление Арендатору за плату необходимых коммунальных услуг, обеспечивать проведение ремонта общего имущества дома и устройств для оказания коммунальных услуг, находящихся в жилом помещении.

2.2. Арендатор обязуется:

2.2.1. Использовать жилое помещение по назначению в соответствии с п. 1.2 настоящего Договора, а также с требованиями Жилищного кодекса Российской Федерации и действующего законодательства Российской Федерации.

2.2.2. Содержать жилое помещение в технически исправном и надлежащем состоянии.

2.2.3. Своевременно сообщать Арендодателю о выявленных неисправностях в жилом помещении.

2.2.4. Не производить перепланировок и переоборудования жилого помещения.

2.2.5. Допускать в дневное время, а при авариях – и в ночное время в арендуемое жилое помещение Арендодателя, а также представителей предприятий по обслуживанию и ремонту жилья для проведения осмотра и ремонта конструкций и технических устройств жилого помещения.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

2.2.6. Освободить арендуемое жилое помещение по истечении обусловленного в настоящем Договоре срока аренды.

2.2.7. Не производить текущего ремонта жилого помещения без согласия Арендодателя.

2.2.8. Своевременно вносить арендную плату за жилое помещение в размере 15 000 (пятнадцати тысяч) рублей в месяц. Арендная плата вносится не позднее 11 (одиннадцатого) числа месяца, следующего за месяцем предоставления жилого помещения в аренду.

2.2.9. Своевременно оплачивать коммунальные услуги и иные платежи по содержанию жилого помещения.

2.2.10. По истечении срока действия настоящего Договора либо при досрочном его расторжении передать Арендодателю жилое помещение в пятидневный срок после истечения срока действия или расторжения Договора в состоянии, пригодном для проживания.

3. ПРАВА СТОРОН

3.1. Арендодатель имеет право:

3.1.1. Требовать от Арендатора, его сотрудника и членов его семьи содержать жилое помещение в технически исправном и надлежащем состоянии в соответствии с требованиями, предъявляемыми действующим законодательством Российской Федерации.

3.1.2. Требовать от Арендатора своевременного внесения платы за аренду.

3.1.3. Требовать от Арендатора освобождения жилого помещения по истечении срока Договора аренды.

3.2. Арендатор имеет право:

3.2.1. Вселить в арендуемое жилое помещение своего сотрудника, его сына и супругу.

3.2.2. Требовать от Арендодателя возместить произведенные с согласия Арендодателя неотделимые улучшения жилого помещения.

3.3. Арендатор имеет преимущественное право на продление и перезаключение Договора аренды жилого помещения на новый срок.

4. ОТВЕТСТВЕННОСТЬ СТОРОН

4.1. В случае неисполнения или ненадлежащего исполнения своих обязательств по настоящему Договору стороны несут ответственность

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации.

4.2. Каждая из сторон, причинившая неисполнением или ненадлежащим исполнением своих обязательств по настоящему Договору ущерб другой стороне, обязана возместить другой стороне причиненные убытки, включая неполученные доходы.

4.3. За каждый день просрочки перечисления арендной платы начисляется пеня в размере 0,1% от суммы задолженности.

5. ПОРЯДОК ИЗМЕНЕНИЯ И РАСТОРЖЕНИЯ ДОГОВОРА

5.1. За месяц до истечения срока аренды либо досрочного расторжения договора Арендатор должен в письменном виде уведомить Арендодателя о намерении продлить срок Договора либо о предстоящем освобождении помещения. По истечении срока Договора и выполнении всех его условий Арендатор имеет преимущественное право на продление Договора.

5.2. Изменение условий Договора, его расторжение и прекращение допускаются по соглашению сторон. Вносимые дополнения и изменения рассматриваются сторонами в месячный срок и оформляются дополнительными соглашениями.

5.3. Договор аренды подлежит досрочному расторжению по требованию Арендодателя, а Арендатор – выселению в следующих случаях:

5.3.1. Если сотрудник Арендатора или члены его семьи пользуются помещениями с существенным нарушением условий настоящего Договора и действующего законодательства Российской Федерации или назначения помещений либо с неоднократными нарушениями.

5.3.2. Если сотрудник Арендатора и члены его семьи умышленно ухудшают состояние помещения.

5.3.3. Если Арендатор не внес арендную плату в течение 15 дней после наступления срока платежа.

5.4. Настоящий Договор не подлежит досрочному расторжению по требованию Арендодателя в иных случаях, кроме указанных в п. 5.3. настоящего Договора.

5.5. Договор аренды может быть расторгнут по требованию Арендатора в следующем случае:

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

5.5.1. Если помещение в силу обстоятельств, за которые Арендатор не отвечает, окажется в состоянии, не годном для использования.

5.6. Договор может быть расторгнут в силу форс-мажорных (непреодолимых) обстоятельств, повлекших за собой невозможность продолжения действия договора для Арендодателя или Арендатора.

5.7. По основаниям, не предусмотренным законом и настоящим Договором, расторжение Договора не допускается.

5.8. Стороны берут на себя обязательства принимать все меры к разрешению разногласий путем переговоров до полного урегулирования предмета разногласий.

5.9. В случае невозможности достигнуть согласия путем переговоров, неисполнения или ненадлежащего исполнения условий настоящего Договора одной из сторон, Договор может быть расторгнут в суде общей юрисдикции в установленном законом порядке.

6. ЗАКЛЮЧИТЕЛЬНАЯ ЧАСТЬ

6.1. Настоящий Договор составлен в двух экземплярах, имеющих одинаковую юридическую силу, по одному экземпляру для каждой из сторон.

Арендодатель: Калинина Наталья Семеновна паспорт серии 5215, № 265874, выдан 18.11.2003 г. УВД ОАО г.Омска адрес: г. Омск ул. Гуртьева д. 5 кв. 65, т. 68-62-04	Арендатор: ООО «Селена» адрес: г. Омск, ул. Красный Путь, д. 15 А, т. 42-52-82 ИНН: 5506002449 БИК: 044525222 р/с 40703812901040000010 в ПАО «Омск-Банк» г. Омск, к/с: 30101810500000000411
Арендодатель: Калинина /Калинина Н.С./ (подпись)	Арендатор: генеральный директор Миронов /Миронов Д.В./ (подпись) М.П.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Следует отметить, что доходы, полученные от сдачи в аренду имущества, находящегося в Российской Федерации, признаются объектом обложения налогом на доходы физических лиц (далее – НДФЛ), на что указывает подпункт 4 пункта 1 статьи 208, пункт 1 статьи 209 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ). Датой фактического получения дохода, выплаченного в денежной форме, является день его выплаты, в том числе перечисления на счет налогоплательщика в банке (подпункт 1 пункта 1 статьи 223 НК РФ). Налоговая ставка – 13% (пункт 1 статьи 224 НК РФ).

Согласно пункту 1 статьи 226 НК РФ российские организации, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, указанные в пункте 2 названной статьи, признаются налоговыми агентами и обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму налога, исчисленную в соответствии со статьей 224 НК РФ.

Пунктом 2 статьи 226 НК РФ установлено, что исчисление сумм и уплата налога в соответствии с указанной статьей производятся в отношении всех доходов налогоплательщика, источником которых является налоговый агент, с зачетом ранее удержанных сумм налога (за исключением доходов, в отношении которых исчисление сумм налога производится в соответствии со статьей 214.7 НК РФ), а в случаях и порядке, предусмотренных статьей 227.1 НК РФ, также с учетом уменьшения на суммы фиксированных авансовых платежей, уплаченных налогоплательщиком.

Особенности исчисления и (или) уплаты налога по отдельным видам доходов устанавливаются статьями 214.3, 214.4, 214.5, 214.6, 214.7, 226.1, 227 и 228 НК РФ.

В силу подпункта 1 пункта 1 и пункта 2 статьи 228 НК РФ физические лица, получающие вознаграждения от физических лиц и организаций, не являющихся налоговыми агентами, на основе заключенных трудовых договоров и договоров гражданско-правового характера, включая доходы по договорам найма или договорам аренды любого имущества, самостоятельно исчисляют суммы налога, подлежащие уплате в соответствующий бюджет в порядке, установленном статьей 225 НК РФ.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

В Письме Минфина России от 27.08.2015 г. № 03-04-05/49369 отмечено, вышеуказанные положения НК РФ применяются к доходам, полученным физическими лицами по договору аренды имущества в случаях, когда такой доход выплачивается физическими лицами или организациями, не являющимися налоговыми агентами (например, иностранными организациями). В отношении доходов, выплачиваемых российской организацией физическому лицу по договору аренды жилого помещения, положения статьи 228 НК РФ неприменимы.

Исходя из изложенного российская организация, выплачивающая физическому лицу арендную плату за арендуемое у него жилое помещение, признается налоговым агентом в отношении таких доходов физического лица и, соответственно, должна исполнять обязанности по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет НДФЛ в порядке, предусмотренном статьей 226 НК РФ.

Аналогичный вывод содержится в Письме Минфина России от 02.06.2015 г. № 03-04-06/31829, в котором также отмечено, что в соответствии с пунктом 5 статьи 3 НК РФ ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными НК РФ признаками налогов или сборов, не предусмотренные НК РФ либо установленные в ином порядке, чем это определено НК РФ. Положения гражданско-правового договора не могут изменять обязанности, установленные НК РФ.

В связи с тем, что организация оплачивает арендуемое жилое помещение для своего сотрудника, у последнего возникает доход в натуральной форме. На это указывает подпункт 1 пункта 2 статьи 211 НК РФ, согласно которому к доходам, полученным налогоплательщиком в натуральной форме, относятся оплата (полностью или частично) за него организациями товаров (работ, услуг) или имущественных прав, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в интересах налогоплательщика. Вследствие чего, суммы указанной оплаты подлежат налогообложению НДФЛ.

Таким образом, у организации в отношении одних и тех же сумм возникает двойное налогообложение.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Здесь хотелось бы обратить внимание на пункт 3 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации, утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 21.10.2015 г., из которого вытекает, что наем жилья для работников не приводит к образованию дохода у работников, если:

– договоры аренды жилых помещений заключались по инициативе работодателя и в связи с необходимостью привлечения к труду в филиале иногородних работников, имеющих особый опыт и квалификацию;

– работники в отсутствие такой необходимости самостоятельно не изменили бы место жительства (пребывания).

При этом предоставленные работникам квартиры могут обеспечивать комфортное проживание, соответствовать статусу работников, но не относиться к категории элитного жилья с элементами роскоши.

В противном случае, аренда «роскошных» квартир свидетельствует о том, что при выборе помещений организация преследовала цель удовлетворения индивидуальных потребностей граждан-работников, а значит – у гражданина возникает доход.

Надбавка за вахтовый метод работы, налогообложение НДФЛ

В настоящее время многие компании используют такую форму организации трудового процесса, как вахтовый метод работы. Причем вахтовые сотрудники работают не только на Крайнем Севере, Дальнем Востоке или в иных необжитых районах страны, встретить их можно даже в мегаполисе, так как крупные города уже давно испытывают недостаток в трудовых ресурсах. Лицам, работающим вахтовым методом, взамен суточных выплачивается надбавка за вахтовый метод работы, которая имеет непосредственное отношение к налогу на доходы физических лиц. Об особенностях исчисления НДФЛ в части надбавки за вахтовый метод работы мы и поговорим в настоящей главе.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Прежде всего, рассмотрим, что понимается под вахтовым методом работы. В соответствии со статьей 297 Трудового кодекса Российской Федерации (далее – ТК РФ) под вахтовым методом понимается особая форма осуществления трудового процесса вне места постоянного проживания работников, когда не может быть обеспечено ежедневное их возвращение к месту постоянного проживания.

Причем обычно вахтовый метод применяется при значительном удалении места работы от места постоянного проживания работников или места нахождения работодателя в целях сокращения сроков строительства, ремонта или реконструкции объектов производственного, социального и иного назначения в необжитых, отдаленных районах или районах с особыми природными условиями, а также в целях осуществления иной производственной деятельности. Обычно вахтовый метод применяется в отраслях, для которых характерно наличие производственных объектов, удаленных от населенных пунктов – в нефтяной, газовой промышленности, в строительстве, геологии, в лесозаготовительном производстве и так далее.

Вместе с тем, вахтовый метод работы в настоящее время с успехом применяется не только в указанных отраслях, но и в «обычных» условиях хозяйствования. Ведь ТК РФ не содержит каких-либо ограничений для работодателей в части применения такой формы осуществления трудового процесса. Поэтому, если место работы находится на значительном расстоянии от места жительства работников, в силу чего последние не имеют возможности ежедневно возвращаться домой, то организация может принять решение о применении вахтового метода работы. Что подтверждается и правоприменительной практикой. Так, в Постановлении ФАС Московского округа от 08.07.2008 г. № КА-А40/6130-08 по делу № А40-43269/07-115-288 арбитры признали правомерным применение вахтового метода на территории города Москвы, которая по определению не может рассматриваться в качестве необжитого района или района с особыми погодными условиями. При этом, исследуя материалы дела, судебные органы отметили, что вахтовый метод работы может применяться не только при значительном удалении от места нахождения работодателя, но и от

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

места постоянного проживания работников. Так как работники общества действительно не имели возможности ежедневно возвращаться к месту постоянного проживания, то применение вахтового метода было признано правомерным. Аналогичный вывод сделан в Постановлении ФАС Московского округа от 31.03.2008 г. № КА-А41/2196-08 по делу № А40-43270/07-116-146.

Решение о применении вахтового метода работы работодатель принимает самостоятельно и закрепляет свое решение в локальном нормативном акте компании. Если в организации имеется профсоюз, то это решение следует согласовать с первичной профсоюзной организацией. Из Письма ФНС России от 13.03.2009 г. № 3-2-09/64@ следует, что работодатель вправе принять решение о работе вахтовым методом как в отношении всех работников организации, их группы, так и в отношении одного работника.

Отметим, что при организации работ вахтовым методом компании руководствуются нормами главы 47 «Особенности регулирования труда лиц, работающих вахтовым методом» ТК РФ. Помимо указанной главы трудового права, организации до сих пор применяют документ союзного значения – Постановление Госкомтруда СССР, Секретариата ВЦСПС, Минздрава СССР от 31.12.1987 г. № 794/33-82 «Об утверждении Основных положений о вахтовом методе организации работ» (далее – Основные положения), правда, лишь в части, не противоречащей ТК РФ.

В силу того, что вахтовый метод работы отличается от обычного режима труда, то лицам, работающим вахтами, трудовое законодательство предоставляет дополнительные гарантии и компенсации.

Одной из таких компенсационных выплат является надбавка за вахтовый метод работы, установленная статьей 302 ТК РФ. Согласно указанной норме лицам, выполняющим работы вахтовым методом, за каждый календарный день пребывания в местах производства работ в период вахты, а также за фактические дни нахождения в пути от места нахождения работодателя (пункта сбора) до места выполнения работы и обратно, взамен суточных выплачивается надбавка за вахтовый метод работы.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Причем, если речь идет о работниках бюджетной сферы, то размер и порядок выплаты такой надбавки устанавливается:

– в федеральных государственных органах, федеральных государственных учреждениях – нормативными правовыми актами Правительства Российской Федерации. В настоящее время регламентируется Постановлением Правительства Российской Федерации от 03.02.2005 г. № 51 «О размерах и порядке выплаты надбавки за вахтовый метод работы работникам федеральных государственных органов и федеральных государственных учреждений» (далее – Постановление № 51);

– в государственных органах субъектов Российской Федерации, государственных учреждениях субъектов Российской Федерации, органах местного самоуправления, муниципальных учреждениях – соответственно нормативными правовыми актами органов государственной власти субъектов Российской Федерации, нормативными правовыми актами органов местного самоуправления.

Размер и порядок выплаты надбавки за вахтовый метод работы у других работодателей устанавливаются коллективным договором, локальным нормативным актом, например, Положением о вахтовом методе работы, принимаемым с учетом мнения выборного органа первичной профсоюзной организации, трудовым договором.

Следует отметить, что в отличие от коммерческих компаний организации бюджетной сферы ограничены размером надбавки, выплачиваемой взамен суточных. Так, из пункта 1 Постановления № 51 следует, что работникам федеральных государственных органов и федеральных государственных учреждений, выполняющим работы вахтовым методом, за каждый календарный день пребывания в местах производства работ в период вахты, а также за фактические дни нахождения в пути от места расположения работодателя (пункта сбора) до места выполнения работы и обратно, выплачивается взамен суточных надбавка за вахтовый метод работы (далее – надбавка) в следующих размерах:

- в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях – 75% тарифной ставки оклада (должностного оклада);
- в районах Сибири и Дальнего Востока – 50% тарифной ставки оклада (должностного оклада);

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

● в остальных районах – 30% тарифной ставки оклада (должностного оклада).

При этом размер надбавки не должен превышать размер установленной нормы расходов на выплату суточных, предусмотренных работникам федеральных государственных органов и федеральных государственных учреждений, за каждый день их нахождения в служебной командировке на территории Российской Федерации.

Напомним, что на сегодняшний день размеры возмещения расходов, связанные со служебными командировками на территории Российской Федерации, работникам, заключившим трудовой договор о работе в федеральных государственных органах, работникам государственных внебюджетных фондов Российской Федерации, федеральных государственных учреждений, определены Постановлением Правительства Российской Федерации от 02.10.2002 г. № 729 (далее – Постановление № 729).

Обратите внимание!

Постановление № 729 ограничивает только размер финансирования из федерального бюджета на указанные цели, но не величину производимых «бюджетникам» выплат, связанных с командированием.

Как сказано в пункте 2 Постановления № 51 исчисление надбавки за месяц производится путем деления месячной тарифной ставки оклада (должностного оклада) работника на количество календарных дней соответствующего месяца и умножения на сумму календарных дней пребывания работника в местах производства работ в период вахты и фактических дней его нахождения в пути от места расположения работодателя (пункта сбора) до места выполнения работы и обратно в этом месяце и на соответствующий размер надбавки (75%, 50% или 30%).

Если работникам выплачивается надбавка взамен суточных, то полевое довольствие не выплачивается (пункт 3 Постановления № 51).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Обратите внимание!

В соответствии с пунктом 4 Постановления № 51 начисление надбавки производится без применения районного коэффициента к заработной плате и процентной надбавки к заработной плате за стаж работы в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях.

Нужно сказать, что трудовое право предусматривает два типа компенсационных выплат. Первый тип объединяет компенсационные выплаты, связанные с особыми условиями труда. Такие компенсации согласно статье 129 ТК РФ являются элементами оплаты труда работников, то есть включаются в их заработную плату.

Второй тип компенсаций, под которыми понимаются денежные выплаты, установленные в целях возмещения работникам затрат, связанных с исполнением ими трудовых обязанностей или иных предусмотренных федеральным законом обязанностей, определен статьей 164 ТК РФ. Указанные выплаты не входят в систему оплаты труда, они являются компенсацией затрат работника, связанных с выполнением трудовых обязанностей. Аналогичные разъяснения в части квалификации категорий компенсационных выплат, предусмотренных ТК РФ, приведены в Письме Минфина России от 01.04.2010 г. № 03-03-06/1/211, в Письме ФНС России от 10.09.2008 г. № ШС-6-3/643@ «О направлении письма Министерства финансов Российской Федерации от 18.08.2008 г. № 03-03-05/87».

Так как надбавка за вахтовый метод работы выплачивается работникам взамен суточных, то, по мнению автора, такая надбавка признается компенсацией в смысле статьи 164 ТК РФ. Иначе говоря, с точки зрения трудового права она рассматривается как компенсация, связанная с исполнением работником трудовых обязанностей. Это подтверждается и судебной практикой, в частности, Постановлением ФАС Московского округа от 30.07.2008 г. № КА-А40/6979-08 по делу № А40-65379/07-20-398. В названном Постановлении судьи, исследовав материалы дела, отметили, что надбавки за вахтовый метод работы не являются частью заработной платы работников, они предусмотрены и выплачива-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ются в соответствии с утвержденным в обществе положением и не предусмотрены в индивидуальных трудовых договорах в качестве постоянного элемента заработной платы.

Теперь, что касается непосредственно обложения налогом на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) надбавки за вахтовый метод работы, выплачиваемой взамен суточных.

Нормами пункта 3 статьи 217 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) определено, что не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) все виды установленных действующим законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации), связанных, в том числе, с исполнением налогоплательщиком трудовых обязанностей. Следовательно, выплачиваемая работодателем надбавка за вахтовый метод работы, предусмотренная статьей 302 ТК РФ, не подлежит обложению НДФЛ.

Такой же вывод следует из Писем Минфина России от 30.03.2017 г. № 03-15-05/18583, от 19.07.2016 г. № 03-04-06/42359, от 24.02.2016 г. № 03-04-05/10002, от 29.06.2012 г. № 03-04-06/9-187, от 30.06.2011 г. № 03-03-06/1/384. В них финансисты разъясняют, что компенсационные выплаты, предусмотренные статьей 302 ТК РФ, произведенные лицам, выполняющим работы вахтовым методом, в размере, установленном коллективным договором, локальным нормативным актом организации, трудовым договором, не подлежат обложению НДФЛ на основании пункта 3 статьи 217 НК РФ.

Поддерживают точку зрения финансистов и налоговые органы, о чем можно судить на основании положений Писем УФНС России по городу Москве от 13.07.2009 г. № 16-15/071475, от 29.05.2008 г. № 21-11/052059@, от 28.02.2008 г. № 21-11/018779@. При этом фискалы уточняют, что надбавка за вахтовый метод, выплачиваемая коммерческой организацией, не подлежит налогообложению НДФЛ в размере и порядке, которые установлены работодателем. Следовательно, если работнику выплачивается

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

надбавка в размере большем, чем закреплено нормами компании, то у организации возникают функции налогового агента по НДФЛ.

Аналогичные выводы делают и судебные органы в Постановлениях ФАС Северо-Западного округа от 29.03.2011 г. по делу № А56-22517/2010, ФАС Западно-Сибирского округа от 14.01.2009 г. по делу № Ф04-73/2009(19266-А81-15), ФАС Московского округа от 30.07.2008 г. по делу № КА-А40/6979-08.

С суммы превышения между размером надбавки, закрепленным в коллективном договоре и фактическим размером выплаты, организация обязана удержать сумму налога по ставке 13% и перечислить его в бюджет. Заметим, что с таким подходом в части обложения НДФЛ сумм выплаченных надбавок за вахтовый метод работы согласны и судебные органы. Так, в Постановлении ФАС Северо-Кавказского округа от 25.09.2009 г. по делу № А32-48446/2004-12/930-2008-56/32-58/385 арбитры указали, что налоговый орган неправомерно исчислил сумму НДФЛ с размера выплаченной надбавки за вахтовый метод работы, так как в коллективном договоре компании имелось положение о том, что общество выплачивает за каждый рабочий день и за дни нахождения в пути от места жительства до места работы надбавку в размере 100 руб.

Более того, освобождаются от НДФЛ не только суммы самой надбавки, выплаченной работнику за вахтовый метод работы, но и индексированная сумма надбавки за вахтовый метод работы, выплачиваемая работнику в случае его незаконного увольнения, на это указывает Письмо Минфина России от 26.07.2007 г. № 03-04-05-01/247.

Компенсация за работу с особыми условиями труда – налогообложение НДФЛ

Работник, чей труд связан с вредными и (или) опасными условиями, вправе рассчитывать на получение дополнительных компенсаций.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

О том, какие именно компенсации работник может получить за работу с особыми условиями труда, а также об особенностях налогообложения НДФЛ данных компенсаций, мы и расскажем в этой статье.

Сначала отметим, что отношения между работником и работодателем строятся на основании трудового договора, заключаемого в порядке, установленном Трудовым кодексом Российской Федерации (далее – ТК РФ).

Согласно статье 219 ТК РФ работник имеет право на гарантии и компенсации, установленные в соответствии с ТК РФ, коллективным договором, соглашением, локальным нормативным актом, трудовым договором, если он занят на работах с вредными и (или) опасными условиями труда.

Размеры, порядок и условия предоставления гарантий и компенсаций работникам, занятым на работах с вредными и (или) опасными условиями труда, устанавливаются в порядке, предусмотренном статьями 92, 117 и 147 ТК РФ.

Повышенные или дополнительные гарантии и компенсации за работу на работах с вредными и (или) опасными условиями труда могут устанавливаться коллективным договором, локальным нормативным актом с учетом финансово-экономического положения работодателя.

В случае обеспечения на рабочих местах безопасных условий труда, подтвержденных результатами специальной оценки условий труда или заключением государственной экспертизы условий труда, гарантии и компенсации работникам не устанавливаются.

Проведение специальной оценки условий труда осуществляется в соответствии с Федеральным законом от 28.12.2013 г. № 426-ФЗ «О специальной оценке условий труда» (далее – Закон № 426-ФЗ). Согласно статье 8 Закона № 426-ФЗ специальная оценка условий труда на рабочем месте проводится не реже, чем один раз в пять лет в соответствии с методикой ее проведения, утверждаемой федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке и реализации государственной политики и нормативно-правовому регулированию в

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

сфере труда, с учетом мнения Российской трехсторонней комиссии по регулированию социально-трудовых отношений.

В настоящее время Методика проведения специальной оценки условий труда утверждена Приказом Минтруда России от 24.01.2014 г. № 33н «Об утверждении Методики проведения специальной оценки условий труда, Классификатора вредных и (или) опасных производственных факторов, формы отчета о проведении специальной оценки условий труда и инструкции по ее заполнению».

Специальная оценка условий труда проводится совместно работодателем и организацией или организациями, соответствующими требованиям статьи 19 Закона № 426-ФЗ и привлекаемыми работодателем на основании гражданско-правового договора.

По результатам проведения специальной оценки условий труда (проведения исследований (испытаний) и измерений вредных и (или) опасных производственных факторов), осуществляется отнесение условий труда на рабочих местах по степени вредности и (или) опасности к классам (подклассам) условий труда.

В силу статьи 14 Закона № 426-ФЗ условия труда по степени вредности и (или) опасности подразделяются на четыре класса – оптимальные (1 класс), допустимые (2 класс), вредные (3 класс) и опасные (4 класс) условия труда. При этом 3 класс делится на четыре подкласса в зависимости от степени вредных условий труда.

Согласно статье 92 ТК РФ для работников, условия труда на рабочих местах которых по результатам специальной оценки условий труда отнесены к вредным условиям труда 3 или 4 степени или опасным условиям труда, устанавливается сокращенная продолжительность рабочего времени не более 36 часов в неделю.

Конкретная продолжительность рабочего времени указанным работникам устанавливается трудовым договором на основании отраслевого (межотраслевого) соглашения и коллективного договора с учетом результатов специальной оценки условий труда.

В силу части 3 статьи 92 ТК РФ на основании отраслевого (межотраслевого) соглашения и коллективного договора, а также письменного согласия работника, оформленного путем заключе-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ния отдельного соглашения к трудовому договору, продолжительность рабочего времени может быть увеличена, но не более чем до 40 часов в неделю с выплатой работнику отдельно устанавливаемой денежной компенсации в порядке, размерах и на условиях, которые установлены отраслевыми (межотраслевыми) соглашениями, коллективными договорами.

В соответствии со статьей 117 ТК РФ работники, условия труда на рабочих местах которых по результатам специальной оценки условий труда отнесены к вредным условиям труда 2, 3 или 4 степени либо опасным условиям труда, имеют право на ежегодный дополнительный оплачиваемый отпуск.

Минимальная продолжительность ежегодного дополнительного оплачиваемого отпуска за работу с вредными и (или) опасными условиями труда составляет семь календарных дней (часть 2 статьи 117 ТК РФ).

Конкретная продолжительность ежегодного дополнительного оплачиваемого отпуска устанавливается работнику трудовым договором на основании отраслевого (межотраслевого) соглашения и коллективного договора с учетом результатов специальной оценки условий труда.

Согласно части 4 статьи 117 ТК РФ часть ежегодного дополнительного оплачиваемого отпуска, которая превышает минимальную продолжительность данного отпуска – семь календарных дней, может быть заменена отдельно устанавливаемой денежной компенсацией в порядке, в размерах и на условиях, которые установлены отраслевым (межотраслевым) соглашением и коллективными договорами, но при условии, что:

– данная возможность предусмотрена отраслевым (межотраслевым) соглашением и коллективным договором;

– работник дал письменное согласие, которое оформлено путем заключения отдельного соглашения к трудовому договору.

На основании статьи 147 ТК РФ оплата труда работников, занятых на работах с вредными и (или) опасными условиями труда, устанавливается в повышенном размере.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Минимальный размер повышения оплаты труда таким работникам составляет 4% тарифной ставки (оклада), установленной для различных видов работ с нормальными условиями труда.

Конкретные размеры повышения оплаты труда устанавливаются работодателем с учетом мнения представительного органа работников в порядке, установленном статьей 372 ТК РФ для принятия локальных нормативных актов, либо коллективным договором, трудовым договором.

Таким образом, если результатом специальной оценки условий труда подтверждено, что работник трудится в опасных и (или) вредных условиях, то работодатель обязан предоставить вышеперечисленные минимальные гарантии и компенсации независимо от того, указаны эти гарантии и компенсации в трудовом договоре или нет.

Налогообложение НДФЛ компенсаций за работу с особыми условиями труда

В соответствии с пунктом 3 статьи 217 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) не подлежат обложению налогом на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) все виды установленных законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации), в частности, связанных с выполнением физическим лицом трудовых обязанностей, а также связанных с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья.

Таким образом, компенсация, выплачиваемая согласно статье 219 НК РФ за работу с вредными и (или) опасными условиями труда, не подлежит налогообложению НДФЛ на основании пункта 3 статьи 217 НК РФ. На это же указывает Минфин России в Письмах от 06.08.2010 г. № 03-04-06/6-165, от 10.12.2009 г. № 03-04-06-02/89, от 13.06.2007 г. № 03-04-06-02/113, а также ФНС России в пункте 3 Письма от 06.09.2011 г. № ЕД-4-3/14453@.

Аналогичная позиция выражена в Постановлении Президиума ВАС РФ от 17.10.2006 г. № 86/06 по делу № А76-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

1078/05-46-383, в Постановлениях ФАС Уральского округа от 09.03.2011 г. № Ф09-244/11-С2 по делу № А07-8352/2010-А-ААД, от 19.01.2010 г. по делу № Ф09-10766/09-С2, от 21.12.2009 г. по делу № Ф09-10192/09-С2, ФАС Северо-Западного округа от 16.12.2009 г. по делу № А56-9660/2009.

Обратите внимание!

Не стоит путать компенсацию за работу с вредными и (или) опасными условиями труда с надбавкой работникам, занятым на работах с вредными и (или) опасными условиями труда (статья 147 ТК РФ).

Как разъясняет Минфин России в Письме от 19.06.2009 г. № 03-04-06-02/46, ни ТК РФ, ни иные нормативные правовые акты Российской Федерации не рассматривают оплату труда в части повышения тарифных ставок (окладов) в качестве компенсационной выплаты. Поэтому доплаты к заработной плате работникам, занятым на работах с вредными и (или) опасными условиями труда, не могут рассматриваться в качестве компенсаций в смысле статьи 164 ТК РФ, а повышают размер оплаты труда вышеназванным работникам. Следовательно, на такие доплаты положения пункта 3 статьи 217 НК РФ не распространяются, и они облагаются НДФЛ в общем порядке.

Аналогичная точка зрения высказана в Письмах Минфина России от 19.12.2017 г. № 03-04-05/84718, от 21.08.2007 г. № 03-04-07-02/40, от 04.06.2007 г. № 03-04-06-01/174, в Письме ФНС России от 12.10.2007 г. № 04-1-05/002762.

Такого же мнения придерживаются и арбитры, например, Постановление Президиума ВАС РФ от 17.10.2006 г. № 86/06 по делу № А76-1078/05-46-383, Постановления ФАС Уральского округа от 22.04.2011 г. № Ф09-1245/11-С2 по делу № А07-12209/2010, от 08.12.2010 г. № Ф09-9756/10-С2 по делу № А60-7381/2010-С8, ФАС Северо-Западного округа от 16.12.2009 г. по делу № А56-9660/2009, ФАС Поволжского округа от 13.10.2009 г. по делу № А65-23496/2008.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Заметим, что подтвердить правомерность не удержания НДФЛ с выплачиваемых «вредных» компенсаций организация может результатами специальной оценки условий труда и соответствующим пунктом коллективного (трудового) договора или иного локально – нормативного акта организации.

Обратите внимание, что также не подлежит налогообложению НДФЛ на основании пункта 3 статьи 217 НК РФ компенсационная выплата, в размере, эквивалентном стоимости молока или других равноценных пищевых продуктов, если эта выплата предусмотрена коллективным договором и (или) трудовым договором, на это указывает ФНС России в Письме от 14.02.2012 г. № ЕД-3-3/433@.

Напомним, что при работе с вредными условиями труда работнику выдаются бесплатно по установленным нормам молоко или другие равноценные пищевые продукты.

Нормы и условия бесплатной выдачи молока или других равноценных пищевых продуктов работникам, занятым на работах с вредными условиями труда, указаны в Приказе Минздравсоцразвития России от 16.02.2009 г. № 45н «Об утверждении норм и условий бесплатной выдачи работникам, занятым на работах с вредными условиями труда, молока или других равноценных пищевых продуктов, Порядка осуществления компенсационной выплаты в размере, эквивалентном стоимости молока или других равноценных пищевых продуктов, и Перечня вредных производственных факторов, при воздействии которых в профилактических целях рекомендуется употребление молока или других равноценных пищевых продуктов».

Выдаваемые бесплатно по установленным нормам молоко или другие равноценные пищевые продукты можно заменить по заявлению работника на компенсационную выплату, в размере, эквивалентном стоимости молока или других равноценных пищевых продуктов, если это предусмотрено коллективным договором и (или) трудовым договором (статья 222 ТК РФ).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Компенсация за разъездной характер работы, налогообложение НДФЛ и взносами

Спецификой некоторых видов профессий является то, что трудовые функции работника осуществляются им не на одном месте, а в пути или же носят разъездной характер. Такой особый характер работы связан с определенными неудобствами для работника – с ночлегом вне дома, с расходами на питание, проезд и многое другое. Трудовое право обязывает работодателя компенсировать работнику расходы, связанные с выполнением им трудовых обязанностей. Так как возмещение производится работодателем в пользу физических лиц, то возникает масса вопросов в части обложения НДФЛ и страховыми взносами. О том, в каком случае компенсационные выплаты за разъездной характер работы подлежат обложению, а в каком нет, мы и поговорим в данной главе.

Прежде чем рассматривать вопросы обложения НДФЛ и взносами указанных компенсаций, следует определить законодательные основания для их выплаты. Отметим, что в законодательстве Российской Федерации не определены понятия «работа в пути» или «разъездной характер работы». Однако в общепринятом смысле под работой в пути понимается труд работников, осуществляющих регулярные служебные поездки, не имеющих возможности возвращаться домой ежедневно (например, водители-дальнобойщики, экспедиторы, проводники железнодорожных поездов, стюардессы, и тому подобное). В свою очередь, под разъездным характером работы понимается работа сотрудников, возвращающихся домой ежедневно, чей труд связан с постоянными разъездами. Примером таких работников выступают курьеры, торговые агенты, работники сервисных служб и так далее. Несмотря на то, что работа в пути или разъездной характер работы связаны с регулярными служебными поездками работника в интересах работодателя, такие поездки не

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

признаются командировками, на что прямо указано в статье 166 Трудового кодекса Российской Федерации (далее – ТК РФ).

Исключение таких поездок из состава командировок означает, что в данном случае у работодателя нет обязанности по возмещению командировочных расходов, состав которых определен статьей 168 ТК РФ.

Тем не менее, компенсировать расходы, связанные с разъездным характером работы или с работой в пути, работодатель обязан, поскольку возмещение таких расходов предусмотрено статьей 168.1 ТК РФ. Указанной статьей определено, что работодатель обязан возместить работникам, постоянная работа которых осуществляется в пути или имеет разъездной характер, следующие расходы, связанные со служебными поездками:

– расходы по проезду;

– расходы по найму жилого помещения;

– дополнительные расходы, связанные с проживанием вне места постоянного жительства (суточные, полевое довольствие);

– иные расходы, произведенные работниками с разрешения или ведома работодателя.

Если сравнить состав возмещаемых расходов, предусмотренный статьей 168.1 ТК РФ, с составом возмещаемых расходов на командировки, определенным статьей 168 ТК РФ, то можно отметить, что они одинаковы. Причем состав возмещаемых «разъездных» расходов, как и в случае с командировочными расходами, является открытым, что позволяет судить о том, что он может расширяться работодателем. В то же время между возмещаемыми командировочными расходами и расходами, возмещаемыми при разъездном характере работы, имеются и отличия.

Во-первых, в части возмещаемых «разъездных» расходов работодателем должны быть определены перечень работ, профессий и должностей работников, которым могут возмещаться данные расходы. Причем этот перечень должен быть закреплен либо в коллективном договоре, соглашении, либо в ином локальном нормативном документе компании. Там же, помимо этого перечня, следует закрепить размеры и порядок возмещения «разъездных» расходов, определяемых компанией самостоятельно.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Во-вторых, в отличие от командировочных расходов, условие о выплате таких компенсаций может предусматриваться и трудовым договором. Отметим, что в трудовом праве содержанию трудового договора посвящена статья 57 ТК РФ, в соответствии с которой одним из обязательных условий трудового договора является условие, определяющее в необходимых случаях характер работы (подвижной, разъездной, в пути, другой характер работы).

Обратите внимание!

В Письме Роструда от 31.10.2007 г. № 4412-6 «О порядке внесения изменений в должностные инструкции работников» разъяснено, что, несмотря на то, что в ТК РФ не содержится упоминания о должностной инструкции, она является важным документом, содержанием которого определяется не только трудовая функция работника, круг должностных обязанностей, пределы ответственности, но и квалификационные требования, предъявляемые к занимаемой должности.

Отметим, что в ряде ведомств изданы приказы, устанавливающие правила разработки, утверждения и действия должностных инструкций (например, Приказ ФСИН России от 05.06.2008 г. № 379 «Об утверждении Порядка подготовки должностной инструкции работника уголовно-исполнительной системы», Приказ МВД России от 25.09.2012 г. № 886 «Об утверждении Порядка разработки и утверждения должностных регламентов (должностных инструкций) и их примерной формы»).

В силу того, что порядок составления должностных инструкций нормативными правовыми актами не урегулирован, работодатель самостоятельно решает, как ее оформлять и вносить в нее изменения. Должностная инструкция может являться приложением к трудовому договору, а также утверждаться как самостоятельный документ.

Отсюда следует, что работодатель имеет право закрепить порядок и размеры возмещения расходов по проезду работника, постоянная работа которого осуществляется в пути, в приложении к трудовому договору, которое будет являться неотъемлемой его

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

частью, без утверждения соответствующей должностной инструкции как самостоятельного документа.

Отметим, что в силу статьи 164 ТК РФ денежные выплаты, установленные в целях возмещения работникам затрат, связанных с исполнением ими трудовых или иных обязанностей, предусмотренных ТК РФ и другими федеральными законами, признаются компенсациями. Причем компенсации, выплачиваемые работнику за работу в пути или за разъездной характер работы, в соответствии со статьей 168.1 ТК РФ, не являются элементом оплаты его труда, а представляют собой компенсации, связанные с выполнением работником трудовых обязанностей. Это следует из Писем Минфина России от 01.04.2010 г. № 03-03-06/1/211, от 18.08.2008 г. № 03-03-05/87, такого же мнения придерживаются и налоговики в Письме ФНС России от 10.09.2008 г. № ШС-6-3/643@.

Обратите внимание!

Так как служебные поездки работников, постоянная работа которых осуществляется в пути или имеет разъездной характер, не признаются командировками, то их выплата не требует от компании оформления полного так называемого «командировочного» документооборота.

Как быть, ведь правила бухгалтерского (да и налогового) учета требуют от организации документального подтверждения любой хозяйственной операции, в том числе и по выплате такой компенсации.

Трудовое право не содержит каких-либо разъяснений насчет документального подтверждения расходов работника, чей труд осуществляется в пути или связан с разъездным характером работы.

Отметим, что среди обычных организаций чаще других с компенсациями «разъездных» расходов приходится сталкиваться организациям, осуществляющим перевозки пассажиров и грузов на дальние расстояния.

По мнению автора, в такой ситуации перевозчику следует в учетной политике предусмотреть собственный состав документов,

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

которыми водители, работающие в режиме межгорода, будут подтверждать свои «разъездные» расходы. Так, в своем внутреннем регламенте, которым организация руководствуется в целях ведения бухгалтерского и налогового учета, организация может предусмотреть, что для этих целей используется приказ (распоряжение) руководителя, в котором указываются цель служебной поездки, а также пункт назначения. При этом можно закрепить положение о том, что основанием для начисления суточных водителю является табель учета рабочего времени и путевой лист, подписанный руководителем организации. Кроме того, в состав документов, подтверждающих «разъездные» расходы, следует включить и письменный отчет водителя с приложением к нему авансового отчета, содержащего оправдательные документы о фактически произведенных расходах. Форму такого отчета сотрудника организация на основании закона о бухгалтерском учете вправе разработать сама и закрепить ее использование в приложении к своей учетной политике. При выполнении всех требований бухгалтерского законодательства этот отчет будет признаваться первичным бухгалтерским документом, являющимся документальным подтверждением «разъездных» расходов организации-перевозчика.

Выплата за разъездной характер работы производится в пользу работника организации – физического лица, который, как известно, признается налогоплательщиком налога на доходы физических лиц, следовательно, бухгалтеру, производящему выплату, следует знать, облагается ли такая выплата налогом на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) или нет.

Как было сказано выше, согласно статье 164 ТК РФ возмещение работнику «разъездных» расходов признается компенсационной выплатой, связанной с возмещением «разъездных» затрат.

Согласно пункту 3 статьи 217 НК РФ не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) все виды установленных действующим законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации), свя-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

занных, в том числе, с исполнением налогоплательщиком трудовых обязанностей.

НК РФ не содержит определения понятия «компенсационные выплаты».

Между тем согласно пункту 1 статьи 11 НК РФ институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено НК РФ.

В статье 164 ТК РФ, как мы уже говорили, содержатся понятия гарантий и компенсаций, применяемые в трудовом законодательстве. Гарантии определены как средства, способы и условия, с помощью которых обеспечивается осуществление предоставленных работникам прав в области социально-трудовых отношений, компенсации – денежные выплаты, установленные в целях возмещения работникам затрат, связанных с исполнением ими трудовых или иных предусмотренных ТК РФ или другими федеральными законами обязанностей.

Из приведенных положений статьи 164 ТК РФ и пункта 3 статьи 217 НК РФ следует, что не подлежат налогообложению НДФЛ доходы работника, получаемые в качестве возмещения тех затрат, которые понесены им в связи с выполнением трудовых обязанностей, то есть компенсационные выплаты, на что указано в пункте 3 раздела II Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 1(2016), утвержденной Президиумом ВС РФ 13.04.2016 г.

Вывод о том, что выплаты, направленные на возмещение работодателем расходов, связанных со служебными поездками категорий работников, чей труд осуществляется в пути, или имеет разъездной характер, производимые в размерах, установленных коллективным договором, соглашениями, локальными нормативными актами или трудовым договором, не подлежат обложению налогом на доходы физических лиц содержат и Письма Минфина России от 19.04.2017 г. № 03-04-06/23538, от 29.04.2015 г. № 03-03-06/1/24840, от 07.06.2011 г. № 03-04-06/6-131, от

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

19.07.2010 г. № 03-04-06/6-154, а также в Письмо ФНС России от 10.11.2011 г. № ЕД-4-3/18794@.

Обратите внимание!

Для целей НДФЛ нормированию подлежат лишь суточные, выплачиваемые при командировках, на это прямо указано в пункте 3 статьи 217 НК РФ. Так как служебные поездки сотрудников, чей труд осуществляется в пути или имеет разъездной характер, не признаются командировками, то «разъездные» суточные, установленные внутренними нормами компании, не облагаются НДФЛ даже в том случае, если они выплачиваются в размере, превышающем нормы суточных при командировании. На это же указывает Минфин России в Письмах от 26.09.2017 г. № 03-04-06/62150, от 07.06.2011 г. № 03-04-06/6-131. Однако, несмотря на отсутствие прямых ограничений размеров суточных при разъездном характере они не могут быть бесконечно большими. В любом случае суточные носят компенсационный характер, поэтому необходимо иметь либо подтверждающие документы, либо методику расчета, обосновывающую их размер. Одного указания в трудовом договоре или локальных нормативных документах о сумме суточных может быть недостаточно для контролирующих органов.

Напомним, что сегодня командировочные суточные, не облагаемые налогом, составляют:

700 руб. в сутки – при российских командировках;

2 500 руб. в сутки – при поездках за рубеж.

Имейте в виду, что если работодатель компенсирует своим работникам «разъездные» расходы при отсутствии соответствующих норм возмещения, закрепленных в трудовом, коллективном договоре или ином нормативном документе, выплата «разъездной» компенсации работнику будет расценена фискальными органами доходом физического лица, с которого они потребуют удержания НДФЛ.

Следует обратить внимание читателей на то, что помимо «разъездной» компенсации работодатель может предусмотреть и иного рода компенсационные выплаты, например, доплаты и надбавки

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

к окладу или тарифной ставке работника за разъездной характер работ. Отметим, что компенсационные выплаты в виде доплат или надбавок за особые условия труда на основании статьи 129 ТК РФ являются элементом оплаты труда работника. Эти компенсационные выплаты включаются в состав заработной платы сотрудника и облагаются НДФЛ на общих основаниях. Это подтверждает и Минфин России в Письме от 26.03.2012 г. № 03-04-06/9-76. К такому же выводу приходят и налоговики столицы в Письме УФНС России по городу Москве от 17.10.2007 г. № 21-11/099218@.

Что касается страховых взносов, то условия и порядок их уплаты регламентируются нормами главы 34 НК РФ.

В силу пункта 1 статьи 420 НК РФ объектом обложения страховыми взносами для плательщиков страховых взносов – организаций признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые ими в пользу физических лиц, в частности, в рамках трудовых отношений.

База для начисления страховых взносов для плательщиков страховых взносов – организаций определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, предусмотренных пунктом 1 статьи 420 НК РФ, начисленных плательщиками страховых взносов за расчетный период в пользу физических лиц, за исключением сумм, указанных в статье 422 НК РФ (пункт 1 статьи 421 НК РФ).

На основании положений абзаца 10 подпункта 2 пункта 1 статьи 422 НК РФ не подлежат обложению страховыми взносами все виды установленных законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации), связанных, в частности, с выполнением физическим лицом трудовых обязанностей.

Пунктом 2 статьи 422 НК РФ установлено, что при оплате плательщиками расходов на командировки работников, как в пределах территории Российской Федерации, так и за ее пределами, не подлежат обложению страховыми взносами суточные, предусмотренные пунктом 3 статьи 217 НК РФ.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

В соответствии с положениями пункта 3 статьи 217 НК РФ суммы суточных, выплачиваемые сверх 700 руб. за каждый день нахождения в командировке на территории Российской Федерации и сверх 2 500 руб. за каждый день нахождения в заграничной командировке, подлежат обложению страховыми взносами в общеустановленном порядке.

При этом с учетом норм статей 168.1 и 166 ТК РФ положения пункта 2 статьи 422 НК РФ об освобождении от обложения страховыми взносами сумм суточных в пределах, установленных пунктом 3 статьи 217 НК РФ, в отношении компенсаций, выплачиваемых в соответствии со статьей 168.1 ТК РФ, не применяются.

Таким образом, если работа физических лиц по занимаемой должности носит разъездной характер и это отражено в коллективном договоре, соглашениях, локальных нормативных актах, то выплаты, направленные на возмещение работодателем расходов, связанных со служебными поездками таких категорий работников, не подлежат обложению страховыми взносами на основании абзаца 10 подпункта 2 пункта 1 статьи 422 НК РФ в размерах, установленных коллективным договором, соглашениями, локальными нормативными актами или трудовым договором.

Такие разъяснения содержатся в Письмах Минфина России от 26.09.2017 г. № 03-04-06/62150, от 14.04.2017 г. № 03-04-06/22286.

Налогообложение НДФЛ основного отпуска

Как Вы знаете, отпуск является одним из видов времени отдыха, в течение которого работник свободен от исполнения трудовых обязанностей и которое он может использовать по своему усмотрению, что предусмотрено Трудовым кодексом Российской Федерации. Работодатель обязан соблюдать трудовое законодательство, а, следовательно, обязан предоставлять своим работникам отпуска.

Порядок расчета отпускных сложностей не вызывает, однако на практике нередко возникают вопросы о налогообложении

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

НДФЛ сумм отпускных. Именно об этом читайте в настоящей главе.

Статьей 37 Конституции Российской Федерации работающему по трудовому договору гарантируются установленные федеральным законом продолжительность рабочего времени, выходные и праздничные дни, оплачиваемый ежегодный отпуск.

Ежегодные отпуска предоставляются работникам с сохранением места работы (должности) и среднего заработка, что определено статьей 114 Трудового кодекса Российской Федерации (далее – ТК РФ).

Ежегодный основной оплачиваемый отпуск предоставляется работнику продолжительностью 28 календарных дней, удлиненный основной отпуск (продолжительностью более 28 календарных дней) предоставляется работнику в соответствии с ТК РФ и иными федеральными законами (статья 115 ТК РФ).

Например, работникам в возрасте до восемнадцати лет ежегодный основной оплачиваемый отпуск предоставляется продолжительностью 31 календарный день в удобное для него время (статья 267 ТК РФ), педагогическим работникам (статья 334 ТК РФ) – 42 либо 56 календарных дней в зависимости от места работы и должности, инвалидам предоставляется ежегодный отпуск не менее 30 календарных дней (статья 23 Федерального закона от 24.11.1995 г. № 181-ФЗ «О социальной защите инвалидов в Российской Федерации»).

Согласно статье 120 ТК РФ продолжительность ежегодного основного отпуска работника исчисляется в календарных днях и максимальным пределом не ограничивается. Нерабочие праздничные дни, определяемые в соответствии со статьей 112 ТК РФ, приходящиеся на период ежегодного основного оплачиваемого отпуска, в число календарных дней отпуска не включаются.

При исчислении общей продолжительности ежегодного оплачиваемого отпуска дополнительные оплачиваемые отпуска суммируются с ежегодным основным оплачиваемым отпуском.

Оплачиваемый отпуск предоставляется работнику ежегодно, причем право на использование отпуска за первый год работы

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

возникает у работника по истечении шести месяцев его непрерывной работы у данного работодателя, но по соглашению сторон оплачиваемый отпуск по заявлению работника может быть предоставлен и до истечения шести месяцев непрерывной работы (статья 122 ТК РФ).

Обратите внимание!

До истечения шести месяцев непрерывной работы оплачиваемый отпуск по заявлению работника должен быть предоставлен:

– женщинам – перед отпуском по беременности и родам или непосредственно после него;

– работникам в возрасте до восемнадцати лет;

– работникам, усыновившим ребенка (детей) в возрасте до трех месяцев;

– в других случаях, предусмотренных федеральными законами.

Основной отпуск за второй и последующие годы работы может предоставляться в любое время рабочего года в соответствии с очередностью предоставления ежегодных оплачиваемых отпусков, установленной у данного работодателя, которая определяется ежегодно в соответствии с графиком отпусков, утверждаемым работодателем с учетом мнения выборного органа первичной профсоюзной организации не позднее, чем за две недели до наступления календарного года (статья 123 ТК РФ).

Как Вы знаете, в настоящее время формы первичных учетных документов, содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, не являются обязательными к применению, но и запрета на их применение Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» не содержит.

Если организацией принято решение о применении унифицированных форм первичной учетной документации, разработанных Госкомстатом России, то для оформления графика отпусков следует использовать форму № Т-7, утвержденную Постановлением Госкомстата России от 05.01.2004 г. № 1 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты» (далее – Постановление № 1). Форма № Т-7

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

применяется для отражения сведений о времени распределения ежегодных оплачиваемых отпусков работников всех структурных подразделений организации на календарный год по месяцам.

График отпусков обязателен как для работодателя, так и для работника.

О времени начала отпуска работник должен быть извещен под роспись не позднее, чем за две недели до его начала.

Предоставляя отпуск работнику, работодатель издает Приказ (распоряжение) по унифицированной форме № Т-6 (или № Т-6а), которые также утверждены Постановлением № 1, а разъяснения по их оформлению содержатся в разделе 1 Указаний по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, утвержденных Постановлением № 1 (далее – Указания).

На основании Приказа (распоряжения) делаются отметки в личной карточке (унифицированная форма № Т-2 или № Т-2ГС (МС)), лицевом счете (унифицированная форма № Т-54 или № Т-54а) и производится расчет заработной платы, причитающейся за отпуск (унифицированная форма № Т-60 «Записка-расчет о предоставлении отпуска работнику») (Указания).

Следует помнить о том, что согласно статье 123 ТК РФ отдельным категориям работников в случаях, предусмотренных ТК РФ и иными федеральными законами, ежегодный оплачиваемый отпуск предоставляется по их желанию в удобное для них время. К такой категории работников относятся, например, доноры. Согласно статье 23 Федерального закона от 20.07.2012 г. № 125-ФЗ «О донорстве крови и ее компонентов» граждане, награжденные нагрудным знаком «Почетный донор России», имеют право на предоставление ежегодного оплачиваемого отпуска в удобное для них время года.

Право на ежегодный отпуск есть не только у беременных женщин, но и у их супругов. По желанию мужа ежегодный отпуск ему предоставляется в период нахождения его жены в отпуске по беременности и родам независимо от времени его непрерывной работы у данного работодателя (статья 123 ТК РФ).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Ежегодный оплачиваемый отпуск должен быть продлен или перенесен на другой срок, определяемый работодателем с учетом пожеланий работника, в случаях (статья 124 ТК РФ):

– временной нетрудоспособности работника;

– исполнения работником во время ежегодного оплачиваемого отпуска государственных обязанностей, если для этого трудовым законодательством предусмотрено освобождение от работы;

– в других случаях, предусмотренных трудовым законодательством, локальными нормативными актами.

В соответствии с положениями статьи 136 ТК РФ оплата отпуска должна быть произведена не позднее, чем за три дня до его начала. Если же работнику своевременно не была произведена оплата за время ежегодного оплачиваемого отпуска либо работник был предупрежден о времени начала этого отпуска позднее чем за две недели до его начала, то работодатель по письменному заявлению работника обязан перенести ежегодный оплачиваемый отпуск на другой срок, согласованный с работником.

В исключительных случаях, когда предоставление отпуска работнику в текущем рабочем году может неблагоприятно отразиться на нормальном ходе работы организации, индивидуального предпринимателя, допускается с согласия работника перенесение отпуска на следующий рабочий год. При этом отпуск должен быть использован не позднее 12 месяцев после окончания того рабочего года, за который он предоставляется (статья 124 ТК РФ).

Обратите внимание!

Запрещается непредоставление ежегодного оплачиваемого отпуска в течение двух лет подряд, а также непредоставление ежегодного оплачиваемого отпуска работникам в возрасте до восемнадцати лет и работникам, занятым на работах с вредными и (или) опасными условиями труда (статья 124 ТК РФ).

Согласно статье 125 ТК РФ по соглашению между работником и работодателем ежегодный оплачиваемый отпуск может быть разделен на части, при этом хотя бы одна из частей отпуска должна быть не менее 14 календарных дней.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Отзыв работника из отпуска допускается только с его согласия. Неиспользованная в связи с этим часть отпуска должна быть предоставлена по выбору работника в удобное для него время в течение текущего рабочего года или присоединена к отпуску за следующий рабочий год.

Следует помнить о том, что не допускается отзыв из отпуска работников в возрасте до восемнадцати лет, беременных женщин и работников, занятых на работах с вредными и (или) опасными условиям труда.

Расчет среднего заработка для оплаты отпуска производится в порядке, установленном статьей 139 ТК РФ и Положением об особенностях порядка исчисления средней заработной платы, утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 24.12.2007 г. № 922.

При любом режиме работы расчет средней заработной платы работника производится исходя из фактически начисленной ему заработной платы и фактически отработанного им времени за 12 календарных месяцев, предшествующих периоду, в течение которого за работником сохраняется средняя заработная плата. При этом календарным месяцем считается период с 1-го по 30-е (31-е) число соответствующего месяца включительно (в феврале – по 28-е (29-е) число включительно).

Начисление отпускных производится из расчета среднего дневного заработка, который исчисляется за последние 12 календарных месяцев путем деления суммы начисленной заработной платы на 12 и на 29,3 (среднемесячное число календарных дней).

Средний дневной заработок для оплаты отпуска, предоставляемого в рабочих днях, в случаях, предусмотренных ТК РФ, определяется путем деления суммы начисленной заработной платы на количество рабочих дней по календарю шестидневной рабочей недели.

Для расчета средней заработной платы учитываются все предусмотренные системой оплаты труда виды выплат, применяемые у соответствующего работодателя независимо от источников этих выплат.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

В коллективном договоре, локальном нормативном акте могут быть предусмотрены и иные периоды для расчета средней заработной платы, если это не ухудшает положение работников. Иными словами, организация вправе самостоятельно определить способ расчета средней заработной платы, отразив его в коллективном договоре и локальном нормативном акте.

ПРИМЕР

Работнику организации предоставлен очередной отпуск с 01.08.2018 г. по 28.08.2018 г. – продолжительностью 28 календарных дней.

Начисленная заработная плата за расчетный период с 01.08.2017 г. по 31.07.2018 г. составила 300 000 руб.

Расчетный период отработан полностью.

Среднедневной заработок работника составит: 300 000 /12 / 29,3 = 853,24 руб.

Сумма отпускных составит: 853,24 х 28 дней = 23 890,72 руб.

Организация-работодатель как налоговый агент обязана исчислить, удержать НДФЛ с сумм оплаты отпуска работника и перечислить его в бюджет, на что указывает пункт 1 статьи 226 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ).

Исчислить сумму налога налоговый агент обязан на дату фактического получения дохода в виде оплаты отпуска, определяемую в соответствии со статьей 223 НК РФ, что следует из пункта 3 статьи 226 НК РФ.

Вопрос об определении даты получения дохода в виде оплаты отпускных в целях НДФЛ был рассмотрен Минфином России в Письме от 26.01.2015 г. № 03-04-06/2187. Минфин указал, что дата фактического получения дохода в виде оплаты отпуска определяется в соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 223 НК РФ как день выплаты дохода, в том числе перечисления дохода на счета налогоплательщика в банках.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Указанный вывод подтверждает Решение Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 07.02.2012 г. № 11709/11.

Удержать начисленную сумму налога налоговый агент обязан непосредственно из дохода в виде оплаты отпуска налогоплательщика при его фактической выплате, то есть работодатель обязан выплатить работнику отпускные за минусом исчисленного НДФЛ (пункт 4 статьи 226 НК РФ, Письмо Минфина России от 17.01.2017 г. № 03-04-06/1618).

Перечислить сумму исчисленного и удержанного НДФЛ с дохода в виде оплаты отпуска налоговый агент обязан не позднее последнего числа месяца, в котором производилась такая выплата (абзац 2 пункта 6 статьи 226 НК РФ, Письмо Минфина России от 03.10.2017 г. № 03-04-06/64400).

Согласно пункту 1 статьи 230 НК РФ налоговые агенты ведут учет доходов, полученных от них физическими лицами в налоговом периоде, предоставленных физическим лицам налоговых вычетов, исчисленных и удержанных налогов в регистрах налогового учета. Формы регистров и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета, данных первичных учетных документов разрабатываются налоговым агентом самостоятельно и должны содержать:

– сведения, позволяющие идентифицировать налогоплательщика;

– вид выплачиваемых налогоплательщику доходов и предоставленных налоговых вычетов, а также расходов и сумм, уменьшающих налоговую базу, в соответствии с кодами, утверждаемыми федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов;

– суммы дохода и даты их выплаты;

– статус налогоплательщика;

– даты удержания и перечисления налога в бюджетную систему Российской Федерации;

– реквизиты соответствующего платежного документа.

При этом датами получения доходов, отраженных в регистрах налогового учета, будут являться даты фактического получения

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

налогоплательщиком дохода, определяемые в соответствии со статьей 223 НК РФ.

В случае если отпускные сотрудникам организации выплачиваются путем зачисления денежных средств на их карточные счета, датой выплаты дохода, указываемой в регистрах налогового учета, является дата перечисления денежных средств на карточные счета налогоплательщиков.

Налогообложение НДФЛ дополнительного отпуска

Все работники организации должны ежегодно получать отпуск, при этом определенным категориям работников, помимо основного отпуска, может быть предоставлен и дополнительный оплачиваемый отпуск.

Кому и в каких случаях предоставляются ежегодные дополнительные отпуска, каков порядок налогообложения НДФЛ таких отпусков, мы расскажем в этой статье.

Отпуск – это время, в течение которого работник свободен от исполнения трудовых обязанностей и которое он может использовать по своему усмотрению, что следует из статей 106, 107 Трудового кодекса Российской Федерации (далее – ТК РФ).

Работникам предоставляются ежегодные отпуска с сохранением места работы (должности) и среднего заработка, минимальная продолжительность таких отпусков составляет 28 календарных дней (статьи 114, 115 ТК РФ). Удлиненный основной оплачиваемый отпуск (продолжительностью более 28 календарных дней) предоставляется отдельным категориям работников в соответствии с ТК РФ и иными федеральными законами.

Помимо ежегодного основного отпуска некоторые категории работников имеют право на ежегодный дополнительный оплачиваемый отпуск, целью которого является предоставление отдыха в качестве компенсации за воздействия неблагоприятных факторов в процессе труда, а также в виде реализации возможностей

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

по защите работников от неблагоприятных последствий работы в таких условиях. Помимо дополнительных отпусков, имеющих компенсационное и защитное назначение, трудовое законодательство предусматривает возможность предоставления ежегодных дополнительных оплачиваемых отпусков стимулирующего характера, например, за выслугу лет на определенных должностях, за длительный стаж работы в одной и той же организации. Право на дополнительный оплачиваемый отпуск возникает у работника одновременно с правом на основной отпуск.

Ежегодный дополнительный оплачиваемый отпуск на основании статьи 116 ТК РФ предоставляется:

1) работникам, условия труда на рабочих местах которых по результатам специальной оценки условий труда отнесены к вредным условиям труда 2, 3 или 4 степени либо опасным условиям труда.

Специальная оценка условий труда осуществляется в соответствии с Федеральным законом от 28.12.2013 г. № 426-ФЗ «О специальной оценке условий труда».

Минимальная продолжительность ежегодного дополнительного оплачиваемого отпуска указанным работникам составляет 7 календарных дней. Продолжительность ежегодного дополнительного оплачиваемого отпуска конкретного работника устанавливается трудовым договором на основании отраслевого (межотраслевого) соглашения и коллективного договора с учетом результатов специальной оценки условий труда.

На основании отраслевого (межотраслевого) соглашения и коллективных договоров, а также письменного согласия работника, оформленного путем заключения отдельного соглашения к трудовому договору, часть ежегодного дополнительного оплачиваемого отпуска, превышающая его минимальную продолжительность (7 дней), может быть заменена отдельно устанавливаемой денежной компенсацией в порядке, в размерах и на условиях, которые установлены отраслевым (межотраслевым) соглашением и коллективными договорами (статья 117 ТК РФ);

2) работникам, имеющим особый характер работы.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Предоставление ежегодного дополнительного оплачиваемого отпуска отдельным категориям работников, труд которых связан с особенностями выполнения работы, предусмотрено статьей 118 ТК РФ. Перечень категорий работников, которым устанавливается ежегодный дополнительный оплачиваемый отпуск за особый характер работы, а также минимальная продолжительность этого отпуска и условия его предоставления определяются Правительством Российской Федерации;

3) работникам, с ненормированным рабочим днем.

Право привлекать работника к работе за пределами продолжительности рабочего времени, если работник работает на условиях ненормированного рабочего дня, предоставлено работодателю статьей 97 ТК РФ. Напомним, что ненормированным рабочим днем признается особый режим работы, в соответствии с которым отдельные работники могут по распоряжению работодателя при необходимости эпизодически привлекаться к выполнению своих трудовых функций за пределами установленной для них продолжительности рабочего времени (статья 101 ТК РФ).

Как правило, ненормированный рабочий день устанавливают для руководителей, технического и хозяйственного персонала. Перечень должностей работников с ненормированным рабочим днем закрепляется в коллективном договоре организации или в правилах внутреннего трудового распорядка, где также должна быть определена и продолжительность ежегодного дополнительного оплачиваемого отпуска, которая не может быть менее трех календарных дней, на что указывает статья 119 ТК РФ.

Порядок и условия предоставления ежегодного дополнительного оплачиваемого отпуска работникам с ненормированным рабочим днем в федеральных государственных учреждениях, установлены Постановлением Правительства Российской Федерации от 11.12.2002 г. № 884 «Об утверждении Правил предоставления ежегодного дополнительного оплачиваемого отпуска работникам с ненормированным рабочим днем в федеральных государственных учреждениях».

В государственных учреждениях субъекта Российской Федерации порядок и условия предоставления ежегодного дополни-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

тельного оплачиваемого отпуска работникам с ненормированным рабочим днем определяются нормативными правовыми актами органов государственной власти субъекта Российской Федерации, а в муниципальных учреждениях – нормативными правовыми актами органов местного самоуправления.

В Письмах Роструда от 18.03.2008 г. № 658-6-0, от 07.06.2008 г. № 1316-6-1 уточняется, что сверхурочная работа оплачивается в повышенном размере, но по желанию работника вместо повышенной оплаты она может компенсироваться предоставлением дополнительного отпуска, но не менее времени, отработанного сверхурочно. Если же работник остается на работе по собственной инициативе, работодатель не обязан предоставлять ему дополнительные отгулы (Письмо Роструда от 02.12.2009 г. № 3567-6-1).

Законодательством не предусмотрено предоставление дополнительного отпуска за ненормированный рабочий день пропорционально отработанному в рабочем году времени. Согласно разъяснениям, данным Федеральной службой по труду и занятости в Письме от 24.05.2012 г. № ПГ/3841-6-1, право на дополнительный отпуск установленной продолжительности возникает у работника, включенного в перечень должностей работников организации с ненормированным рабочим днем, независимо от продолжительности работы в условиях ненормированного рабочего дня;

4) работникам, работающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях.

Лицам, работающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, кроме установленных законодательством ежегодных основного и дополнительных оплачиваемых отпусков, предоставляемых на общих основаниях, в соответствии со статьей 321 ТК РФ предоставляется ежегодный дополнительный оплачиваемый отпуск продолжительностью:

– 24 календарных дня – в районах Крайнего Севера;

– 16 календарных дней – в приравненных к ним местностях.

Такой порядок распространяется не только на штатных работников, но и на совместителей. Это же относится и к сотрудникам, работающим вахтовым методом (статья 302 ТК РФ).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Допускается совмещать ежегодные оплачиваемые отпуска, но не более чем за два года (статья 322 ТК РФ). При этом общая продолжительность отпуска не должна превышать шести месяцев, включая время, необходимое для проезда к месту проведения отпуска и обратно. Часть, превышающая шесть месяцев, присоединяется к очередному ежегодному оплачиваемому отпуску на следующий год.

Кроме перечисленных выше лиц, дополнительный отпуск предоставляется работникам, работающим в районах Севера, где установлены районный коэффициент и процентная надбавка к заработной плате. На это указывает статья 14 Закона Российской Федерации от 19.02.1993 г. № 4520-1 «О государственных гарантиях и компенсациях для лиц, работающих и проживающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях». Продолжительность такого отпуска составляет 8 календарных дней;

5) в других случаях, предусмотренных ТК РФ и иными федеральными законами.

Помимо случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации, работодатель может самостоятельно устанавливать дополнительные отпуска для работников. Порядок и условия предоставления таких отпусков определяются коллективным договором или локальным нормативным актом, которые принимаются с учетом мнения выборного органа первичной профсоюзной организации.

Дополнительный отпуск предоставляется в календарных днях (статья 120 ТК РФ), причем нерабочие праздничные дни, определенные статьей 112 ТК РФ, приходящиеся на период ежегодного дополнительного оплачиваемого отпуска, в число календарных дней отпуска не включаются.

При исчислении общей продолжительности ежегодного оплачиваемого отпуска дополнительные оплачиваемые отпуска суммируются с ежегодным основным оплачиваемым отпуском.

Право на использование дополнительного отпуска за первый год работы возникает у работника по истечении шести месяцев его непрерывной работы у данного работодателя, но по соглашению сторон оплачиваемый отпуск работнику может быть предоставлен

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

и до истечения шести месяцев. Не следует забывать о том, что есть работники, которым оплачиваемый отпуск должен быть предоставлен по их заявлению до истечения шести месяцев непрерывной работы, и названы они в статье 122 ТК РФ.

Отпуск за второй и последующие годы работы может предоставляться в любое время рабочего года в соответствии с очередностью предоставления ежегодных оплачиваемых отпусков, установленной у данного работодателя. О времени начала отпуска работник должен быть извещен под роспись не позднее, чем за две недели до его начала (статья 123 ТК РФ).

Ежегодный оплачиваемый отпуск должен быть продлен или перенесен на другой срок, определяемый работодателем с учетом пожеланий работника, в случаях:

– временной нетрудоспособности работника;

– исполнения работником во время ежегодного оплачиваемого отпуска государственных обязанностей, если для этого трудовым законодательством предусмотрено освобождение от работы;

– в других случаях, предусмотренных трудовым законодательством, локальными нормативными актами.

Если работнику своевременно не была произведена оплата за время ежегодного оплачиваемого отпуска либо работник был предупрежден о времени начала этого отпуска позднее чем за две недели до его начала, то работодатель по письменному заявлению работника обязан перенести ежегодный оплачиваемый отпуск на другой срок, согласованный с работником (статья 124 ТК РФ).

В исключительных случаях, когда предоставление отпуска работнику в текущем рабочем году может неблагоприятно отразиться на нормальном ходе работы организации, индивидуального предпринимателя, допускается перенесение отпуска на следующий рабочий год, но лишь с согласия работника. При этом отпуск должен быть использован не позднее 12 месяцев после окончания того рабочего года, за который он предоставляется.

Запрещается непредоставление ежегодного оплачиваемого отпуска в течение двух лет подряд, а также непредоставление ежегодного оплачиваемого отпуска работникам в возрасте до восем-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

надцати лет и работникам, занятым на работах с вредными и (или) опасными условиями труда.

Отзыв работника из отпуска допускается только с его согласия. Причем неиспользованная в связи с этим часть отпуска должна быть предоставлена по выбору работника в удобное для него время в течение текущего рабочего года или присоединена к отпуску за следующий рабочий год. Работники, отзыв которых из отпуска не допускается, названы в статье 125 ТК РФ.

Часть ежегодного оплачиваемого отпуска, превышающая 28 календарных дней, по письменному заявлению работника может быть заменена денежной компенсацией (статья 126 ТК РФ).

При суммировании ежегодных оплачиваемых отпусков или перенесении ежегодного оплачиваемого отпуска на следующий рабочий год денежной компенсацией могут быть заменены часть каждого ежегодного оплачиваемого отпуска, превышающая 28 календарных дней, или любое количество дней из этой части. Однако следует учесть, что не допускается замена денежной компенсацией ежегодных дополнительных оплачиваемых отпусков:

– беременным женщинам;

– работникам в возрасте до восемнадцати лет;

– работникам, занятым на работах с вредными и (или) опасными условиями труда, за работу в соответствующих условиях (за исключением выплаты денежной компенсации за неиспользованный отпуск при увольнении, а также случаев, установленных ТК РФ).

При увольнении работнику выплачивается денежная компенсация за все неиспользованные отпуска.

По письменному заявлению работника неиспользованные отпуска могут быть предоставлены ему с последующим увольнением (за исключением случаев увольнения за виновные действия). При этом днем увольнения считается последний день отпуска.

Налогообложение НДФЛ оплаты дополнительных отпусков

По общему правилу отпускные, которые выплачиваются работнику в связи с его уходом в ежегодные дополнительные отпуска, являются его доходом и подлежат обложению налогом

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) (подпункт 6 пункта 1 статьи 208, пункт 1 статьи 210 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), Письма Минфина России от 19.09.2016 г. № 03-04-05/54642, УФНС России по городу Москве от 11.02.2009 г. № 20-15/3/011795@).

Кроме того, Минфин России в Письмах от 24.09.2013 г. № 03-04-06/39636, от 06.05.2013 г. № 03-04-06/15555, от 19.06.2009 г. № 03-04-06-02/46 указал, что суммы оплаты дополнительных отпусков работникам, занятым на работах с вредными и (или) опасными условиями труда, подлежат налогообложению налогом на доходы физических лиц в общеустановленном порядке.

Однако из этого правила есть исключение, касающееся оплаты дополнительного отпуска «чернобыльцам». Так, согласно разъяснениям контролирующих органов, приведенным в Письмах Минфина России от 23.07.2010 г. № 03-04-05/10-413, от 02.03.2010 г. № 03-04-05/8-77, ФНС России от 04.08.2008 г. № 3-5-04/357@, УФНС России по городу Москве от 27.10.2010 г. № 20-14/3/113358@, оплата дополнительного отпуска, связанная с возмещением вреда, причиненного гражданам, подвергшимся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС, является компенсационной выплатой, следовательно, в соответствии с пунктом 3 статьи 217 НК РФ не подлежит обложению НДФЛ. Таким образом, этот отпуск не подлежит обложению НДФЛ, так как является выплатой, производимой в соответствии с действующим законодательством.

Налогообложение НДФЛ учебного отпуска

Одной из гарантий, установленных трудовым законодательством для работников, совмещающих работу с получением образования, является предоставление учебного отпуска.

В этой статье мы расскажем о том, в каких случаях предоставляется оплачиваемый или неоплачиваемый учебный отпуск, а также облагаются ли суммы отпускных налогом на доходы физических лиц.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Итак, гарантии и компенсации работникам, совмещающим работу с получением образования, предусмотрены главой 26 Трудового кодекса Российской Федерации (далее – ТК РФ). Из положений статей 173 – 177 названной главы ТК РФ следует, что работникам, совмещающим работу с получением образования в организациях, осуществляющих образовательную деятельность, работодатель обязан предоставить дополнительный (учебный) отпуск, но при определенных условиях, а именно:

– образование соответствующего уровня приобретается работником впервые;

– работника, имеющего профессиональное образование, направляет за получением образования работодатель в соответствии с заключенным в письменной форме трудовым договором или ученическим договором. Заметим, что данная норма не препятствует решению вопроса о гарантиях и компенсациях работникам, получающим второе высшее образование, в рамках коллективно-договорного и индивидуально-договорного регулирования и не исключает обязанности работодателя предоставлять таким работникам льготы в связи с получением образования, если это предусмотрено коллективным договором либо соглашением между работником и работодателем. На это указывает пункт 2 Определения Конституционного Суда Российской Федерации от 08.04.2004 г. № 167-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Ф.Ф. Чертовского на нарушение его конституционных прав положением части первой статьи 177 Трудового кодекса Российской Федерации»;

– организация, осуществляющая образовательную деятельность, имеет государственную аккредитацию на образовательную программу, по которой обучается (собирается обучаться) сотрудник. Речь идет о программах бакалавриата, специалитета, магистратуры, программах среднего профессионального образования, программах основного общего и среднего общего образования. Если у организации, осуществляющей образовательную деятельность, отсутствует аккредитация на соответствующую программу (из вышеперечисленных), то гарантии и компенсации работникам, совмещающим работу с получением образования, могут быть

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

предоставлены только при условии, что они установлены коллективным или трудовым договором;

– работник, совмещающий работу с получением образования, успешно осваивает соответствующую образовательную программу (программу бакалавриата, программу специалитета, программу магистратуры, программу среднего профессионального образования, программу основного общего или среднего общего образования). Необходимо сказать, что ТК РФ не конкретизирует, что следует понимать под успешным освоением образовательной программы. В то же время, в общепринятом понимании под успешно осваивающим соответствующую образовательную программу студентом понимается лицо, не имеющее академической задолженности за предыдущий семестр и допущенное к сдаче экзаменов.

Обратите внимание, что если работник совмещает работу с получением образования одновременно в двух организациях, осуществляющих образовательную деятельность, то дополнительный (учебный) отпуск предоставляется только в связи с получением образования в одной из этих организаций (по выбору работника), на что указывает статья 177 ТК РФ.

К дополнительному отпуску по соглашению работодателя и работника может присоединяться ежегодный оплачиваемый отпуск. Имейте в виду, что дополнительный отпуск на получение образования не должен подменять ежегодный основной оплачиваемый отпуск, хотя на практике работодатели нередко предлагают своим сотрудникам обучаться – получать образование во время основного ежегодного отпуска, что является нарушением трудового законодательства, за которое работодатель может быть привлечен к административной ответственности, предусмотренной статьей 5.27 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях (далее – КоАП РФ). В настоящее время административная ответственность за невыполнение норм ТК РФ, в частности, за непредоставление дополнительных (учебных) отпусков, предусмотренных статьями 173 – 176 ТК РФ или трудовым, коллективным договорами, предусмотрена:

– для должностных лиц – в виде предупреждения или наложения административного штрафа в размере от 1 000 до 5 000 руб.;

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– для лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, – в виде наложения административного штрафа в размере от 1 000 до 5 000 руб.;

– для юридических лиц – от 30 000 до 50 000 руб.

Совершение указанного административного правонарушения (непредоставление дополнительных (учебных) отпусков) лицом, ранее подвергнутым административному наказанию за аналогичное административное правонарушение, предусматривает административный штраф:

– для должностных лиц в размере от 10 000 до 20 000 руб. или дисквалификацию на срок от 1 года до 3 лет;

– для лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, – от 10 000 до 20 000 руб.;

– для юридических лиц – от 50 000 до 70 000 руб.

Согласно статьям 173 – 176 ТК РФ дополнительные (учебные) отпуска предоставляются с сохранением или без сохранения среднего заработка. Напомним, что средняя заработная плата для оплаты учебных отпусков рассчитывается на основании статьи 139 ТК РФ, а также Положения об особенностях порядка исчисления средней заработной платы, утвержденного Постановлением Правительства Российской Федерации от 24.12.2007 г. № 922 «Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы».

В зависимости от целей предоставления учебного отпуска и формы обучения продолжительность дополнительного отпуска может быть разной.

Так, работникам, обучающимся по программам бакалавриата, программам специалитета или программам магистратуры по заочной и очно-заочной формам обучения, дополнительные оплачиваемые отпуска на основании статьи 173 ТК РФ предоставляются:

– для прохождения промежуточной аттестации на первом и втором курсах соответственно – по 40 календарных дней, на каждом из последующих курсов соответственно – по 50 календарных дней (при освоении образовательных программ высшего образования в сокращенные сроки на втором курсе – 50 календарных дней);

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– для прохождения государственной итоговой аттестации – до четырех месяцев в соответствии с учебным планом осваиваемой работником образовательной программы высшего образования.

Отпуска без сохранения заработной платы предоставляются:

● работникам, допущенным к вступительным испытаниям, – 15 календарных дней;

● работникам – слушателям подготовительных отделений образовательных организаций высшего образования для прохождения итоговой аттестации – 15 календарных дней;

● работникам, обучающимся по имеющим государственную аккредитацию программам бакалавриата, программам специалитета или программам магистратуры по очной форме обучения, совмещающим получение образования с работой:

– для прохождения промежуточной аттестации – 15 календарных дней в учебном году;

– для подготовки и защиты выпускной квалификационной работы и сдачи итоговых государственных экзаменов – четыре месяца;

– для сдачи итоговых государственных экзаменов – один месяц.

Согласно статье 173.1 ТК РФ работники, обучающиеся по программам подготовки научно-педагогических кадров в аспирантуре (адъюнктуре), программам ординатуры и программам ассистентуры-стажировки по заочной форме обучения, имеют право на дополнительные оплачиваемые отпуска по месту работы продолжительностью 30 календарных дней в течение календарного года. При этом к указанному дополнительному отпуску работника добавляется время, затраченное на проезд от места работы до места обучения и обратно с сохранением среднего заработка.

Работники, допущенные к соисканию ученой степени кандидата наук или доктора наук, имеют право на предоставление им дополнительного оплачиваемого отпуска по месту работы продолжительностью соответственно три и шесть месяцев. Правила предоставления отпуска лицам, допущенным к соисканию ученой степени кандидата наук или доктора наук, утверждены Постановлением Правительства РФ от 05.05.2014 г. № 409.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Работникам, обучающимся по образовательным программам среднего профессионального образования по заочной и очно-заочной формам обучения, дополнительно оплачиваемые отпуска предоставляются на основании статьи 174 ТК РФ:

– для прохождения промежуточной аттестации на первом и втором курсах – по 30 календарных дней, на каждом из последующих курсов – по 40 календарных дней;

– для прохождения государственной итоговой аттестации – до двух месяцев в соответствии с учебным планом осваиваемой работником образовательной программы среднего профессионального образования.

Отпуска без сохранения заработной платы предоставляются:

- работникам, допущенным к вступительным испытаниям, – 10 календарных дней;
- работникам, осваивающим имеющие государственную аккредитацию образовательные программы среднего профессионального образования по очной форме обучения и совмещающим получение образования с работой:

– для прохождения промежуточной аттестации – 10 календарных дней в учебном году;

– для прохождения государственной итоговой аттестации – до двух месяцев.

Работникам, обучающимся по программам основного общего или среднего общего образования по очно-заочной форме обучения, предоставляются оплачиваемые дополнительные отпуска (статья 176 ТК РФ):

– для прохождения государственной итоговой аттестации по образовательной программе основного общего образования на срок 9 календарных дней;

– по образовательной программе среднего общего образования на срок 22 календарных дня.

Предоставляется дополнительный (учебный) отпуск на основании заявления работника, а также на основании справки-вызова, форма которой утверждена Приказом Минобрнауки России от 19.12.2013 г. № 1368 «Об утверждении формы справки-вызова,

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

дающей право на предоставление гарантий и компенсаций работникам, совмещающим работу с получением образования».

Несмотря на то, что с 01.01.2013 г. организации не обязаны для документального оформления фактов хозяйственной жизни использовать исключительно унифицированные формы первичных учетных документов, по мнению автора, они вполне могут использоваться, так как запрета на их применение Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» не содержит. Если работодателем будет принято решение об использовании унифицированных форм «первички», то для документального оформления отпуска, предоставляемого работнику, следует использовать унифицированные формы, утвержденные Постановлением Госкомстата России от 05.01.2004 г. № 1 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты».

Предоставляя дополнительный (учебный) отпуск, работодатель должен оформить следующие документы:

– приказ о предоставлении отпуска (форма № Т-6 или № Т-6а);

– личная карточка работника (форма № Т-2 или № Т-2ГС(МС));

– лицевой счет (форма № Т-54 или № Т-54а);

– записка-расчет о предоставлении отпуска работнику (форма № Т-60).

Сумма оплаты учебного отпуска работника в размере среднего заработка является доходом работника.

Согласно пункту 1 статьи 210 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) при определении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) учитываются все доходы физического лица, признаваемого плательщиком указанного налога, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло. Исключением являются доходы, не подлежащие налогообложению, перечисленные в статье 217 НК РФ.

Заметим, что сумма оплаты учебного отпуска работника в данном перечне не поименована, следовательно, указанная оплата облагается НДФЛ на общем основании. Аналогичное мнение высказано в Письмах Минфина России от 24.07.2007 г. № 03-04-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

06-01/260, УФНС России по городу Москве от 11.02.2009 г. № 20-15/3/011795@.

То, что сумма оплаты учебного отпуска работника облагается НДФЛ, подтверждает и судебная практика, в частности, Постановление ФАС Уральского округа от 22.11.2010 г. № Ф09-8641/10-С2 по делу № А07-26270/2009. В данном Постановлении суд указал на то, что сохранение за работником на основании статьи 173 ТК РФ среднего заработка на период дополнительного отпуска не может быть отнесено к компенсационным выплатам, связанным с возмещением расходов, поскольку не имеет целью возместить расходы, а направлено на обеспечение установленных ТК РФ гарантий. Вследствие этого доводы налогоплательщика о том, что оплата дополнительных отпусков является компенсационной выплатой и поэтому не должна облагаться НДФЛ не могут быть приняты во внимание, так как основаны на неправильном толковании закона. Заметим, что в указанном Постановлении суд ссылается на нормы статьи 173 ТК РФ в недействующей на сегодняшней день редакции, однако вывод, содержащийся в нем, по мнению автора, актуален и сейчас.

Налогообложение НДФЛ компенсации за неиспользованный отпуск

Российским трудовым законодательством установлено, что по заявлению работника неиспользованные отпуска могут быть предоставлены ему с последующим увольнением, а в отсутствии такого заявления за все неиспользованные отпуска работнику выплачивается денежная компенсация.

О тонкостях, связанных с выплатой денежной компенсации за неиспользованный отпуск, а также об особенностях налогообложения НДФЛ суммы компенсации, мы расскажем в нижеприведенном материале.

Предоставление отпусков сотрудникам, в том числе порядок предоставления ежегодного оплачиваемого отпуска, а также

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

порядок расчета компенсации за неиспользованный отпуск, регулирует глава 19 «Отпуска» Трудового кодекса Российской Федерации (далее – ТК РФ).

По общему правилу продолжительность ежегодного основного оплачиваемого отпуска составляет 28 календарных дней (статья 115 ТК РФ), но отдельным категориям работников в соответствии с ТК РФ и иными федеральными законами предоставляется основной отпуск большей продолжительности.

Помимо ежегодного основного отпуска, некоторые категории работников имеют право на ежегодный дополнительный оплачиваемый отпуск, предоставляемый в качестве компенсации за воздействия неблагоприятных факторов в процессе труда, а также в виде реализации возможностей по защите работников от неблагоприятных последствий работы в таких условиях. Кроме дополнительных отпусков, ТК РФ предусматривает ежегодные дополнительные оплачиваемые отпуска стимулирующего характера (например, за выслугу лет на определенных должностях, за длительный стаж работы в одной и той же организации). Право на дополнительный оплачиваемый отпуск возникает у работника одновременно с правом на основной отпуск, то есть получить дополнительный отпуск отдельно от основного отпуска нельзя.

Очевидно, что если работник имеет право на дополнительный отпуск, то продолжительность его ежегодного оплачиваемого отпуска будет превышать 28 календарных дней. В соответствии со статьей 126 ТК РФ часть ежегодного оплачиваемого отпуска, превышающая 28 календарных дней, по письменному заявлению работника может быть заменена денежной компенсацией.

Компенсацией являются денежные выплаты, установленные в целях возмещения работникам затрат, связанных с исполнением ими трудовых или иных обязанностей, предусмотренных ТК РФ и другими федеральными законами (статья 164 ТК РФ).

На заявлении работника о выплате компенсации должна стоять положительная резолюция руководителя организации или иного уполномоченного им лица.

С точки зрения бухгалтерского учета более правильным является оформление компенсации специальным приказом (распоря-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

жением), издаваемым на основании заявления работника, с резолюцией руководителя организации.

Отметим, что согласно пункту 1 статьи 9 Федерального закона от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон № 402-ФЗ), каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом.

Обязательными реквизитами первичного учетного документа являются (пункт 2 статьи 9 Закона № 402-ФЗ):

– наименование документа;

– дата составления документа;

– наименование экономического субъекта, составившего документ;

– содержание факта хозяйственной жизни;

– величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;

– наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за правильность ее оформления, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за оформления свершившегося события;

– подписи должных лиц с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Таким образом, приказ должен содержать распоряжение бухгалтерии (со ссылкой на статью 126 ТК РФ) о выплате работнику компенсации за часть отпуска, превышающую 28 календарных дней, а также основание издания такого приказа (реквизиты заявления работника).

При решении вопроса о замене части отпуска, превышающей 28 календарных дней, денежной компенсацией необходимо руководствоваться частью 2 статьи 126 ТК РФ, согласно которой при суммировании ежегодных оплачиваемых отпусков или перенесении ежегодного оплачиваемого отпуска на следующий рабочий год денежной компенсацией могут быть заменены часть каждого ежегодного оплачиваемого отпуска, превышающая 28 календарных дней, или любое количество дней из этой части.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ПРИМЕР

Работнику организации предоставлены:

– основной оплачиваемый отпуск продолжительностью 28 календарных дней;

– дополнительный оплачиваемый отпуск 8 календарных дней.

Кроме этого, работником не был использован отпуск за предыдущий год (28 дней основного отпуска и 4 дня дополнительного отпуска).

Работник написал заявление о замене части отпуска денежной компенсации. Таким образом, работнику должна быть выплачена денежная компенсация за 4 дня прошлого года (28 + 4 – 28), за текущий год – за 8 дней (28 + 8 – 28), а 56 дней основного отпуска работник должен отдыхать.

Не допускается замена денежной компенсацией ежегодного основного оплачиваемого отпуска и ежегодных дополнительных оплачиваемых отпусков:

– беременным женщинам;

– работникам в возрасте до восемнадцати лет;

– работникам, занятым на работах с вредными и (или) опасными условиями труда, за работу в соответствующих условиях.

Исключением являются выплаты денежной компенсации за неиспользованный отпуск (отпуска) при увольнении (статья 127 ТК РФ), а также случаи, установленные ТК РФ.

Выплата компенсации за неиспользованный отпуск производится из расчета среднего дневного заработка, который исчисляется за последние 12 календарных месяцев путем деления суммы начисленной заработной платы на 12 и на 29,3 (среднемесячное число календарных дней) (статья 139 ТК РФ).

Необходимо уточнить, что для расчета средней заработной платы учитываются все предусмотренные системой оплаты труда виды выплат, применяемые у соответствующего работодателя, независимо от источников этих выплат.

При любом режиме работы расчет средней заработной платы работника производится исходя из фактически начисленной ему заработной платы и фактически отработанного им времени за 12

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

календарных месяцев, предшествующих периоду, в течение которого за работником сохраняется средняя заработная плата.

ТК РФ предусмотрено, что в коллективном договоре, локальном нормативном акте могут быть предусмотрены и иные периоды для расчета средней заработной платы, если это не ухудшает положение работников.

Период, используемый для расчета средней заработной платы, организация определяет самостоятельно, причем это должно быть отражено в коллективном договоре и локальном нормативном акте. Аналогичное мнение содержится в Письмах Минфина России от 30.10.2007 г. № 03-03-06/2/197 и УФНС России по городу Москве от 06.08.2009 г. № 16-15/080955.

Обратите внимание!

Согласно пункту 5 Положения об особенностях порядка исчисления средней заработной платы, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 24.12.2007 г. № 922 «Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы» (далее – Положение), при исчислении среднего заработка из расчетного периода исключается время, а также начисленные за это время суммы, если:

– за работником сохранился средний заработок в соответствии с законодательством Российской Федерации, за исключением перерывов для кормления ребенка, предусмотренных трудовым законодательством Российской Федерации;

– работник получал пособие по временной нетрудоспособности или пособие по беременности и родам;

– работник не работал в связи с простоем по вине работодателя или по причинам, не зависящим от работодателя и работника;

– работник не участвовал в забастовке, но в связи с этой забастовкой не имел возможности выполнять свою работу;

– работнику предоставлялись дополнительные оплачиваемые выходные дни для ухода за детьми-инвалидами и инвалидами с детства;

– работник в других случаях освобождался от работы с полным или частичным сохранением заработной платы или без оплаты в соответствии с законодательством Российской Федерации.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

В случаях выплаты компенсации при увольнении за неиспользованные отпуска работникам, заключившим трудовой договор на срок до двух месяцев, компенсация считается из расчета два рабочих дня за месяц работы (статья 291 ТК РФ).

Минздравсоцразвития России в Письме от 05.03.2008 г. № 535-17 разъяснил, что в соответствии с пунктом 11 Положения средний дневной заработок для выплаты компенсации за неиспользованные отпуска в случаях, предусмотренных статьей 291 ТК РФ, исчисляется путем деления суммы фактически начисленной заработной платы за период трудового договора на количество рабочих дней по календарю 6-дневной рабочей недели, приходящихся на отработанное время в период действия трудового договора.

Если работником рабочий год полностью не отработан, дни отпуска, за которые должна быть выплачена компенсация, рассчитываются пропорционально отработанным месяцам. При этом излишки, составляющие менее половины месяца, исключаются из подсчета, а излишки, составляющие не менее половины месяца, округляются до полного месяца (Письмо Роструда от 23.06.2006 г. № 944-6).

ПРИМЕР

Работник принят в организацию 01.02.2018 г., а 11.08.2018 г. он уволился по собственному желанию.

В организации для расчета средней заработной платы используется период 12 месяцев. На один отработанный день приходится: 28 дней / 12 месяцев = 2,33 дня.

Работник отработал 6 полных месяцев и 11 дней.

Согласно пункту 35 Правил об очередных и дополнительных отпусках, утвержденных НКТ СССР 30.04.1930 г. № 169, излишки, составляющие более половины месяца, округляются до полного месяца, следовательно, работнику положена компенсация за 6 месяцев.

Рассчитываем средний дневной заработок для компенсации.

Расчетным периодом в данном случае является период времени с 01.02.2018 г. по 31.07.2018 г.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

В нем полностью отработаны 6 месяцев, каждый из которых признается равным 29,3 дня. Общее количество отработанных дней в расчетном периоде – 175, 80 дня.

Предположим, сумма начисленной за весь период работы заработной платы работника составляет 120 000 руб.

Среднедневной заработок работника составит: 120 000 руб. / 175,80 дня = 682,59 руб.

Работнику выплачивается компенсация за 6 месяцев: 2,33 дня х 6 месяцев = 13,98 дня.

На основании разъяснений, приведенных в Письме Минздравсоцразвития России от 07.12.2005 г. № 4334-17, количество дней заработанного отпуска округлено до целых чисел в пользу работника.

Сумма компенсации составит: 682,59 руб. х 14 дней = 9 556,26 руб.

Налог на доходы физических лиц

Компенсация, выплачиваемая работнику за неиспользованный отпуск, облагается НДФЛ в общеустановленном порядке (подпункт 6 пункта 1 статьи 208, статья 209, пункт 1 статьи 210 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ)).

УФНС России по городу Москве в Письме от 18.01.2007 г. № 21-11/003925@ уточняет, что при определении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц в соответствии со статьей 210 НК РФ, учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной форме, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды.

Согласно пункту 3 статьи 217 НК РФ не подлежат налогообложению НДФЛ все виды установленных действующим законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации), связанных, в частности, с увольнением работников, за исключением компенсации за неиспользованный отпуск.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Таким образом, денежная компенсация, выплаченная работнику за неиспользованный отпуск на основании письменного заявления в порядке, установленном статьей 126 ТК РФ, и на основании пункта 3 статьи 217 НК РФ, облагается НДФЛ в общеустановленном порядке. Такое же мнение изложено в Письмах Минфина России от 18.04.2012 г. № 03-04-05/9-526, ФНС России от 13.03.2006 г. № 04-1-03/133.

Этой позиции придерживаются и судебные органы (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 06.04.2006 г. по делу № А05-8258/05-29).

Налогообложение НДФЛ оплаты проезда к месту проведения отпуска и обратно по законодательству

Для граждан, работающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, с целью возмещения дополнительных материальных и физиологических затрат государством предусмотрены соответствующие льготы. Одной из таких льгот является компенсация оплаты проезда к месту проведения отпуска работника и обратно. Выплата такой компенсации в части налогообложения налогом на доходы физических лиц имеет свои особенности, о которых мы расскажем в этой статье.

Для начала напомним, что особенностям регулирования труда лиц, работающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, посвящена глава 50 Трудового кодекса Российской Федерации (далее – ТК РФ).

Статьей 313 ТК РФ определено, что лица, работающие в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, имеют право на получение государственных гарантий и компенсаций, которые установлены ТК РФ, другими федеральными законами и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Одной из таких государственных гарантий является компенсация оплаты проезда к месту проведения отпуска и обратно, право на которую работающим «северянам» предоставляет статья 325 ТК РФ, а также статья 33 Закона Российской Федерации от 19.02.1993 г. № 4520-1 «О государственных гарантиях и компенсациях для лиц, работающих и проживающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях».

Причем, как сказано в пункте 3 Постановления Верховного Совета Российской Федерации от 19.02.1993 г. № 4521-1 «О порядке введения в действие Закона Российской Федерации «О государственных гарантиях и компенсациях для лиц, работающих и проживающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях», государственные гарантии и компенсации, предусмотренные указанным законом, распространяются и на те районы Севера, которые не отнесены к районам Крайнего Севера и приравненным к ним местностям, но в которых начисляются районный коэффициент и процентная надбавка к заработной плате. Аналогичное мнение было высказано в Письме ФНС России от 24.04.2008 г. № 04-1-01/1992. Это же подтверждает правоприменительная практика, в частности, такой вывод содержится в Постановлениях ФАС Восточно-Сибирского округа от 13.06.2012 г. по делу № А78-5404/2011, от 27.01.2012 г. по делу № А33-7364/2011, от 31.05.2007 г. № А33-8205/06-Ф02-2802/07 по делу № А33-8205/06, ФАС Западно-Сибирского округа от 13.10.2010 г. по делу № А27-1361/2010.

Перечень районов Крайнего Севера и приравненных к ним местностей утвержден Постановлением Совета Министров СССР от 10.11.1967 г. № 1029 и действует до сих пор с учетом неоднократно вносимых изменений.

Итак, лица, работающие в организациях, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, имеют право на оплату один раз в два года за счет средств работодателя стоимости проезда и провоза багажа в пределах территории Российской Федерации к месту использования отпуска и обратно (статья 325 ТК РФ).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

При этом предоставление такой льготы, носящей компенсационный характер, распространяется не только на самого работника фирмы-северянина, но и на неработающих членов его семьи, проживающих вместе с ним.

Право на компенсацию указанных расходов возникает у работника одновременно с правом на получение ежегодного оплачиваемого отпуска за первый год работы в данной организации.

При выплате такой компенсации федеральные государственные органы, государственные внебюджетные фонды Российской Федерации, федеральные государственные учреждения (далее – организации, финансируемые из федерального бюджета) обязаны руководствоваться Правилами, утвержденными Постановлением Правительства Российской Федерации от 12.06.2008 г. № 455 «О порядке компенсации расходов на оплату стоимости проезда и провоза багажа к месту использования отпуска и обратно для лиц, работающих в федеральных государственных органах, государственных внебюджетных фондах Российской Федерации, федеральных государственных учреждениях, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, и членов их семей» (далее – Правила).

Обратите внимание, что согласно пункту 13 Правил, эта льгота не распространяется на совместителей, работающих в «северных» организациях, финансируемых из федерального бюджета, она предоставляется работникам только по основному месту работы.

Имейте в виду, что согласно статье 325 ТК РФ организации, финансируемые из федерального бюджета, обязаны оплачивать работнику стоимость проезда в пределах территории Российской Федерации к месту использования отпуска и обратно любым видом транспорта (за исключением такси), в том числе личным, стоимость провоза багажа весом до 30 килограммов, а также стоимость проезда и провоза багажа к месту использования отпуска работника и обратно неработающим членам его семьи (мужу, жене, несовершеннолетним детям, фактически проживающим с работником) независимо от времени использования отпуска.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Размер, условия и порядок компенсации расходов на оплату стоимости проезда и провоза багажа к месту использования отпуска и обратно устанавливаются для лиц, работающих:

– в государственных органах субъектов Российской Федерации, территориальных фондах обязательного медицинского страхования, государственных учреждениях субъектов Российской Федерации, – нормативными правовыми актами органов государственной власти субъектов Российской Федерации;

– в органах местного самоуправления, муниципальных учреждениях, – нормативными правовыми актами органов местного самоуправления;

– у других работодателей, – коллективными договорами, локальными нормативными актами, принимаемыми с учетом мнения выборных органов первичных профсоюзных организаций, трудовыми договорами.

Обратите внимание!

Коммерческие организации, расположенные в районах Крайнего Севера и в местностях, приравненных к ним, в отличие от «бюджетных северных» фирм, размеры, условия и порядок выплаты данных сумм определяют самостоятельно и закрепляют это коллективным договором или иным локальным актом компании. Если в организации имеется профсоюз, то данное решение работодателя принимается с учетом мнения выборных органов первичной профсоюзной организации. Заметим, что трудовое законодательство допускает включать условие о выплате такой компенсации и в трудовой договор, заключаемый с работником.

Иначе говоря, на работодателя, не относящегося к бюджетной сфере, возлагается обязанность устанавливать правила выплаты такой компенсации в одной из предусмотренных законодательством форм, которая предполагает, соответственно, и его обязанность осуществлять необходимые выплаты за счет собственных средств. На это же указывает и Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 09.02.2012 г. № 2-П «По делу о проверке конституционности положения части восьмой статьи 325 Трудового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

гражданки И.Г. Труновой», а именно пункт 5 этого Постановления. Отметим, что в данном пункте также сказано, что размер, условия и порядок выплаты данной компенсации для лиц, работающих в коммерческих организациях, могут отличаться от предусматриваемых для работников организаций, финансируемых из бюджета. Однако такие различия должны быть оправданными, обоснованными и соразмерными конституционно значимым целям, то есть гарантировать работнику возможность выехать за пределы районов Крайнего Севера и приравненных к ним местностей для отдыха и оздоровления. Кроме того, в пункте 6 этого же Постановления отмечено, что законодатель позволяет «северным» коммерческим организациям устанавливать размер, условия и порядок компенсации расходов на оплату стоимости проезда к месту использования отпуска и обратно на основе баланса интересов сторон трудового договора с учетом ее целевого назначения (максимально способствовать обеспечению выезда работника за пределы неблагоприятной природно-климатической зоны), а также принимая во внимание реальные экономические возможности работодателя, которые, однако, не могут служить основанием для полного отказа от компенсации или ее неоправданного занижения.

Обратите внимание!

Не предусмотрена компенсация расходов на оплату стоимости проезда и провоза багажа к месту использования отпуска и обратно, если работник находится в отпуске по беременности и родам, в отпуске по уходу за ребенком до достижения им возраста 3 лет, в отпуске без сохранения заработной платы, в ежегодном оплачиваемом отпуске с последующим увольнением.

В случае если нормативными правовыми актами органов государственной власти субъектов Российской Федерации, органов местного самоуправления установлены дополнительные гарантии в части иных видов отпусков, то указанные работники в этом случае могут воспользоваться правом на компенсацию расходов на оплату стоимости проезда и провоза багажа.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Данные выводы содержатся в пункте 6 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с осуществлением гражданами трудовой деятельности в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 26.02.2014 г.

Далее рассмотрим вопросы обложения налогом на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) сумм оплаты проезда к месту проведения отпуска и обратно.

Порядок исчисления и уплаты НДФЛ определен главой 23 «Налог на доходы физических лиц» Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) и анализ положений статей 208 – 211, 217 НК РФ позволяет сделать вывод, что по общему правилу компенсация стоимости проезда работника к месту проведения отпуска и обратно представляет собой налогооблагаемый доход работника, полученный им в натуральной форме, который облагается налогом в общем порядке.

Кроме того, Минфин России в Письме от 14.03.2008 г. № 03-04-06-01/57 отметил, что в соответствии с пунктом 3 статьи 217 НК РФ не подлежат обложению НДФЛ все виды компенсационных выплат, в частности, связанных с исполнением налогоплательщиком трудовых обязанностей.

Понятие компенсаций, связанных с исполнением физическим лицом трудовых обязанностей, а также случаи их предоставления определены статьей 164 ТК РФ, в которой сказано, что компенсации представляют собой денежные выплаты, установленные в целях возмещения работникам затрат, связанных с исполнением ими трудовых или иных обязанностей, предусмотренных ТК РФ и другими федеральными законами.

Отпуск является одним из видов времени отдыха, в течение которого работник свободен от исполнения трудовых обязанностей и которое он может использовать по своему усмотрению (статьи 106 и 107 ТК РФ). Таким образом, если физическое лицо во время отпуска не исполняет трудовых обязанностей, то оно и не несет затрат, связанных с их выполнением.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Отсюда следует, что стоимость проезда к месту отдыха и обратно в период отпуска работников, оплаченная организацией-работодателем, не является по своему содержанию компенсационной выплатой и подлежит обложению НДФЛ в общеустановленном порядке.

Вместе с тем, поскольку для лиц, работающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, оплата проезда к месту проведения отпуска и обратно является компенсацией, предусмотренной законодательно, можно сделать вывод, что данная оплата не облагается НДФЛ, что, кстати, подтверждает и Минфин России. Так, в Письме от 13.08.2012 г. № 03-04-06/1-239 сказано, что перечень доходов, освобождаемых от налогообложения, содержит статья 217 НК РФ. Положений, непосредственно предусматривающих освобождение от налогообложения сумм оплаты работодателем проезда к месту проведения отпуска и обратно лицам, работающим в организациях, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, статья 217 НК РФ не содержит. Однако при рассмотрении данного вопроса следует руководствоваться решениями судебных органов, предусматривающими освобождение от обложения НДФЛ указанных выплат.

Аналогичная точка зрения высказана в Письмах Минфина России от 20.02.2017 г. № 03-04-06/10021, от 21.10.2011 г. № 03-04-06/6-281, от 05.04.2011 г. № 03-04-05/6-224.

Обратите внимание, что оплата работодателем работникам и неработающим членам их семей стоимости проезда к месту проведения отпуска и обратно не подлежит налогообложению даже в том случае, если в соответствии с коллективным договором, локальным нормативным актом организации, трудовыми договорами, она производится чаще одного раза в два года, например, ежегодно. На это указали финансисты в Письмах от 20.02.2017 г. № 03-04-06/10021, от 16.04.2012 г. № 03-04-06/6-114, от 13.08.2012 г. № 03-04-06/1-239.

Если работник проводит отпуск за пределами Российской Федерации, то суммы оплаты организацией стоимости проезда работника до ближайших к месту пересечения границы Российской Федерации железнодорожной станции, аэропорта, морско-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

го (речного) порта, автостанции освобождаются от обложения налогом на доходы физических лиц, что следует из Писем Минфина России от 03.11.2010 г. № 03-04-06/6-263, от 18.06.2013 г. № 03-04-05/22782. Если имеется справка от организации-перевозчика о стоимости проезда по территории Российской Федерации, то НДФЛ не исчисляется с суммы, указанной в данной справке, о чем сказано в Письме Минфина России от 18.10.2010 г. № 03-03-06/1/651.

В аналогичном порядке не облагается НДФЛ стоимость проезда к месту использования отпуска и обратно для лиц, работающих и проживающих в районах Севера, не отнесенных к районам Крайнего Севера и приравненных к ним местностям, но в которых начисляются районный коэффициент и процентная надбавка к заработной плате. На это указывает Письмо ФНС России от 24.04.2008 г. № 04-1-01/1992 и подтверждает арбитражная практика, в частности, Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 13.10.2010 г. по делу № А27-1361/2010, ФАС Восточно-Сибирского округа от 31.05.2007 г. по делу № А33-8205/06-Ф02-2802/07.

В заключение отметим, что если «северная» организация оплачивает проезд работающим членам семьи работника, то такая оплата подлежит налогообложению НДФЛ, на это финансовые органы указывают в Письме от 18.11.2009 г. № 03-04-06-01/300.

Налогообложение НДФЛ оплаты проезда к месту проведения отпуска и обратно, в том числе в интересах работников

Каждый работодатель заинтересован в том, чтобы его персонал работал с наибольшей отдачей сил, поэтому организации нередко предусматривают для своих работников довольно ощутимый «социальный пакет», в состав которого может быть включена и оплата проезда к месту проведения ежегодного отпуска и обратно. Выплата такой компенсации имеет свои особенности в части налогообложения налогом на доходы физических лиц.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

С порядком обложения НДФЛ оплаты стоимости проезда для своих работников к месту проведения отдыха и обратно Вы ознакомитесь, прочитав данную статью.

Следует отметить, что действующее законодательство Российской Федерации не ограничивает действия работодателя в части предоставления своим работникам различных гарантий и компенсаций. Так, ничто не запрещает организации оплачивать питание своих сотрудников, приобретать для них товары (работы, услуги), имущественные права, оплачивать лечение, обучение и так далее и тому подобное. И если финансовые возможности организации позволяют, то она может принять решение об оплате своим работникам расходов на проезд к месту проведения ежегодного отпуска и обратно. Учитывая уровень сегодняшних цен, можно судить о том, какую заботу о своих работниках проявляет такой работодатель, особенно если выплата такой компенсации не входит в его обязанности.

Однако есть категория работодателей, для которых выплата такой компенсации своим работникам является не правом, а обязанностью, предусмотренной законодательством. Это организации, расположенные в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностям. Работа в указанных регионах отличается суровыми условиями, что оказывает негативное влияние на здоровье работников. Учитывая это, для работающих «северян» государство предусматривает особые льготы.

Особенностям регулирования труда лиц, работающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, посвящена глава 50 Трудового кодекса Российской Федерации (далее – ТК РФ).

Статьей 313 ТК РФ определено, что лица, работающие в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, имеют право на получение государственных гарантий и компенсаций, установленных ТК РФ, другими федеральными законами и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации.

Перечень районов Крайнего Севера и приравненных к ним местностей утвержден Постановлением Совета Министров СССР

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

от 10.11.1967 г. № 1029 и действует до сих пор с многочисленными изменениями, которые были внесены в этот документ.

Одной из государственных гарантий является компенсация оплаты проезда к месту проведения отпуска и обратно, право на которую работающим «северянам» предоставляет статья 325 ТК РФ, а также статья 33 Закона Российской Федерации от 19.02.1993 г. № 4520-1 «О государственных гарантиях и компенсациях для лиц, работающих и проживающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях».

Причем, как сказано в пункте 3 Постановления Верховного Совета Российской Федерации от 19.02.1993 г. № 4521-1 «О порядке введения в действие Закона Российской Федерации «О государственных гарантиях и компенсациях для лиц, работающих и проживающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях», государственные гарантии и компенсации, предусмотренные указанным законом, распространяются и на те районы Севера, которые не отнесены к районам Крайнего Севера и приравненным к ним местностям, но в которых начисляются районный коэффициент и процентная надбавка к заработной плате. Аналогичное мнение содержит Письмо ФНС России от 24.04.2008 г. № 04-1-01/1992. Это же подтверждается примерами правоприменительной практики, в частности, Постановлениями ФАС Восточно-Сибирского округа от 13.06.2012 г. № А78-5404/2011, от 27.01.2012 г. по делу № А33-7364/2011, от 31.05.2007 г. № А33-8205/06-Ф02-2802/07 по делу № А33-8205/06, ФАС Западно-Сибирского округа от 13.10.2010 г. № А27-1361/2010.

Из статьи 325 ТК РФ следует, что лица, работающие в организациях, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, имеют право на оплату один раз в два года за счет средств работодателя стоимости проезда и провоза багажа в пределах территории Российской Федерации к месту использования отпуска и обратно, причем распространяется такая льгота на работника фирмы-северянина и на неработающих членов его семьи, фактически проживающих вместе с ним.

Право на компенсацию указанных расходов возникает у работника такого работодателя одновременно с правом на полу-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

чение ежегодного оплачиваемого отпуска за первый год работы в данной организации, что подтверждает и Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 30.09.2008 г. по делу № Ф04-5843/2008(12318-А81-25).

Имейте в виду, что если член семьи работника не является его иждивенцем (работает), то эта льгота на него не распространяется. Такие разъяснения содержатся в Письме Минфина России от 18.11.2009 г. № 03-04-06-01/300.

Если работодателем является федеральный государственный орган, государственный внебюджетный фонд Российской Федерации, федеральное государственное учреждение, то компенсация выплачивается в соответствии с Правилами, утвержденными Постановлением Правительства Российской Федерации от 12.06.2008 г. № 455 «О порядке компенсации расходов на оплату стоимости проезда и провоза багажа к месту использования отпуска и обратно для лиц, работающих в федеральных государственных органах, государственных внебюджетных фондах Российской Федерации, федеральных государственных учреждениях, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, и членов их семей» (далее – Правила).

Обратите внимание!

Согласно пункту 13 Правил эта льгота не распространяется на совместителей, работающих в «северных» федеральных государственных органах, государственных внебюджетных фондах Российской Федерации, федеральных государственных учреждениях, она предоставляется работникам только по основному месту работы.

Если же работодателем является государственный орган субъекта Российской Федерации, территориальный фонд обязательного медицинского страхования, государственное учреждение субъекта Российской Федерации или орган местного самоуправления, муниципальное учреждение, то размер, условия и порядок компенсации расходов на оплату стоимости проезда к месту использования отпуска и обратно устанавливаются соответствен-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

но нормативными правовыми актами органов государственной власти субъектов Российской Федерации, нормативными правовыми актами органов местного самоуправления.

У других работодателей, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, размер, условия и порядок компенсации расходов на оплату стоимости проезда к месту использования отпуска и обратно устанавливаются коллективными договорами, локальными нормативными актами, принимаемыми с учетом мнения выборных органов первичных профсоюзных организаций, трудовыми договорами.

На основании вышеизложенного можно сказать, что с точки зрения предоставления компенсации «проездных» расходов к месту проведения отпуска и обратно всех работодателей условно можно разделить на две категории, а именно:

– работодателей, для которых выплата такой компенсации является обязанностью – это организации, расположенные в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях;

– работодателей, для которых выплата такой компенсации является правом.

Далее рассмотрим вопросы обложения налогом на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) оплаты проезда к месту проведения отпуска и обратно.

Порядок исчисления и уплаты НДФЛ определен главой 23 «Налог на доходы физических лиц» Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ).

Подробный анализ указанной главы, а именно статей 208 – 211, 217 НК РФ позволяет сделать вывод о том, что по общему правилу компенсация стоимости проезда работника к месту проведения отпуска и обратно представляет собой налогооблагаемый доход работника, полученный им в натуральной форме, который облагается налогом в общем порядке.

Поэтому если работодатель не является «северной» организацией и оплачивает работнику проезд к месту проведения отпуска и обратно, то стоимость этого проезда подлежит обложению НДФЛ.

Заметим, что и Минфин России в Письме от 14.03.2008 г. № 03-04-06-01/57 говорит о том, что стоимость проезда к месту

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

отдыха и обратно в период отпуска работников, оплаченная организацией-работодателем – не «северной» организацией, не является по своему содержанию компенсационной выплатой и подлежит обложению НДФЛ в общеустановленном порядке.

Данный вывод основан на том, что согласно пункту 3 статьи 217 НК РФ не подлежат обложению НДФЛ все виды компенсационных выплат, в частности, связанных с исполнением налогоплательщиком трудовых обязанностей.

Понятие компенсаций, связанных с исполнением физическим лицом трудовых обязанностей, а также случаи их предоставления, определены статьей 164 ТК РФ, где сказано, что компенсации представляют собой денежные выплаты, установленные в целях возмещения работникам затрат, связанных с исполнением ими трудовых или иных обязанностей, предусмотренных ТК РФ и другими федеральными законами.

Отпуск является одним из видов времени отдыха, в течение которого работник свободен от исполнения трудовых обязанностей и которое он может использовать по своему усмотрению (статьи 106 и 107 ТК РФ).

Таким образом, если физическое лицо во время отпуска не исполняет трудовых обязанностей, то оно и не несет затрат, связанных с их выполнением.

Что касается оплаты проезда к месту проведения отпуска и обратно для лиц, работающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, то эта оплата является компенсацией, предусмотренной действующим законодательством, поэтому она не облагается НДФЛ.

О том, что стоимость проезда к месту проведения отпуска и обратно для «северян» не подлежит налогообложению, указывает и Минфин России в Письме от 13.08.2012 г. № 03-04-06/1-239. В данном Письме сказано, что перечень доходов, освобождаемых от налогообложения, содержится в статье 217 НК РФ. Положений, непосредственно предусматривающих освобождение от налогообложения сумм оплаты работодателем проезда к месту проведения отпуска и обратно лицам, работающим в организациях, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним мест-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ностях, статья 217 НК РФ не содержит. Однако при рассмотрении данного вопроса следует руководствоваться решениями судебных органов, предусматривающими освобождение от обложения НДФЛ указанных выплат.

Аналогичная точка зрения высказана в Письмах Минфина России от 20.02.2017 г. № 03-04-06/10021, от 08.08.2013 г. № 03-04-06/31979, от 21.10.2011 г. № 03-04-06/6-281, от 05.04.2011 г. № 03-04-05/6-224.

Заметим, что оплата работодателем работникам «северных» организаций и неработающим членам их семей стоимости проезда к месту проведения отпуска и обратно не подлежит налогообложению даже в том случае, если в соответствии с коллективным договором, локальным нормативным актом организации, трудовыми договорами, она производится чаще одного раза в два года, например, ежегодно. На это указывают финансисты в Письмах от 20.02.2017 г. № 03-04-06/10021, от 16.04.2012 г. № 03-04-06/6-114, от 13.08.2012 г. № 03-04-06/1-239.

Не предусмотрена компенсация расходов на оплату стоимости проезда и провоза багажа к месту использования отпуска и обратно, если работник находится в отпуске по беременности и родам, в отпуске по уходу за ребенком до достижения им возраста 3 лет, в отпуске без сохранения заработной платы, в ежегодном оплачиваемом отпуске с последующим увольнением.

В случае если нормативными правовыми актами органов государственной власти субъектов Российской Федерации, органов местного самоуправления установлены дополнительные гарантии в части иных видов отпусков, то указанные работники в этом случае могут воспользоваться правом на компенсацию расходов на оплату стоимости проезда и провоза багажа.

Данные выводы содержатся в пункте 6 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с осуществлением гражданами трудовой деятельности в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 26.02.2014 г.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Налогообложение НДФЛ оплаты питания работников

На практике многие организации самостоятельно организуют питание своим сотрудникам. Для этих целей блюда могут быть приготовлены самостоятельно или же заказываться на стороне. Питание работников организации для целей налогообложения является доходом сотрудника, следовательно, должно облагаться НДФЛ. О том, в каком случае налоговой обязанности не возникает и как проводить налогообложение такой операции, мы поговорим в настоящей статье.

Для начала отметим, что в соответствии с положениями главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) следует различать питание сотрудников по инициативе работодателя и питание сотрудников компенсационного характера. Когда питание сотруднику предоставляется на основании требований трудового законодательства, то обложению оно не подлежит в соответствии с положениями статьи 217 НК РФ, поскольку в данном случае предоставление питания является компенсацией, установленной законодательно.

Так же считают и арбитры. Так, в Постановлении ФАС Уральского округа от 13.03.2012 г. № Ф09-1132/12 по делу № А60-19637/2011 суд сделал вывод, что стоимость молока, иных равноценных продуктов, лечебно-профилактического питания, бесплатно выдаваемых работникам, которые заняты на работах с вредными условиями труда, подпадает под понятие компенсационных выплат и не включается в налоговую базу по НДФЛ.

Однако многие организации не относятся к вредным производствам, поэтому к ним чаще всего применяется второй порядок, согласно которому расходы организации на предоставление питания своему коллективу расцениваются как доход в натуральной форме подлежащий обложению НДФЛ.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

При определении налоговой базы в соответствии с пунктом 1 статьи 210 НК РФ учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной форме.

К доходам, полученным налогоплательщиком в натуральной форме, в частности, относится оплата (полностью или частично) за него организациями или индивидуальными предпринимателями товаров (работ, услуг) или имущественных прав, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в интересах налогоплательщика (подпункт 1 пункта 2 статьи 211 НК РФ).

При получении налогоплательщиком дохода от организаций и индивидуальных предпринимателей в натуральной форме в виде товаров (работ, услуг), иного имущества, налоговая база определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг) иного имущества, исчисленная исходя из их цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному статьей 105.3 НК РФ (пункт 1 статьи 211 НК РФ).

Таким образом, стоимость питания, бесплатно предоставляемого организацией своим работникам, являясь в соответствии со статьей 211 НК РФ их доходом, полученным в натуральной форме, подлежит налогообложению НДФЛ в общеустановленном порядке. Аналогичное мнение высказано в Письмах Минфина России от 16.01.2017 г. № 03-04-06/1220, от 11.02.2014 г. № 03-04-05/5487, от 28.06.2013 г. № 03-04-06/24677, от 31.03.2011 г. № 03-03-06/4/26, от 11.06.2010 г. № 03-04-06/6-118.

Вместе с тем, если при потреблении сотрудниками питания, приобретенного организацией, отсутствует возможность персонифицировать и оценить экономическую выгоду, полученную каждым сотрудником, дохода, подлежащего обложению НДФЛ, не возникает. Аналогичное мнение высказано в Письмах Минфина России от 21.03.2016 г. № 03-04-05/15542, от 07.09.2015 г. № 03-04-06/51326, от 06.03.2013 г. № 03-04-06/6715, от 30.01.2013 г. № 03-04-06/6-29, от 30.08.2012 г. № 03-04-06/6-262, от 18.04.2012 г. № 03-04-06/6-117.

Иными словами, доход сотрудника в виде стоимости предоставленного бесплатного питания может быть обложен налогом на доходы физических лиц только в том случае, если он индивиду-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ально определен (пункт 5 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации, утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 21.10.2015 г.).

Если работники организации питаются бесплатно, получая на руки талоны определенной стоимости, то при получении работниками организации дохода в натуральной форме в виде оплаты питания организация обязана исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить в бюджет сумму НДФЛ, исходя из количества и стоимости талонов, выданных каждому конкретному сотруднику (Письмо Минфина России от 24.01.2007 г. № 03-11-04/3/16).

Обратите внимание!

Если организация решает бесплатно кормить своих сотрудников, то эти условия необходимо закрепить в трудовом договоре или коллективном договоре. В противном случае передача питания своим работником будет расценена налоговым органом как безвозмездная передача, которая, как известна, является объектом обложения НДС. Так же следует учитывать, если компания закрепит в рамках трудовых отношений бесплатное питание сотрудников и будет приобретать данные услуги у сторонней организации, то НДС, выставленный поставщиком, она не сможет принять к вычету, поскольку приобретаемые товары, услуги не будут использоваться в деятельности, облагаемой НДС.

Далее несколько слов скажем о питании сотрудников, находящихся в командировке. Если организацией выплачиваются суммы компенсации стоимости ресторанного питания в командировке, то такие суммы являются доходом, полученным налогоплательщиком в натуральной форме и подлежащим обложению НДФЛ в общеустановленном порядке. Такую позицию выражают контролирующие органы в Письмах Минфина России от 14.10.2009 г. № 03-04-06-01/263 (пункт 1), УФНС России по городу Москве от 14.07.2006 г. № 28-11/62271.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

При этом в арбитражной практике нет единой позиции по данному вопросу.

Одни судьи придерживаются позиции контролирующих органов и считают, что с суммы возмещения расходов на питание работодатель обязан удерживать НДФЛ (Постановления ФАС Поволжского округа от 14.07.2009 г. по делу № А65-27027/2007, от 05.06.2007 г. по делу № А12-18805/06).

Другие суды встают на сторону налогоплательщиков и делают выводы, что оплата питания работников является компенсацией командировочных расходов и не облагается НДФЛ, поскольку работник находился в командировке и выполнял производственное задание работодателя. Такие выводы сделаны в Постановлениях ФАС Московского округа от 19.12.2011 г. по делу № А40-152815/10-116-694, ФАС Северо-Западного округа от 23.03.2009 г. по делу № А05-8942/2008, ФАС Уральского округа от 28.04.2007 г. № Ф09-3004/07-С2 по делу № А71-6947/06.

Таким образом, если при возмещении командированному работнику стоимости питания налогоплательщик принял решение не удерживать НДФЛ, то есть риск возникновения спора с налоговыми органами и доначисления налога.

Согласно пункту 1 статьи 226 НК РФ российские организации, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, указанные в пункте 2 названной статьи, признаются налоговыми агентами и обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму налога, исчисленную в соответствии со статьей 224 НК РФ.

Пунктом 2 статьи 226 НК РФ определено, что исчисление сумм и уплата налога производятся налоговым агентом в отношении всех доходов налогоплательщика, источником которых он является, с зачетом ранее удержанных сумм налога (за исключением доходов, в отношении которых исчисление сумм налога производится в соответствии со статьей 214.7 НК РФ), а в случаях и порядке, предусмотренных статьей 227.1 НК РФ, также с учетом уменьшения на суммы фиксированных авансовых платежей, уплаченных налогоплательщиком.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Особенности исчисления и (или) уплаты налога по отдельным видам доходов устанавливаются статьями 214.3, 214.4, 214.5, 214.6, 214.7, 226.1, 227 и 228 НК РФ.

Таким образом, при получении налогоплательщиками от организации дохода в натуральной форме в виде стоимости предоставляемого питания организация признается на основании статьи 226 НК РФ налоговым агентом и обязана исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить в бюджет сумму НДФЛ.

Исчисление сумм налога производится налоговыми агентами на дату фактического получения дохода, то есть на дату передачи дохода в натуральной форме (передачи бесплатного питания). Налог рассчитывается нарастающим итогом с начала налогового периода в отношении всех доходов налогоплательщика (за исключением доходов от долевого участия в организации, а также доходов, в отношении которых исчисление сумм налога производится в соответствии со статьей 214.7 НК РФ), облагаемым по ставке 13%, с зачетом удержанной суммы налога в предыдущие месяцы текущего налогового периода.

Налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате с учетом особенностей, установленных пунктом 4 статьи 226 НК РФ.

Согласно пункту 4 статьи 226 НК РФ при выплате налогоплательщику дохода в натуральной форме удержание исчисленной суммы налога производится налоговым агентом за счет любых доходов, выплачиваемых им налогоплательщику в денежной форме. При этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50% суммы выплачиваемого дохода в денежной форме.

Обратите внимание!

В силу пункта 5 статьи 226 НК РФ в случае невозможности в течение налогового периода удержать у налогоплательщика исчисленную сумму налога налоговый агент обязан не позднее 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, в котором возникли соответствующие обстоятельства, письменно сообщить налогоплательщику и налоговому органу по месту своего учета:

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– о невозможности удержать налог;

– о суммах дохода, с которого не удержан налог;

– о сумме неудержанного налога.

Форма сообщения о невозможности удержать налог, о суммах дохода, с которого не удержан налог, и сумме неудержанного налога утверждена Приказом ФНС России от 30.10.2015 г. № ММВ-7-11/485@ «Об утверждении формы сведений о доходах физического лица, порядка заполнения и формата ее представления в электронной форме» (далее – Приказ № ММВ-7-11/485@). Порядок представления такого сообщения в налоговые органы утвержден Приказом ФНС РФ от 16.09.2011 г. № ММВ-7-3/576@ «Об утверждении Порядка представления в налоговые органы сведений о доходах физических лиц и сообщений о невозможности удержания налога и сумме налога на доходы физических лиц» (далее – Приказ № ММВ-7-3/576@)

Статьей 230 НК РФ на налоговых агентов возложена обязанность по представлению в налоговый орган по месту своего учета:

– документа, содержащего сведения о доходах физических лиц истекшего налогового периода и суммах налога, исчисленного, удержанного и перечисленного в бюджетную систему Российской Федерации за этот налоговый период по каждому физическому лицу, ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, по форме, форматам, утвержденным Приказом № ММВ-7-11/485@, и в порядке, установленном Приказом № ММВ-7-3/576@, если иное не предусмотрено пунктом 4 статьи 230 НК РФ;

– расчета сумм НДФЛ, исчисленных и удержанных налоговым агентом, за первый квартал, полугодие, девять месяцев – не позднее последнего дня месяца, следующего за соответствующим периодом, за год – не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, по форме, форматам и в порядке, утвержденным Приказом ФНС России от 14.10.2015 г. № ММВ-7-11/450@ «Об утверждении формы расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом (форма 6-НДФЛ), порядок ее заполнения и представления,

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

а также формата представления расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, в электронной форме».

Документ, содержащий сведения о доходах физических лиц за истекший налоговый период и суммах налога, исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему Российской Федерации, и расчет сумм НДФЛ, исчисленных и удержанных налоговым агентом, представляются налоговыми агентами в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи. При численности физических лиц, получивших доходы в налоговом периоде, до 25 человек налоговые агенты могут представлять указанные сведения и расчет сумм налога на бумажных носителях. На это обращено внимание и в Письме ФНС России от 05.11.2015 г. № БС-4-11/19263 «О представлении сведений о доходах физических лиц».

Налог на доходы физических лиц по пособиям по социальному страхованию

Выплачивая работникам пособия по обязательному социальному страхованию работодателю необходимо знать, облагаются или не облагаются данные выплаты налогом на доходы физических лиц.

Для того чтобы помочь работодателю разобраться с этим вопросом, мы и рассмотрим порядок налогообложения НДФЛ сумм выплачиваемых пособий по обязательному социальному страхованию.

Прежде отметим, что отношения в системе обязательного социального страхования Российской Федерации регулирует Федеральный закон от 16.07.1999 г. № 165-ФЗ «Об основах обязательного социального страхования» (далее – Закон № 165-ФЗ). Данный закон определяет правовое положение субъектов обязательного социального страхования, основания возникновения и порядок осуществления их прав и обязанностей, ответственность

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

субъектов обязательного социального страхования, а также устанавливает основы государственного регулирования обязательного социального страхования (статья 1 Закона № 165-ФЗ).

Субъектами обязательного социального страхования являются участники отношений по обязательному социальному страхованию, то есть страхователи (работодатели), страховщики, застрахованные лица, а также иные органы, организации и граждане, определяемые в соответствии с федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования (статья 6 Закона № 165-ФЗ).

Видами социальных страховых рисков, согласно пункту 1 статьи 7 Закона № 165-ФЗ, являются: необходимость получения медицинской помощи; утрата застрахованным лицом заработка (выплат, вознаграждений в пользу застрахованного лица) или другого дохода в связи с наступлением страхового случая; дополнительные расходы застрахованного лица или членов его семьи в связи с наступлением страхового случая.

Страховыми случаями признаются достижение пенсионного возраста, наступление инвалидности, потеря кормильца, заболевание, травма, несчастный случай на производстве или профессиональное заболевание, беременность и роды, рождение ребенка (детей), уход за ребенком в возрасте до полутора лет и другие случаи, установленные федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования (пункт 1.1 статьи 7 Закона № 165-ФЗ).

Законодательством Российской Федерации установлены виды пособий, выплачиваемые за счет средств Фонда социального страхования Российской Федерации (далее – ФСС РФ), к которым относятся:

– пособие по временной нетрудоспособности;

– пособие по беременности и родам;

– единовременное пособие женщинам, вставшим на учет в медицинских организациях в ранние сроки беременности;

– единовременное пособие при рождении ребенка;

– ежемесячное пособие по уходу за ребенком;

– социальное пособие на погребение.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Согласно пункту 1 статьи 217 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) не подлежат обложению налогом на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) государственные пособия, за исключением пособий по временной нетрудоспособности (включая пособие по уходу за больным ребенком), а также иные выплаты и компенсации, выплачиваемые в соответствии с действующим законодательством. При этом к пособиям, не подлежащим налогообложению, относятся пособия по безработице, беременности и родам.

Таким образом, все вышеперечисленные пособия освобождены от налогообложения НДФЛ, за исключением пособий по временной нетрудоспособности.

Следует отметить, что в отношении налогообложения пособий по временной нетрудоспособности в связи с несчастным случаем на производстве или профессиональным заболеванием НК РФ не содержит разъяснений. В связи с этим обратимся к Письмам Минфина России.

Так, в Письме от 22.02.2008 г. № 03-04-05-01/42 Минфин России указал на то, что из формулировки пункта 1 статьи 217 НК РФ следует, что в число не облагаемых НДФЛ не включены пособия по временной нетрудоспособности, в том числе в связи с несчастным случаем на производстве или профессиональным заболеванием.

Следовательно, пособия по временной нетрудоспособности, выплачиваемые работодателем в связи с несчастным случаем на производстве, подлежат налогообложению НДФЛ в общеустановленном порядке. Аналогичное мнение высказано в Письмах Минфина России от 19.11.2007 г. № 03-04-06-01/397, от 19.11.2007 г. № 03-04-05-01/370, ФНС России от 16.03.2007 г. № 04-1-02/193.

Заметим, что ранее Минфин России придерживался иной точки зрения, например, в Письме от 06.09.2006 г. № 03-05-01-04/263 отмечено, что суммы пособия по временной нетрудоспособности, назначенного в связи с несчастным случаем на производстве или профессиональным заболеванием, выплаченные в соответствии с Федеральным законом от 24.07.1998 г. № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

на производстве и профессиональных заболеваний», не подлежат обложению НДФЛ на основании пункта 3 статьи 217 НК РФ.

Однако в Письме от 21.02.2007 г. № 03-04-06-01/47 Минфином России указано, что ранее изданные разъяснения не применяются.

Некоторые работодатели выплачивают работникам пособие по беременности и родам, ежемесячное пособие по уходу за ребенком в размере их фактического заработка.

В этом случае работодателю необходимо принять во внимание соответствующий порядок налогообложения данных выплат.

Однако прежде чем рассмотреть налогообложение НДФЛ сумм доплаты до фактического заработка работника, необходимо уточнить, какие суммы признаются превышающими установленные законодательством нормы выплаты.

Условия, размеры и порядок обеспечения пособиями по беременности и родам, ежемесячными пособиями по уходу за ребенком граждан, подлежащих обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством (далее – застрахованные лица), определяются Федеральным законом от 29.12.2006 г. № 255-ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством» (далее – Закон № 255-ФЗ).

Согласно пункту 1 статьи 11 Закона № 255-ФЗ пособие по беременности и родам в общем случае выплачивается застрахованной женщине в размере 100% среднего заработка.

Ежемесячное пособие по уходу за ребенком выплачивается в размере 40% среднего заработка застрахованного лица, но не менее минимального размера этого пособия, установленного Федеральным законом от 19.05.1995 г. № 81-ФЗ «О государственных пособиях гражданам, имеющим детей» (далее – Закон № 81-ФЗ) (пункт 1 статьи 11.2 Закона № 255-ФЗ).

Для справки: минимальный размер ежемесячного пособия по уходу за ребенком с 01.02.2018 г. не может быть менее 3 142,33 руб. по уходу за первым ребенком и 6 284,65 руб. по уходу за вторым и последующими детьми, что следует из статей 15 и 4.2 Закона № 81-ФЗ, Постановления Правительства Российской

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Федерации от 26.01.2018 г. № 74 «Об утверждении коэффициента индексации выплат, пособий и компенсаций в 2018 году». Напомним, что ранее, то есть до 01.02.2018 г. минимальный размер ежемесячного пособия по уходу за ребенком составлял 3 065,69 руб. по уходу за первым ребенком и 6 131,37 руб. по уходу за вторым и последующими детьми.

При этом средний заработок застрахованного лица в общем случае рассчитывается за два календарных года, предшествующих году наступления отпуска по беременности и родам, отпуска по уходу за ребенком (далее – расчетный период). В том числе учитывается заработок, полученный за время работы (службы, иной деятельности) у другого работодателя (других работодателей) (пункт 1 статьи 14 Закона № 255-ФЗ).

В средний заработок включаются все виды выплат и иных вознаграждений в пользу застрахованного лица, на которые начислены страховые взносы в ФСС РФ в соответствии с Федеральным законом от 24.07.2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» (далее – Закон № 212-ФЗ) (за период по 31.12.2016 г. включительно) и (или) в соответствии с НК РФ (начиная с 01.01.2017 г.) (пункт 2 статьи 14 Закона № 255-ФЗ).

Средний заработок учитывается за каждый календарный год в сумме, не превышающей установленную в соответствии с Законом № 212-ФЗ (за период по 31.12.2016 г. включительно) и (или) в соответствии с НК РФ (начиная с 01.01.2017 г.) на соответствующий календарный год предельную величину базы для начисления страховых взносов ФСС РФ (пункт 3.2 статьи 14 Закона № 255-ФЗ).

Отметим, что предельная величина базы для начисления страховых взносов в ФСС РФ в 2016 г. составляла 718 000 руб., а в 2017 г. – 755 000 руб., что вытекает из Постановлений Правительства Российской Федерации от 26.11.2015 г. № 1265 «О предельной величине базы для начисления страховых взносов в Фонд социального страхования Российской Федерации и Пенсионный фонд Российской Федерации с 1 января 2016 г.», от 29.11.2016 г. № 1255 «О предельной величине базы для исчисления страховых

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством и на обязательное пенсионное страхование с 1 января 2017 г.».

Следовательно, размер среднего заработка, из которого исчисляются указанные пособия в 2018 г., не может превышать 718 000 руб. за 2016 г. и 755 000 руб. за 2017 г.

Для справки: в 2018 г. предельная величина базы для исчисления страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством составляет 815 000 руб. На это указывает Постановление Правительства Российской Федерации от 15.11.2017 г. № 1378 «О предельной величине базы для исчисления страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством и на обязательное пенсионное страхование с 1 января 2018 г.».

В соответствии с пунктом 3.1 статьи 14 Закона № 255-ФЗ для расчета пособия по беременности и родам, ежемесячного пособия по уходу за ребенком также необходимо определить средний дневной заработок.

Указанный заработок рассчитывается путем деления суммы заработка, начисленного за расчетный период, на число календарных дней в этом периоде, за исключением календарных дней, приходящихся на следующие периоды:

– периоды временной нетрудоспособности, отпуска по беременности и родам, отпуска по уходу за ребенком;

– период освобождения работника от работы с полным или частичным сохранением заработной платы в соответствии с законодательством Российской Федерации, если на сохраняемую заработную плату за этот период не начислялись страховые взносы в ФСС РФ в соответствии с Законом № 212-ФЗ (за период по 31.12.2016 г. включительно) и (или) в соответствии с НК РФ (начиная с 01.01.2017 г.).

При этом количество календарных дней расчетного периода может составлять 730 календарных дней, 731 календарный день в случае, если один год расчетного периода високосный. На это обращено внимание в Информации ФСС РФ от 17.01.2013 г. «Об

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

изменениях, внесенных в федеральное законодательство об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством».

Средний дневной заработок не может превышать величину, определяемую путем деления на 730 суммы предельных величин базы для начисления страховых взносов в ФСС РФ, установленных в соответствии с Законом № 212-ФЗ (за период по 31.12.2016 г. включительно) и (или) в соответствии с НК РФ (начиная с 01.01.2017 г.) на 2 календарных года, предшествующих году наступления отпуска по беременности и родам, отпуска по уходу за ребенком (пункт 3.3 статьи 14 Закона № 255-ФЗ). Иначе говоря, предельный размер среднего дневного заработка для исчисления названных пособий по страховым случаям, наступившим в 2018 г., составляет 2 017,81 руб. ((718 000 + 755 000) / 730).

Учитывая изложенное, можно сделать вывод о том, что выплачивая застрахованному лицу пособие по беременности и родам или ежемесячное пособие по уходу за ребенком в полном размере, исчисленном исходя из его фактического среднего дневного заработка, превышающего предельный размер среднего дневного заработка, установленного действующим законодательством, сумму превышения работодатель может выплатить только из собственных средств.

Значит, НДФЛ не будет облагаться только та часть пособия, которая исчислена исходя из предельного размера среднего дневного заработка, составляющего на 2018 г. 2 017,81 руб. Что касается суммы, превышающей указанный предел, то она подлежит налогообложению НДФЛ в общеустановленном порядке.

Налогообложение НДФЛ компенсации расходов в связи с использованием личного имущества

Использование работниками личного имущества в интересах работодателя, например автомобиля или телефона, широко применяется на практике.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Обязанностью работодателя в такой ситуации является выплата работнику компенсации за использование его имущества и возмещение расходов, связанных с его использованием.

Следует ли удерживать с указанных сумм налог на доходы физических лиц, Вы узнаете, прочитав данную статью.

Начнем с того, что использовать личное имущество в интересах работодателя работник может только с согласия или ведома работодателя и только в этом случае работнику выплачивается компенсация за использование, износ (амортизацию) инструмента, личного транспорта, оборудования и других технических средств и материалов, принадлежащих работнику, а также возмещаются расходы, связанные с их использованием. На это указывает статья 188 Трудового кодекса Российской Федерации (далее – ТК РФ).

Как видим, из положений статьи 188 ТК РФ следует, что работнику при использовании им личного имущества (инструмента, личного транспорта, оборудования и других технических средств и материалов) в интересах работодателя могут быть компенсированы два типа расходов:

– компенсация за использование, износ (амортизацию) личного имущества;

– расходы, связанные с использованием личного имущества.

Таким образом, одному и тому же работнику может выплачиваться компенсация и возмещаться расходы, связанные с использованием личного имущества.

Еще раз отметим, что при использовании личного имущества без согласия работодателя, требовать компенсацию и возмещение расходов работник не вправе.

Размер возмещения расходов определяется соглашением сторон трудового договора, выраженным в письменной форме. Следовательно, при составлении трудового договора работодатель и работник должны согласовать стоимость использования личного имущества, срок его использования, а также определить размер возмещения работодателем расходов, произведенных работни-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ком при использовании личного имущества в деятельности организации.

Порядок исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) регулируется нормами главы 23 «Налог на доходы физических лиц» Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ).

Согласно статье 210 НК РФ при определении налоговой базы по НДФЛ учитываются все доходы физического лица, признаваемого плательщиком указанного налога, полученные им как в денежной, так и в натуральной форме, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды. Исключением являются доходы, перечисленные в статье 217 НК РФ.

В соответствии с пунктом 3 статьи 217 НК РФ не подлежат обложению НДФЛ все виды установленных законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации), связанных, в частности, с исполнением налогоплательщиком трудовых обязанностей.

Как сказано в Письме Минфина России от 30.04.2015 г. № 03-04-05/25434, поскольку глава 23 НК РФ не содержит норм компенсаций при использовании личного имущества работника в служебных целях и не предусматривает порядок их установления, то для целей применения пункта 3 статьи 217 НК РФ следует руководствоваться положениями ТК РФ.

Таким образом, освобождению от обложения НДФЛ в соответствии с пунктом 3 статьи 217 НК РФ подлежат суммы компенсационных выплат, включая возмещение расходов в связи с использованием личного имущества работника в интересах работодателя при выполнении своих трудовых обязанностей в соответствии с соглашением сторон трудового договора.

При этом должны иметься документы, подтверждающие принадлежность используемого имущества налогоплательщику, расчеты компенсаций и документы, подтверждающие фактическое

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

использование имущества в интересах работодателя, а также документы, подтверждающие суммы произведенных в этой связи расходов.

Аналогичное мнение высказано в Письмах Минфина России от 24.11.2017 г. № 03-04-05/78097, от 20.04.2015 г. № 03-04-06/22274, от 27.08.2013 г. № 03-04-06/35076.

Следует отметить, что чаще всего в служебных целях работники используют личный транспорт.

По мнению Минфина России, изложенному в Письме от 27.06.2013 г. № 03-04-05/24421, размер возмещения расходов при использовании личного транспорта с целью освобождения от обложения НДФЛ должен подтверждаться:

– документами, свидетельствующими о принадлежности работнику транспорта на праве личной собственности (паспорт транспортного средства и свидетельство о регистрации);

– документами, обосновывающими расчет сумм компенсаций;

– путевыми листами, подтверждающими фактическое использование транспорта в интересах работодателя;

– документами, подтверждающим суммы расходов (чекам на ГСМ, ремонт и т.п.).

Обратите внимание!

Минфин России в Письме от 05.12.2017 г. № 03-04-06/80616 указал, что расходы, понесенные работником при использовании автотранспорта, не являющегося собственностью работника, но используемого им на законных основаниях, с ведома и в интересах работодателя, подлежат компенсации в соответствии со статьей 188 ТК РФ.

С учетом изложенного компенсационные выплаты, производимые организацией за использование автомобиля, принадлежащего работнику на законном основании (в том числе на основании договора аренды) и используемого в интересах работодателя, освобождаются от обложения налогом на доходы физических лиц в соответствии с пунктом 3 статьи 217 НК РФ в размере, определенном соглашением сторон трудового договора.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

В то же время в Письме от 26.09.2017 г. № 03-04-06/62152 Минфин России, рассматривая вопрос налогообложения сумм возмещения организацией расходов работников, связанных с использованием арендованных автомобилей в служебных целях, указал, что возмещению работодателем подлежат расходы работника, связанные с использованием в интересах работодателя исключительно личного имущества. Возмещение работодателем расходов работника, связанных с использованием не принадлежащего ему имущества, ТК РФ не предусмотрено.

Согласно пункту 1 статьи 11 Федерального закона от 29.10.1998 г. № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» предмет лизинга, переданный во временное владение и пользование лизингополучателю, является собственностью лизингодателя.

Поскольку транспортное средство, управляемое сотрудником организации – лизингополучателем, не является его личным имуществом, положения пункта 3 статьи 217 НК РФ в таком случае не применяются.

Учитывая неоднозначность позиции Минфина России, по мнению автора, чтобы избежать возможных споров с проверяющими органами организации следует за разъяснениями обратиться в свою налоговую инспекцию.

Кроме использования личного автотранспорта работники могут использовать в служебных целях и собственный телефон.

Денежная компенсация за использование в служебных целях мобильного телефона, принадлежащего работнику организации, не облагается НДФЛ в пределах установленных организацией размеров. На это указывают Письма Минфина России от 18.02.2013 г. № 03-04-06/4259, от 17.06.2009 г. № 03-04-06-01/138 и подтверждается судебной практикой, в частности, Постановлениями ФАС Поволжского округа от 18.01.2005 г. по делу № А49-6290/04-540А/2, ФАС Уральского округа от 29.11.2005 г. по делу № Ф09-5353/05-С2.

Также не облагается НДФЛ компенсация работникам произведенных ими расходов по оплате услуг связи с использованием сотовых (мобильных) телефонов в производственных

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

целях, что следует из пункта 3 статьи 217 НК РФ. Аналогичный вывод содержится в Письме Минфина России от 13.10.2010 г. № 03-03-06/2/178. Об этом же свидетельствует арбитражная практика, например Постановления ФАС Московского округа от 28.01.2010 г. по делу № КА-А40/15468-09, ФАС Северо-Кавказского округа от 18.06.2009 г. по делу № А53-14011/2008-С5-14.

При этом размер возмещения таких расходов согласно трудовому договору должен соответствовать экономически обоснованным затратам, связанным с фактическим использованием указанного имущества в трудовой деятельности (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 23.05.2006 г. № А13-15096/2005-08). То есть организация должна иметь документы (или их копии), подтверждающие право собственности работника на используемое имущество, а также документы (или их копии), подтверждающие расходы, произведенные при использовании данного имущества в служебных целях. Документальным подтверждением затрат могут служить счета оператора связи, их детализация с указанием номеров абонентов.

Аналогичное мнение высказано в Письмах Минфина России от 17.06.2009 г. № 03-04-06-01/138, УФНС России по городу Москве от 21.01.2008 г. № 28-11/4115, от 28.08.2007 г. № 28-17/1269.

При этом по разъяснениям финансового ведомства размер компенсации должен соответствовать стоимости используемого мобильного телефона и времени телефонных разговоров в служебных и личных целях. Такая позиция изложена в Письмах Минфина России от 18.02.2013 г. № 03-04-06/4259, от 17.06.2009 г. № 03-04-06-01/138.

Если внутренними документами организации предусмотрено использование телефона только в служебных целях, то компенсировать расходы на оплату сотовой связи можно в полном размере (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 21.11.2006 г. по делу № А05-2791/2006-9).

Заметим, что ФАС Центрального округа в Постановлении от 24.06.2011 г. по делу № А35-8471/2009 указал на то, что ни в НК РФ, ни трудовое законодательство не содержат перечня документов, которыми подтверждается производственный характер

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

переговоров. Соответственно, работодатель имеет право самостоятельно утвердить (приказом или иным локальным нормативным актом) необходимые для такого обоснования документы.

Налогообложение НДФЛ добровольного страхования жизни

Нередко работодатели предлагают своим работникам ряд так называемых социальных пакетов, которые включают всевозможные системы и формы добровольного личного страхования, одним из которых является добровольное страхование жизни. В данной главе поговорим о порядке налогообложения НДФЛ страховых взносов по договорам добровольного страхования жизни.

Законом Российской Федерации от 27.11.1992 г. № 4015-1 «Об организации страхового дела в Российской Федерации» (далее – Закон РФ № 4015-1) определено понятие страхования.

Страхование – отношения по защите интересов физических и юридических лиц, Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований при наступлении определенных страховых случаев за счет денежных фондов, формируемых страховщиками из уплаченных страховых премий (страховых взносов), а также за счет иных средств страховщиков (пункт 1 статьи 2 Закона РФ № 4015-1).

Страхование осуществляется в форме добровольного страхования и обязательного страхования (пункт 2 статьи 3 Закона РФ № 4015-1).

Добровольное страхование осуществляется на основании договора страхования и правил страхования, определяющих общие условия и порядок его осуществления (пункт 3 статьи 3 Закона РФ № 4015-1).

Заключение договора страхования

Договор страхования должен быть заключен в письменной форме (статья 940 Гражданского кодекса Российской Федера-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ции (далее – ГК РФ)). Несоблюдение письменной формы влечет недействительность договора страхования, за исключением договора обязательного государственного страхования.

Договор страхования может быть заключен путем составления одного документа (пункт 2 статьи 434 ГК РФ) либо вручения страховщиком страхователю на основании его письменного или устного заявления страхового полиса (свидетельства, сертификата, квитанции), подписанного страховщиком (пункт 2 статьи 940 ГК РФ).

Согласно пункту 1 статьи 957 ГК РФ договор страхования, если в нем не предусмотрено иное, вступает в силу в момент уплаты страховой премии или первого ее взноса.

На основании пункта 7 статьи 4 Закона № 4015-1 к личному страхованию относятся объекты, указанные в пунктах 1 – 3 названной статьи. В силу пункта 1 статьи 4 Закона № 4015-1 объектами страхования жизни могут быть имущественные интересы, связанные с дожитием граждан до определенных возраста или срока либо наступлением иных событий в жизни граждан, а также с их смертью (страхование жизни).

Таким образом, в отношении страхования жизни заключается договор личного страхования.

По договору личного страхования одна сторона (страховщик) обязуется за обусловленную договором плату (страховую премию), уплачиваемую другой стороной (страхователем), выплатить единовременно или выплачивать периодически обусловленную договором сумму (страховую сумму) в случае причинения вреда жизни или здоровью самого страхователя или другого названного в договоре гражданина (застрахованного лица), достижения им определенного возраста или наступления в его жизни иного предусмотренного договором события (страхового случая) (статья 934 ГК РФ).

Определение налоговой базы по налогу на доходы физических лиц

Особенности определения налоговой базы по налогу на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) по договорам страхования

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

установлены статьей 213 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ).

Доходы в виде страховых выплат, полученные налогоплательщиком от страховщика, учитываются при определении налоговой базы. Исключением являются, в частности, страховые выплаты, полученные по договорам добровольного страхования жизни (за исключением договоров добровольного пенсионного страхования, заключенных физическими лицами в свою пользу со страховыми организациями, при наступлении пенсионных оснований в соответствии с законодательством Российской Федерации) в случае выплат, связанных с дожитием застрахованного лица до определенного возраста или срока либо в случае наступления иного события (подпункт 2 пункта 1 статьи 213 НК РФ). Причем выплаты по таким договорам освобождаются от налогообложения, если по условиям договора страховые взносы уплачиваются:

– налогоплательщиком;

– и (или) его членами семьи и (или) близкими родственниками в соответствии с Семейным кодексом Российской Федерации (супругами, родителями и детьми, в том числе усыновителями и усыновленными, дедушкой, бабушкой и внуками, полнородными и неполнородными (имеющими общих отца или мать) братьями и сестрами).

При этом необходимо учесть, что эти суммы не облагаются НДФЛ в том случае, если страховые выплаты не превышают сумм, внесенных страховых взносов, увеличенных на сумму, рассчитанную путем последовательного суммирования произведений сумм страховых взносов, внесенных со дня заключения договора страхования ко дню окончания каждого года действия такого договора добровольного страхования жизни (включительно), и действовавшей в соответствующий год среднегодовой ставки рефинансирования Центрального Банка Российской Федерации (далее – ЦБ РФ). В противном случае разница между указанными суммами учитывается при определении налоговой базы и подлежит налогообложению у источника выплаты (подпункт 2 пункта 1 статьи 213 НК РФ).

В целях определения налоговой базы среднегодовая ставка рефинансирования ЦБ РФ определяется как частное от деления

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

суммы, полученной в результате сложения величин ставок рефинансирования, действовавших на 1-е число каждого календарного месяца года действия договора страхования жизни, на количество суммируемых величин ставок рефинансирования ЦБ РФ.

Таким образом, суммы страховых выплат, связанных с дожитием застрахованного лица до определенного возраста или срока либо связанных с наступлением иного события, по договору добровольного страхования жизни признаются объектом налогообложения по НДФЛ в части, превышающей внесенные со дня заключения договора суммы страховых взносов, умноженные на среднегодовую ставку рефинансирования ЦБ РФ за каждый год действия этого договора.

В случаях досрочного расторжения договоров добровольного страхования жизни, предусмотренных подпунктом 2 пункта 1 статьи 213 НК РФ (за исключением случаев досрочного расторжения договоров добровольного страхования жизни по причинам, не зависящим от воли сторон), и возврата физическим лицам денежной (выкупной) суммы, подлежащей в соответствии с правилами страхования и условиями указанных договоров выплате при досрочном расторжении таких договоров, полученный доход за вычетом сумм внесенных налогоплательщиком страховых взносов учитывается при определении налоговой базы и подлежит налогообложению у источника выплаты (абзац 3 подпункт 2 пункта 1 статьи 213 НК РФ). То есть в случаях досрочного расторжения вышеуказанных договоров добровольного страхования жизни налоговая база определяется страховой компанией как разница между полученной налогоплательщиком в рублях выкупной суммой и фактически уплаченными им в рублях суммами страховых взносов. Такой же вывод содержится в Письме Минфина России от 15.01.2015 г. № 03-04-06/391.

Обратите внимание, что в Письме Минфина России от 23.01.2013 г. № 03-04-05/4-58 сказано, что если денежная (выкупная) сумма, полученная налогоплательщиком при досрочном расторжении договора добровольного страхования жизни, меньше суммы внесенных налогоплательщиком страховых взно-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

сов, налоговая база равна нулю и оснований для уплаты НДФЛ не возникает.

В случае расторжения договора добровольного страхования жизни (за исключением случаев расторжения договоров добровольного страхования по причинам, не зависящим от воли сторон) при определении налоговой базы учитываются уплаченные физическим лицом по этому договору суммы страховых взносов, в отношении которых ему был предоставлен социальный налоговый вычет, указанный в подпункте 4 пункта 1 статьи 219 НК РФ. При этом страховая организация при выплате физическому лицу денежных (выкупных) сумм по договору добровольного страхования жизни обязана удержать сумму налога, исчисленную с суммы дохода, равной сумме страховых взносов, уплаченных физическим лицом по этому договору, за каждый календарный год, в котором налогоплательщик имел право на получение социального налогового вычета, указанного в подпункте 4 пункта 1 статьи 219 НК РФ.

Иначе говоря, если налогоплательщиком использовался социальный налоговый вычет в сумме уплаченных им в налоговом периоде страховых взносов по договору добровольного страхования жизни, то при расторжении такого договора (за исключением расторжения договора по причинам, не зависящим от воли сторон), сумма НДФЛ, приходящаяся на этот вычет и возмещенная ему, подлежит восстановлению и уплате в бюджет. В этом случае самому налогоплательщику ничего платить не нужно. За него это сделают страховые организации. В рассматриваемой ситуации они признаются налоговыми агентами. При выплате денежных (выкупных) сумм по договору эти организации удержат соответствующую сумму НДФЛ. Данную сумму они исчислят с суммы взносов, которые налогоплательщик им уплатил по договору за каждый календарный год, в котором он имел право на получение социального вычета.

Если налогоплательщик предоставил справку, выданную налоговым органом по месту жительства налогоплательщика, подтверждающую неполучение им социального налогового вычета либо подтверждающую факт получения им суммы предоставленного социального налогового вычета, указанного в подпункте 4 пункта 1 статьи 219 НК РФ, то страховая организация соответ-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ственно не удерживает сумму налога либо исчисляет сумму налога, подлежащую удержанию.

Для справки: форма справки о подтверждении неполучения налогоплательщиком социального налогового вычета либо подтверждении факта получения налогоплательщиком суммы предоставленного социального налогового вычета, предусмотренного подпунктом 4 пункта 1 статьи 219 Налогового кодекса Российской Федерации, утверждена Приказом ФНС России от 13.07.2016 г. № ММВ-7-11/403@.

Обратите внимание!

Минфином России в Письме от 27.02.2015 г. № 03-04-06/10145 из вышеприведенных положений сделан следующий вывод: если на дату выплаты выкупной суммы у страховой организации – налогового агента не имелось предоставленной налогоплательщиком упомянутой справки, то она обязана удержать из выкупной суммы сумму налога, исчисленную с дохода, равного сумме страховых взносов, уплаченных физическим лицом по этому договору, за каждый календарный год, в котором налогоплательщик имел право на получение данного социального налогового вычета.

При этом статья 213 НК РФ не предусматривает задержку выплаты страховой организацией налогоплательщику выкупной суммы или отказ от ее выплаты в случае непредставления налогоплательщиком указанной справки.

Согласно пункту 3 статьи 213 НК РФ при определении налоговой базы учитываются суммы страховых взносов, если указанные суммы вносятся за физических лиц из средств работодателей либо из средств организаций или индивидуальных предпринимателей, не являющихся работодателями в отношении тех физических лиц, за которых они вносят страховые взносы, за исключением случаев, когда страхование физических лиц производится по договорам обязательного страхования, договорам добровольного личного страхования или договорам добровольного пенсионного страхования.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

При этом на основании пункта 1 статьи 213 НК РФ страховые выплаты, производимые страховой организацией физическому лицу по таким договорам, облагаются НДФЛ. Данный порядок начал действовать с 01.01.2008 г.

До 01.01.2008 г. в налоговую базу по НДФЛ включались суммы страховых взносов по договорам добровольного пенсионного страхования работников, если указанные суммы вносились за физических лиц из средств работодателей. При этом страховые выплаты от страховой компании застрахованному работнику по окончании срока действия такого договора не учитывались в базе по НДФЛ (пункты 1, 3 статьи 213 НК РФ в редакции, действовавшей до 01.01.2008 г.).

Для урегулирования порядка налогообложения НДФЛ страховых платежей (взносов и выплат) по договорам добровольного долгосрочного страхования жизни, заключенным до 01.01.2008 г., были введены переходные положения.

Так, пунктом 1 статьи 3.1 Федерального закона от 24.07.2007 г. № 216-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации» (далее – Закон № 216-ФЗ) было установлено, что если страховые взносы по таким договорам были в полном объеме уплачены за физических лиц из средств работодателей до 01.01.2008 г., то применяется прежний порядок налогообложения. Однако данной нормой оказались не охвачены те договоры, которые были заключены до 01.01.2008 г. и страховые взносы по которым уплачивались (или уплачиваются) и после указанной даты. Это привело к тому, что выплаты, производимые страховыми организациями после 01.01.2008 г., на основании статьи 213 НК РФ включаются в базу по НДФЛ, при том, что часть страховых взносов, перечисленных работодателем до этой даты, также облагалась НДФЛ. Однако фактически застрахованное лицо получает доход только один раз – в виде страховых выплат.

В Постановлении от 16.07.2012 г. № 18-П «По делу о проверке конституционности части 1 статьи 3.1 Федерального закона от 24 июля 2007 года № 216-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

другие законодательные акты Российской Федерации» в связи с запросом Южно-Сахалинского городского суда Сахалинской области» (далее – Постановление № 18-П) Конституционный Суд Российской Федерации указал, что в данном случае нарушаются конституционные принципы равенства, а также соразмерности налогообложения. Лица, в чьих интересах договоры добровольного долгосрочного страхования жизни были заключены до 01.01.2008 г. и страховые взносы до указанной даты выплачены полностью, а также лица, застрахованные после 01.01.2008 г., оказываются в лучшем положении, чем лица, в интересах которых такие договоры заключены до 01.01.2008 г., но страховые взносы до указанной даты выплачены работодателями не в полном объеме.

Таким образом, пункт 1 статьи 3.1 Закона № 216-ФЗ, как устанавливающий на переходный период порядок исчисления и уплаты НДФЛ по договорам добровольного долгосрочного страхования жизни, заключенным до 01.01.2008 г. в пользу застрахованных лиц их работодателями, не соответствует Конституции Российской Федерации, ее статьям 19 (части 1 и 2) и 57, в той мере, в какой ею допускается возможность включения в налоговую базу сумм страховых выплат по указанным договорам, предусматривающим уплату работодателем страховых взносов как до 01.01.2008 г., так и после этой даты.

До внесения соответствующих изменений в пункт 1 статьи 3.1 Закона № 216-ФЗ по всем договорам добровольного долгосрочного страхования жизни, заключенные до 01.01.2008 г., должен действовать прежний порядок налогообложения страховых взносов и страховых выплат: страховые взносы, перечисляемые из средств работодателей страховым компаниям в интересах застрахованных физических лиц, подлежат обложению НДФЛ независимо от срока их уплаты, а страховые выплаты в пользу застрахованных физических лиц от налогообложения освобождаются. Положения статьи 213 НК РФ в действующей редакции, в соответствии с которыми НДФЛ облагаются не страховые взносы, а страховые выплаты, подлежат применению при определении налоговой базы только по тем договорам добровольного долгосрочного стра-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

хования жизни, которые заключены после 01.01.2008 г. (Постановление № 18-П).

Получение социального налогового вычета

Согласно подпункту 4 пункта 1 статьи 219 НК РФ при определении размера налоговой базы по НДФЛ налогоплательщик имеет право на получение социального налогового вычета, в частности, в сумме уплаченных им в налоговом периоде страховых взносов по договору (договорам) добровольного страхования жизни, если такие договоры заключаются на срок не менее пяти лет. Данный(е) договор(а) может (могут) быть заключен (заключены) налогоплательщиком со страховой организацией в свою пользу и (или) в пользу супруга (в том числе вдовы, вдовца), родителей (в том числе усыновителей), детей (в том числе усыновленных, находящихся под опекой (попечительством).

Указанный вычет предоставляется в размере фактически произведенных расходов, но не более 120 000 руб. за налоговый период, при представлении налогоплательщиком документов, подтверждающих его фактические расходы по добровольному страхованию жизни.

Названный вычет предоставляется при подаче налогоплательщиком в налоговый орган налоговой декларации по окончании налогового периода (пункт 2 статьи 219 НК РФ).

Для справки: форма налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ), порядок ее заполнения, а также формат представления налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц в электронной форме утверждены Приказом ФНС России от 24.12.2014 г. № ММВ-7-11/671@.

Заметим, что данный вычет может быть предоставлен налогоплательщику и до окончания налогового периода работодателем. Для этого налогоплательщик должен обратиться к нему с письменным заявлением и представить подтверждение права на получение социального налогового вычета, выданное налоговым органом.

Для справки: налоговый орган выдает названное подтверждение в срок, не превышающий 30 календарных дней со дня подачи

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

налогоплательщиком в инспекцию письменного заявления и документов, подтверждающих право на получение указанного социального налогового вычета.

Рекомендуемые формы заявления и уведомления о подтверждении права налогоплательщика на получение социальных налоговых вычетов, предусмотренных подпунктами 2, 3 и 4 (в части социального налогового вычета в сумме страховых взносов по договору (договорам) добровольного страхования жизни) пункта 1 статьи 219 Налогового кодекса Российской Федерации приведены в Письме ФНС России от 16.01.2017 г. № БС-4-11/500@ «О направлении рекомендуемых форм».

Как поясняет ФНС России в Письме от 22.05.2017 г. № БС-4-11/9496 в форме уведомления отсутствует поле «м.п.», и, соответственно, не требуется проставление печати. Таким образом, налоговые агенты вправе принимать без печати налогового органа уведомление, выданное налоговым органом по рекомендуемой форме.

В этом случае вычет предоставляется налогоплательщику, начиная с месяца, в котором он обратился к работодателю за его получением.

Обратите внимание, что если после обращения налогоплательщика в установленном порядке к работодателю за получением социального налогового вычета работодатель удержал НДФЛ без учета указанного вычета, то сумма излишне удержанного после получения письменного заявления налогоплательщика налога подлежит возврату налогоплательщику в порядке, установленном статьей 231 НК РФ.

Если по итогам налогового периода сумма дохода налогоплательщика, полученного у работодателя, окажется меньше суммы вычета, то налогоплательщик имеет право на получение социального налогового вычета по окончании налогового периода при предоставлении налоговой декларации в налоговый орган.

Имейте в виду, что в случае наличия у налогоплательщика в течение одного налогового периода расходов на обучение, медицинские услуги, расходов по договору (договорам) негосударственного пенсионного обеспечения, по договору (договорам)

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

добровольного пенсионного страхования, по договору (договорам) добровольного страхования жизни (если такие договоры заключаются на срок не менее пяти лет) и (или) по уплате дополнительных страховых взносов на накопительную пенсию в соответствии с Федеральным законом от 30.04.2008 г. № 56-ФЗ «О дополнительных страховых взносах на накопительную пенсию и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений» либо по оплате прохождения независимой оценки своей квалификации налогоплательщик самостоятельно, в том числе при обращении к работодателю, выбирает, какие виды расходов и в каких суммах учитываются в пределах максимальной величины социального налогового вычета (120 000 руб.).

Налогообложение НДФЛ добровольного личного страхования

Добровольное страхование – одна из форм страхования, возникающая на основе добровольно заключаемого договора страхования между страхователем и страховщиком.

Об обложении налогом на доходы физических лиц страховых выплат по договорам добровольного личного страхования, а также сумм страховых взносов, уплаченных по таким договорам, и пойдет речь в этой статье.

Прежде напомним, что страхованием являются отношения по защите интересов физических и юридических лиц Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований при наступлении определенных страховых случаев за счет денежных фондов, формируемых страховщиками из уплаченных страховых премий (страховых взносов), а также за счет иных средств страховщиков. На это указывает пункт 1 статьи 2 Закона Российской Федерации от 27.11.1992 г. № 4015-1 «Об организации страхового дела в Российской Федерации» (далее – Закон РФ № 4015-1).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Страхование осуществляется в форме добровольного страхования и обязательного страхования (пункт 2 статьи Закона РФ № 4015-1).

Добровольное страхование осуществляется на основании договора страхования и правил страхования, определяющих общие условия и порядок его осуществления.

Правила страхования принимаются и утверждаются страховщиком или объединением страховщиков самостоятельно в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации (далее – ГК РФ), Законом РФ № 4015-1 и федеральными законами и содержат положения, перечисленные в пункте 3 статьи 3 Закона РФ № 4015-1.

Договор личного страхования является публичным договором (статья 426 ГК РФ) (статья 927 ГК РФ).

По договору личного страхования одна сторона (страховщик) обязуется за обусловленную договором плату (страховую премию), уплачиваемую другой стороной (страхователем), выплатить единовременно или выплачивать периодически обусловленную договором сумму (страховую сумму) в случае причинения вреда жизни или здоровью самого страхователя или другого названного в договоре гражданина (застрахованного лица), достижения им определенного возраста или наступления в его жизни иного предусмотренного договором события (страхового случая) (статья 934 ГК РФ).

Право на получение страховой суммы принадлежит лицу, в пользу которого заключен договор.

Договор личного страхования считается заключенным в пользу застрахованного лица, если в договоре не названо в качестве выгодоприобретателя другое лицо. В случае смерти лица, застрахованного по договору, в котором не назван иной выгодоприобретатель, выгодоприобретателями признаются наследники застрахованного лица.

Договор личного страхования должен быть заключен в письменной форме. Несоблюдение письменной формы влечет недействительность такого договора, что следует из статьи 940 ГК РФ.

Указанный договор может быть заключен путем составления одного документа (пункт 2 статьи 434 ГК РФ) либо вручения стра-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ховщиком страхователю на основании его письменного или устного заявления страхового полиса (свидетельства, сертификата, квитанции), подписанного страховщиком.

При заключении договора личного страхования между страхователем и страховщиком должно быть достигнуто соглашение (пункт 2 статьи 942 ГК РФ):

– о застрахованном лице;

– о характере события, на случай наступления которого в жизни застрахованного лица осуществляется страхование (страхового случая);

– о размере страховой суммы;

– о сроке действия договора.

При этом страховщик вправе провести обследование страхуемого лица для оценки фактического состояния его здоровья, на что указывает пункт 2 статьи 945 ГК РФ.

Договор личного страхования, если в нем не предусмотрено иное, вступает в силу в момент уплаты страховой премии или первого ее взноса (пункт 1 статьи 957 ГК РФ).

Если страховой случай наступил до уплаты очередного страхового взноса, внесение которого просрочено, страховщик вправе при определении размера подлежащего выплате страховой суммы по договору личного страхования зачесть сумму просроченного страхового взноса (пункт 4 статьи 954 ГК РФ).

Страхователь по договору личного страхования после того, как ему стало известно о наступлении страхового случая (смерть застрахованного лица или причинение вреда его здоровью), обязан незамедлительно уведомить о его наступлении страховщика или его представителя (статья 961 ГК РФ). Если договором предусмотрен срок и (или) способ уведомления, оно должно быть сделано в условленный срок и указанным в договоре способом. Отметим, что устанавливаемый договором срок уведомления страховщика не может быть менее тридцати дней.

Такая же обязанность лежит на выгодоприобретателе, которому известно о заключении договора личного страхования в его пользу, если он намерен воспользоваться правом на страховое возмещение.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

В случае неисполнения обязанности, страховщику дается право отказать в выплате страхового возмещения, если не будет доказано, что страховщик своевременно узнал о наступлении страхового случая, либо что отсутствие у страховщика сведений об этом не могло сказаться на его обязанности выплатить страховое возмещение (пункт 2 статьи 961 ГК РФ).

Страховщик не освобождается от выплаты страховой суммы, которая по договору личного страхования подлежит выплате в случае смерти застрахованного лица, если его смерть наступила вследствие самоубийства и к этому времени договор страхования действовал уже не менее двух лет (пункт 3 статьи 963 ГК РФ).

Особенности определения налоговой базы по налогу на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) по договорам страхования определены статьей 213 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ).

В соответствии с подпунктом 3 пункта 1 указанной статьи при определении налоговой базы учитываются доходы, полученные налогоплательщиком в виде страховых выплат, за исключением выплат, полученных по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим выплаты на случай смерти, причинения вреда здоровью и (или) возмещения медицинских расходов застрахованного лица (за исключением оплаты стоимости санаторно-курортных путевок).

На основании пункта 3 статьи 213 НК РФ при определении налоговой базы учитываются суммы страховых взносов, если указанные суммы вносятся за физических лиц из средств работодателей либо из средств организаций или индивидуальных предпринимателей, не являющихся работодателями в отношении тех физических лиц, за которых они вносят страховые взносы, за исключением случаев, когда страхование физических лиц производится по договорам обязательного страхования, договорам добровольного личного страхования или договорам добровольного пенсионного страхования.

Таким образом, суммы страховых взносов по договорам добровольного личного страхования, уплаченные из средств работодателей за своих работников и членов их семей, а также

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

лиц, не состоящих в трудовых отношениях с организацией (в том числе пенсионеров – бывших работников), заключивших договор добровольного личного страхования в пользу таких лиц, не подлежат налогообложению НДФЛ. Аналогичные выводы сделаны контролирующими органами в Письмах Минфина России от 26.12.2008 г. № 03-04-06-01/388, УФНС России по городу Москве от 01.07.2010 г. № 20-14/3/068886, от 27.02.2009 г. № 20-15/3/017755@.

Также не подлежат налогообложению НДФЛ страховые выплаты в случае, если по условиям договора добровольного личного страхования страховые взносы уплачиваются самим налогоплательщиком (Письма Минфина России от 21.05.2008 г. № 03-04-06-01/136, от 30.04.2008 г. № 03-04-06-01/111).

Не учитываются при определении налоговой базы по НДФЛ и страховые выплаты, полученные налогоплательщиком в связи со смертью застрахованного лица, если он указан в договоре добровольного личного страхования в качестве выгодоприобретателя (Письмо Минфина России от 06.06.2013 г. № 03-04-05/21168).

Что касается суммы оплаты стоимости санаторно-курортных путевок в рамках договоров добровольного личного страхования работников организации, то они подлежат обложению налогом на доходы физических лиц в установленном порядке. Аналогичное мнение высказано в Письме Минфина России от 01.07.2013 г. № 03-04-06/24981.

Обратите внимание!

Подпункт 3 пункта 1 статьи 213 НК РФ предусматривает освобождение от НДФЛ только конкретные выплаты – страховые. Иные выплаты по договору добровольного личного страхования, в частности, выплаты инвестиционного дохода облагаются НДФЛ в установленном порядке (Письмо Минфина России от 21.05.2008 г. № 03-04-06-01/135).

Следует отметить, что налогоплательщик при определении размера налоговой базы по НДФЛ в соответствии с пунктом 3 статьи 210 НК РФ имеет право на получение социального налогово-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

го вычета, предусмотренного, в частности подпунктом 3 пункта 1 статьи 219 НК РФ. Напомним, что согласно указанному подпункту налогоплательщик вправе получить социальный налоговый вычет в сумме, уплаченной им в налоговом периоде:

– за медицинские услуги, оказанные ему медицинскими организациями, индивидуальными предпринимателями, осуществляющими медицинскую деятельность (в соответствии с перечнем медицинских услуг, утвержденным Правительством Российской Федерации);

– за медицинские услуги, оказанные его супругу (супруге), родителям, детям (в том числе усыновленным) в возрасте до 18 лет, подопечным в возрасте до 18 лет медицинскими организациями, индивидуальными предпринимателями, осуществляющими медицинскую деятельность (в соответствии с перечнем медицинских услуг, утвержденным Правительством Российской Федерации);

– за лекарственные препараты для медицинского применения (в соответствии с Перечнем лекарственных средств, утверждаемым Правительством Российской Федерации), назначенные лечащим врачом налогоплательщику или его супругу (супруге), родителям, детям (в том числе усыновленным) в возрасте до 18 лет, подопечным в возрасте до 18 лет.

Перечни медицинских услуг и дорогостоящих видов лечения в медицинских учреждениях Российской Федерации, лекарственных средств, суммы оплаты которых за счет собственных средств налогоплательщика учитываются при определении суммы социального налогового вычета, утверждены Постановлением Правительства Российской Федерации от 19.03.2001 г. № 201.

При применении указанного социального налогового вычета налогоплательщик вправе учитывать суммы страховых взносов, уплаченные им в налоговом периоде по договорам добровольного личного страхования, а также по договорам добровольного страхования своих супруга (супруги), родителей, детей (в том числе усыновленных) в возрасте до 18 лет, подопечных в возрасте до 18 лет, заключенным им со страховыми организациями, имеющими лицензии на ведение соответствующего вида деятельности, предусматривающим оплату такими страховыми организация-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ми исключительно медицинских услуг. На это указывает абзац 2 подпункта 3 пункта 1 статьи 219 НК РФ, а также ФНС России в Письме от 17.12.2014 г. № БС-4-11/26130 «О предоставлении социального налогового вычета». Отметим, что ФНС России в письме также указала, что суммы страховых взносов, уплаченные по указанным договорам добровольного личного страхования, заключенным налогоплательщиками со страховыми организациями, могут быть учтены при предоставлении социального налогового вычета, предусмотренного подпунктом 3 пункта 1 статьи 219 НК РФ, независимо от того, оказывалась ли впоследствии медицинская услуга по таким договорам или нет.

Налогообложение НДФЛ добровольного медицинского страхования

Каждый человек при выборе работы заинтересован в получении каких-либо гарантий. Частично это предусмотрено законодательством, это так называемый обязательный социальный пакет. Есть еще понятие дополнительный социальный пакет, который включает в себя более широкий набор услуг и зависит от финансовых возможностей организации. Это может быть оплата мобильной связи, бесплатное питание, добровольное медицинское страхование и другие льготы, которые могут предоставляться работникам на усмотрение организации.

О том, облагаются ли налогом на доходы физических лиц суммы страховых взносов, уплаченные организацией по договору добровольного медицинского страхования, Вы узнаете, прочитав данную статью.

Прежде всего, определим, что понимается под страхованием, для чего обратимся к Закону Российской Федерации от 27.11.1992 г. № 4015-1 «Об организации страхового дела в Российской Федерации» (далее – Закон РФ № 4015-1).

Согласно статье 2 названного закона страхование – это отношения по защите интересов физических и юридических лиц, Рос-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

сийской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований при наступлении определенных страховых случаев за счет денежных фондов, формируемых страховщиками из уплаченных страховых премий (страховых взносов), а также за счет иных средств страховщиков.

Отметим, что страховой случай определен в пункте 2 статьи 9 Закона РФ № 4015-1 как событие, предусмотренное договором страхования или законом, при наступлении которого страховщик обязан произвести страховую выплату страхователю, застрахованному лицу, выгодоприобретателю или иным третьим лицам.

Таким образом, страховыми случаями по договору медицинского страхования будут являться факты обращения застрахованного лица за оказанием медицинских услуг, предусмотренных договором.

Страхование осуществляется в форме добровольного страхования и обязательного страхования (пункт 2 статьи 3 Закона РФ № 4015-1).

Обязательное медицинское страхование (далее – ОМС) представляет собой систему создаваемых государством правовых, экономических и организационных мер, направленных на обеспечение при наступлении страхового случая гарантий бесплатного оказания застрахованному лицу медицинской помощи за счет средств ОМС в пределах территориальной программы ОМС и в установленных Федеральным законом от 29.11.2010 г. № 326-ФЗ «Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации» (далее – Закон № 326-ФЗ) случаях в пределах базовой программы ОМС. Об этом сказано в пункте 1 статьи 3 Закона № 326-ФЗ.

Базовая программа обязательного медицинского страхования определяет виды медицинской помощи (включая перечень видов высокотехнологичной медицинской помощи, который содержит в том числе методы лечения), перечень страховых случаев, структуру тарифа на оплату медицинской помощи, способы оплаты медицинской помощи, оказываемой застрахованным лицам по обязательному медицинскому страхованию в Российской Федерации за счет средств ОМС, а также критерии доступности и качества медицинской помощи (пункт 2 статьи 35 Закона № 326-ФЗ).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Отметим, что Программа государственных гарантий бесплатного оказания гражданам медицинской помощи на 2018 год и на плановый период 2019 и 2020 годов утверждена Постановлением Правительства Российской Федерации от 08.12.2017 г. № 1492.

Добровольное страхование согласно пункту 3 статьи 3 Закона РФ № 4015-1 осуществляется на основании договора страхования и правил страхования, определяющих общие условия и порядок его осуществления. Правила страхования принимаются и утверждаются самостоятельно страховщиком или объединением страховщиков в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации (далее – ГК РФ), Законом РФ № 4015-1 и федеральными законами.

Правила страхования содержат положения о субъектах страхования, об объектах страхования, о страховых случаях, о страховых рисках, о порядке определения страховой суммы, страхового тарифа, страховой премии (страховых взносов), о порядке заключения, исполнения и прекращения договоров страхования, о правах и об обязанностях сторон, об определении размера убытков или ущерба, о порядке определения страховой выплаты, о сроке осуществления страховой выплаты, а также исчерпывающий перечень оснований отказа в страховой выплате и иные положения.

Правила страхования (за исключением правил страхования, принимаемых в рамках международных систем страхования гражданской ответственности владельцев транспортных средств, к которым присоединилась Российская Федерация) также должны содержать исчерпывающий перечень сведений и документов, необходимых для заключения договоров страхования, оценки страховых рисков, определения размера убытков или ущерба, и, кроме того, сроки и порядок принятия решения об осуществлении страховой выплаты.

При заключении договора добровольного страхования страховщик предлагает страхователю указать номер мобильного телефона и (или) адрес электронной почты для направления страхователю в случаях, предусмотренных Законом РФ № 4015-1, информации об исполнении обязательств по договору страхования.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Договор страхования должен быть заключен в письменной форме (статья 940 ГК РФ). Несоблюдение письменной формы влечет недействительность договора страхования, за исключением договора обязательного государственного страхования.

Договор страхования может быть заключен путем составления одного документа (пункт 2 статьи 434 ГК РФ) либо вручения страховщиком страхователю на основании его письменного или устного заявления страхового полиса (свидетельства, сертификата, квитанции), подписанного страховщиком.

При заключении договора между работодателем (страхователем) и страховщиком должно быть достигнуто соглашение (пункт 2 статьи 942 ГК РФ):

1) о застрахованном лице;

2) о характере события, в случае наступления которого в жизни застрахованного лица осуществляется страхование (страхового случая);

3) о размере страховой суммы;

4) о сроке действия договора.

Согласно пункту 1 статьи 957 ГК РФ договор страхования, если в нем не предусмотрено иное, вступает в силу в момент уплаты страховой премии или первого ее взноса.

Далее поговорим об особенностях налогообложения налогом на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) сумм страховых взносов, уплаченных организацией по договору добровольного медицинского страхования.

Согласно статье 210 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) при определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со статьей 212 НК РФ.

Статьей 213 НК РФ установлены особенности определения налоговой базы по НДФЛ по договорам страхования. В силу пункта 3 названной статьи при определении налоговой базы учитываются суммы страховых взносов, если указанные суммы вносятся за физических лиц из средств работодателей либо из средств орга-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

низаций или индивидуальных предпринимателей, не являющихся работодателями в отношении тех физических лиц, за которых они вносят страховые взносы, за исключением случаев, когда страхование физических лиц производится по договорам обязательного страхования, договорам добровольного личного страхования или договорам добровольного пенсионного страхования.

Таким образом, суммы страховых взносов по договорам добровольного личного страхования, включая договоры добровольного медицинского страхования, уплаченные из средств работодателей за своих работников и членов их семей, а также лиц, не состоящих в трудовых отношениях с организацией (в том числе пенсионеров – бывших работников), заключившей договор добровольного личного страхования в пользу таких лиц, не облагаются НДФЛ. На это указывает УФНС России по городу Москве в Письме от 01.07.2010 г. № 20-14/3/068886, а также Минфин России в Письме от 26.12.2008 г. № 03-04-06-01/388. Аналогичной позиции придерживается арбитражный суд, о чем свидетельствует, в частности, Постановление ФАС Московского округа от 30.07.2008 г. по делу № КА-А40/6979-08.

Заметим, что на основании подпункта 3 пункта 1 статьи 213 НК РФ не подлежит обложению НДФЛ оплата медицинских услуг, произведенная по договору добровольного медицинского страхования в пользу застрахованных лиц, являющихся работниками организации. В тоже время оплата стоимости санаторно-курортных путевок, производимая в пользу застрахованных лиц, являющихся работниками организации, в рамках договора добровольного медицинского страхования, заключенного работодателем со страховой компанией, подлежит обложению НДФЛ. Такие разъяснения содержатся в Письме ФНС России от 13.10.2016 № БС-4-11/19482@.

Довольно часто встречаются такие ситуации, когда работодатель заключает договор добровольного медицинского страхования в пользу работников, но при этом производит удержание взносов по такому договору из заработной платы работников и перечисляет их страховой организации. Возникает вопрос: имеют ли право такие работники на социальный вычет по НДФЛ в сумме страхо-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

вых взносов по договору добровольного медицинского страхования, удержанных из их зарплаты?

Для ответа обратимся к Письму Минфина России от 22.12.2016 г. № 03-04-05/77196.

В Письме сказано, что согласно абзацу 2 подпункта 3 пункта 1 статьи 219 НК РФ при применении социального налогового вычета, предусмотренного указанным подпунктом, учитываются суммы страховых взносов, уплаченные налогоплательщиком в налоговом периоде по договорам добровольного личного страхования, а также по договорам добровольного страхования своих супруга (супруги), родителей, детей (в том числе усыновленных) в возрасте до 18 лет, подопечных в возрасте до 18 лет, заключенным им со страховыми организациями, имеющими лицензии на ведение соответствующего вида деятельности, предусматривающим оплату такими страховыми организациями исключительно медицинских услуг.

Общая сумма социального налогового вычета принимается в размере фактически произведенных расходов, но с учетом ограничения, установленного пунктом 2 статьи 219 НК РФ.

В случае если договор добровольного медицинского страхования заключен между страховой организацией и организацией-работодателем в пользу работников, а удержание страховых взносов производится из заработной платы работников, налогоплательщик вправе реализовать свое право на получение социального налогового вычета.

При этом следует иметь в виду, что социальный налоговый вычет предоставляется в размере фактически произведенных расходов по договору добровольного медицинского страхования, предусматривающему оплату вышеназванными страховыми организациями исключительно медицинских услуг, путем подачи налогоплательщиком налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц в налоговый орган по месту своего жительства.

Документами, подтверждающими право на получение социального налогового вычета, в частности, могут быть налоговая декларация по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ), копия договора добровольного медицинского страхо-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

вания, справка о доходах физического лица (форма 2-НДФЛ), справка, подтверждающая удержание налога на доходы физических лиц из заработной платы работника, заявление на возврат налога на доходы физических лиц и другие.

За получением информации о требуемых документах в конкретной ситуации следует обратиться в налоговый орган по месту жительства.

Отметим, о том, что налогоплательщик вправе реализовать свое право на получение социального налогового вычета, если договор добровольного медицинского страхования заключен между страховой организацией и работодателем (организацией) в пользу работников, но удержание страховых взносов производится из заработной платы работников, сказано и в Письме Минфина России от 27.01.2014 г. № 03-04-07/2789, направленном Письмом ФНС России от 30.01.2014 г. № БС-4-11/1561.

Налогообложение НДФЛ лечения работников

Как показывает практика, иногда организации оплачивают стоимость медицинских услуг, оказываемых их работникам. Облагаются ли соответствующие суммы, уплаченные за работников, налогом на доходы физических лиц Вы узнаете, ознакомившись с данной статьей.

Порядок исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) регулируется нормами главы 23 «Налог на доходы физических лиц» Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ).

В соответствии со статьей 207 НК РФ налогоплательщиками НДФЛ признаются физические лица – налоговые резиденты Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

При этом по общему правилу налоговыми резидентами Российской Федерации являются физические лица, которые фактически находятся на территории Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Период нахождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на периоды его выезда за пределы территории Российской Федерации для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения, а также для исполнения трудовых или иных обязанностей, связанных с выполнением работ (оказанием услуг) на морских месторождениях углеводородного сырья.

Российские организации, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, указанные в пункте 2 статьи 226 НК РФ, признаются налоговыми агентами и обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму налога, исчисленную в соответствии со статьей 224 НК РФ (пункт 1 статьи 226 НК РФ).

Исчисление сумм и уплата налога производятся налоговым агентом в отношении всех доходов налогоплательщика, источником которых он является, с зачетом ранее удержанных сумм налога (за исключением доходов, в отношении которых исчисление сумм налога производится в соответствии со статьей 214.7 НК РФ), а в случаях и порядке, предусмотренных статьей 227.1 НК РФ, также с учетом уменьшения на суммы фиксированных авансовых платежей, уплаченных налогоплательщиком (пункт 2 статьи 226 НК РФ).

Особенности исчисления и (или) уплаты налога по отдельным видам доходов устанавливаются статьями 214.3, 214.4, 214.5, 214.6, 214.7, 226.1, 227 и 228 НК РФ.

Согласно статье 210 НК РФ при определении налоговой базы по НДФЛ учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение, которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со статьей 212 НК РФ. Исключением являются доходы, перечисленные в статье 217 НК РФ.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Так, в соответствии с пунктом 10 статьи 217 НК РФ не подлежат обложению НДФЛ суммы, уплаченные работодателями за оказание медицинских услуг своим работникам, их супругам, родителям, детям (в том числе усыновленным), подопечным в возрасте до 18 лет, а также бывшим своим работникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по старости, и оставшиеся в распоряжении работодателей после уплаты налога на прибыль организаций.

Указанные доходы освобождаются от налогообложения в случае безналичной оплаты работодателями медицинским организациям расходов на оказание медицинских услуг налогоплательщикам, а также в случае выдачи наличных денежных средств, предназначенных на эти цели, непосредственно налогоплательщику (членам его семьи, родителям, законным представителям) или зачисления средств, предназначенных на эти цели, на счета налогоплательщиков в банках.

Таким образом, суммы, уплаченные работодателями за оказание медицинских услуг своим работникам, освобождаются от обложения НДФЛ при соблюдении условий, установленных пунктом 10 статьи 217 НК РФ. Аналогичное мнение высказано в Письмах Минфина России от 21.12.2017 г. № 03-04-06/85541, от 21.11.2016 г. № 03-03-06/1/68362, от 20.11.2014 г. № 03-04-06/59070, от 02.07.2012 г. № 03-04-06/6-191, от 13.08.2012 г. № 03-04-06/6-237.

При этом возможность оплаты работодателем оказания медицинских услуг работникам без обложения сумм оплаты НДФЛ связывается не с уменьшением налоговой базы по налогу на прибыль, а с наличием у организации средств после уплаты налога на прибыль, из которых и производится оплата оказания медицинских услуг – лечения и медицинского обслуживания. Такие же разъяснения содержатся в Письме Минфина России от 01.12.2010 г. № 03-04-06/6-285.

Следует отметить, что под действие пункта 10 статьи 217 НК РФ подпадают и медицинские осмотры работников (диспансеризация). При соблюдении указанных выше условий стоимость проведения осмотров не облагается НДФЛ независимо от вида

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

деятельности, выполняемой работниками. На это указано в Письме Минфина России от 31.03.2011 г. № 03-03-06/1/196.

Этот вывод подтверждается и арбитражной практикой, в частности Постановлением ФАС Московского округа от 21.03.2011 г. № КА-А40/1449-11 по делу № А40-36395/10-107-192, в котором суд отметил, что оплата медицинского осмотра сотрудников не является их доходом в натуральной форме, поскольку это связано с производственной деятельностью организации, предпринято в ее интересах и не образовывало доход у конкретных физических лиц. Следовательно, суммы, израсходованные организацией на проведение медицинских осмотров своих сотрудников, не подлежат обложению НДФЛ.

К аналогичному решению пришел Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа, о чем свидетельствует его Постановление от 08.02.2011 г. по делу № А56-12834/2010.

Суд, принимая сторону налогоплательщика, сослался на статьи 212 и 213 Трудового кодекса Российской Федерации (далее – ТК РФ), согласно которым работодатель обязан в случаях, предусмотренных ТК РФ и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права, организовывать проведение за счет собственных средств обязательных предварительных (при поступлении на работу) и периодических (в течение трудовой деятельности) медицинских осмотров, других обязательных медицинских осмотров, внеочередных медицинских осмотров работников по их просьбам в соответствии с медицинскими рекомендациями с сохранением за ними места работы (должности) и среднего заработка на время прохождения указанных медицинских осмотров.

Обязанность работников, пройти в установленном порядке медицинское освидетельствование при поступлении на работу предусмотрена Приказом Минздравсоцразвития России от 12.04.2011 г. № 302н «Об утверждении перечней вредных и (или) опасных производственных факторов и работ, при выполнении которых проводятся обязательные предварительные и периодические медицинские осмотры (обследования), и Порядка проведения обязательных предварительных и периодических медицинских

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

осмотров (обследований) работников, занятых на тяжелых работах и на работах с вредными и (или) опасными условиями труда».

С учетом установленной законодательством обязанности поступающего на работу лица пройти первичный медицинский осмотр, а также обязанности работодателя за счет собственных средств обеспечить прохождение таких осмотров соответствующие выплаты в пользу работников включению в налоговую базу по НДФЛ не подлежат.

Вопрос о налогообложении НДФЛ выплат на лечение, производимых работникам организации, рассмотрен Минфином России в Письмах от 21.07.2014 г. № 03-04-05/35546, от 24.09.2013 г. № 03-04-06/39635.

В Письмах указано, что в случае представления лицом, которому произведена выплата на лечение, документов, подтверждающих целевой характер расходования данных средств, доход в виде полученных денежных средств будет освобождаться от налогообложения в сумме, не превышающей стоимости оказанных медицинских услуг.

Иных положений, предусматривающих освобождение от налогообложения выплат на лечение, в статье 217 НК РФ не содержится.

Учитывая изложенное, при непредставлении документов, подтверждающих целевой характер расходования денежных средств, вышеуказанная выплата подлежит обложению НДФЛ в общеустановленном порядке.

В Письме Минфина России от 16.08.2012 г. № 03-04-06/6-244 на вопрос освобождаются ли от налогообложения НДФЛ суммы, уплаченные ООО за лечение своих работников, если медицинские услуги оплачены за счет нераспределенной прибыли прошлых лет, налог с которой был полностью и своевременно уплачен, но в текущем налоговом периоде имеются убытки, чиновники ответили следующее.

В случае оплаты медицинских услуг за счет нераспределенной прибыли прошлых лет, налог с которой был полностью и своевременно уплачен, суммы, уплаченные работодателем за лечение своих работников, освобождаются от обложения НДФЛ незави-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

симо от факта получения организацией убытков в текущем налоговом периоде. Если в текущем налоговом периоде организация полностью и своевременно уплачивает налог на прибыль организаций, суммы оплаты работодателем лечения своих работников после уплаты указанного налога также освобождаются от обложения НДФЛ.

Довольно часто встречаются такие ситуации, когда работодатель, заботясь о здоровье своих работников, заключает договора добровольного медицинского страхования, в пользу работников. Возникает вопрос, облагаются ли НДФЛ суммы страховых взносов, уплаченных организацией по такому договору.

Статьей 213 НК РФ установлены особенности определения налоговой базы по НДФЛ по договорам страхования.

В силу пункта 3 статьи 213 НК РФ при определении налоговой базы учитываются суммы страховых взносов, если указанные суммы вносятся за физических лиц из средств работодателей либо из средств организаций или индивидуальных предпринимателей, не являющихся работодателями в отношении тех физических лиц, за которых они вносят страховые взносы, за исключением случаев, когда страхование физических лиц производится по договорам обязательного страхования, договорам добровольного личного страхования или договорам добровольного пенсионного страхования.

Таким образом, суммы страховых взносов по договорам добровольного личного страхования, включая договоры добровольного медицинского страхования, уплаченные из средств работодателей за своих работников и членов их семей, а также лиц, не состоящих в трудовых отношениях с организацией (в том числе пенсионеров – бывших работников), заключившей договор добровольного личного страхования в пользу таких лиц, не облагаются НДФЛ.

Такой вывод содержится в Письме УФНС России по городу Москве от 01.07.2010 г. № 20-14/3/068886. Аналогичной позиции придерживается арбитражный суд, о чем свидетельствует, в частности, Постановление ФАС Московского округа от 30.07.2008 г. по делу № КА-А40/6979-08.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Причем, как сказано в Письме УФНС России по городу Москве от 02.08.2006 г. № 21-11/68265@, нет никаких ограничений по размеру страховых взносов.

Ответ на вопрос, является ли объектом обложения НДФЛ оплата услуг по договорам оказания медицинских услуг с лечебно-профилактической организацией, оказанных в рамках договоров добровольного медицинского страхования санаторно-курортным медицинским учреждением, можно получить в Письме ФНС России от 13.10.2016 г. № БС-4-11/19482@. В нем сказано, что согласно подпункту 3 пункта 1 статьи 213 НК РФ при определении налоговой базы по НДФЛ не учитываются доходы по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим выплаты на случай смерти, причинения вреда здоровью и (или) возмещения медицинских расходов застрахованного лица (за исключением оплаты стоимости санаторно-курортных путевок).

Учитывая изложенное, оплата медицинских услуг, произведенная по договору добровольного медицинского страхования в пользу застрахованных лиц, являющихся работниками организации, на основании подпункта 3 пункта 1 статьи 213 НК РФ не подлежит обложению налогом на доходы физических лиц.

При этом оплата стоимости санаторно-курортных путевок, производимая в пользу застрахованных лиц, являющихся работниками организации, в рамках договора добровольного медицинского страхования, заключенного работодателем со страховой компанией, подлежит обложению НДФЛ.

Налогообложение НДФЛ добровольного пенсионного страхования

В настоящее время многие работодатели заключают договоры добровольного пенсионного страхования в пользу своих работников. Кроме того, физические лица могут самостоятельно заключать такие договоры. Об особенностях обложения налогом на доходы физических лиц сумм страховых взносов, уплачен-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ных по договорам добровольного пенсионного страхования, мы и поговорим в нижеприведенном материале.

Прежде чем рассмотреть обложение налогом на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) сумм страховых взносов, уплаченных по договорам добровольного пенсионного страхования, необходимо определить, что является страхованием.

Страхованием признаются отношения по защите интересов физических и юридических лиц, Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований при наступлении определенных страховых случаев за счет денежных фондов, формируемых страховщиками из уплаченных страховых премий (страховых взносов), а также за счет иных средств страховщиков. На это указывает пункт 1 статьи 2 Закона Российской Федерации от 27.11.1992 г. № 4015-1 «Об организации страхового дела в Российской Федерации» (далее – Закон РФ № 4015-1).

Страхование осуществляется в форме добровольного страхования и обязательного страхования (пункт 2 статьи 3 Закона РФ № 4015-1).

Добровольное страхование осуществляется на основании договора страхования и правил страхования, определяющих общие условия и порядок его осуществления (пункт 3 статьи 3 Закона РФ № 4015-1).

Правила страхования принимаются и утверждаются страховщиком или объединением страховщиков самостоятельно в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации (далее – ГК РФ), Законом РФ № 4015-1 и федеральными законами. В правилах содержатся положения о субъектах страхования, об объектах страхования, о страховых случаях, о страховых рисках, о порядке определения страховой суммы, страхового тарифа, страховой премии (страховых взносов), о порядке заключения, исполнения и прекращения договоров страхования, о правах и об обязанностях сторон, об определении размера убытков или ущерба, о порядке определения страховой выплаты, о сроке осуществления страховой выплаты, а также исчерпывающий перечень оснований отказа в страховой выплате и иные положения. При заключе-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

нии договора добровольного страхования страховщик предлагает страхователю указать номер мобильного телефона и (или) адрес электронной почты для направления страхователю в случаях, предусмотренных Законом РФ № 4015-1, информации об исполнении обязательств по договору страхования.

Правила страхования (за исключением правил страхования, принимаемых в рамках международных систем страхования гражданской ответственности владельцев транспортных средств, к которым присоединилась Российская Федерация) также должны содержать исчерпывающий перечень сведений и документов, необходимых для заключения договоров страхования, оценки страховых рисков, определения размера убытков или ущерба, и, кроме того, сроки и порядок принятия решения об осуществлении страховой выплаты, а для договоров страхования жизни также порядок расчета выкупной суммы и начисления инвестиционного дохода, если договор предусматривает участие страхователя или иного лица, в пользу которого заключен договор страхования жизни, в инвестиционном доходе страховщика.

Договор страхования заключается в письменной форме. Несоблюдение письменной формы влечет недействительность договора страхования. Исключением являются договора обязательного государственного страхования (статья 940 ГК РФ).

Договор страхования может быть заключен путем составления одного документа (пункт 2 статьи 434 ГК РФ) либо вручения страховщиком страхователю на основании его письменного или устного заявления страхового полиса (свидетельства, сертификата, квитанции), подписанного страховщиком.

Договор страхования, если в нем не предусмотрено иное, вступает в силу в момент уплаты страховой премии или первого ее взноса (пункт 1 статьи 957 ГК РФ).

Налог на доходы физических лиц

На основании пункта 3 статьи 213 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) при определении налоговой базы по НДФЛ учитываются суммы страховых взносов, если указанные суммы вносятся за физических лиц из средств

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

работодателей либо из средств организаций или индивидуальных предпринимателей, не являющихся работодателями в отношении тех физических лиц, за которых они вносят страховые взносы. Исключением являются случаи, когда страхование физических лиц производится по договорам обязательного страхования, договорам добровольного личного страхования или договорам добровольного пенсионного страхования.

Следовательно, исходя из положения пункта 3 статьи 213 НК РФ, можно сделать вывод, что суммы страховых взносов по договорам добровольного личного страхования, включая договоры добровольного пенсионного страхования, уплаченные за физических лиц, не подлежат налогообложению НДФЛ. Аналогичные разъяснения дает финансовое ведомство в Письме от 30.04.2008 г. № 03-04-06-01/111.

Кроме того, не подлежат налогообложению НДФЛ страховые выплаты в случае, если по условиям соответствующего договора добровольного страхования страховые взносы уплачиваются самим налогоплательщиком.

Согласно подпункту 4 пункта 1 статьи 213 НК РФ при определении налоговой базы учитываются доходы, полученные налогоплательщиком в виде страховых выплат, за исключением выплат, полученных по договорам добровольного пенсионного страхования, заключенным физическими лицами в свою пользу со страховыми организациями, при наступлении пенсионных оснований в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В случаях расторжения договоров добровольного пенсионного страхования (за исключением случаев расторжения договоров страхования по причинам, не зависящим от воли сторон) и возврата физическому лицу денежной (выкупной) суммы, подлежащей в соответствии с правилами страхования и условиями договора выплате при расторжении таких договоров, полученный доход за вычетом сумм внесенных налогоплательщиком страховых взносов учитывается при определении налоговой базы и подлежит налогообложению у источника выплаты.

В случае расторжения договора добровольного пенсионного страхования (за исключением случаев расторжения договоров

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

страхования по причинам, не зависящим от воли сторон) при определении налоговой базы учитываются уплаченные физическим лицом по этому договору суммы страховых взносов, в отношении которых ему был предоставлен социальный налоговый вычет, указанный в подпункте 4 пункта 1 статьи 219 НК РФ.

При этом страховая организация при выплате физическому лицу денежных (выкупных) сумм по договору добровольного пенсионного страхования обязана удержать сумму налога, исчисленную с суммы дохода, равной сумме страховых взносов, уплаченных физическим лицом по этому договору, за каждый календарный год, в котором налогоплательщик имел право на получение социального налогового вычета, указанного в подпункте 4 пункта 1 статьи 219 НК РФ.

В случае если налогоплательщик предоставил справку, выданную налоговым органом по месту жительства налогоплательщика, подтверждающую неполучение им социального налогового вычета либо подтверждающую факт получения суммы предоставленного социального налогового вычета, указанного в подпункте 4 пункта 1 статьи 219 НК РФ, страховая организация соответственно не удерживает сумму налога либо исчисляет сумму налога, подлежащую удержанию.

Для справки: форма справки о подтверждении неполучения налогоплательщиком социального налогового вычета либо подтверждении факта получения налогоплательщиком суммы предоставленного социального налогового вычета, предусмотренного подпунктом 4 пункта 1 статьи 219 Налогового кодекса Российской Федерации, утверждена Приказом ФНС России от 13.07.2016 г. № ММВ-7-11/403@.

Рекомендуемая форма заявления о выдаче справки о подтверждении неполучения налогоплательщиком социального налогового вычета либо подтверждении факта получения налогоплательщиком суммы предоставленного социального налогового вычета, предусмотренного подпунктом 4 пункта 1 статьи 219 Налогового кодекса Российской Федерации, приведена в Письме ФНС России от 10.11.2016 г. № БС-4-11/21262@ «О рекомендуемой форме заявления о выдаче справки».

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Рекомендуемый формат представления в электронной форме заявления о выдаче справки о подтверждении неполучения налогоплательщиком социального налогового вычета либо подтверждении факта получения налогоплательщиком суммы предоставленного социального налогового вычета, предусмотренного подпунктом 4 пункта 1 статьи 219 Налогового кодекса Российской Федерации, приведен в Приложении № 2 к Приказу ФНС России от 10.11.2016 г. № ММВ-7-6/609@.

Напомним, что налогоплательщик, руководствуясь подпунктом 4 пункта 1 статьи 219 НК РФ, вправе получить социальный налоговый вычет в сумме уплаченных им в налоговом периоде страховых взносов по договору (договорам) добровольного пенсионного страхования, заключенному (заключенным) со страховой организацией в свою пользу и (или) в пользу супруга (в том числе вдовы, вдовца), родителей (в том числе усыновителей), детей-инвалидов (в том числе усыновленных, находящихся под опекой (попечительством).

Указанный вычет предоставляется в размере фактически произведенных расходов с учетом ограничения, установленного пунктом 2 статьи 219 НК РФ (в совокупности не более 120 000 руб. за налоговый период), при представлении налогоплательщиком документов, подтверждающих его фактические расходы по добровольному пенсионному страхованию.

Налогоплательщик может воспользоваться еще одним видом социального налогового вычета – вычет в сумме уплаченных им в налоговом периоде дополнительных страховых взносов на накопительную пенсию в соответствии с Федеральным законом от 30.04.2008 г. № 56-ФЗ «О дополнительных страховых взносах на накопительную пенсию и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений» (подпункт 5 пункта 1 статьи 219 НК РФ).

Данный социальный налоговый вычет предоставляется в размере фактически произведенных расходов с учетом ограничения, установленного пунктом 2 статьи 219 НК РФ (в совокупности не более 120 000 руб. за налоговый период) при представлении налогоплательщиком:

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– документов, подтверждающих его расходы по уплате дополнительных страховых взносов на накопительную пенсию в соответствии с Законом № 56-ФЗ;

– либо справки налогового агента об уплаченных им суммах дополнительных страховых взносов на накопительную пенсию, удержанных и перечисленных налоговым агентом по поручению налогоплательщика, по форме, утвержденной Приказом ФНС России от 02.12.2008 г. № ММ-3-3/634@ «О форме справки».

Указанные социальные налоговые вычеты (подпункты 4, 5 пункта 1 статьи 219 НК РФ) предоставляются при подаче налогоплательщиком в налоговый орган налоговой декларации по окончании налогового периода (пункт 2 статьи 219 НК РФ).

Данные вычеты также могут быть предоставлены налогоплательщику до окончания налогового периода при его обращении к работодателю при условии документального подтверждения расходов налогоплательщика и при условии, что взносы по договору (договорам) добровольного пенсионного страхования и (или) дополнительные страховые взносы на накопительную пенсию удерживались из выплат в пользу налогоплательщика и перечислялись в фонд и (или) страховую организацию работодателем.

Не забудьте, что социальные налоговые вычеты, предусмотренные подпунктами 2 – 6 пункта 1 статьи 219 НК РФ (за исключением вычетов в размере расходов на обучение детей налогоплательщика и расходов на дорогостоящее лечение), предоставляются в размере фактически произведенных расходов, но в совокупности не более 120 000 руб. за налоговый период.

В случае наличия у налогоплательщика в течение одного налогового периода расходов на обучение, медицинские услуги, расходов по договору (договорам) негосударственного пенсионного обеспечения, по договору (договорам) добровольного пенсионного страхования, по договору (договорам) добровольного страхования жизни (если такие договоры заключаются на срок не менее пяти лет) и (или) по уплате дополнительных страховых взносов на накопительную пенсию в соответствии с Законом № 56-ФЗ либо по оплате прохождения независимой оценки своей квалификации налогоплательщик самостоятельно, в том числе

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

при обращении к работодателю, выбирает, какие виды расходов и в каких суммах учитываются в пределах максимальной величины социального налогового вычета (120 000 руб.).

В завершении хотелось бы обратить внимание на следующий момент. Если организация или индивидуальный предприниматель перечисляют собственные средства в счет пенсионных накоплений, то у работника возникает доход в натуральной форме. Вопрос: следует ли с этих выплат удерживать НДФЛ?

Перечень доходов, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения) приведен в статье 217 НК РФ.

Согласно пункту 39 указанной статьи взносы работодателя, уплачиваемые в соответствии с Законом № 56-ФЗ, не облагаются НДФЛ в сумме уплаченных взносов, но не более 12 000 руб. в год в расчете на каждого работника, в пользу которого уплачивались взносы работодателем. В случае превышения указанной суммы НДФЛ уплачивается по общему правилу.

Также не подлежат налогообложению взносы на софинансирование формирования пенсионных накоплений, направляемые для обеспечения реализации государственной поддержки формирования пенсионных накоплений в соответствии с Законом № 56-ФЗ (пункт 38 статьи 217 НК РФ). Иначе говоря, с сумм, полученных из федерального бюджета на увеличение накопительной пенсии, НДФЛ тоже не перечисляется, причем ограничений в данном случае нет.

Налогообложение НДФЛ по договорам негосударственного пенсионного обеспечения и договорам обязательного пенсионного страхования, заключаемым с негосударственными пенсионными фондами

Главой 23 Налогового кодекса Российской Федерации предусмотрены специальные правила налогообложения налогом на доходы физических лиц доходов по договорам негосударствен-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ного пенсионного обеспечения и договорам обязательного пенсионного страхования, заключаемым с негосударственными пенсионными фондами. Об этих особенностях мы и поговорим в нижеприведенном материале.

Для начала рассмотрим, что представляет собой негосударственный пенсионный фонд, договор негосударственного пенсионного обеспечения и договор об обязательном пенсионном страховании.

Негосударственным пенсионным фондом (далее – фонд) признается организация, исключительной деятельностью которой является негосударственное пенсионное обеспечение, в том числе досрочное негосударственное пенсионное обеспечение, и обязательное пенсионное страхование. Такая деятельность осуществляется фондом на основании лицензии на осуществление деятельности по пенсионному обеспечению и пенсионному страхованию (пункт 1 статьи 2 Федерального закона от 07.05.1998 г. № 75-ФЗ «О негосударственных пенсионных фондах» (далее – Закон № 75-ФЗ)).

Для справки: лицензия на осуществление деятельности по пенсионному обеспечению и пенсионному страхованию предоставляется Банком России без ограничения срока ее действия. Лицензия предоставляется фондам, созданным в результате их учреждения, а также фондам, создаваемым в результате реорганизации (пункты 1 и 2 статьи 7.1 Закона № 75-ФЗ).

Фонд вправе осуществлять деятельность по негосударственному пенсионному обеспечению со дня, следующего за днем принятия решения о предоставлении лицензии, а деятельность по обязательному пенсионному страхованию со дня, следующего за днем внесения фонда в реестр негосударственных пенсионных фондов – участников системы гарантирования прав застрахованных лиц (пункт 2 статьи 2 Закона № 75-ФЗ).

Договором негосударственного пенсионного обеспечения является соглашение между фондом и вкладчиком фонда, в соответствии с которым вкладчик обязуется уплачивать пенсионные

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

взносы в фонд, а фонд обязуется выплачивать участнику (участникам) фонда негосударственную пенсию (статья 3 Закона № 75-ФЗ).

При этом вкладчиком может быть как физическое, так и юридическое лицо, являющееся стороной договора негосударственного пенсионного обеспечения и уплачивающее пенсионные взносы в фонд.

Участником является физическое лицо, которому в соответствии с заключенным между вкладчиком и фондом договором должны производиться или производятся выплаты негосударственной пенсии. Участник может выступать вкладчиком в свою пользу.

Требования к договору негосударственного пенсионного обеспечения установлены в статье 12 Закона № 75-ФЗ.

Договором об обязательном пенсионном страховании является соглашение между фондом и застрахованным лицом в пользу застрахованного лица или его правопреемников, в соответствии с которым фонд обязан при наступлении пенсионных оснований осуществлять назначение и выплату застрахованному лицу накопительной пенсии и (или) срочной пенсионной выплаты или единовременной выплаты либо осуществлять выплаты правопреемникам застрахованного лица.

При этом застрахованным лицом является физическое лицо, заключившее договор об обязательном пенсионном страховании. К правопреемникам застрахованного лица относятся лица, указанные в части 7 статьи 7 Федерального закона от 28.12.2013 г. № 424-ФЗ «О накопительной пенсии».

Требования к договору об обязательном пенсионном страховании установлены в статье 36.3 Закона № 75-ФЗ.

Форма типового договора об обязательном пенсионном страховании между негосударственным пенсионным фондом и застрахованным лицом на сегодняшний день утверждена Приказом Минтруда России от 03.06.2013 г. № 238н.

Форма заявления застрахованного лица о переходе из Пенсионного фонда Российской Федерации в негосударственный пенсионный фонд, осуществляющий деятельность по обязательному пенсионному страхованию и инструкция по заполнению указан-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ного заявления утверждены Постановлением Правления ПФ РФ от 09.09.2016 г. № 850п «Об утверждении форм заявлений и уведомления, инструкций по их заполнению, Порядка доведения до сведения застрахованных лиц указанных форм заявлений, уведомления и инструкций по их заполнению». Заметим, что названным постановлением также, в частности, утверждены:

– форма заявления застрахованного лица о досрочном переходе из Пенсионного фонда Российской Федерации в негосударственный пенсионный фонд, осуществляющий деятельность по обязательному пенсионному страхованию (Приложение 5);

– инструкция по заполнению формы заявления застрахованного лица о досрочном переходе из Пенсионного фонда Российской Федерации в негосударственный пенсионный фонд, осуществляющий деятельность по обязательному пенсионному страхованию (Приложение 6);

– форма заявления застрахованного лица о переходе из одного негосударственного пенсионного фонда в другой негосударственный пенсионный фонд (Приложение 11);

– инструкция по заполнению формы заявления застрахованного лица о переходе из одного негосударственного пенсионного фонда в другой негосударственный пенсионный фонд (Приложение 12);

– форма заявления застрахованного лица о досрочном переходе из одного негосударственного пенсионного фонда в другой негосударственный пенсионный фонд (Приложение 13);

– инструкция по заполнению формы заявления застрахованного лица о досрочном переходе из одного негосударственного пенсионного фонда в другой негосударственный пенсионный фонд (Приложение 14);

– Порядок доведения до сведения застрахованных лиц форм заявлений застрахованных лиц о переходе и заявлений застрахованных лиц о досрочном переходе из ПФ РФ в негосударственный пенсионный фонд, осуществляющий деятельность по обязательному пенсионному страхованию, из негосударственного пенсионного фонда в ПФ РФ, из одного негосударственного пенсионного фонда в другой негосударственный пенсионный фонд, уведомле-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ния застрахованного лица о замене выбранного им страховщика по обязательному пенсионному страхованию (инвестиционного портфеля (управляющей компании), указанного в заявлении застрахованного лица о переходе, а также инструкций по заполнению указанных форм заявлений и уведомления (Приложение 17).

Следует отметить, что субъектами отношений по негосударственному пенсионному обеспечению, обязательному пенсионному страхованию являются фонды, Пенсионный фонд Российской Федерации, специализированные депозитарии, управляющие компании, вкладчики, участники, застрахованные лица и страхователи (статья 3.1 Закона № 75-ФЗ).

Участниками отношений по негосударственному пенсионному обеспечению и обязательному пенсионному страхованию являются брокеры, кредитные организации, а также другие организации, вовлеченные в процесс размещения средств пенсионных резервов и инвестирования средств пенсионных накоплений.

Права и обязанности вкладчиков, участников и застрахованных лиц определяются Законом № 75-ФЗ, другими федеральными законами, иными нормативными правовыми актами Российской Федерации и нормативными актами Банка России, правилами фонда, договором негосударственного пенсионного обеспечения и договором об обязательном пенсионном страховании (пункт 1 статьи 13 Закона № 75-ФЗ).

Права и обязанности страхователей по уплате страховых взносов на финансирование накопительной пенсии определяются Федеральным законом от 15.12.2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» (пункт 7 статьи 13 Закона № 75-ФЗ).

В целях соблюдения требований Закона № 75-ФЗ, защиты прав и интересов участников и застрахованных лиц, иных заинтересованных лиц и государства государственное регулирование деятельности фондов в области негосударственного пенсионного обеспечения и обязательного пенсионного страхования, надзор и контроль за указанной деятельностью осуществляет уполномоченный федеральный орган и Банк России (пункт 1 статьи 34 Закона № 75-ФЗ).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Государство стимулирует более активное участие фондов, граждан и работодателей в добровольном пенсионном обеспечении путем предоставления им льгот по уплате налогов и сборов в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах (статья 36 Закона № 75-ФЗ).

Налог на доходы физических лиц

В статье 213.1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) установлены особенности определения налоговой базы по налогу на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) по договорам негосударственного пенсионного обеспечения и договорам обязательного пенсионного страхования, заключаемым с негосударственными пенсионными фондами.

Согласно пункту 1 указанной статьи при определении налоговой базы по договорам негосударственного пенсионного обеспечения и договорам обязательного пенсионного страхования, заключаемым с негосударственными пенсионными фондами, не учитываются:

- страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, уплачиваемые организациями и иными работодателями в соответствии с Федеральным законом от 15.12.2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации»;
- накопительная пенсия;
- суммы пенсий, выплачиваемых по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным физическими лицами с имеющими соответствующую лицензию российскими негосударственными пенсионными фондами в свою пользу;
- суммы пенсий физическим лицам, выплачиваемых по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным организациями и иными работодателями с имеющими соответствующую лицензию российскими негосударственными пенсионными фондами, пенсионные взносы по которым до 01.01.2005 г. были внесены работодателем в указанные фонды с удержанием и уплатой налога на доходы физических лиц.

Минфин России в Письме от 31.10.2014 г. № 03-04-06/55341 со ссылкой на вышеуказанное положение (абзац 5 пункта 1 ста-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

тьи 213.1 НК РФ) разъяснил, что суммы пенсии, выплачиваемой в соответствии с договором негосударственного пенсионного обеспечения, не учитываются при определении налоговой базы по НДФЛ независимо от того, что указанные пенсии выплачиваются не только за счет поступивших пенсионных взносов, но также за счет начисленного фондом дохода.

Для целей обложения НДФЛ имеет значения, какой вид пенсионного счета негосударственного пенсионного обеспечения (именной или солидарный) используется для аналитического учета в фонде.

Перечень документов, которые могут быть представлены налогоплательщиком негосударственному пенсионному фонду в целях подтверждения уплаты НДФЛ с пенсионных взносов, внесенных работодателем в указанный фонд до 01.01.2005 г. по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, для освобождения от обложения НДФЛ сумм пенсий, выплачиваемых по таким договорам, НК РФ не установлен.

По мнению Минфина России, это могут быть любые документы, прямо или косвенно подтверждающие сумму уплаченного НДФЛ с дохода в виде пенсионных взносов, внесенных работодателем в негосударственный пенсионный фонд по договору негосударственного пенсионного обеспечения.

Подпунктом 1 пункта 1 статьи 231.1 «Особенности возврата налога, удержанного налоговым агентом с отдельных видов доходов» НК РФ предусмотрено, что суммы налога, удержанные налоговым агентом с сумм пенсий физическим лицам, выплачиваемых по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным организациями и иными работодателями с имеющими соответствующую лицензию российскими негосударственными пенсионными фондами, пенсионные взносы по которым до 01.01.2005 г. были внесены работодателем в указанные фонды с удержанием и уплатой НДФЛ, признаются излишне уплаченными и подлежат возврату в соответствии со статьей 231.1 НК РФ.

В силу пункта 2 статьи 231.1 НК РФ указанные суммы НДФЛ подлежат возврату в порядке, аналогичном порядку, установленному статьей 78 НК РФ, с начисленными на них процентами.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Указанными положениями НК РФ не регулируются ситуации, когда суммы пенсий выплачиваются физическим лицам по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным организациями и иными работодателями с имеющими соответствующую лицензию российскими негосударственными пенсионными фондами, пенсионные взносы по которым вносились работодателем в указанные фонды до 01.01.2005 г. с удержанием и уплатой НДФЛ, а также после 01.01.2005 г. без удержания и уплаты НДФЛ, а также по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, пенсионные взносы по которым уплачивались до 2001 года до вступления в силу части 2 НК РФ.

В связи с изложенным суммы пенсий, выплачиваемые по таким договорам, подлежат обложению налогом на доходы физических лиц в соответствии со статьей 213.1 НК РФ.

Аналогичные разъяснения содержатся в Письме Минфина России от 09.12.2015 г. № 03-04-06/71852;

- суммы пенсионных взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным организациями и иными работодателями с имеющими соответствующую лицензию российскими негосударственными пенсионными фондами;
- суммы пенсионных взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным физическими лицами с имеющими соответствующую лицензию российскими негосударственными пенсионными фондами в пользу других лиц.

При определении налоговой базы по НДФЛ учитываются (пункт 2 статьи 213.1 НК РФ):

- суммы пенсий физическим лицам, выплачиваемых по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным организациями и иными работодателями с имеющими соответствующую лицензию российскими негосударственными пенсионными фондами, за исключением сумм, указанных в абзаце 5 пункта 1 статьи 213.1 НК РФ.

Как разъясняет Минфин России в Письмах от 13.12.2017 г. № 03-04-06/83421, от 23.01.2015 г. № 03-04-05/1738, доходы в виде сумм пенсий, получаемых по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключаемым организациями и

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

иными работодателями с имеющими соответствующую лицензию российскими негосударственными пенсионными фондами, носят характер экономической выгоды для физических лиц, так как пенсионные взносы по таким договорам, дающим право на получение указанных пенсий, уплачивают за них работодатели.

В связи с изложенным, в статье 213.1 НК РФ предусмотрены положения, в соответствии с которыми указанные пенсии подлежат обложению налогом на доходы физических лиц;

- суммы пенсий, выплачиваемых по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным физическими лицами с имеющими соответствующую лицензию российскими негосударственными пенсионными фондами в пользу других лиц.

В Письме Минфина России от 20.05.2015 г. № 03-04-05/28898 поясняется, что суммы пенсий, выплачиваемых физическим лицам по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным с имеющими соответствующую лицензию российскими негосударственными пенсионными фондами физическими лицами в пользу других лиц, то есть когда пенсионные взносы по таким договорам вносят не сами физические лица за свой счет, а за них такие взносы уплачивают иные физические лица, учитываются при определении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц в соответствии с пунктом 2 статьи 213.1 НК РФ;

- денежные (выкупные) суммы за вычетом сумм платежей (взносов), внесенных физическим лицом в свою пользу, которые подлежат выплате в соответствии с пенсионными правилами и условиями договоров негосударственного пенсионного обеспечения, заключенных с имеющими соответствующую лицензию российскими негосударственными пенсионными фондами, в случае досрочного расторжения указанных договоров, а также в случае изменения условий указанных договоров в отношении срока их действия. Исключением могут быть случаи их досрочного расторжения по причинам, не зависящим от воли сторон, или перевода выкупной суммы в другой негосударственный пенсионный фонд.

В соответствии со статьей 3 Закона № 75-ФЗ выкупная сумма – это денежные средства, выплачиваемые фондом вкладчику, участнику или их правопреемникам либо переводимые в другой

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

фонд при прекращении договора негосударственного пенсионного обеспечения. То есть выкупная сумма – это сумма денежных средств, фактически выплачиваемых фондом при прекращении договора негосударственного пенсионного обеспечения. С учетом вышеизложенного, налоговая база определяется в соответствии с пунктом 1 статьи 213.1 НК РФ как разница между фактически полученной физическим лицом при прекращении договора негосударственного пенсионного обеспечения выкупной суммой и суммой платежей (взносов), внесенных физическим лицом в свою пользу. Аналогичное мнение высказано в Письме Минфина России от 12.10.2012 г. № 03-04-06/4-301.

Обратите внимание, что указанные выше суммы подлежат налогообложению у источника выплат.

Согласно абзацу 6 пункта 2 статьи 213.1 НК РФ внесенные физическим лицом по договору негосударственного пенсионного обеспечения суммы платежей (взносов), в отношении которых физическому лицу был предоставлен социальный налоговый вычет, указанный в подпункте 4 пункта 1 статьи 219 НК РФ, подлежат налогообложению при выплате денежной (выкупной) суммы. Исключением являются случаи досрочного расторжения указанного договора по причинам, не зависящим от воли сторон, или перевода денежной (выкупной) суммы в другой негосударственный пенсионный фонд.

Напомним, что согласно подпункту 4 пункта 1 статьи 219 НК РФ социальный налоговый вычет предоставляется в сумме уплаченных налогоплательщиком в налоговом периоде пенсионных взносов по договору (договорам) негосударственного пенсионного обеспечения, заключенному (заключенным) налогоплательщиком с негосударственным пенсионным фондом в свою пользу и (или) в пользу членов семьи и (или) близких родственников в соответствии с Семейным кодексом Российской Федерации (супругов, родителей и детей, в том числе усыновителей и усыновленных, дедушки, бабушки и внуков, полнородных и неполнородных (имеющих общих отца или мать) братьев и сестер), детей-инвалидов, находящихся под опекой (попечительством). Указанный вычет предоставляется в размере фактически произ-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

веденных расходов с учетом ограничения, установленного пунктом 2 статьи 219 НК РФ (в совокупности не более 120 000 руб. за налоговый период) при представлении налогоплательщиком документов, подтверждающих его фактические расходы по негосударственному пенсионному обеспечению.

При выплате физическому лицу денежных (выкупных) сумм негосударственный пенсионный фонд обязан удержать сумму налога, исчисленную с суммы дохода, равной сумме платежей (взносов), уплаченных физическим лицом по этому договору, за каждый календарный год, в котором налогоплательщик имел право на получение социального налогового вычета.

Если налогоплательщик предоставил справку, выданную налоговым органом по месту жительства налогоплательщика, подтверждающую неполучение им социального налогового вычета либо подтверждающую факт получения налогоплательщиком суммы социального налогового вычета, то негосударственный пенсионный фонд соответственно не удерживает либо исчисляет сумму налога, подлежащую удержанию. Аналогичные разъяснения приведены в Письмах Минфина России от 11.11.2013 г. № 03-04-06/48064, от 23.12.2008 г. № 03-04-06-01/385, в Письме ФНС России от 13.08.2009 г. № 3-5-02/1252@, а также в Письме УФНС России по городу Москве от 31.12.2008 г. № 18-14/4/000039@.

Форма справки о подтверждении неполучения налогоплательщиком социального налогового вычета либо подтверждении факта получения налогоплательщиком суммы предоставленного социального налогового вычета, предусмотренного подпунктом 4 пункта 1 статьи 219 НК РФ, утверждена Приказом ФНС России от 13.07.2016 г. № ММВ-7-11/403@.

Рекомендации по порядку выдачи справок налоговыми органами содержатся в Письме ФНС России от 19.05.2008 г. № ШС-6-3/368@.

Так, для получения справки физическое лицо подает в налоговую инспекцию по месту своего жительства заявление с приложением соответствующих документов (смотри раздел 2

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Рекомендаций по порядку выдачи налоговыми органами налогоплательщикам справок).

Рекомендуемая форма заявления о выдаче справки приведена в Письме ФНС России от 10.11.2016 г. № БС-4-11/21262@ «О рекомендуемой форме заявления о выдаче справки». Рекомендуемый формат представления в электронной форме заявления о выдаче справки приведен в Приложении № 2 к Приказу ФНС России от 10.11.2016 г. № ММВ-7-6/609@.

Социальный налоговый вычет по НДФЛ на негосударственное пенсионное обеспечение, добровольное пенсионное страхование и добровольное страхование жизни, с системой предоставления

Главой 23 «Налог на доходы физических лиц» Налогового кодекса Российской Федерации предусмотрены налоговые вычеты, позволяющие налогоплательщику уменьшить размер налоговой базы по НДФЛ и, соответственно, снизить сумму налога. В данной главе рассмотрим один из видов вычета – социальный налоговый вычет на негосударственное пенсионное обеспечение, добровольное пенсионное страхование и добровольное страхование жизни.

Итак, при определении размера налоговой базы по налогу на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) налогоплательщик согласно подпункту 4 пункта 1 статьи 219 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) имеет право на получение социального налогового вычета по расходам на негосударственное пенсионное обеспечение, добровольное пенсионное страхование и добровольное страхование жизни.

Воспользоваться данным вычетом налогоплательщик может в трех случаях:

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

● если он платит пенсионные взносы по договору (договорам) негосударственного пенсионного обеспечения, заключенному (заключенным) с негосударственным пенсионным фондом.

Обратите внимание, Минфин России в Письме от 22.03.2013 г. № 03-04-05/5-272 разъясняет, что если договор негосударственного пенсионного обеспечения заключен между негосударственным пенсионным фондом и организацией-работодателем, и при этом организация производит удержание пенсионных взносов из заработной платы работника, то данный работник имеет право на получение социального налогового вычета, предусмотренного подпунктом 4 пункта 1 статьи 219 НК РФ, так как именно он несет расходы по указанному договору.

Имейте в виду, что налогоплательщик может получить вычет в сумме взносов, уплаченных по договору негосударственного пенсионного обеспечения, в случае их уплаты в свою пользу и (или) в пользу членов семьи и (или) близких родственников в соответствии с Семейным кодексом Российской Федерации (супругов, родителей и детей, в том числе усыновителей и усыновленных, дедушки, бабушки и внуков, полнородных и неполнородных (имеющих общих отца или мать) братьев и сестер), детей-инвалидов, находящихся под опекой (попечительством);

● если он платит страховые взносы по договору (договорам) добровольного пенсионного страхования, заключенному (заключенным) со страховой организацией;

Заметим, что заключить такие договоры и платить по ним взносы налогоплательщик может не только в свою пользу, но и в пользу супруга (в том числе в пользу вдовы, вдовца), родителей (в том числе усыновителей), детей-инвалидов (в том числе усыновленных, находящихся под опекой (попечительством));

● если он платит страховые взносы по договору (договорам) добровольного страхования жизни, заключенному (заключенным) со страховой организацией на срок не менее пяти лет.

Налогоплательщик может получить вычет в сумме взносов, уплаченных по такому договору, за себя, супруга (в том числе вдовы, вдовца), родителей (в том числе усыновителей), детей (в том числе усыновленных, находящихся под опекой (попечительством)).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Напомним, что право на вычет в сумме страховых взносов по договору (договорам) добровольного страхования жизни предоставлено налогоплательщикам с 01.01.2015 г. (Письмо Минфина России от 27.02.2015 г. № 03-04-06/10145).

Предоставляется социальный налоговый вычет на негосударственное пенсионное обеспечение, добровольное пенсионное страхование и добровольное страхование жизни в размере фактически произведенных расходов, но не более 120 000 руб.

Обратите внимание, что указанное ограничение является общим для вычетов, перечисленных в подпунктах 2 – 6 пункта 1 статьи 219 НК РФ (за исключением вычетов в размере расходов на обучение детей налогоплательщика, указанных в подпункте 2 пункта 1 статьи 219 НК РФ, и расходов на дорогостоящее лечение, указанных в подпункте 3 пункта 1 статьи 219 НК РФ). Иными словами, максимальный предел в 120 000 руб. ограничивает общую совокупную сумму этих видов вычетов.

Имейте в виду, что если в течение одного налогового периода налогоплательщиком осуществлены разные расходы, предусмотренные подпунктами 2 – 6 пункта 1 статьи 219 НК РФ (например, расходы на обучение, на медицинские услуги, расходы по договору (договорам) негосударственного пенсионного обеспечения), и на эти расходы распространяется ограничение – 120 000 руб., то налогоплательщик вправе самостоятельно выбрать, какие виды расходов и в каких суммах он будет учитывать в пределах максимальной величины социального налогового вычета, на что указывает абзац 7 пункта 2 статьи 219 НК РФ.

Социальный налоговый вычет на негосударственное пенсионное обеспечение, добровольное пенсионное страхование и добровольное страхование жизни может быть предоставлен как налоговым органом, так и работодателем по желанию налогоплательщика (пункт 2 статьи 219 НК РФ).

Налоговым органом вычет предоставляется по окончании года, в котором произведены расходы по негосударственному пенсионному обеспечению и (или) по добровольному пенсионному страхованию и (или) добровольному страхованию жизни. Для этого налогоплательщик должен подать в налоговый орган

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

налоговую декларацию. Форма налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ), порядок ее заполнения, а также формат представления налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц в электронной форме утверждены Приказом ФНС России от 24.12.2014 г. № ММВ-7-11/671@.

Кроме декларации в налоговую инспекцию нужно представить документы, подтверждающие фактические расходы налогоплательщика по негосударственному пенсионному обеспечению и (или) добровольному пенсионному страхованию и (или) добровольному страхованию жизни (абзац 2 подпункта 4 пункта 1 статьи 219 НК РФ).

Работодателем вычет предоставляется до окончания года в случае обращения к нему налогоплательщиком (статья 216 НК РФ, пункт 2 статьи 219 НК РФ).

При этом если налогоплательщик обращается за вычетом по расходам на негосударственное пенсионное обеспечение и (или) добровольное пенсионное страхование, то работодатель может предоставить такой вычет при условии, что:

– расходы налогоплательщика документально подтверждены в соответствии с подпунктом 4 пункта 1 статьи 219 НК РФ;

– взносы по договору (договорам) негосударственного пенсионного обеспечения, по договору (договорам) добровольного пенсионного страхования удерживались из выплат в пользу налогоплательщика и перечислялись в соответствующие фонды и (или) страховые организации работодателем.

Если же налогоплательщик обращается с письменным заявлением к работодателю за вычетом по расходам на уплату страховых взносов по договору (договорам) добровольного страхования жизни, то указанный вычет предоставляется работодателем при условии предоставления налогоплательщиком уведомления о подтверждении права на получение социальных налоговых вычетов, выданное ему налоговым органом. На сегодняшний день рекомендуемая форма указанного уведомления приведена в Письме ФНС России от 16.01.2017 г. № БС-4-11/500@ «О направлении рекомендуемых форм» (Приложение № 2). Налоговый орган выдает

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

уведомление в срок, не превышающий 30 календарных дней со дня подачи налогоплательщиком в инспекцию:

– письменного заявления. Рекомендуемая форма указанного заявления приведена в Письме ФНС России от 16.01.2017 г. № БС-4-11/500@ «О направлении рекомендуемых форм» (Приложение № 1);

– документов, подтверждающих право на получение вычета по расходам на уплату страховых взносов по договору (договорам) добровольного страхования жизни.

Как уже было сказано, для получения вычета, требуется представить, в том числе документы, подтверждающие фактические расходы налогоплательщика. Такими документами являются:

– платежные документы, подтверждающие уплату страховых взносов;

– договор негосударственного пенсионного обеспечения и (или) договор добровольного пенсионного страхования и (или) договор добровольного страхования жизни;

– копия лицензии негосударственного пенсионного фонда, заверенная подписью руководителя и печатью (если реквизиты лицензии содержатся в договоре, то копия не представляется (Письмо ФНС России от 05.05.2008 г. № ШС-6-3/331@)) и (или) копия лицензии страховой организации, заверенная печатью и подписью ее руководителя (если реквизитов лицензии нет в договоре);

– копии, подтверждающие факт родства налогоплательщика с лицом, если соответствующий договор заключен в пользу третьего лица (свидетельство о браке; свидетельство о рождении (усыновлении); свидетельство о рождении (усыновлении) ребенка; документ (постановление, удостоверение) органов опеки и попечительства о назначении опеки или попечительства на ребенка, иные документы);

– выписка из именного пенсионного счета налогоплательщика, в которой указаны: фамилия, имя и отчество налогоплательщика; номер и дата заключения договора по негосударственному пенсионному обеспечению или добровольному пенсионному страхованию; реквизиты организации, с которой этот договор заключен; сумма взносов, уплаченных по соответствующему договору в тече-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ние налогового периода (Письма Минфина России от 06.08.2010 г. № 03-04-06/7-168, от 02.10.2008 г. № 03-04-07-01/182).

Отметим, что при предоставлении социального вычета у работодателя – налогового агента может возникнуть вопрос: надо ли ему требовать, чтобы сотрудник каждый месяц представлял такую выписку? Анализируя Письмо Минфина России от 31.01.2012 г. № 03-04-06/7-18 можно сделать вывод, что делать это не нужно. Для получения вычета налогоплательщику достаточно представить договор с негосударственным пенсионным фондом или со страховой организацией (Письмо Минфина России от 18.05.2012 г. № 03-04-06/7-140).

По мнению автора, для определения конкретного перечня нужных документов для предоставления социального налогового вычета, необходимо обратиться в налоговый орган.

Обратите внимание, что вычет по расходам на уплату страховых взносов по договору (договорам) добровольного страхования жизни работодателем должен предоставляться начиная с месяца, в котором налогоплательщик обратился к нему за его получением.

Если после обращения налогоплательщика в установленном порядке к работодателю за получением указанного вычета работодатель удержал налог без учета этого вычета, то сумма излишне удержанного после получения письменного заявления налогоплательщика налога подлежит возврату налогоплательщику в порядке, установленном статьей 231 НК РФ.

Если в течение налогового периода вычет по расходам на уплату страховых взносов по договору (договорам) добровольного страхования жизни предоставлен налогоплательщику в меньшем размере, чем предусмотрено статьей 219 НК РФ, налогоплательщик имеет право на его получение по окончании налогового периода при предоставлении налоговой декларации в налоговый орган.

Обратите внимание!

Срок сдачи документов в налоговую инспекцию для получения вычета определяется сроком подачи декларации. Если в декларации будут заявлены только вычеты (например, стандартные, социальные), то ее вместе с другими документами можно подать

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

в любой момент по окончании года, в котором были уплачены страховые взносы. Если же в декларации будут заявлены не только вычеты, но и доходы, которые физическое лицо должно задекларировать само (например, от продажи личного имущества), то документы на социальный налоговый вычет нужно подать в срок, установленный для сдачи декларации по полученным доходам, то есть, не позднее 30 апреля следующего года. Такие разъяснения содержатся в Информации ФНС России от 23.03.2015 г. «О декларационной кампании 2015 г.».

Следует отметить, что договоры негосударственного пенсионного обеспечения, договоры добровольного пенсионного страхования, договоры добровольного страхования жизни могут быть расторгнуты. При досрочном расторжении указанных договоров, а также в случае изменения срока действия договоров негосударственного пенсионного обеспечения (за исключением случаев расторжения договоров по причинам, не зависящим от воли сторон, или перевода денежной (выкупной) суммы в другой негосударственный пенсионный фонд), в налоговую базу по НДФЛ физического лица включаются уплаченные им суммы взносов, по которым ему был предоставлен социальный вычет (подпункты 2, 4 пункта 1 статьи 213, пункт 2 статьи 213.1 НК РФ).

Иными словами, если налогоплательщик использовал социальный налоговый вычет, то сумма НДФЛ, приходящаяся на этот вычет и возмещенная ему, подлежит восстановлению и уплате в бюджет. Соответствующую сумму НДФЛ налоговые агенты (негосударственный пенсионный фонд или страховая организация) обязаны удержать с взносов, которые налогоплательщик им уплатил по договору за каждый календарный год, в котором он имел право на получение социального вычета (абзац 5 подпункта 2, абзац 4 подпункта 4 пункта 1 статьи 213, абзац 7 пункта 2 статьи 213.1 НК РФ).

Налогоплательщик может предоставить страховой организации (пенсионному фонду) справку, выданную налоговым органом по месту жительства налогоплательщика, подтверждающую неполучение им социального налогового вычета либо подтверж-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

дающую факт получения им суммы предоставленного социального налогового вычета. В зависимости от содержания справки страховая организация (пенсионный фонд) либо не удерживает НДФЛ, либо исчисляет сумму НДФЛ, подлежащую удержанию (абзац 6 подпункта 2, абзац 5 подпункта 4 пункта 1 статьи 213, абзац 8 пункта 2 статьи 213.1 НК РФ). Аналогичные разъяснения дает финансовое ведомство в Письме от 23.12.2008 г. № 03-04-06-01/385. Солидарны с ним и налоговые органы – Письма ФНС России от 13.08.2009 г. № 3-5-02/1252@, УФНС России по городу Москве от 31.12.2008 г. № 18-14/4/000039@.

Обратите внимание!

Форма такой справки утверждена Приказом ФНС России от 13.07.2016 г. № ММВ-7-11/403@ «Об утверждении формы справки о подтверждении неполучения налогоплательщиком социального налогового вычета либо подтверждении факта получения налогоплательщиком суммы предоставленного социального налогового вычета, предусмотренного подпунктом 4 пункта 1 статьи 219 Налогового кодекса Российской Федерации».

Рекомендации по порядку выдачи налоговыми органами налогоплательщикам справок содержатся в Письме ФНС России от 19.05.2008 г. № ШС-6-3/368@ «О направлении Рекомендаций по порядку выдачи Справок о получении (неполучении) социального налогового вычета» (далее – Рекомендации). Для получения справки налогоплательщик подает в свой налоговый орган заявление с приложением соответствующих документов (смотри пункт 2.1 Рекомендаций, Письмо ФНС России от 26.11.2008 г. № 3-5-04/728@, Письмо УФНС России по городу Москве от 31.12.2008 г. № 18-14/4/000039@). Рекомендуемая форма заявления о выдаче справки приведена в Письме ФНС России от 10.11.2016 г. № БС-4-11/21262@ «О рекомендуемой форме заявления о выдаче справки». Рекомендуемый формат представления в электронной форме заявления о выдаче справки утвержден Приказом ФНС России от 10.11.2016 г. № ММВ-7-6/609@.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Социальный налоговый вычет по НДФЛ на дополнительные страховые взносы на накопительную пенсию

Если налогоплательщик заботится о величине своей накопительной пенсии, то есть участвует в ее увеличении, то он вправе воспользоваться социальным налоговым вычетом.

В главе рассмотрим порядок предоставления социального налогового вычета на дополнительные страховые взносы на накопительную пенсию.

Сначала уточним, что признается дополнительным страховым взносом на накопительную пенсию и рассмотрим порядок уплаты этого взноса.

Дополнительным страховым взносом на накопительную пенсию признается индивидуально возмездный платеж, уплачиваемый за счет собственных средств застрахованным лицом, исчисляемый, удерживаемый и перечисляемый работодателем либо уплачиваемый застрахованным лицом самостоятельно на условиях и в порядке, которые установлены Федеральным законом от 30.04.2008 г. № 56-ФЗ «О дополнительных страховых взносах на накопительную пенсию и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений» (далее – Закон № 56-ФЗ) (пункт 3 статьи 2 Закона № 56-ФЗ).

Застрахованным лицом, в свою очередь, является лицо, добровольно вступившее в правоотношения по обязательному пенсионному страхованию в соответствии с Федеральным законом от 15.12.2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» (пункт 1 статьи 2 Закона № 56-ФЗ).

Правоотношения по обязательному пенсионному страхованию в целях уплаты дополнительных страховых взносов на накопительную пенсию возникают на основании поданного лицом заявления о добровольном вступлении в правоотношения по обязательному пенсионному страхованию в целях уплаты дополнительных страховых взносов на накопительную пенсию (пункт 1 статьи 3 Закона № 56-ФЗ).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Указанное заявление может подаваться в территориальный орган Пенсионного фонда Российской Федерации (далее – территориальный орган ПФ РФ) лично гражданином по месту его жительства, через своего работодателя либо через многофункциональный центр предоставления государственных и муниципальных услуг.

Заявление также может быть подано иным способом, в том числе в форме электронного документа, порядок оформления которого определяется Правительством Российской Федерации и который подается с использованием информационно-телекоммуникационных сетей, доступ к которым не ограничен определенным кругом лиц, включая единый портал государственных и муниципальных услуг, при этом установление личности и проверка подлинности подписи гражданина осуществляются в порядке, определенном подпунктами 1 – 4 пункта 4 статьи 32 Федерального закона от 24.07.2002 г. № 111-ФЗ «Об инвестировании средств для финансирования накопительной пенсии в Российской Федерации» (далее – Закон № 111-ФЗ) (пункт 1 статьи 4 Закона № 56-ФЗ).

Обратите внимание!

В заявлении должны быть указаны:

– страховой номер индивидуального лицевого счета гражданина;

– фамилия, имя, отчество гражданина;

– место жительства гражданина.

В настоящее время форма заявления и инструкция по его заполнению утверждены Постановлением Правления ПФ РФ от 28.07.2008 г. № 225п «Об утверждении формы заявления о добровольном вступлении в правоотношения по обязательному пенсионному страхованию в целях уплаты дополнительных страховых взносов на накопительную пенсию, Инструкции по его заполнению, а также формата представления в территориальный орган Пенсионного фонда Российской Федерации заявления о добровольном вступлении в правоотношения по обязательному пенсионному страхованию в целях уплаты дополнительных страховых

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

взносов на накопительную пенсию в электронном виде (формат данных)».

Территориальный орган ПФ РФ, получивший заявление, не позднее 10 рабочих дней со дня его получения направляет гражданину уведомление о получении заявления, результатах его рассмотрения и дате вступления в правоотношения по обязательному пенсионному страхованию в целях уплаты дополнительных страховых взносов на накопительную пенсию. В случае подачи гражданином заявления в форме электронного документа указанное уведомление направляется гражданину в форме электронного документа с использованием информационно-телекоммуникационных сетей, доступ к которым не ограничен определенным кругом лиц, включая единый портал государственных и муниципальных услуг (пункт 5 статьи 4 Закона № 56-ФЗ). Отметим, что на сегодняшний день рекомендуемая форма уведомления утверждена Распоряжением Правления ПФ РФ от 26.06.2008 г. № 122р «О рекомендуемой форме уведомления о получении заявления, результате его рассмотрения и дате вступления в правоотношения по обязательному пенсионному страхованию в целях уплаты дополнительных страховых взносов на накопительную часть трудовой пенсии».

Обратите внимание, гражданин, на которого не открыт индивидуальный лицевой счет в соответствии с Федеральным законом от 01.04.1996 г. № 27-ФЗ «Об индивидуальном (персонифицированном) учете в системе обязательного пенсионного страхования» (далее – Закон № 27-ФЗ), одновременно с подачей заявления представляет сведения, необходимые при начальной регистрации в соответствии с Законом № 27-ФЗ, лично либо иным способом, в том числе в форме электронного документа, порядок оформления которого определяется ПФ РФ и который подается с использованием информационно-телекоммуникационных сетей, доступ к которым не ограничен определенным кругом лиц, включая единый портал государственных и муниципальных услуг, и регистрируется в качестве застрахованного лица в соответствии с Законом № 56-ФЗ (пункт 6 статьи 4 Закона № 56-ФЗ).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Если в заявлении отсутствуют необходимые данные и (или) не представлены необходимые сведения, территориальный орган ПФ РФ дает подавшему заявление гражданину соответствующие разъяснения.

Согласно пунктам 1, 2 статьи 5 Закона № 56-ФЗ размер уплачиваемого дополнительного страхового взноса на накопительную пенсию определяется застрахованным лицом самостоятельно и может быть изменен им на основании заявления.

Если уплата дополнительного страхового взноса на накопительную пенсию осуществляется застрахованным лицом самостоятельно, то перечисления денежных средств в бюджет ПФ РФ производится через кредитную организацию. Копии платежных документов за истекший квартал с отметками кредитной организации об исполнении застрахованное лицо должно представить в территориальный орган ПФ РФ не позднее 20 дней со дня окончания квартала (статья 6 Закона № 56-ФЗ).

Если застрахованное лицо желает уплачивать дополнительные страховые взносы на накопительную пенсию путем их перечисления через работодателя, то это лицо указывает в подаваемом работодателю заявлении размер ежемесячно уплачиваемого дополнительного страхового взноса определенный в твердой сумме или в процентах от базы для начисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (пункт 2 статьи 5 Закона № 56-ФЗ). Работодатель, получивший заявление об уплате дополнительных страховых взносов на накопительную пенсию либо об изменении размера уплачиваемого дополнительного страхового взноса на накопительную пенсию, осуществляет исчисление, удержание и перечисление дополнительных страховых взносов начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем получения работодателем соответствующего заявления. Прекращение либо возобновление уплаты дополнительных страховых взносов на накопительную пенсию также осуществляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем подачи соответствующего заявления, что установлено пунктом 2 статьи 7 Закона № 56-ФЗ.

На основании статьи 8 Закона № 56-ФЗ работодатель вправе принять решение об уплате им взносов в пользу застрахованных

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

лиц, уплачивающих дополнительные страховые взносы на накопительную пенсию. Указанное решение оформляется отдельным приказом или путем включения соответствующих положений в коллективный либо трудовой договор. В случае прекращения трудовых правоотношений и (или) правоотношений по соответствующим гражданско-правовым договорам с застрахованным лицом уплата взносов работодателя в пользу данного застрахованного лица прекращается со дня прекращения указанных правоотношений. Размер взносов работодателя рассчитывается (определяется) им ежемесячно в отношении каждого застрахованного лица, в пользу которого уплачиваются эти взносы. Взносы работодателя включаются в состав пенсионных накоплений застрахованных лиц, в пользу которых уплачены такие взносы.

Дополнительные страховые взносы на накопительную пенсию и взносы работодателя перечисляются работодателем в бюджет ПФ РФ в порядке и сроки, которые установлены Федеральным законом от 15.12.2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» в отношении уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (статья 9 Закона № 56-ФЗ).

Указанные взносы зачисляются на отдельный счет, открытый территориальному органу Федерального казначейства в подразделении Центрального банка Российской Федерации для учета операций со средствами бюджета ПФ РФ.

Перечисление дополнительных страховых взносов на накопительную пенсию и взносов работодателя осуществляется работодателем отдельными платежами и оформляется отдельными платежными поручениями.

Одновременно с перечислением дополнительных страховых взносов на накопительную пенсию работодатель формирует реестры застрахованных лиц. Указанные реестры формируются отдельно в отношении сумм дополнительных страховых взносов на накопительную пенсию и в отношении сумм взносов работодателя. В реестре должны содержаться следующие сведения:

– общая сумма перечисляемых средств, включающая в себя сумму всех перечисляемых дополнительных страховых взносов

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

на накопительную пенсию (сумму всех уплачиваемых взносов работодателя);

– номер платежного поручения и дата его исполнения;

– страховой номер индивидуального лицевого счета каждого застрахованного лица;

– фамилия, имя и отчество каждого застрахованного лица;

– сумма перечисляемых дополнительных страховых взносов на накопительную пенсию каждого застрахованного лица (сумма взносов работодателя, уплачиваемых в пользу каждого застрахованного лица);

– период уплаты.

Сведения об общей сумме перечисляемых средств, включающей в себя сумму всех перечисляемых дополнительных страховых взносов на накопительную пенсию (сумму всех уплачиваемых взносов работодателя) подлежат заверению кредитной организацией, через которую осуществлялось перечисление дополнительных страховых взносов на накопительную пенсию.

Реестры застрахованных лиц представляются работодателем в территориальный орган ПФ РФ непосредственно либо через многофункциональный центр не позднее 20 дней со дня окончания квартала, в течение которого перечислялись дополнительные страховые взносы на накопительную пенсию и уплачивались взносы работодателя (в случае их уплаты). Форма реестра застрахованных лиц и порядок его представления утверждены Постановлением Правления ПФ РФ от 09.06.2016 г. № 482п «Об утверждении формы «Реестр застрахованных лиц, за которых перечислены дополнительные страховые взносы на накопительную пенсию и уплачены взносы работодателя», Порядка представления реестра застрахованных лиц, за которых перечислены дополнительные страховые взносы на накопительную пенсию и уплачены взносы работодателя, а также Формата представления реестра застрахованных лиц, за которых перечислены дополнительные страховые взносы на накопительную пенсию и уплачены взносы работодателя, в электронной форме (формат данных)» (далее – Постановление № 482п).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Работодатели, среднесписочная численность работников которых за предшествующий календарный год превышает 25 человек, а также вновь созданные (в том числе путем реорганизации) организации, численность работников которых превышает указанное выше количество, представляют реестры застрахованных лиц в территориальный орган ПФ РФ либо через многофункциональный центр в форме электронного документа, подписанного усиленной квалифицированной электронной подписью в соответствии с Федеральным законом от 06.04.2011 г. № 63-ФЗ «Об электронной подписи». В таком же порядке реестры застрахованных лиц могут представляться в территориальный орган ПФ РФ либо через многофункциональный центр работодателями, среднесписочная численность работников которых за предшествующий календарный год составляет 25 человек и менее.

Формат представления реестра в электронной форме утвержден Постановлением № 482п.

Поступающие в ПФ РФ суммы дополнительных страховых взносов на накопительную пенсию и взносов работодателя до их отражения в специальной части индивидуального лицевого счета застрахованного лица инвестируются в порядке, установленном для инвестирования страховых взносов на финансирование накопительной пенсии в соответствии с Законом № 111-ФЗ (статья 10 Закона № 56-ФЗ).

Дополнительные страховые взносы на накопительную пенсию, взносы работодателя, а также доход от их инвестирования отражаются ПФ РФ в специальной части индивидуального лицевого счета застрахованного лица и передаются управляющим компаниям и негосударственным пенсионным фондам по основаниям и в порядке, которые установлены Законом № 111-ФЗ и Федеральным законом от 07.05.1998 г. № 75-ФЗ «О негосударственных пенсионных фондах» (далее – Закон № 75-ФЗ). Срок, в течение которого указанные средства должны быть отражены в специальной части индивидуального лицевого счета застрахованного лица и переданы управляющим компаниям и негосударственным пенсионным фондам, не может превышать три месяца со дня получения территориальным органом ПФ РФ реестров застрахованных лиц за истекший

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

квартал либо в случае самостоятельной уплаты застрахованным лицом дополнительных страховых взносов на накопительную пенсию копий платежных документов за истекший квартал.

Застрахованные лица вправе выбрать инвестиционный портфель (управляющую компанию) либо перевести средства пенсионных накоплений в негосударственный пенсионный фонд в порядке, определенном Законом № 111-ФЗ и Законом № 75-ФЗ (статья 11 Закона № 56-ФЗ).

Заявления лиц о выборе инвестиционного портфеля (управляющей компании) либо о переводе средств пенсионных накоплений в негосударственный пенсионный фонд ПФ РФ рассматривает и осуществляет перевод соответствующих средств в срок, который не может превышать три месяца со дня получения соответствующего заявления.

На основании статьи 12 Закона № 56-ФЗ право на получение государственной поддержки формирования пенсионных накоплений в порядке, установленном названным законом, имеют застрахованные лица, подавшие заявление о добровольном вступлении в правоотношения по обязательному пенсионному страхованию в целях уплаты дополнительных страховых взносов на накопительную пенсию в период с 01.10.2008 г. по 31.12.2014 г. и начавшие уплату указанных взносов в период по 31.01.2015 г.

При этом застрахованные лица, вступившие в правоотношения по обязательному пенсионному страхованию в целях уплаты дополнительных страховых взносов на накопительную пенсию после дня вступления в силу Федерального закона от 04.11.2014 г. № 345-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений» и отдельные законодательные акты Российской Федерации», имеют право на получение государственной поддержки формирования пенсионных накоплений в случае, если на день подачи заявления о добровольном вступлении в правоотношения по обязательному пенсионному страхованию в целях уплаты дополнительных страховых взносов на накопительную

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

пенсию они не являются получателями ни одного из видов пенсии в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Государственная поддержка формирования пенсионных накоплений осуществляется в течение 10 лет начиная с года, следующего за годом уплаты застрахованными лицами дополнительных страховых взносов на накопительную пенсию.

Право на получение государственной поддержки предоставляется в текущем календарном году застрахованным лицам, уплатившим в предыдущем календарном году дополнительные страховые взносы на накопительную пенсию в сумме не менее 2 000 руб.

Размер взноса на софинансирование формирования пенсионных накоплений застрахованных лиц определяется исходя из суммы дополнительных страховых взносов на накопительную пенсию, уплаченной застрахованным лицом за истекший календарный год, но не может составлять более 12 000 руб. в год (статья 13 Закона № 56-ФЗ).

Взносы на софинансирование формирования пенсионных накоплений включаются в состав пенсионных накоплений застрахованных лиц.

Средства федерального бюджета, направленные на софинансирование формирования пенсионных накоплений и поступившие в бюджет ПФ РФ, передаются управляющим компаниям и негосударственным пенсионным фондам не позднее 15 мая года получения средств для софинансирования формирования пенсионных накоплений, на что указано в статье 15 Закона № 56-ФЗ.

Выплаты за счет средств пенсионных накоплений правопреемникам умерших застрахованных лиц, вступивших в правоотношения по обязательному пенсионному страхованию в целях уплаты дополнительных страховых взносов на накопительную пенсию, осуществляются в порядке, установленном для выплат за счет средств пенсионных накоплений Федеральным законом от 28.12.2013 г. № 424-ФЗ «О накопительной пенсии», Законом № 75-ФЗ и Законом № 111-ФЗ (статья 16 Закона № 56-ФЗ).

После того, как уплачены суммы дополнительных страховых взносов на накопительную пенсию, налогоплательщику предоставляется социальный налоговый вычет.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Обратите внимание!

При применении социального вычета необходимо учитывать, что средства, которые направляют на накопительную пенсию работодатель налогоплательщика и государство (в виде софинансирования), не учитываются.

Согласно абзацу 1 подпункта 5 пункта 1 статьи 219 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) вычет предоставляется в сумме дополнительных взносов, которые уплатил сам налогоплательщик в налоговом периоде.

Вычет предоставляется налогоплательщику в размере фактически произведенных расходов, но не более 120 000 руб.

Для справки: указанная максимальная сумма является общей для социальных вычетов, предусмотренных подпунктами 2 – 6 пункта 1 статьи 219 НК РФ (за исключением вычетов в размере расходов на образование детей и расходов на дорогостоящее лечение). Поэтому если налогоплательщик использует несколько видов социальных вычетов, то их общий размер за налоговый период не может превышать 120 000 руб.

Вычет может быть предоставлен налогоплательщику как налоговым органом, так и работодателем (абзацы 1, 6 пункта 2 статьи 219 НК РФ).

Налоговым органом вычет предоставляется по окончании года, в котором произведены расходы на уплату дополнительных страховых взносов. Для этого налогоплательщиком подается в налоговый орган налоговая декларация. Отметим, что форма налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ), порядок ее заполнения, а также формат представления налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц в электронной форме утверждены Приказом ФНС России от 24.12.2014 г. № ММВ-7-11/671@.

Кроме декларации в налоговую инспекцию нужно представить документы, подтверждающие фактические расходы на уплату дополнительных страховых взносов.

К таким документам относятся:

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– платежные документы, подтверждающие уплату дополнительных страховых взносов через кредитную организацию (статья 6 Закона № 56-ФЗ, Письма УФНС России по городу Москве от 23.12.2010 г. № 20-14/4/135380@, от 31.05.2010 г. № 20-14/4/056762@);

– справка налогового агента о суммах дополнительных страховых взносов, которые налоговый агент удержал и перечислил по поручению налогоплательщика. Форма такой справки утверждена Приказом ФНС России от 02.12.2008 г. № ММ-3-3/634@ «О форме справки»;

– справка по форме 2-НДФЛ (Письма УФНС России по городу Москве от 23.12.2010 г. № 20-14/4/135380@, от 31.05.2010 г. № 20-14/4/056762@).

Также можно порекомендовать налогоплательщикам при подаче налоговой декларации вместе с подтверждающими документами прикладывать сопроводительное письмо с указанием перечня таких документов.

Работодателем налогоплательщику вычет предоставляется до окончания года, если сотрудник обратится к нему с такой просьбой (статья 216 НК РФ, абзац 6 пункта 2 статьи 219 НК РФ). Вычет в этом случае предоставляется только по суммам, которые работодатель удержал из выплат работнику и перечислил в ПФ РФ, что следует из абзаца 6 пункта 2 статьи 219 НК РФ, статей 3, 4 Закона № 56-ФЗ, Письма Минфина России от 01.07.2013 г. № 03-04-06/25031, а также Письма ФНС России от 14.10.2016 г. № БС-3-11/4768@.

Обратите внимание!

Если социальный налоговый вычет использован в текущем году налогоплательщиком не полностью, то его остаток не переносится на следующий календарный год (Письмо ФНС России от 16.08.2012 г. № ЕД-4-3/13603@).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Освобождение от НДФЛ имущества находящегося в собственности более трех или пяти лет

На практике у налогоплательщиков иногда возникают вопросы о том, в каких случаях при продаже имущества у них возникает обязанность по уплате НДФЛ, при каких условиях такой доход не подлежит налогообложению, а также следует ли налогоплательщику подавать налоговую декларацию по доходам от продажи имущества со сроком владения более трех лет. Ответы на эти и другие вопросы вы узнаете, прочитав нижеприведенный материал.

Прежде всего, отметим, что под имуществом в Налоговом кодексе Российской Федерации (далее – НК РФ) понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации (далее – ГК РФ) (пункт 2 статьи 38 НК РФ).

К объектам гражданских прав в силу статьи 128 ГК РФ относятся, в частности, вещи, включая наличные деньги и документарные ценные бумаги, иное имущество.

При этом к недвижимым вещам (недвижимое имущество, недвижимость) относятся земельные участки, участки недр и все, что прочно связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе здания, сооружения, объекты незавершенного строительства (статья 130 ГК РФ).

К недвижимым вещам также относятся подлежащие государственной регистрации воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания. Законом к недвижимым вещам может быть отнесено и иное имущество.

К недвижимым вещам относятся жилые и нежилые помещения, а также предназначенные для размещения транспортных средств части зданий или сооружений (машино-места), если гра-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ницы таких помещений, частей зданий или сооружений описаны в установленном законодательством о государственном кадастровом учете порядке.

Для целей главы 23 «Налог на доходы физических лиц» НК РФ доходы от реализации недвижимого имущества, находящегося в Российской Федерации, относятся к доходам от источников в Российской Федерации (подпункт 5 пункта 1 статьи 208 НК РФ).

Объектом обложения налогом на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) для налогоплательщиков – физических лиц, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, признается доход, полученный ими, в том числе от источников в Российской Федерации (пункт 1 статьи 209 НК РФ).

При определении налоговой базы по НДФЛ учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со статьей 212 НК РФ (пункт 1 статьи 210 НК РФ).

Между тем, налогоплательщик вправе, руководствуясь положениями пункта 3 статьи 210 НК РФ, уменьшить размер налоговой базы на налоговые вычеты, в частности на имущественный налоговый вычет при продаже имущества, а также доли (долей) в нем (подпункт 1 пункта 1 статьи 220 НК РФ).

Кроме того, налогоплательщик при наличии оснований, указанных в пункте 17.1 статьи 217 НК РФ, имеет право на освобождение от уплаты НДФЛ.

Обратите внимание!

В зависимости от того, в какое время (до или после 01.01.2016 г.) было приобретено в собственность недвижимое имущество, действует разный порядок применения налогового вычета, предусмотренного подпунктом 1 пункта 1 статьи 220 НК РФ, а также освобождения от уплаты НДФЛ в соответствии с пунктом 17.1 статьи 217 НК РФ. На это указывает пункт 3 статьи 4 Федерального закона от 29.11.2014 г. № 382-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Россий-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ской Федерации» и подтверждает Минфин России в Письмах от 21.01.2016 г. № 03-04-05/2050, от 18.04.2016 г. № 03-04-05/22245.

Сначала рассмотрим предоставление имущественного налогового вычета, а также освобождение от уплаты НДФЛ при приобретении в собственность объекта недвижимого имущества до 01.01.2016 г., учитывая при этом нормы НК РФ, действующие до указанной даты.

Так, согласно подпункту 1 пункта 2 статьи 220 НК РФ имущественный налоговый вычет при продаже имущества, а также доли (долей) в нем предоставляется в размере доходов, полученных налогоплательщиком в налоговом периоде:

– от продажи жилых домов, квартир, комнат, включая приватизированные жилые помещения, дач, садовых домиков или земельных участков или доли (долей) в указанном имуществе, находившихся в собственности налогоплательщика менее трех лет, не превышающем в целом 1 000 000 руб.,

– от продажи иного имущества (за исключением ценных бумаг), находившегося в собственности налогоплательщика менее трех лет, не превышающем в целом 250 000 руб.

Таким образом, при продаже в 2018 г., к примеру, жилого дома, находящегося в собственности менее трех лет, налогоплательщик имеет право на получение имущественного налогового вычета в размере дохода, полученного в налоговом периоде от его продажи, но не превышающем в целом 1 000 000 руб.

В случае продажи нежилого помещения или нежилого здания, находящегося в собственности менее трех лет, налогоплательщик имеет право на получение вычета в размере, не превышающем 250 000 руб. На это же указано в Письме ФНС России от 14.01.2014 г. № БС-4-11/231 «Об имущественном налоговом вычете» (вместе с Письмом Минфина России от 23.12.2013 г. № 03-04-07/56593), а также в Письме Минфина России от 09.10.2014 г. № 03-04-06/50796.

На основании подпункта 17.1 статьи 217 НК РФ освобождаются от налогообложения НДФЛ доходы, получаемые физически-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ми лицами, являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации, за соответствующий налоговый период:

– от продажи жилых домов, квартир, комнат, включая приватизированные жилые помещения, дач, садовых домиков или земельных участков и долей в указанном имуществе, находившихся в собственности налогоплательщика три года и более;

– при продаже иного имущества, находившегося в собственности налогоплательщика три года и более.

Положения подпункта 17.1 статьи 217 НК РФ не распространяются на доходы, получаемые физическими лицами от продажи ценных бумаг, а также на доходы от продажи имущества, непосредственно используемого индивидуальными предпринимателями в предпринимательской деятельности.

Таким образом, если физическое лицо продает, к примеру, нежилое помещение, которое находилось у него в собственности более трех лет, то доходы, полученные от продажи указанного имущества, не подлежат налогообложению налогом на доходы физических лиц, при условии, что данное имущество не было использовано им в предпринимательской деятельности. Аналогичный вывод содержится в Письме УФНС России по городу Москве от 04.12.2014 г. № 20-14/122090@.

Если же физическое лицо продает нежилое помещение, которое непосредственно использовалось в предпринимательской деятельности, то доходы, полученные от продажи такого помещения, подлежат обложению НДФЛ в общеустановленном порядке (Письмо Минфина России от 30.04.2015 г. № 03-04-05/25298).

Как видно из вышеприведенных норм НК РФ, одним из основных критериев для решения вопроса о налогообложении НДФЛ доходов от продажи имущества является срок нахождения его в собственности. Поэтому далее рассмотрим, как следует исчислять этот срок.

Для приобретенного по договору имущества срок нахождения этого имущества в собственности физического лица исчисляется с даты регистрации перехода права собственности на объект недвижимости, которая подтверждается по выбору правообладателя свидетельством о регистрации права или выпиской из Единого

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

государственного реестра прав на недвижимое имущество и сделок с ним (далее – ЕГРП) (статьи 131, 223 ГК РФ, пункт 1 статьи 14 Закона от 21.07.1997 г. № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» (далее – Закон № 122-ФЗ)).

Для вновь созданного имущества срок нахождения этого имущества в собственности физического лица исчисляется с даты государственной регистрации права собственности на объект недвижимости, которая подтверждается по выбору правообладателя свидетельством о регистрации права или выпиской из ЕГРП (статьи 131, 219 ГК РФ, пункт 1 статьи 14 Закона № 122-ФЗ).

Обратите внимание, что дата подписания акта приема-передачи или дата приобретения строящегося недвижимого имущества для определения срока нахождения его в собственности значения не имеет. На это указывают Письма Минфина России от 14.02.2013 г. № 03-04-05/9-103, от 15.11.2012 г. № 03-04-05/9-1315, от 20.07.2012 г. № 03-04-05/7-893, от 18.05.2012 г. № 03-04-05/9-651. Заметим, что из данного правила есть исключение. Период нахождения в собственности жилья, приобретенного участником жилищно-строительного кооператива, определяется с момента уплаты им паевого взноса в полном объеме при условии передачи налогоплательщику имущества по акту приема-передачи. На это указывают пункт 4 статьи 218 ГК РФ, Письма Минфина России от 14.11.2016 г. № 03-04-05/66684, от 04.07.2012 г. № 03-04-05/7-837, УФНС России по городу Москве от 22.03.2011 г. № 20-14/4/026727.

На практике может возникнуть ситуация, в которой у физического лица – собственника имущества определенная доля его может находиться в собственности больше или меньше времени, чем другая (другие) доля (части) имущества, а имущество реализуется целиком с указанием в договоре полной стоимости.

В Письме от 13.01.2015 г. № 03-04-05/69528 Минфин России рассмотрел аналогичную ситуацию и разъяснил следующее: изменение состава собственников, в том числе переход имущества к одному из участников общей долевой собственности, не влечет для этого лица прекращения права собственности на указанное иму-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

щество. При этом изменение состава собственников имущества предусматривает государственную регистрацию такого изменения.

В связи с этим моментом возникновения права собственности у участника общей долевой собственности на недвижимое имущество (квартиру) является не дата повторного получения свидетельства о праве собственности на имущество в связи с изменением состава собственников квартиры и размера их долей, а момент первоначальной государственной регистрации права собственности на данную квартиру.

Учитывая изложенное, на основании пункта 17.1 статьи 217 НК РФ, если квартира находилась в собственности налогоплательщика (независимо от изменения состава собственников и размеров их долей в праве собственности на дом) более трех лет, то доходы от продажи квартиры не будут подлежать обложению налогом на доходы физических лиц.

Аналогичные разъяснения на этот счет были даны в Письмах Минфина России от 02.04.2015 г. № 03-04-05/18246, от 15.08.2014 г. № 03-04-05/40976, от 24.07.2013 г. № 03-04-05/29162, от 10.04.2013 г. № 03-04-05/7-368, от 31.07.2012 г. № 03-04-05/7-904.

Относительно подачи налоговой декларации при продаже имущества, находящегося в собственности более трех лет, ФНС России в Письме от 06.04.2012 г. № ЕД-3-3/1166@ разъяснила, что физическое лицо вправе не подавать налоговую декларацию по доходам от продажи, к примеру, квартиры со сроком владения ею более трех лет, если иных доходов, подлежащих декларированию, не имеется. Такие же разъяснения содержатся в Информации ФНС России от 23.03.2015 г. «О декларационной кампании 2015 г.».

Теперь, что касается предоставления имущественного налогового вычета, а также освобождения от уплаты НДФЛ при приобретении в собственность объекта недвижимого имущества после 01.01.2016 г.

Согласно подпункту 1 пункта 2 статьи 220 НК РФ имущественный налоговый вычет при продаже имущества, а также доли (долей) в нем, представляется в размере доходов, полученных налогоплательщиком в налоговом периоде:

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– от продажи жилых домов, квартир, комнат, включая приватизированные жилые помещения, дач, садовых домиков или земельных участков или доли (долей) в указанном имуществе, находившихся в собственности налогоплательщика менее минимального предельного срока владения объектом недвижимого имущества, установленного в соответствии со статьей 217.1 НК РФ, не превышающем в целом 1 000 000 руб.;

– от продажи иного недвижимого имущества, находившегося в собственности налогоплательщика менее минимального предельного срока владения объектом недвижимого имущества, установленного в соответствии со статьей 217.1 НК РФ, не превышающем в целом 250 000 руб.;

– от продажи иного имущества (за исключением ценных бумаг), находившегося в собственности налогоплательщика менее трех лет, не превышающем в целом 250 000 руб.

В силу пункта 17.1 статьи 217 НК РФ освобождаются от налогообложения доходы, получаемые физическими лицами, являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации, за соответствующий налоговый период:

– от продажи объектов недвижимого имущества, а также долей в указанном имуществе с учетом особенностей, установленных статьей 217.1 НК РФ;

– от продажи иного имущества, находившегося в собственности налогоплательщика три года и более.

Заметим, что положения данного пункта не распространяются на доходы, получаемые физическими лицами от реализации ценных бумаг, а также на доходы, получаемые физическими лицами от продажи имущества, непосредственно используемого в предпринимательской деятельности.

Как видим, при продаже недвижимого имущества и имущественный налоговый вычет, и освобождение от налогообложения соответствующего дохода предоставляются с учетом особенностей, установленных статьей 217.1 НК РФ. Поэтому рассмотрим указанную статью более подробно.

Согласно пункту 2 статьи 217.1 НК РФ по общему правилу доходы, получаемые налогоплательщиком от продажи объекта

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

недвижимого имущества, освобождаются от налогообложения при условии, что такой объект находился в собственности налогоплательщика в течение минимального предельного срока владения объектом недвижимого имущества и более.

При этом минимальный предельный срок владения объектом недвижимого имущества составляет пять лет, за исключением объектов, указанных в пункте 3 статьи 217.1 НК РФ, для которых данный срок составляет 3 года. Обратите внимание, что в пункте 3 статьи 217.1 НК РФ речь идет об объектах недвижимого имущества, в отношении которых соблюдается хотя бы одно из следующих условий:

– право собственности на объект недвижимого имущества получено налогоплательщиком в порядке наследования или по договору дарения от физического лица, признаваемого членом семьи и (или) близким родственником этого налогоплательщика в соответствии с Семейным кодексом Российской Федерации;

– право собственности на объект недвижимого имущества получено налогоплательщиком в результате приватизации;

– право собственности на объект недвижимого имущества получено налогоплательщиком – плательщиком ренты в результате передачи имущества по договору пожизненного содержания с иждивением.

Учитывая изложенное, если налогоплательщиком в 2018 г. получена, к примеру, квартира в порядке дарения от физического лица, признаваемого членом семьи, и она будет находиться в его собственности более трех лет, то доходы от ее продажи будут освобождаться от обложения налогом на доходы физических лиц в соответствии с пунктом 17.1 статьи 217 НК РФ. Аналогичный вывод содержится в Письме Минфина России от 16.03.2016 г. № 03-04-05/14405.

Обратите внимание!

По общему правилу срок нахождения объекта недвижимости в собственности определяется с даты государственной регистрации права собственности на него, указанной в выписке из Единого государственного реестра недвижимости (пункт 1 статьи 131, статья

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

223 ГК РФ, часть 1 статьи 28 Федерального закона от 13.07.2015 г. № 218-ФЗ «О государственной регистрации недвижимости»).

Особое правило определения срока владения имуществом установлено НК РФ для случаев продажи с 01.08.2017 г. жилого помещения или доли (долей) в нем налогоплательщиками, участвующими в реализации программы реновации жилищного фонда в городе Москве в соответствии с Законом Российской Федерации от 15.04.1993 г. № 4802-1 «О статусе столицы Российской Федерации» (далее – программа реновации жилищного фонда в городе Москве). Так, в рассматриваемом случае при исчислении минимального предельного срока владения продаваемыми жилым помещением или долей (долями) в нем, в срок нахождения в собственности налогоплательщика этого жилого помещения или доли (долей) в него включается срок нахождения в собственности такого налогоплательщика освобожденного жилого помещения или доли (долей) в нем.

При исчислении минимального предельного срока владения жилым помещением или долей (долями) в нем, предоставленными налогоплательщику в собственность в связи с реализацией программы реновации жилищного фонда в городе Москве, применяются положения пункта 3 статьи 217.1 НК РФ в случае, если право собственности на освобожденные при реализации указанной программы жилое помещение или долю (доли) в нем было получено при соблюдении хотя бы одного из предусмотренных названным пунктом условий.

Такой порядок установлен абзацами 2 и 3 пункта 2 статьи 217.1 НК РФ, введенными Федеральным законом от 27.11.2017 г. № 352-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «О внесении изменений в Закон Российской Федерации «О статусе столицы Российской Федерации» и отдельные законодательные акты Российской Федерации в части установления особенностей регулирования отдельных правоотношений в целях реновации жилищного фонда в субъекте Российской Федерации – городе федерального значения Москве».

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

В случае продажи налогоплательщиком объекта недвижимого имущества, срок владения которым на дату реализации не достиг минимального предельного срока, с полученного им дохода уплачивается НДФЛ. Чтобы определить размер дохода от продажи объекта недвижимого имущества, учитываемый в целях исчисления НДФЛ, следует сравнить две величины: сумму полученного продавцом дохода и кадастровую стоимость этого объекта по состоянию на 1 января года, в котором осуществлена государственная регистрация перехода права собственности на продаваемый объект, умноженную на понижающий коэффициент 0,7. Если доход, полученный от продажи недвижимости, будет меньше, чем произведение кадастровой стоимости этого объекта и коэффициента 0,7, то налог исчисляется из произведения кадастровой стоимости этого объекта и коэффициента 0,7 (пункт 5 статьи 217.1 НК РФ).

Заметим, что данное правило применяется, если кадастровая стоимость по состоянию на 1 января года, в котором осуществлена государственная регистрация перехода права собственности на указанный объект определена. В случае же ее неопределения на указанную дату, положения пункта 5 статьи 217.1 НК РФ не применяются.

Обратите внимание!

Учитывая то, что определение налоговой базы в целях исчисления налога на доходы физических лиц в отношении доходов, полученных при продаже имущества, является обязанностью налогоплательщика, для уточнения размера кадастровой стоимости, к примеру, квартиры по состоянию на 01.01.2017 г., Минфин России рекомендует обратиться в Федеральную службу государственной регистрации, кадастра и картографии, на что указывает его Письмо от 30.11.2017 г. № 03-04-05/79613.

Имейте в виду, что субъектам Российской Федерации пунктом 6 статьи 217.1 НК РФ предоставлено право уменьшить:

– минимальный предельный срок владения объектом недвижимого имущества, указанный в пункте 4 названной статьи (5 лет);

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– размер понижающего коэффициента, указанного в пункте 5 статьи 217.1 НК РФ (0,7).

При этом субъекты Российской Федерации вправе снизить своим законом указанные величины вплоть до нуля для всех или отдельных категорий налогоплательщиков и (или) объектов недвижимого имущества.

Приобретение произведений искусства у физических лиц

В процессе своей деятельности учреждения культуры могут приобретать произведения искусства у физических лиц.

О том, какие договоры оформляются при осуществлении таких сделок, а также какие налоги следует исчислять и удерживать учреждению культуры, мы расскажем в этой главе.

При приобретении произведений искусства у его автора учреждение культуры приобретает права на его использование.

Согласно статье 1259 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) объектами авторских прав являются произведения науки, литературы и искусства независимо от достоинств и назначения произведения, а также от способа его выражения.

Статьей 1255 ГК РФ установлено, что автору произведения принадлежат следующие права:

1) исключительное право на произведение;

2) право авторства;

3) право автора на имя;

4) право на неприкосновенность произведения;

5) право на обнародование произведения.

При приобретении произведений искусств между заказчиком (учреждением культуры) и исполнителем (автором) заключается договор авторского заказа. По договору авторского заказа одна сторона (автор) обязуется по заказу другой стороны (заказчика) создать обусловленное договором произведение науки, литературы

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

или искусства на материальном носителе или в иной форме (пункт 1 статьи 1288 ГК РФ). Материальный носитель произведения передается заказчику в собственность, если соглашением сторон не предусмотрена его передача заказчику во временное пользование.

Договор авторского заказа является возмездным, если соглашением сторон не предусмотрено иное.

Договором авторского заказа может быть предусмотрено отчуждение заказчику исключительного права на произведение, которое должно быть создано автором, или предоставление заказчику права использования этого произведения в установленных договором пределах (пункт 2 статьи 1288 ГК РФ).

В случае, когда договор авторского заказа предусматривает отчуждение заказчику исключительного права на произведение, которое должно быть создано автором, к такому договору соответственно применяются правила ГК РФ о договоре об отчуждении исключительного права, если из существа договора не вытекает иное (пункт 3 статьи 1288 ГК РФ).

Если договор авторского заказа заключен с условием о предоставлении заказчику права использования произведения в установленных договором пределах, к такому договору соответственно применяются положения, предусмотренные статьей 1286 ГК РФ (пункт 4 статьи 1288 ГК РФ).

Как было сказано выше, договор авторского заказа является возмездным, если соглашением сторон не предусмотрено иное. Следовательно, по общему правилу в договоре должен быть указан размер вознаграждения или порядок его определения. Из ГК РФ вытекает, что в договоре может быть предусмотрена выплата вознаграждения в форме фиксированных разовых или периодических платежей, процентных отчислений от дохода (выручки) либо в иной форме.

Рассмотрим, как отражаются в учете учреждения культуры операции по выплате вознаграждения автору.

Налог на прибыль организаций

Объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком, на

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

что указывает пункт 1 статьи 247 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ).

Прибылью для российских организаций, не являющихся участниками консолидированной группы налогоплательщиков, признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ.

Налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 НК РФ) (пункт 1 статьи 252 НК РФ).

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми 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.

Статья 264 НК РФ устанавливает перечень прочих расходов, связанных с производством и реализацией.

В соответствии с подпунктом 37 пункта 1 статьи 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и (или) реализацией, в частности, относятся расходы налогоплательщика в виде периодических (текущих) платежей за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности и правами на средства индивидуализации.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Таким образом, расходы по выплате вознаграждения, выплачиваемого автору произведения, в виде периодических (текущих) платежей за пользование правами на это произведение включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией на основании подпункта 37 пункта 1 статьи 264 НК РФ при соблюдении требований, установленных статьи 252 НК РФ.

В состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, включаются и расходы по выплате вознаграждения, выплачиваемого автору произведения, в виде разового платежа за пользование правами на это произведение, но только на основании подпункта 49 пункта 1 статьи 264 НК РФ при соблюдении требований, установленных статьей 252 НК РФ.

Приобретение произведения по договору авторского заказа, которым предусмотрено отчуждение заказчику исключительного права на произведение, должно учитываться учреждением культуры в составе нематериальных активов, но только если это произведение искусства соответствует критериям, установленным пунктом 3 статьи 257 НК РФ.

Налог на доходы физических лиц

Вознаграждение, выплачиваемое автору произведения, является его доходом и облагается налогом на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) в порядке, установленном главой 23 «Налог на доходы физических лиц» НК РФ (подпункт 3 пункта 1 статьи 208 НК РФ).

Согласно статье 224 НК РФ НДФЛ исчисляется по налоговой ставке 13%, установленной для физических лиц – резидентов Российской Федерации и 30% – для нерезидентов. При этом налоговыми резидентами Российской Федерации по общему правилу признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев (пункт 2 статьи 207 НК РФ).

В соответствии с пунктом 3 статьи 210 НК РФ автор – резидент Российской Федерации имеет право на стандартные налоговые вычеты, установленные статьей 218 НК РФ, а также на профессиональный налоговый вычет, установленный пунктом 3 статьи

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

221 НК РФ, в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов.

Если автор не может подтвердить свои расходы документально, то они принимаются к вычету по нормативу затрат в процентах к сумме начисленного дохода (абзац 2 пункта 3 статьи 221 НК РФ, Письма Минфина России от 23.07.2010 г. № 03-04-05/3-411, от 01.07.2010 г. № 03-04-05/10-369, от 02.12.2009 г. № 03-04-05-01/847, Постановление ФАС Дальневосточного округа от 05.06.2008 г. по делу № Ф03-А73/08-2/1797).

Абзацем 2 пункта 3 статьи 221 НК РФ предусмотрены следующие нормативы:

	Нормативы затрат (в процентах к сумме начисленного дохода)
Создание литературных произведений, в том числе для театра, кино, эстрады и цирка	20
Создание художественно-графических произведений, фоторабот для печати, произведений архитектуры и дизайна	30
Создание произведений скульптуры, монументально – декоративной живописи, декоративно-прикладного и оформительского искусства, станковой живописи, театрально– и кинодекорационного искусства и графики, выполненных в различной технике	40
Создание аудиовизуальных произведений (видео-, теле- и кинофильмов)	30
Создание музыкальных произведений: музыкально-сценических произведений (опер, балетов, музыкальных комедий), симфонических, хоровых, камерных произведений, произведений для духового оркестра, оригинальной музыки для кино-, теле- и видеофильмов и театральных постановок	40
других музыкальных произведений, в том числе подготовленных к опубликованию	25
Исполнение произведений литературы и искусства	20
Создание научных трудов и разработок	20
Изобретения, полезные модели и создание промышленных образцов (к сумме дохода, полученного за первые два года использования)	30

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Организации, от которых и в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить в бюджет сумму НДФЛ.

Таким образом, учреждения культуры как налоговые агенты обязаны исчислять и удерживать из сумм вознаграждения, выплачиваемого автору произведения, НДФЛ.

Порядок исчисления, удержания и перечисления НДФЛ налоговыми агентами установлен статьей 226 НК РФ.

Согласно пункту 3 статьи 226 НК РФ исчисление сумм НДФЛ производится налоговым агентом на дату фактического получения дохода, определяемую в соответствии со статьей 223 НК РФ. В силу подпункта 1 пункта 1 статьи 223 НК РФ при выплате налогоплательщику дохода в денежной форме днем фактического получения дохода признается день его выплаты, в том числе перечисления на счета налогоплательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц.

НДФЛ рассчитывается налоговым агентом нарастающим итогом с начала налогового периода применительно ко всем доходам (за исключением доходов от долевого участия в организации, а также доходов, в отношении которых исчисление сумм налога производится в соответствии со статьей 214.7 НК РФ), в отношении которых применяется налоговая ставка 13%, с зачетом удержанной в предыдущие месяцы текущего налогового периода суммы налога.

Сумма НДФЛ применительно к доходам, в отношении которых применяются иные налоговые ставки, а также к доходам от долевого участия в организации исчисляется налоговым агентом отдельно по каждой сумме указанного дохода, начисленного налогоплательщику.

Исчисление суммы НДФЛ производится без учета доходов, полученных налогоплательщиком от других налоговых агентов, и удержанных другими налоговыми агентами сумм налога.

Налоговый агент обязан удержать начисленную сумму налога непосредственно из дохода налогоплательщика при его фактической выплате (пункт 4 статьи 226 НК РФ).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Налоговый агент обязан перечислить сумму исчисленного и удержанного налога не позднее дня, следующего за днем выплаты налогоплательщику дохода (пункт 6 статьи 226 НК РФ).

Страховые взносы

В соответствии с пунктом 1 статьи 420 НК РФ объектом обложения страховыми взносами для плательщиков страховых взносов – организаций признаются выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц, подлежащих обязательному социальному страхованию в соответствии с федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования (за исключением вознаграждений, выплачиваемых лицам, указанным в подпункте 2 пункта 1 статьи 419 НК РФ), в частности:

– по договорам авторского заказа в пользу авторов произведений;

– по договорам об отчуждении исключительного права на результаты интеллектуальной деятельности, указанные в подпунктах 1 – 12 пункта 1 статьи 1225 ГК РФ, издательским лицензионным договорам, лицензионным договорам о предоставлении права использования результатов интеллектуальной деятельности, указанных в подпунктах 1 – 12 пункта 1 статьи 1225 ГК РФ, в том числе вознаграждения, начисляемые организациями по управлению правами на коллективной основе в пользу авторов произведений по договорам, заключенным с пользователями.

При этом базой для исчисления страховых взносов по вышеуказанным договорам является сумма доходов, полученных по этим договорам, уменьшенная на сумму фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, связанных с извлечением таких доходов (пункт 8 статьи 421 НК РФ). Если эти расходы не могут быть подтверждены документально, то они принимаются к вычету в следующих размерах (в процентах суммы начисленного дохода) (пункт 9 статьи 421 НК РФ):

– на создание литературных произведений, в том числе для театра, кино, эстрады и цирка, – 20%;

– на создание художественно-графических произведений, фоторабот для печати, произведений архитектуры и дизайна – 30%;

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– на создание произведений скульптуры, монументально-декоративной живописи, декоративно-прикладного и оформительского искусства, станковой живописи, театрально– и кинодекорационного искусства и графики, выполненных в различной технике, – 40%;

– на создание аудиовизуальных произведений (видео-, теле– и кинофильмов), фонограмм, сообщений в эфир или по кабелю радио– или телепередач – 30%;

– на создание музыкально-сценических произведений (опер, балетов, музыкальных комедий), симфонических, хоровых, камерных произведений, произведений для духового оркестра, оригинальной музыки для кино-, теле-, видеофильмов и театральных постановок – 40%;

– на создание других музыкальных произведений, в том числе произведений, подготовленных к опубликованию, – 25%;

– на исполнение произведений литературы и искусства – 20%;

– на создание научных трудов и разработок, программ для ЭВМ, баз данных – 20%;

– на открытия, селекционные достижения, изобретения, создание полезных моделей, промышленных образцов, секретов производства (ноу-хау), топологий интегральных микросхем (процент суммы дохода, полученного за первые два года использования) – 30%.

Необходимо отметить, что при определении базы для исчисления страховых взносов расходы, подтвержденные документально, не могут учитываться одновременно с расходами в пределах установленного норматива, то есть они учитываются либо в суммах, подтвержденных первичными документами, либо определенных по нормативу (пункт 10 статьи 421 НК РФ).

Обратите внимание!

В части страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, любые вознаграждения, выплачиваемые физическим лицам по договорам гражданско-правового характера, в

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

том числе по договору авторского заказа, договору об отчуждении исключительного права на результаты интеллектуальной деятельности, указанные в подпунктах 1 – 12 пункта 1 статьи 1225 ГК РФ, издательскому лицензионному договору, лицензионному договору о предоставлении права использования результатов интеллектуальной деятельности, указанных в подпунктах 1 – 12 пункта 1 статьи 1225 ГК РФ, не включаются в базу для исчисления страховых взносов (подпункт 2 пункта 3 статьи 422 НК РФ). Иначе говоря, не подлежат обложению страховыми взносами данные вознаграждения, но только в части страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством.

Таким образом, с вознаграждения, выплачиваемого физическому лицу, учреждения культуры исчисляют и уплачивают суммы страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и на обязательное медицинское страхование.

Следует отметить, что физическое лицо может на праве собственности владеть произведением искусства, которое учреждение культуры может приобрести. В данном случае между физическим лицом (продавцом) и учреждением культуры (покупателем) заключается договор купли–продажи, согласно которому одна сторона (продавец) обязуется передать вещь (товар) в собственность другой стороне (покупателю), а покупатель обязуется принять этот товар и уплатить за него определенную денежную сумму (цену) (пункт 1 статьи 454 ГК РФ).

Физические лица при получении дохода от продажи имущества, принадлежащего этим лицам на праве собственности, и имущественных прав, за исключением случаев, предусмотренных пунктом 17.1 статьи 217 НК РФ, когда такие доходы не подлежат налогообложению, самостоятельно исчисляют и уплачивают НДФЛ (подпункт 2 пункта 1, пункт 2 статьи 228 НК РФ).

Таким образом, если учреждение культуры приобретает у физического лица произведение искусства по договору купли-продажи, то в данной ситуации это физическое лицо должно самостоятельно исчислить и уплатить НДФЛ с полученного дохода.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Получение дохода в натуральной форме

Как следует из налогового законодательства, обложению налогом на доходы физических лиц подлежат доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах. О налогообложении доходов, полученных в натуральной форме, мы расскажем в этой статье.

Прежде напомним, что налогоплательщиками налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации (статья 207 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ)).

Доходом налогоплательщика НДФЛ является экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главой 23 «Налог на доходы физических лиц» НК РФ (статья 41 НК РФ).

При определении налоговой базы по НДФЛ учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со статьей 212 НК РФ (пункт 1 статьи 210 НК РФ).

Порядок определения налоговой базы при получении дохода в натуральной форме установлен статьей 211 НК РФ.

В соответствии с пунктом 1 названной статьи при получении налогоплательщиком дохода от организаций и индивидуальных предпринимателей в натуральной форме в виде товаров (работ, услуг), иного имущества, налоговая база определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг) иного имущества, исчисленная исходя из их цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмо-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

тренному статьей 105.3 НК РФ, то есть исходя из уровня рыночных цен (Письмо Минфина России от 29.08.2014 г. № 03-04-06/43375).

При этом в стоимость таких товаров (работ, услуг) включается соответствующая сумма налога на добавленную стоимость, акцизов и исключается частичная оплата налогоплательщиком стоимости полученных им товаров, выполненных для него работ, оказанных ему услуг.

В силу пункта 2 статьи 211 НК РФ к доходам, полученным налогоплательщиком в натуральной форме, в частности, относятся:

- оплата (полностью или частично) за него организациями или индивидуальными предпринимателями товаров (работ, услуг) или имущественных прав, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в интересах налогоплательщика (подпункт 1 пункта 2).

Обратите внимание!

Из указанной нормы следует, что выплаты в натуральной форме, полученные физическим лицом, являются его доходом только в том случае, если они произведены в его пользу и в его интересах. При этом если подобные выплаты получены членами семьи физического лица, находящимися на его иждивении (например, несовершеннолетними детьми), они также считаются произведенными в интересах самого налогоплательщика. На это указывает ФНС России в Письме от 24.01.2007 г. № ГИ-8-04/41@, а также УФНС России по г. Москве в Письме от 01.09.2015 г. № 13-11/089330@.

Согласно разъяснениям контролирующих органов к доходам, полученным налогоплательщиком в натуральной форме, на основании подпункта 1 пункта 2 статьи 211 НК РФ, относятся:

- оплата организацией за своих сотрудников стоимости проживания (Письма Минфина России от 23.01.2018 г. № 03-04-06/3201, от 03.10.2017 г. № 03-04-06/64421, от 29.12.2016 г. № 03-04-05/79264, от 17.07.2015 г. № 03-08-05/41253, от 19.05.2015 г. № 03-03-06/28809, от 13.08.2014 г. № 03-04-06/40543).

Здесь хотелось бы обратить ваше внимание на пункт 3 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации, утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 21.10.2015 г., где сказано, что 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, а не целью преимущественного удовлетворения личных нужд гражданина.

Из этого следует, что при решении вопроса о возникновении дохода на основании пункта 2 статьи 211 НК РФ необходимо учитывать направленность затрат по оплате за гражданина соответствующих товаров (работ, услуг) или имущественных прав на удовлетворение личных потребностей физического лица, либо на достижение целей, преследуемых плательщиком, например, работодателем, для обеспечения необходимых условий труда, повышения эффективности выполнения трудовой функции и тому подобное.

К примеру, наем жилья для работников не приводит к образованию дохода у работников, если:

– договоры аренды жилых помещений заключались по инициативе работодателя и в связи с необходимостью привлечения к труду в филиале иногородних работников, имеющих особый опыт и квалификацию;

– работники в отсутствие такой необходимости самостоятельно не изменили бы место жительства (пребывания).

При этом предоставленные работникам квартиры могут обеспечивать комфортное проживание, соответствовать статусу работников, но не относиться к категории элитного жилья с элементами роскоши.

Аренда «роскошных» квартир свидетельствует о том, что при выборе помещений организация преследовала цель удовлетворения индивидуальных потребностей граждан-работников, а значит – у гражданина возникает доход;

● оплата организацией за физических лиц, являющихся исполнителями по гражданско-правовым договорам, стоимости проезда и проживания в месте выполнения работ (оказания услуг) (Письма Минфина России от 02.02.2018 г. № 03-04-06/6138,

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

от 25.10.2017 г. № 03-04-06/69945, от 16.06.2016 г. № 03-04-05/35131, от 23.01.2015 г. № 03-04-05/1733);

- оплата банком страховых взносов по договору, заключенному между физическим лицом и страховой организацией, если такая оплата не предусмотрена ипотечным кредитным договором (Письмо Минфина России от 15.01.2015 г. № 03-04-06/306);
- оплата за физических лиц, участвующих в различных мероприятиях, проводимых организацией, стоимости проезда к месту проведения мероприятий и проживания в месте их проведения (Письмо Минфина России от 24.12.2014 г. № 03-04-06/66786);
- оплата организацией, деятельность в которой осуществляется вахтовым методом, стоимости проезда работников от места жительства до места работы и обратно при условии того, что работники имеют возможность добираться до места работы самостоятельно (Письмо Минфина России от 26.02.2013 г. № 03-04-06/5379);
- и так далее;
- полученные налогоплательщиком товары, выполненные в интересах налогоплательщика работы, оказанные в интересах налогоплательщика услуги на безвозмездной основе или с частичной оплатой (подпункт 2 пункта 2).

В Письме Минфина России от 28.07.2014 г. № 03-04-06/36994 рассматривалась ситуация, когда физическое лицо использовало для оплаты за проживание в отеле подарочный сертификат, предоставляющий право проживания в отеле, по цене, которая значительно ниже той цены, по которой бы он проживал в этом отеле в тех же условиях и в те же сроки, не купив такой сертификат.

По мнению финансистов, при использовании для оплаты за проживание в отеле указанного выше подарочного сертификата у физического лица возникает подлежащий налогообложению доход в натуральной форме в виде оказанных отелем услуг по проживанию, поскольку, как следует из условий продажи такого сертификата, услуги отеля оказываются его владельцу на безвозмездной основе или с частичной оплатой, что не позволяет квалифицировать его как форму скидки, предоставляемой к стандартному тарифу за проживание в отеле. Налоговая база по налогу на доходы физических лиц в отношении указанного дохода определяется как

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

разница между стандартным тарифом на услуги, оказанные отелем физическому лицу, и стоимостью оплаченного им сертификата;

● оплата труда в натуральной форме (подпункт 3 пункта 2).

Согласно статье 131 Трудового кодекса Российской Федерации оплата труда в натуральной форме производится в соответствии с коллективным договором или трудовым договором по письменному заявлению работника, если это не противоречит законодательству Российской Федерации и международным договорам Российской Федерации. Доля заработной платы, выплачиваемой в натуральной форме, не может превышать 20% от начисленной месячной заработной платы.

Выплата заработной платы в бонах, купонах, в форме долговых обязательств, расписок, а также в виде спиртных напитков, наркотических, ядовитых, вредных и иных токсических веществ, оружия, боеприпасов и других предметов, в отношении которых установлены запреты или ограничения на их свободный оборот, не допускается.

Обратите внимание!

Статья 211 НК РФ содержит закрытый перечень лиц, в результате отношений с которыми у физического лица может возникнуть доход в натуральной форме. В этот перечень включены только организации и индивидуальные предприниматели. Следовательно, в случае получения дохода в натуральной форме от физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, объекта налогообложения по НДФЛ у налогоплательщика не возникает. Аналогичные разъяснения приведены в Письмах Минфина России от 30.06.2006 г. № 03-05-01-05/123, ФНС России от 11.09.2011 г. № АС-3-3/2744, от 03.07.2008 г. № 3-5-03/219@.

На основании пунктов 1 и 2 статьи 226 НК РФ российские организации, индивидуальные предприниматели, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму НДФЛ. Особенности исчисления и (или) уплаты

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

налога по отдельным видам доходов устанавливаются статьями 214.3, 214.4, 214.5, 214.6, 214.7, 226.1, 227 и 228 НК РФ.

Учитывая изложенное, при получении налогоплательщиком от организации, индивидуального предпринимателя дохода в натуральной форме указанные организация, индивидуальный предприниматель признаются на основании статьи 226 НК РФ налоговыми агентами и обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму налога в бюджетную систему Российской Федерации.

Исходя из пункта 4 статьи 226 НК РФ, налоговый агент при выплате налогоплательщику дохода в натуральной форме обязан удержать исчисленную сумму налога из любых доходов, выплачиваемых им налогоплательщику в денежной форме. При удержании НДФЛ налоговый агент должен учесть, что удерживаемая сумма налога не может превышать 50 процентов суммы выплачиваемого дохода в денежной форме.

При невозможности в течение налогового периода удержать у налогоплательщика исчисленную сумму налога налоговый агент, руководствуясь пунктом 5 статьи 226 НК РФ, обязан в срок не позднее 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, в котором возникли соответствующие обстоятельства, письменно сообщить налогоплательщику и налоговому органу по месту своего учета:

– о невозможности удержать налог;

– о суммах дохода, с которого не удержан налог;

– о сумме неудержанного налога.

Для справки: сообщение оформляется налоговым агентом по форме 2-НДФЛ, утвержденной Приказом ФНС России от 30.10.2015 г. № ММВ-7-11/485@ «Об утверждении формы сведений о доходах физического лица, порядка заполнения и формата ее представления в электронной форме». Представляется такое сообщение в налоговый орган в порядке, утвержденном Приказом ФНС России от 16.09.2011 г. № ММВ-7-3/576@ «Об утверждении Порядка представления в налоговые органы сведений о доходах физических лиц и сообщений о невозможности удержания налога и сумме налога на доходы физических лиц» (далее – Порядок).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Согласно пункту 3 Порядка сведения могут быть представлены налоговым агентом в налоговый орган лично или через представителя, направлены в виде почтового отправления с описью вложения, переданы в электронной форме по установленным форматам на электронных носителях или в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи налогового агента или его представителя.

В такой ситуации уплату НДФЛ налогоплательщик осуществляет самостоятельно в порядке, предусмотренном статьей 228 НК РФ. Напомним, что налогоплательщики, получившие доходы, сведения о которых представлены налоговыми агентами в налоговые органы в порядке, установленном пунктом 5 стати 226 НК РФ, уплачивают налог на основании направленного им налоговым органом уведомления по форме, утвержденной Приказом ФНС России от 07.09.2016 г. № ММВ-7-11/477@ «Об утверждении формы налогового уведомления». При этом по общему правилу они уплачивают налог не позднее 1 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом. Между тем, в отношении доходов, сведения о которых представлены налоговыми агентами в налоговые органы за 2016 год, налогоплательщики уплачивают налог не позднее 01.12.2018 г., на что указывают пункты 6 и 7 статьи 228 НК РФ.

Для справки: доходы, полученные налогоплательщиком с 01.01.2015 г. до 01.12.2017 г., при получении которых не был удержан налог налоговым агентом, сведения о которых представлены налоговым агентом в порядке, установленном пунктом 5 статьи 226 НК РФ, НДФЛ не облагаются. Однако на определенные доходы, в частности на доходы в натуральной форме, определяемые в соответствии со статьей 211 НК РФ, в том числе на подарки, полученные налогоплательщиками от организаций или индивидуальных предпринимателей, данное освобождение не распространяется (пункт 72 статьи 217 НК РФ).

В Письме от 14.05.2010 г. № 03-04-06/1-97 финансовое ведомство напомнило, что в соответствии с положениями подпункта 1 пункта 2 статьи 211 НК РФ к доходам, полученным налогопла-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

тельщиком в натуральной форме, в частности, относится оплата в его интересах организациями товаров, работ, услуг. Оплата услуг такси в связи с производственной необходимостью осуществляется в интересах самой организации, а не налогоплательщика-работника. Соответственно, по мнению чиновников, данные суммы не должны включаться в доход работников при исчислении НДФЛ.

В Письмах Минфина России от 13.06.2017 г. № 03-03-РЗ/36418, от 07.12.2016 г. № 03-04-06/72892 разъясняется, что если срок пребывания в месте командирования значительно превышает срок, установленный приказом о командировании (например, в случае, если сразу после окончания командировки работнику предоставляется отпуск, который он проводит в месте командирования), имеет место получение работником экономической выгоды, предусмотренной статьей 41 НК РФ, в виде оплаты организацией проезда от места проведения свободного от работы времени до места работы.

В этом случае оплата организацией за сотрудника обратного билета со сроком приезда позднее окончания срока командировки, обозначенного в приказе о командировании, в соответствии с подпунктом 1 пункта 2 статьи 211 НК РФ признается его доходом, полученным в натуральной форме. Стоимость указанного билета подлежит обложению налогом на доходы физических лиц в полном объеме в соответствии с положениями статьи 211 НК РФ.

Если же, например, работник остается в месте командирования, используя выходные или нерабочие праздничные дни, оплата организацией проезда от места проведения свободного от работы времени до места работы не приведет к возникновению у него экономической выгоды.

Аналогичный подход используется в случае выезда работника к месту командировки до даты ее начала.

В ответ на вопрос подлежат ли налогообложению НДФЛ суммы оплаты организацией стоимости проезда к месту проведения собеседования и проживания кандидатов – участников собеседования, организуемого в целях подбора персонала, финансисты в Письме от 30.06.2014 г. № 03-04-06/31359 отмечают следующее. Ссылка на то, что приглашение на собеседование осуществляет-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ся исключительно в интересах организации, является необоснованной, поскольку такое собеседование проводится и в интересах физических лиц, претендующих на поступление на работу в данную организацию. Поэтому оплата организацией стоимости проезда и проживания участников собеседования в месте проведения собеседования является доходом, полученным данными лицами в натуральной форме, который подлежит обложению налогом на доходы физических лиц в установленном порядке.

Если снижение учебным заведением для обучающихся стоимости обучения не связано с оплатой (полностью или частично) за них стоимости обучения, то дохода, полученного в натуральной форме, не возникает (Письмо Минфина России от 15.07.2014 г. № 03-04-06/34385).

Согласно разъяснениям Минфина России, приведенным в Письме от 09.02.2007 г. № 03-04-06-02/19, форменная одежда, выдаваемая организацией своим сотрудникам в собственность, является доходом, который получен в натуральной форме, и облагается налогом на доходы физических лиц. Если форменная одежда принадлежит организации и передается работникам в пользование, а после окончания срока службы сдается на склад для утилизации, то стоимость такой одежды не является доходом работников и не облагается НДФЛ.

По мнению Минфина России, изложенному в Письме от 06.03.2013 г. № 03-04-06/6715, если доставка работников обусловлена удаленностью места нахождения организации от маршрутов общественного транспорта и работники не имеют возможности добираться до места работы и обратно общественным транспортом, то суммы оплаты организацией проезда работников в соответствии с договорами, заключенными с транспортной организацией, не могут быть признаны экономической выгодой (доходом) работников и, соответственно, являться объектом налогообложения НДФЛ.

Если же оплата организацией проезда работников осуществляется, при условии того, что работники имеют возможность добираться до места работы самостоятельно, то эта оплата признается их доходом, полученным в натуральной форме. Соответственно, стоимость указанной оплаты подлежит налогообложению

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

НДФЛ в установленном порядке (Письма Минфина России от 12.10.2011 г. № 03-04-05/6-728, от 30.06.2011 г. № 03-03-06/1/384, от 17.07.2007 г. № 03-04-06-01/247). Аналогичного мнения придерживаются и суды (Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 02.12.2008 г. по делу № А19-5369/08-30-Ф02-5939/08, ФАС Уральского округа от 29.01.2008 г. по делу № Ф09-9195/07-С2).

Отметим, что в данной ситуации в организации следует вести персонифицированный учет сотрудников, пользующихся указанной услугой, расчет суммы оплаты такой доставки, включаемой в налоговую базу по отдельному сотруднику. На это указывает Письмо Минфина России от 18.05.2006 г. № 03-05-01-04/128.

Выигрыши от лотерей, тотализаторов и иных игр

С 01.01.2018 г. налоговым законодательством предусмотрены особенности исчисления налога на доходы физических лиц с сумм выигрышей, выплачиваемых операторами лотерей, распространителями, организаторами азартных игр (в том числе в букмекерских конторах и тотализаторах). Об этих особенностях и пойдет речь в данной статье.

Прежде, чем рассмотреть особенности исчисления налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ), необходимо определить, что является лотереей, азартной игрой, тотализатором и букмекерской конторой.

Лотереей признается игра, которая проводится в соответствии с договором и в которой одна сторона (оператор лотереи) проводит розыгрыш призового фонда лотереи, а вторая сторона (участник лотереи) получает право на выигрыш, если она будет признана выигравшей в соответствии с условиями лотереи. Договор между оператором лотереи и участником лотереи заключается на добровольной основе и оформляется выдачей лотерейного билета, лотерейной квитанции либо электронным лотерейным билетом. На лотерейном билете, лотерейной квитанции, электронном лоте-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

рейном билете обязательно присутствие лотерейной комбинации, нанесенной (внесенной) на стадии изготовления (создания) соответствующего документа и (или) участником лотереи. Данное определение содержит пункт 1 статьи 2 Федерального закона от 11.11.2003 г. № 138-ФЗ «О лотереях» (далее – Закон № 138-ФЗ).

Выигрышем является часть призового фонда лотереи, определяемая согласно условиям лотереи, выплачиваемая в денежной форме участнику лотереи, передаваемая (в натуре) в собственность или предоставляемая участнику лотереи, признанному выигравшим в соответствии с условиями лотереи (пункт 2 статьи 2 Закона № 138-ФЗ).

Призовым фондом лотереи признается совокупность денежных средств, иного имущества или услуг, предназначенных для выплаты, передачи или предоставления выигрышей согласно условиям лотереи.

Оператор лотереи – юридическое лицо, зарегистрированное в соответствии с законодательством Российской Федерации и заключившее контракт с организатором лотереи на проведение лотереи в соответствии с Законом № 138-ФЗ (пункт 9 статьи 2 Закона № 138-ФЗ).

Организатором лотереи является федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный Правительством Российской Федерации в установленном порядке на проведение лотереи. Организатор лотереи проводит лотерею через оператора лотереи посредством заключения с ним контракта (пункт 6 статьи 2 Закона № 138-ФЗ).

Проведение лотереи – оказание услуг по осуществлению мероприятий, включающих в себя распространение (реализацию, учет) лотерейных билетов, электронных лотерейных билетов, учет лотерейных квитанций, заключение договоров с изготовителем лотерейных билетов, изготовителем лотерейного оборудования, лотерейных терминалов, распространителями и (или) иных необходимых для проведения лотереи договоров, заключение договоров с участниками лотереи, в том числе прием и учет лотерейных ставок, розыгрыш призового фонда лотереи, экспертизу выигрышных лотерейных билетов, лотерейных квитанций, электронных

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

лотерейных билетов, выплату, передачу или предоставление выигрышей участникам лотереи (пункт 8 статьи 2 Закона № 138-ФЗ).

Распространителем является лицо, заключившее договор на распространение (реализацию, выдачу) лотерейных билетов, лотерейных квитанций, электронных лотерейных билетов, прием лотерейных ставок среди участников лотереи, выплату, передачу или предоставление выигрышей участникам лотереи (пункт 10 статьи 2 Закона № 138-ФЗ).

Виды лотереи, проводимой на территории Российской Федерации, определяются в зависимости от способа ее проведения и территории ее проведения (пункт 1 статьи 3 Закона № 138-ФЗ).

Исходя из подпункта 10 пункта 2 статьи 8 Закона № 138-ФЗ порядок и сроки получения выигрышей, а также сроки проведения экспертизы выигрышных лотерейных билетов утверждаются организатором лотереи.

Выплата, передача или предоставление выигрышей осуществляется в соответствии с условиями лотереи (пункт 6 статьи 20 Закона № 138-ФЗ).

В тиражной лотерее выплата, передача или предоставление выигрышей должны осуществляться не позднее чем в тридцатидневный срок после проведения соответствующего тиража и продолжаться не менее чем шесть месяцев с момента опубликования в средствах массовой информации результатов данного тиража (розыгрыша призового фонда лотереи). По истечении этого срока претензии по невостребованным выигрышам принимаются в порядке, предусмотренном условиями лотереи.

В бестиражной лотерее выплата, передача или предоставление выигрышей в размере до одной тысячи рублей включительно должны осуществляться в момент определения выигрышных лотерейного билета, электронного лотерейного билета и их предъявления распространителю. Выигрыши стоимостью свыше указанной величины выплачиваются оператором лотереи участнику лотереи не позднее, чем в тридцатидневный срок после предъявления выигрышных лотерейного билета, электронного лотерейного билета.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Выигрыши выплачиваются оператором лотереи или распространителем участнику лотереи при предъявлении участником лотереи документа, удостоверяющего его личность, или применении иного способа идентификации участника лотереи, предусмотренного Федеральным законом от 07.08.2001 г. № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» и обеспечивающего установление возраста такого участника лотереи.

Денежные выигрыши, не востребованные в установленный условиями лотереи срок, в том числе денежные эквиваленты выигрышей в натуре, депонируются на специальном счете и хранятся в течение предусмотренного Гражданским кодексом Российской Федерации общего срока исковой давности, после чего зачисляются в федеральный бюджет (пункт 7 статьи 20 Закона № 138-ФЗ).

Оператор лотереи в течение трех лет обязан хранить протоколы тиражных комиссий, выигрышные лотерейные билеты, лотерейные квитанции, электронные лотерейные билеты, документы о выплате, передаче или предоставлении выигрыша, размер которого в соответствии с условиями лотереи обусловливает необходимость проведения экспертизы выигрышного лотерейного билета, выигрышной лотерейной квитанции, выигрышного электронного лотерейного билета (пункт 8 статьи 20 Закона № 138-ФЗ).

Оператор лотереи обязан ежегодно опубликовывать годовой отчет о проведении лотереи и результаты обязательной ежегодной аудиторской проверки в средствах массовой информации и (или) размещать в сети «Интернет» не позднее 1 июня года, следующего за отчетным годом (пункт 9 статьи 20 Закона № 138-ФЗ).

Сведения об условиях проводимой лотереи, данные о ее организаторе и операторе должны быть опубликованы в средствах массовой информации, размещены в сети «Интернет», а также должны размещаться в местах реализации лотерейных билетов, установки лотерейных терминалов и быть доступны участнику лотереи (пункт 10 статьи 20 Закона № 138-ФЗ).

Азартной игрой признается основанное на риске соглашение о выигрыше, заключенное двумя или несколькими участниками такого соглашения между собой либо с организатором азарт-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ной игры по правилам, установленным организатором азартной игры. На это указывает пункт 1 статьи 4 Федерального закона от 29.12.2006 г. № 244-ФЗ «О государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации» (далее – Закон № 244-ФЗ).

Выигрышем являются денежные средства или иное имущество, в том числе имущественные права, подлежащие выплате или передаче участнику азартной игры при наступлении результата азартной игры, предусмотренного правилами, установленными организатором азартной игры (пункт 4 статьи 4 Закона № 244-ФЗ).

Организатором азартной игры может быть юридическое лицо, осуществляющее деятельность по организации и проведению азартных игр (пункт 5 статьи 4 Закона № 244-ФЗ).

Тотализатором является игорное заведение, в котором организатор азартных игр организует заключение пари между участниками данного вида азартных игр, а также выплату выигрышей за счет суммы ставок, принятых от участников данного вида азартных игр, за вычетом размера взимаемого организатором данного вида азартных игр вознаграждения (пункт 15 статьи 4 Закона № 244-ФЗ).

Пари – азартная игра, при которой исход основанного на риске соглашения о выигрыше, заключаемого двумя или несколькими участниками пари между собой либо с организатором данного вида азартной игры, зависит от события, относительно которого неизвестно, наступит оно или нет (пункт 2 статьи 4 Закона № 244-ФЗ).

Ставкой являются денежные средства, передаваемые участником азартной игры организатору азартной игры (за исключением денежных средств, признаваемых в соответствии с Законом № 244-ФЗ интерактивной ставкой) и служащие условием участия в азартной игре в соответствии с правилами, установленными организатором азартной игры (пункт 3 статьи 4 Закона № 244-ФЗ).

Букмекерская контора – игорное заведение, в котором организатор азартных игр заключает пари с участниками данного вида азартных игр (пункт 14 статьи 4 Закона № 244-ФЗ).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Букмекерские конторы, тотализаторы, их пункты приема ставок могут быть открыты как в игорных зонах, так и вне этих зон. При этом букмекерские конторы, тотализаторы, их пункты приема ставок (за исключением открываемых в игорных зонах) могут быть открыты исключительно на основании лицензий на осуществление деятельности по организации и проведению азартных игр в букмекерских конторах и тотализаторах, порядок выдачи которых определяется Правительством Российской Федерации (пункт 2 статьи 14 Закона № 244-ФЗ). На сегодняшний день порядок лицензирования деятельности по организации и проведению азартных игр в букмекерских конторах и тотализаторах определяет Положение, утвержденное Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 г. № 1130 «О лицензировании деятельности по организации и проведению азартных игр в букмекерских конторах и тотализаторах».

Организаторы азартных игр, осуществляющие свою деятельность в игорных зонах, обязаны иметь разрешение на осуществление деятельности по организации и проведению азартных игр в игорной зоне (подпункт 3 пункта 1 статьи 3, статья 13 Закона № 244-ФЗ).

Особенности исчисления налога на доходы физических лиц

В соответствии с пунктом 1 статьи 210 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) при определении налоговой базы по НДФЛ учитываются все доходы физического лица, являющегося налогоплательщиком этого налога, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах. Исключением являются доходы, перечисленные в статье 217 НК РФ, которые освобождаются от налогообложения.

В частности, доходы в виде стоимости выигрышей, полученные участниками азартных игр и участниками лотерей, не превышающие 4 000 руб. за налоговый период не подлежат налогообложению, на что указывает подпункт 28 пункта 1 статьи 217 НК РФ.

Таким образом, выигрыши, полученные физическими лицами от операторов лотерей, распространителей, организаторов

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

азартных игр, в размере до 4 000 руб. не облагаются налогом на доходы физических лиц.

Что касается выигрышей, превышающих сумму 4 000 руб., то согласно подпункту 5 пункта 1, пункту 2 статьи 228 НК РФ исчисление и уплату НДФЛ производят самостоятельно:

– физические лица, получающие выигрыши, выплачиваемые операторами лотерей, распространителями, организаторами азартных игр, проводимых в букмекерской конторе и тотализаторе, – исходя из сумм таких выигрышей, не превышающих 15 000 руб.,

– физические лица, получающие выигрыши, выплачиваемые организаторами азартных игр, не относящихся к азартным играм в букмекерской конторе и тотализаторе, – исходя из сумм таких выигрышей.

Учитывая вышеизложенное, если выигрыш, выплачиваемый оператором лотереи, распространителем или организатором азартных игр, проводимых в букмекерской конторе и тотализаторе, составит сумму свыше 4 000 руб., но до 15 000 руб., то налогоплательщик (физическое лицо) сам исчисляет и уплачивает НДФЛ.

Если же выигрыш равен или превышает сумму 15 000 руб., то налоговую базу по такому доходу определяет налоговый агент – оператор лотереи или организатор азартных игр, на что указывает статья 214.7 НК РФ.

При этом налоговый агент – организатор азартных игр, проводимых в букмекерской конторе и тотализаторе, должен определять налоговую базу по доходам, равным или превышающим 15 000 руб., в виде выигрышей путем уменьшения суммы выигрыша, полученного при наступлении результата азартной игры, на сумму ставки или интерактивной ставки, служащих условием участия в азартной игре. Причем он должен исчислять сумму налога отдельно по каждой сумме выигрыша.

Налоговый агент – оператор лотереи должен определять налоговую базу по доходам, равным или превышающим 15 000 руб., в виде выигрышей, как сумму выигрыша, полученную при наступлении результатов розыгрыша призового фонда лотереи или его части в соответствии с условиями лотереи. Сумму налога в отно-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

шении доходов в виде выигрышей, полученных участниками лотерей, он должен исчислять отдельно по каждой сумме выигрыша.

Обратите внимание!

В отношении доходов в виде выигрышей, полученных участниками азартных игр и участниками лотерей, налоговые вычеты, предусмотренные статьями 218 – 221 НК РФ, не применяются (абзац второй пункта 3 статьи 210 НК РФ).

Имейте в виду, что вышеперечисленные особенности установлены в отношении выигрышей, полученных только после 01.01.2018 г., на что указывают положения Федерального закона от 27.11.2017 г. № 354-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации».

Инвестиционные налоговые вычеты

Недавно в главу 23 Налогового кодекса Российской Федерации был введен новый вид имущественного налогового вычета – инвестиционный. Этот вычет предоставляется налогоплательщикам в трех случаях: при получении прибыли от реализации (погашения) обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, при внесении денежных средств на индивидуальный инвестиционный счет, при получении прибыли от операций на указанном инвестиционном счете.

О системе предоставления данного налогового вычета мы и поговорим в нижеприведенном материале.

Прежде всего, напомним, что в соответствии с главой 23 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) плательщиками налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) признаются физические лица – резиденты и не резиденты Российской Федерации.

Объектом налогообложения по НДФЛ для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, признается доход, полученный налогоплательщиками от источ-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ников в Российской Федерации и (или) от источников за пределами Российской Федерации (пункт 1 статьи 209 НК РФ).

При определении налоговой базы по НДФЛ учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со статьей 212 НК РФ (пункт 1 статьи 210 НК РФ).

В силу пункта 1 статьи 224 НК РФ по общему правилу доходы физических лиц облагаются НДФЛ по ставке 13%.

Как следует из пункта 3 статьи 210 НК РФ, для доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка в размере 13% (за исключением доходов от долевого участия в организации, доходов в виде выигрышей, полученных участниками азартных игр и участниками лотерей), налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, предусмотренных статьями 218 – 221 НК РФ, с учетом особенностей, установленных главой 23 НК РФ.

Одним из предусмотренных НК РФ вычетов является инвестиционный налоговый вычет, порядок предоставления которого установлен статьей 219.1 НК РФ.

Согласно пункту 1 названной статьи налогоплательщик при определении размера налоговой базы в соответствии с пунктом 3 статьи 210, со статьями 214.1 и 214.9 НК РФ имеет право на получение инвестиционного налогового вычета:

- в размере положительного финансового результата, полученного в налоговом периоде от реализации (погашения) ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, указанных в подпунктах 1 и 2 пункта 3 статьи 214.1 НК РФ и находившихся в собственности налогоплательщика более трех лет (подпункт 1 пункта 1 статьи 219.1 НК РФ). Отметим, что в названных пунктах указаны:

– ценные бумаги, допущенные к торгам российского организатора торговли на рынке ценных бумаг, в том числе на фондовой бирже;

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– инвестиционные паи открытых паевых инвестиционных фондов, управление которыми осуществляют российские управляющие компании.

Таким образом, инвестиционный налоговый вычет в размере положительного финансового результата, полученного налогоплательщиком в налоговом периоде от реализации (погашения) ценных бумаг, предоставляется в случае, если такие ценные бумаги относятся к обращающимся на организованном рынке ценных бумаг, поименованы в подпунктах 1 и 2 пункта 3 статьи 214.1 НК РФ и находятся в собственности налогоплательщика более трех лет. Такой же вывод содержится в Письме Минфина России от 26.08.2015 г. № 03-04-06/49161. Заметим, что в названном письме также сказано, что каких-либо иных ограничений, связанных с видом ценных бумаг, при продаже (погашении) которых в налоговом периоде может быть получен указанный инвестиционный налоговый вычет, в статье 219.1 НК РФ не содержится;

в сумме денежных средств, внесенных налогоплательщиком в налоговом периоде на индивидуальный инвестиционный счет (подпункт 2 пункта 1 статьи 219.1 НК РФ).

Отметим, что под индивидуальным инвестиционным счетом понимается счет внутреннего учета, который предназначен для обособленного учета денежных средств, ценных бумаг клиента – физического лица, обязательств по договорам, заключенным за счет указанного клиента, и который открывается и ведется в соответствии со статьей 10.2-1 Федерального закона от 22.04.1996 г. № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг» (далее – Закон № 39-ФЗ).

Согласно абзацу 2 пункта 1 статьи 10.2-1 Закона № 39-ФЗ индивидуальный инвестиционный счет открывается и ведется брокером или управляющим на основании отдельного договора на брокерское обслуживание или договора доверительного управления ценными бумагами, которые предусматривают открытие и ведение индивидуального инвестиционного счета.

По мнению ФНС России, изложенному в Письме от 27.05.2015 г. № БС-4-11/8977@, в целях предоставления рассматриваемого налогового вычета под внесением клиентом денежных средств на индивидуальный инвестиционный счет следует

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

понимать поступление на индивидуальный инвестиционный счет наличных денежных средств посредством их уплаты налогоплательщиком непосредственно в кассу профессионального участника рынка ценных бумаг, а также перевод на индивидуальный инвестиционный счет личных денежных средств налогоплательщика, находящихся на его банковском счете либо на ином счете внутреннего учета налогоплательщика, ранее открытом у данного профессионального участника рынка ценных бумаг на основании договора о брокерском обслуживании.

При этом в случае перевода денежных средств на индивидуальный инвестиционный счет с иного счета внутреннего учета, ранее открытого налогоплательщиком у данного профессионального участника рынка ценных бумаг на основании договора о брокерском обслуживании, факт зачисления денежных средств на индивидуальный инвестиционный счет может быть подтвержден, например, поручениями налогоплательщика на перевод денежных средств, а также отчетами о движении денежных средств по счетам налогоплательщика;

в сумме положительного финансового результата, полученного по операциям, учитываемым на индивидуальном инвестиционном счете (подпункт 3 пункта 1 статьи 219.1 НК РФ).

При этом инвестиционный налоговый вычет, предусмотренный подпунктом 1 пункта 1 статьи 219.1 НК РФ, предоставляется с учетом следующих особенностей (пункт 2 статьи 219.1 НК РФ):

сумма положительного финансового результата, в размере которого предоставляется налоговый вычет, определяется в соответствии со статьями 214.1 и 214.9 НК РФ.

Напомним, что в статье 214.1 НК РФ указаны особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога на доходы по операциям с ценными бумагами и по операциям с производными финансовыми инструментами. Статьей 214.9 НК РФ установлены особенности определения налоговой базы, учета убытков, исчисления и уплаты налога по операциям, учитываемым на индивидуальном инвестиционном счете;

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

2) предельный размер налогового вычета в налоговом периоде определяется как произведение коэффициента Кцб и суммы, равной 3 000 000 руб.

При этом значение коэффициента Кцб определяется в следующем порядке:

– при реализации (погашении) в налоговом периоде ценных бумаг с одинаковым сроком нахождения в собственности налогоплательщика на момент такой реализации (погашения), исчисляемым в полных годах, – как количество полных лет нахождения в собственности налогоплательщика проданных (погашенных) ценных бумаг (вне зависимости от их количества);

– при реализации (погашении) в налоговом периоде ценных бумаг с различными сроками нахождения в собственности налогоплательщика на момент такой реализации (погашения), исчисляемыми в полных годах, – значение коэффициента $К_{цб}$ определяется по формуле:

$$К_{цб} = \frac{\sum_{i=3}^{n} V_i \times i}{\sum_{i=3}^{n} V_i},$$

где:

V_i – доходы от реализации (погашения) в налоговом периоде всех ценных бумаг со сроком нахождения в собственности налогоплательщика, исчисляемым в полных годах и составляющим i лет. При определении V_i учитываются доходы от реализации (погашения) ценных бумаг при условии, что при реализации (погашении) ценной бумаги разница между доходами от ее реализации (погашения) и стоимостью ее приобретения составляет положительную величину;

n – количество исчисляемых в полных годах сроков нахождения в собственности налогоплательщика ценных бумаг, реализуемых (погашаемых) в налоговом периоде, по итогам которого налогоплательщику предоставляется право на получение налогового вычета. При этом в случае, если сроки нахождения в собственности налогоплательщика двух и более ценных бумаг, реализуемых (погашаемых) в налоговом периоде, исчисляемые в полных годах,

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

совпадают, в целях определения показателя № количество таких сроков принимается равным 1;

3) срок нахождения ценной бумаги в собственности налогоплательщика исчисляется исходя из метода реализации (погашения) ценных бумаг, приобретенных первыми по времени (ФИФО). При этом:

– срок нахождения ценных бумаг в собственности налогоплательщика включает в себя срок, в течение которого ценные бумаги выбыли из собственности налогоплательщика по договору займа ценными бумагами с брокером и (или) по договору РЕПО. Иначе говоря, временное выбытие ценной бумаги из собственности налогоплательщика не прерывает общего срока нахождения ценной бумаги в собственности налогоплательщика, исчисляемого в целях получения инвестиционного налогового вычета, в случае, если такое выбытие обусловлено совершением операций по договору займа ценных бумаг или договору РЕПО. Аналогичные разъяснения содержатся в Письме Минфина России от 03.09.2014 г. № 03-04-06/44178;

– к реализации (погашению) ценных бумаг не относятся операции обмена инвестиционных паев паевых инвестиционных фондов, осуществляемые в соответствии с Федеральным законом от 29.11.2001 г. № 156-ФЗ «Об инвестиционных фондах». Сроком нахождения инвестиционных паев в собственности налогоплательщика в этом случае признается срок, исчисляемый с даты приобретения инвестиционных паев до даты погашения инвестиционных паев, полученных в результате такого обмена (обменов);

4) налоговый вычет предоставляется налогоплательщику при исчислении и удержании налога налоговым агентом или при представлении налоговой декларации. При этом при предоставлении налогового вычета налоговым агентом:

– определяется коэффициент $Е_{ôá}$ в целях подпункта 2 пункта 2 статьи 219.1 НК РФ применительно к реализуемым (погашаемым) ценным бумагам, выплату дохода по которым осуществляет этот налоговый агент;

– налогоплательщику представляется соответствующий расчет о величине предоставленного ему вычета.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Обратите внимание!

Поскольку инвестиционный налоговый вычет (с учетом его предельного размера) предоставляется в размере положительного финансового результата, полученного налогоплательщиком в налоговом периоде, данный вычет может быть предоставлен налоговым агентом при определении финансового результата за весь налоговый период. Такие разъяснения содержатся в Письме Минфина России от 02.10.2014 г. № 03-04-06/49528. В этом письме также сказано, что возможность учета налоговым агентом при предоставлении указанного инвестиционного налогового вычета доходов, получаемых налогоплательщиком от других организаций и физических лиц, а также расходов, произведенных в связи с получением таких доходов, статьей 219.1 НК РФ не предусмотрена. В случае наличия у налогоплательщика таких доходов он может получить налоговый вычет (или оставшуюся его часть) при представлении налоговой декларации в налоговый орган по месту жительства;

5) в случае, если при предоставлении налогового вычета несколькими налоговыми агентами его совокупная величина превысила предельный размер, рассчитываемый в соответствии с подпунктом 2 пункта 2 статьи 219.1 НК РФ, налогоплательщик обязан представить налоговую декларацию и доплатить соответствующую сумму налога;

6) налоговый вычет не применяется при реализации (погашении) ценных бумаг, учитываемых на индивидуальном инвестиционном счете.

Для справки: инвестиционный налоговый вычет, установленный подпунктом 1 пункта 1 статьи 219.1 НК РФ, применяется к доходам, полученным при реализации (погашении) ценных бумаг, приобретенных после 01.01.2014 г., на что указывает часть 1 статьи 5 Федерального закона от 28.12.2013 г. № 420-ФЗ «О внесении изменений в статью 27.5-3 Федерального закона «О рынке ценных бумаг» и части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – Закон № 420-ФЗ).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Инвестиционный налоговый вычет, предусмотренный подпунктом 2 пункта 1 статьи 219.1 НК РФ, предоставляется с учетом следующих особенностей (пункт 3 статьи 219.1 НК РФ):

1) налоговый вычет предоставляется в сумме денежных средств, внесенных в налоговом периоде на индивидуальный инвестиционный счет, но не более 400 000 руб.;

2) налоговый вычет предоставляется налогоплательщику при представлении налоговой декларации на основании документов, подтверждающих факт зачисления денежных средств на индивидуальный инвестиционный счет;

3) налоговый вычет предоставляется налогоплательщику при условии, что в течение срока действия договора на ведение индивидуального инвестиционного счета налогоплательщик не имел других договоров на ведение индивидуального инвестиционного счета, за исключением случаев прекращения договора с переводом всех активов, учитываемых на индивидуальном инвестиционном счете, на другой индивидуальный инвестиционный счет, открытый тому же физическому лицу;

4) в случае прекращения договора на ведение индивидуального инвестиционного счета до истечения сроков, указанных в подпункте 1 пункта 4 статьи 219.1 НК РФ (за исключением случая расторжения договора по причинам, не зависящим от воли сторон), без перевода всех активов, учитываемых на этом индивидуальном инвестиционном счете, на другой индивидуальный инвестиционный счет, открытый тому же физическому лицу, сумма налога, не уплаченная налогоплательщиком в бюджет в связи с применением в отношении денежных средств, внесенных на указанный индивидуальный инвестиционный счет, налоговых вычетов, предусмотренных подпунктом 2 пункта 1 статьи 219.1 НК РФ, подлежит восстановлению и уплате в бюджет в установленном порядке с взысканием с налогоплательщика соответствующих сумм пеней.

Обратите внимание!

Минфин России в Письме от 22.06.2015 г. № 03-04-06/35990 обращает внимание на то, что каких-либо ограничений, связан-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ных с видом доходов, за счет которых получены денежные средства, зачисляемые на индивидуальные инвестиционные счета, а также с видом счетов, с которых указанные денежные средства перечисляются на индивидуальные инвестиционные счета, в статье 219.1 НК РФ не содержится. Также в указанной статье не содержится обязательных для целей получения инвестиционного налогового вычета условий в виде минимальных сроков нахождения денежных средств на индивидуальном инвестиционном счете без прекращения договора на его ведение.

Инвестиционный налоговый вычет, предусмотренный подпунктом 3 пункта 1 статьи 219.1 НК РФ, предоставляется с учетом следующих особенностей (пункт 4 статьи 219.1 НК РФ):

1) налоговый вычет предоставляется по окончании договора на ведение индивидуального инвестиционного счета при условии истечения не менее трех лет с даты заключения налогоплательщиком договора на ведение индивидуального инвестиционного счета.

Обратите внимание, что до истечения указанного срока налоговая база по операциям с ценными бумагами, в том числе учитываемыми на индивидуальном инвестиционном счете, определяется в общем порядке, а сумма налога по таким операциям исчисляется и уплачивается налоговым агентом в соответствии со статьей 226.1 НК РФ;

2) налогоплательщик не может воспользоваться правом на предоставление налогового вычета, если он хотя бы один раз в период действия договора на ведение индивидуального инвестиционного счета (а также в период действия договора на ведение иного индивидуального инвестиционного счета, прекращенного с переводом всех активов, учитываемых на этом ином индивидуальном инвестиционном счете, на другой индивидуальный инвестиционный счет, открытый этому же физическому лицу) до использования этого права воспользовался правом на предоставление инвестиционного налогового вычета, предусмотренного подпунктом 2 пункта 1 статьи 219.1 НК РФ;

3) налоговый вычет предоставляется налогоплательщику налоговым органом при представлении налогоплательщиком

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

налоговой декларации либо при исчислении и удержании налога налоговым агентом при условии представления справки налогового органа о том, что:

– налогоплательщик не воспользовался правом на получение налогового вычета, предусмотренного подпунктом 2 пункта 1 статьи 219.1 НК РФ, в течение срока действия договора на ведение индивидуального инвестиционного счета, а также иных договоров, прекращенных с переводом активов на этот индивидуальный инвестиционный счет в порядке, предусмотренном пунктом 9.1 статьи 226.1 НК РФ.

– в течение срока действия договора на ведение индивидуального инвестиционного счета налогоплательщик не имел других договоров на ведение индивидуального инвестиционного счета, за исключением случаев прекращения договора с переводом всех активов, учитываемых на индивидуальном инвестиционном счете, на другой индивидуальный инвестиционный счет, открытый тому же физическому лицу.

Для справки: инвестиционные налоговые вычеты, предусмотренные подпунктами 2 и 3 пункта 1 статьи 219.1 НК РФ, применяются при зачислении денежных средств и (или) получении доходов по индивидуальным инвестиционным счетам, договоры на ведение которых заключены после дня вступления в силу Закона № 420-ФЗ (часть 2 статьи 5 Закона № 420-ФЗ). Напомним, что названный закон вступил в силу 01.01.2014 г., за исключением положений, которые вступили в силу в иные сроки (часть 1 статьи 6 Закона № 420-ФЗ).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Налогообложение НДФЛ доходов от инвестиционной деятельности

Налогообложение НДФЛ доходов от долевого участия в организации, дивиденды

Нередко работники организации, исполняющие в ней свои трудовые обязанности, одновременно являются ее учредителями. В этом случае кроме платы за свой труд они имеют право на получение дохода от долевого участия в организации (дивидендов), распределяемого между ее участниками (акционерами) по результатам финансово-хозяйственной деятельности организации. С указанного дохода должен быть исчислен, удержан и перечислен в бюджет налог на доходы физических лиц. О том, как осуществляется налогообложение, мы расскажем в этой статье.

Понятие дивидендов для целей налогообложения приведено в пункте 1 статьи 43 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ). Дивидендом признается любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения (в том числе в виде процентов по привилегированным акциям), по принадлежащим акционеру (участнику) акциям (долям) пропорционально долям акционеров (участников) в уставном (складочном) капитале этой организации.

К дивидендам также относятся любые доходы, получаемые из источников за пределами Российской Федерации, относящиеся к дивидендам в соответствии с законодательствами иностранных государств.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Согласно разъяснениям, приведенным в Письме Минфина России от 14.05.2015 г. № 03-03-10/27550, для целей НК РФ к дивидендам как таковым относятся не только доходы, полученные акционером от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения, по принадлежащим акционеру акциям, но и аналогичный доход, полученный участником общества с ограниченной ответственностью по принадлежащим ему долям.

Порядок налогообложения доходов, полученных от долевого участия в организации (дивидендов), осуществляется в соответствии с положениями главы 23 «Налог на доходы физических лиц» НК РФ.

Плательщиками налога на доходы с физических лиц (далее – НДФЛ) согласно пункту 1 статьи 207 НК РФ признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации.

Напомним, что по общему правилу налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Период нахождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на периоды его выезда за пределы территории Российской Федерации для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения, а также для исполнения трудовых или иных обязанностей, связанных с выполнением работ (оказанием услуг) на морских месторождениях углеводородного сырья, что следует из пункта 2 статьи 207 НК РФ.

Вопрос об определении налогового статуса физического лица для целей уплаты НДФЛ был рассмотрен Минфином России в Письме от 16.03.2016 г. № 03-04-05/14418, где сказано, что для определения налогового статуса физического лица учитывается любой непрерывный 12-месячный период, в том числе начавшийся в одном налоговом периоде (календарном году) и продолжающийся в другом налоговом периоде (календарном году).

По итогам налогового периода определяется окончательный налоговый статус физического лица в зависимости от времени его

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

нахождения в Российской Федерации в данном налоговом периоде.

Налоговый статус физического лица, определенный по итогам налогового периода, не может измениться в зависимости от времени нахождения физического лица в Российской Федерации в следующем налоговом периоде.

В целях налогообложения НДФЛ дивиденды, полученные от российской организации, относятся к доходам от источников в Российской Федерации (пункт 1 статьи 208 НК РФ).

Дивиденды, полученные от иностранной организации, относятся к доходам, полученным от источников за пределами Российской Федерации (пункт 3 статьи 208 НК РФ).

Объектом налогообложения по НДФЛ для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, признается доход, полученный налогоплательщиками от источников в Российской Федерации и (или) от источников за пределами Российской Федерации (пункт 1 статьи 209 НК РФ).

Объектом налогообложения для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, признается доход, полученный налогоплательщиками от источников в Российской Федерации (пункт 2 статьи 209 НК РФ).

При определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со статьей 212 НК РФ (статья 210 НК РФ).

Вопрос о налогообложении НДФЛ доходов в виде дивидендов был рассмотрен в Письме Минфина России от 22.05.2015 г. № 03-04-05/29498. В Письме финансисты напомнили, что особенности уплаты налога на доходы физических лиц в отношении доходов от долевого участия в организации установлены статьей 214 НК РФ, причем указали на то, что положения этой статьи применяются независимо от того, в какой валюте получен доход.

При этом в соответствии с пунктом 5 статьи 210 НК РФ доходы налогоплательщика, выраженные (номинированные) в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

курсу Центрального банка Российской Федерации, установленному на дату фактического получения указанных доходов.

Исчисление суммы и уплата налога в отношении доходов, полученных в виде дивидендов по акциям российских организаций, производятся лицами, признаваемыми налоговыми агентами в соответствии со статьей 226.1 НК РФ.

Только в случае, когда дивиденды получены от источников за пределами Российской Федерации, сумма налога на доходы физических лиц в отношении таких дивидендов, в соответствии с пунктом 2 статьи 214 НК РФ, определяется налогоплательщиком самостоятельно.

Итак, налоговая база определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки.

Налоговая база по доходам от долевого участия, выплачиваемая физическим лицам – налоговым резидентам Российской Федерации, определяется отдельно от иных доходов, в отношении которых применяется налоговая ставка, предусмотренная пунктом 1 статьи 224 НК РФ.

Пунктом 2 статьи 214 НК РФ определено, что сумма налога в отношении дивидендов, полученных от источников за пределами Российской Федерации, определяется налогоплательщиком самостоятельно применительно к каждой сумме полученных дивидендов по ставке, предусмотренной пунктом 1 статьи 224 НК РФ, то есть по ставке 13%.

Напомним, что до 01.01.2015 г. в отношении доходов от долевого участия в деятельности организаций, полученных в виде дивидендов физическими лицами, являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации, применялась ставка 9%, поэтому дивиденды, выплаченные до указанной даты, облагались НДФЛ с применением ставки 9%. Дивиденды, выплачиваемые после 01.01.2015 г., облагаются налогом с применением ставки 13%, при этом период, за который выплачиваются дивиденды, или дата объявления дивидендов значения не имеют. Такие разъяснения содержат Письма Минфина России от 26.03.2015 г. № 03-04-05/16798, от 01.02.2016 г. № 03-04-06/4275.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Согласно абзацу 2 пункта 2 статьи 214 НК РФ налогоплательщики, получающие дивиденды от источников за пределами Российской Федерации, вправе уменьшить сумму налога, исчисленную в соответствии с главой 23 НК РФ, на сумму налога, исчисленную и уплаченную по месту нахождения источника дохода, только в случае, если источник дохода находится в иностранном государстве, с которым заключен договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения.

В случае если сумма налога, уплаченная по месту нахождения источника дохода, превышает сумму налога, исчисленную в соответствии с главой 23 НК РФ, полученная разница возврату из бюджета не подлежит.

Исчисление суммы и уплата налога в отношении доходов от долевого участия в организации, полученных в виде дивидендов, осуществляются лицом, признаваемым налоговым агентом, отдельно по каждому налогоплательщику применительно к каждой выплате указанных доходов по налоговым ставкам, предусмотренным статьей 224 НК РФ.

Напомним, что в соответствии со статьей 24 НК РФ налоговыми агентами признаются лица, на которых возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации.

Налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате (пункт 4 статьи 226 НК РФ). При этом дата фактического получения дохода в денежной форме определяется как день выплаты указанного дохода, в том числе перечисления дохода на счета налогоплательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц, на что указывает подпункт 1 пункта 1 статьи 223 НК РФ.

Отметим, что, по мнению Минфина России, возможность отказа налогоплательщика от получения дивидендов действующим законодательством не предусмотрена. День отказа налогоплательщика от причитающихся ему дивидендов в пользу организации, которая их выплачивает, является датой фактического получения дохода, который подлежит налогообложению налогом

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

на доходы физических лиц на общих основаниях (Письмо Минфина России от 04.10.2010 г. № 03-04-06/2-233).

Напомним, что с 01.01.2016 г. пункт 1 статьи 223 НК РФ был дополнен подпунктом 4, согласно которому дата фактического получения дохода определяется как день зачета встречных однородных требований. Таким образом, в случае отказа акционера (участника) от дивидендов зачитываются однородные денежные требования по их получению и требования по их дарению или иной передачи налоговому агенту.

Также на налогового агента пунктом 2 статьи 230 НК РФ возлагается обязанность по представлению в налоговый орган по месту своего учета:

– документа, содержащего сведения о доходах физических лиц истекшего налогового периода и суммах налога, исчисленного, удержанного и перечисленного в бюджетную систему Российской Федерации за этот налоговый период по каждому физическому лицу, по форме 2-НДФЛ. Указанная форма утверждена Приказом ФНС России от 30.10.2015 г. № ММВ-7-11/485@ «Об утверждении формы сведений о доходах физического лица, порядка заполнения и формата ее представления в электронной форме», и предоставляется в налоговый орган не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом;

– расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом по форме 6-НДФЛ, утвержденной Приказом ФНС России от 14.10.2015 г. № ММВ-7-11/450@ «Об утверждении формы расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом (форма 6-НДФЛ), порядок ее заполнения и представления, а также формата представления расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, в электронной форме». Указанная форма предоставляется в налоговую инспекцию за первый квартал, полугодие, девять месяцев – не позднее последнего дня месяца, следующего за соответствующим периодом, за год – не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Лица, признаваемые налоговыми агентами в соответствии со статьей 226.1 НК РФ, должны представлять в налоговый орган по месту своего учета вместо документа по форме 2-НДФЛ документ, содержащий сведения о доходах, в отношении которых ими был исчислен и удержан налог, о лицах, являющихся получателями этих доходов (при наличии соответствующей информации), и о суммах начисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему Российской Федерации за этот налоговый период налогов по форме, в порядке и сроки, которые установлены статьей 289 НК РФ для представления налоговых расчетов налоговыми агентами по налогу на прибыль организаций (пункт 4 статьи 230 НК РФ).

В отношении всех доходов, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации, применяется налоговая ставка 30% (пункт 3 статьи 224 НК РФ). Исключением из данного правила являются, в частности, доходы нерезидентов в виде дивидендов от долевого участия в деятельности российских организаций, которые облагаются НДФЛ по ставке 15%.

Минфин России в Письме от 03.08.2017 г. № 03-04-05/49792 указал, что вышеназванное положение НК РФ применяется вне зависимости от гражданства физических лиц – получателей доходов в виде дивидендов.

Как Вы знаете, пунктом 3 статьи 210 НК РФ установлено, что для доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка, установленная пунктом 1 статьи 224 НК РФ в размере 13%, налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, предусмотренных статьями 218 – 221 НК РФ.

Согласно пункту 4 статьи 210 НК РФ для доходов, в отношении которых предусмотрены иные налоговые ставки при определении налоговой базы, налоговые вычеты, предусмотренные статьями 218 – 221 НК РФ, не применяются.

Таким образом, доходы от источников в Российской Федерации, полученные физическим лицом, не признаваемым налоговым резидентом Российской Федерации по итогам налогового периода, подлежат налогообложению с применением налоговой

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ставки 30% (доходы в виде дивидендов, полученные таким лицом, подлежат налогообложению по ставке 15%) в полном объеме. Налоговые вычеты, предусмотренные статьями 218 – 221 НК РФ, к таким доходам не применяются, на что указано в Письме Минфина России от 26.05.2015 г. № 03-04-05/30069.

ПРИМЕР

Физическое лицо является одним из учредителей общества. По результатам работы общества за 2017 г. сумма прибыли, подлежащая распределению между учредителями организации, составляет 600 000 руб. Доля физического лица в уставном капитале – 30%.

1. Предположим, что физическое лицо – учредитель общества является резидентом Российской Федерации. Тогда размер дохода физического лица в виде причитающихся ему дивидендов составит: 180 000 руб. (600 000 руб. х 30%), а сумма налога на доходы физических лиц, удерживаемая с дохода, – 23 400 руб. (180 000 руб. х 13%).

2. Допустим, физическое лицо – учредитель общества не является резидентом Российской Федерации. Тогда сумма налога на доходы физических лиц, удерживаемая с дохода, составит: 27 000 руб. (180 000 руб. х 15%).

Завершая статью, хотелось бы отметить, что если налоговые агенты не выполняют возложенные на них обязанности по исчислению, удержанию и уплате НДФЛ, то они могут быть привлечены к ответственности за нарушение налогового законодательства, предусмотренной статьей 123 НК РФ.

Неправомерное неудержание и (или) неперечисление (неполное удержание и (или) перечисление) в установленный НК РФ срок сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом, влечет взыскание штрафа в размере 20% от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению.

Также несколько слов хотелось бы сказать о применении штрафных санкций в случае перечисления налоговым агентом НДФЛ ранее даты фактической выплаты доходов физлицам.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

По мнению ФНС России, высказанному в Письме от 29.09.2014 г. № БС-4-11/19716@, платежи в бюджет, осуществляемые налоговым агентом ранее даты фактической выплаты дохода физическим лицам, не являются налогом и не могут рассматриваться как перечисление в установленный НК РФ срок сумм удержанного налога на доходы физических лиц, в связи с чем подлежат применению штрафные санкции по статье 123 НК РФ с учетом пункта 9 статьи 226 НК РФ.

Необходимо отметить, что в указанном случае отсутствует факт неперечисления в бюджет суммы налога, в связи с чем не возникает задолженности перед бюджетом.

Таким образом, в действиях налоговых агентов отсутствует состав правонарушения, установленного статьей 123 НК РФ, поскольку данной статьей предусмотрена ответственность налоговых агентов за неправомерное неудержание и (или) неперечисление (неполное удержание и (или) перечисление) в установленный НК РФ срок сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению.

Обратите внимание, что досрочное перечисление (ошибка) налоговым агентом рассматривается отдельно от досрочной уплаты налога самим налогоплательщиком. В последнем случае это уже его переплата.

Операции физического лица по долям в уставном капитале, в том числе продажа и выход

Как известно, участниками хозяйственных обществ, наряду с юридическими лицами, могут быть и физические лица, которым принадлежат доли этого общества. Участники вправе продать свою долю в уставном капитале общества или выйти из него независимо от согласия других его участников. При продаже своей доли физическое лицо – участник получает доход, который подлежит обложению налогом на доходы физических лиц.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Об особенностях исчисления и уплаты НДФЛ при продаже физическим лицом доли в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью читайте в этой статье.

Прежде чем говорить об особенностях налогообложения при реализации физическим лицом своей доли в уставном капитале общества, напомним, что уставный капитал общества с ограниченной ответственностью (далее – ООО) составляется из номинальной стоимости долей его участников и определяет минимальный размер его имущества, гарантирующего интересы кредиторов ООО. В соответствии с пунктом 1 статьи 14 Федерального закона от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (далее – Закон № 14-ФЗ) размер уставного капитала общества должен быть не менее чем десять тысяч рублей.

Размер доли участника в уставном капитале общества определяется в процентах или в виде дроби и должен соответствовать соотношению номинальной стоимости доли участника и уставного капитала общества. Действительная стоимость доли участника общества – это часть стоимости чистых активов ООО, пропорциональная размеру его доли (пункт 2 статьи 14 Закона № 14-ФЗ).

Под чистыми активами понимается балансовая стоимость имущества общества, уменьшенная на сумму его обязательств. Порядок определения стоимости чистых активов утвержден Приказом Минфина России от 28.08.2014 г. № 84н.

В соответствии с пунктом 1 статьи 15 Закона № 14-ФЗ оплата долей в уставном капитале общества может осуществляться деньгами, ценными бумагами, другими вещами или имущественными правами либо иными имеющими денежную оценку правами. При этом денежная оценка имущества, вносимого для оплаты долей в уставном капитале общества утверждается решением общего собрания участников общества, принимаемым всеми участниками общества единогласно.

Возможность продать или осуществить отчуждение иным образом своей доли или части доли в уставном капитале ООО одному или нескольким участникам данного ООО предусмотрена пунктом 2 статьи 21 Закона № 14-ФЗ. Согласие других участни-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ков общества или общества на совершение такой сделки не требуется, если иное не предусмотрено уставом общества.

Напомним, что пунктом 1 статьи 94 Гражданского кодекса Российской Федерации установлено, что участник общества с ограниченной ответственностью вправе выйти из общества независимо от согласия других его участников или общества путем:

1) подачи заявления о выходе из общества, если такая возможность предусмотрена его уставом;

2) предъявления к обществу требования о приобретении обществом доли в случаях, предусмотренных пунктами 3 и 6 статьи 93 ГК РФ и Законом № 14-ФЗ.

Право участника общества на выход из ООО может быть предусмотрено уставом общества при его учреждении или при внесении изменений в устав по решению общего собрания участников, принятому всеми участниками общества единогласно (пункт 1 статьи 26 Закона № 14-ФЗ).

Иными словами, пункт 1 статьи 94 ГК РФ и пункт 1 статьи 26 Закона № 14-ФЗ предусматривают право участника на выход из общества, только если это предусмотрено уставом общества.

В Определении Верховного Суда Российской Федерации от 15.01.2016 г. № 304-ЭС15-17542 отмечено, что данные нормы направлены на обеспечение стабильности корпоративных отношений в обществах с ограниченной ответственностью с учетом положений, установленных уставом общества при учреждении общества или внесении изменений в его устав по решению общего собрания участников, принятому единогласно.

Между тем, выход участника не допускается, если в результате такого выхода не остается ни одного участника. Так же не допускается выход единственного участника общества из этого общества (пункт 2 статьи 26 Закона № 14-ФЗ). Таким образом, у общества с ограниченной ответственностью всегда должен быть минимум один участник.

Участник вправе реализовать свое право на выход из общества посредством подачи заявления в общество с ограниченной ответственностью.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Напомним, что заявление участника общества о выходе из общества должно быть нотариально удостоверено по правилам, предусмотренным законодательством о нотариате для удостоверения сделок.

В Постановлении Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 11.04.2016 г. № Ф01-1206/2016 по делу № А79-8976/2015 сказано, что с момента подачи участником общества заявления о выходе из общества его доля переходит к обществу.

Временем подачи такого заявления следует рассматривать день передачи его участником как совету директоров (наблюдательному совету) либо исполнительному органу общества (единоличному или коллегиальному), так и работнику общества, в обязанности которого входит передача заявления надлежащему лицу, а в случае направления заявления по почте – день поступления его в экспедицию либо к работнику общества, выполняющему эти функции.

В соответствии с пунктом 6.1 статьи 23 Закона № 14-ФЗ общество обязано выплатить участнику общества, подавшему заявление о выходе из общества, действительную стоимость его доли в уставном капитале общества, или с согласия этого участника общества выдать ему в натуре имущество такой же стоимости либо в случае неполной оплаты им доли в уставном капитале общества действительную стоимость оплаченной части доли. Действительная стоимость доли участника в уставном капитале общества определяется на основании данных бухгалтерской отчетности общества за последний отчетный период, предшествующий дню подачи заявления о выходе из общества.

В Письме Минфина России от 07.06.2012 г. № 03-04-06/3-157 обращено внимание на то, что нормы законодательства об обществах с ограниченной ответственностью (статьи 18, 23, 25, 33, 45 и 46 Закона № 14-ФЗ) обязывают общество с ограниченной ответственностью вести бухгалтерский учет и составлять бухгалтерскую отчетность общества. Указанные нормы законодательства Российской Федерации подлежат применению всеми обществами с ограниченной ответственностью, включая перешедшие на упрощенную систему налогообложения.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Пунктом 6.1 статьи 23 Закона № 14-ФЗ также установлен срок, в течение которого общество обязано выплатить участнику действительную стоимость его доли или части доли в уставном капитале общества либо выдать в натуре имущество такой же стоимости. Этот срок составляет 3 месяца со дня возникновения соответствующей обязанности.

Между тем, иной срок или порядок выплаты действительной стоимости доли или части доли может быть предусмотрен уставом общества при его учреждении, при внесении изменений в устав общества по решению общего собрания участников общества, принятому всеми участниками общества единогласно. Исключение из устава общества указанных положений осуществляется по решению общего собрания участников общества, принятому 2/3 голосов от общего числа голосов участников общества.

Следует отметить, что неисполнение обществом в установленный законом срок обязанности по выплате участнику действительной стоимости его доли в уставном капитале является основанием для взыскания процентов за пользование чужими денежными средствами, которые подлежат исчислению с момента возникновения у ответчика соответствующей обязанности. Этот вывод подтверждается арбитражной практикой, в частности Постановлением ФАС Западно-Сибирского округа от 21.02.2011 г. по делу № А03-8017/2010.

Выход участника общества из общества не освобождает его от обязанности перед обществом по внесению вклада в имущество общества, возникшей до подачи заявления о выходе из общества (пункт 4 статьи 26 Закона № 14-ФЗ).

Общество не вправе приобретать доли или части долей в своем уставном капитале, за исключением случаев, предусмотренных Законом № 14-ФЗ (пункт 1 статьи 23 Закона № 14-ФЗ).

В случае если уставом общества отчуждение доли или части доли, принадлежащих участнику общества, третьим лицам запрещено, и другие участники общества отказались от их приобретения, либо не получено согласие на отчуждение доли или части доли участнику общества или третьему лицу при условии, что необходимость получить такое согласие предусмотрена уставом

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

общества, общество обязано приобрести по требованию участника общества принадлежащие ему долю или часть доли (пункт 2 статьи 23 Закона № 14-ФЗ).

Налог на доходы физических лиц

Порядок исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) регулирует глава 23 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ).

На основании пункта 1 статьи 210 НК РФ при определении налоговой базы по НДФЛ учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах.

Налогоплательщиками НДФЛ признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации (пункт 1 статьи 207 НК РФ).

При этом по общему правилу налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев (пункт 2 статьи 207 НК РФ).

Вопрос об определении налогового статуса физлица для целей уплаты НДФЛ был рассмотрен Минфином России в Письме от 16.03.2016 г. № 03-04-05/14418. В нем сказано, что для определения налогового статуса физического лица учитывается любой непрерывный 12-месячный период, в том числе начавшийся в одном налоговом периоде (календарном году) и продолжающийся в другом налоговом периоде (календарном году).

По итогам налогового периода определяется окончательный налоговый статус физического лица в зависимости от времени его нахождения в Российской Федерации в данном налоговом периоде.

Налоговый статус физического лица, определенный по итогам налогового периода, не может измениться в зависимости от времени нахождения физического лица в Российской Федерации в следующем налоговом периоде.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

В соответствии с пунктами 1 и 2 статьи 226 НК РФ налоговыми агентами признаются российские организации, индивидуальные предприниматели, нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также обособленные подразделения иностранных организаций в Российской Федерации, являющиеся источником выплаты доходов налогоплательщику. Особенностям исчисления и (или) уплаты налога по отдельным видам доходов посвящены статьи 214.3, 214.4, 214.5, 214.6, 214.7, 226.1, 227 и 228 НК РФ.

Согласно подпункту 2 пункта 1 статьи 228 НК РФ физические лица, получившие доход от продажи имущества и имущественных прав, самостоятельно исчисляют суммы налога на доходы физических лиц, подлежащие уплате в соответствующий бюджет.

Общество, выплачивающее физическому лицу – участнику этого общества доход в виде стоимости отчуждаемой им доли в уставном капитале общества, не является налоговым агентом в отношении такого дохода физического лица. Соответственно, обязанности по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет налога на доходы физических лиц в рассматриваемом случае у общества не возникают, о чем сказано в Письме Минфина России от 21.08.2014 г. № 03-04-06/41908.

При продаже доли в уставном капитале организации и получении дохода по такой сделке налогоплательщик обязан самостоятельно исчислить и уплатить налог, а также представить в налоговый орган по месту жительства декларацию по налогу на доходы физических лиц (пункты 2 и 3 статьи 228 НК РФ).

Форма налоговой декларации по НДФЛ (форма 3-НДФЛ), порядок ее заполнения утверждены Приказом ФНС России от 24.12.2014 г. № ММВ-7-11/671@ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ), порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц в электронной форме».

При продаже доли (ее части) в уставном капитале общества налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных им и доку-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ментально подтвержденных расходов, связанных с приобретением этой доли (ее части) (подпункт 2 пункта 2 статьи 220 НК РФ).

При этом в состав расходов налогоплательщика, связанных с приобретением доли в уставном капитале общества, могут включаться следующие расходы:

– расходы в сумме денежных средств и (или) стоимости иного имущества (имущественных прав), внесенных в качестве взноса в уставный капитал при учреждении общества или при увеличении его уставного капитала;

– расходы на приобретение или увеличение доли в уставном капитале общества.

В случае, если расходы, связанные с приобретением доли в уставном капитале общества, понесены налогоплательщиком, указанным в пункте 60 статьи 217 НК РФ, путем передачи обществу или третьим лицам имущества и (или) имущественных прав, доходы от получения которых освобождаются от налогообложения в соответствии с пунктом 60 статьи 217 НК РФ, в состав расходов налогоплательщика, связанных с приобретением доли в уставном капитале общества, включается сумма, равная стоимости такого имущества и (или) имущественных прав по данным учета ликвидированной иностранной организации (прекращаемой (ликвидированной) иностранной структуры без образования юридического лица) на дату получения налогоплательщиком имущества и (или) имущественных прав от такой иностранной организации (структуры без образования юридического лица), но не выше их рыночной стоимости, определяемой с учетом положений статьи 105.3 НК РФ на дату получения налогоплательщиком имущества и (или) имущественных прав от такой иностранной организации (структуры без образования юридического лица). При этом под обществом также понимается иностранная организация с разделенным на доли (вклады) учредителей (участников) уставным (складочным) капиталом.

При отсутствии документально подтвержденных расходов на приобретение доли в уставном капитале общества налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму доходов, полученных им в результате прекращения уча-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

стия в обществе, не превышающем в целом 250 000 руб. за налоговый период.

При продаже части доли в уставном капитале общества, принадлежащей налогоплательщику, расходы налогоплательщика на приобретение указанной части доли в уставном капитале учитываются пропорционально уменьшению доли такого налогоплательщика в уставном капитале общества.

Порядок исчисления НДФЛ установлен статьей 225 НК РФ. Сумма налога при определении налоговой базы в соответствии с пунктом 3 статьи 210 НК РФ исчисляется как соответствующая налоговой ставке в размере 13%, установленной пунктом 1 статьи 224 НК РФ, процентная доля налоговой базы.

Налоговая база определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки.

Общая сумма налога представляет собой сумму, полученную в результате сложения сумм налога, исчисленных в соответствии с пунктом 1 статьи 225 НК РФ.

Обратите внимание!

Доходы, получаемые от реализации долей участия в уставном капитале российских организаций, не подлежат обложению НДФЛ при условии, что на дату реализации таких долей они непрерывно принадлежали налогоплательщику на праве собственности или ином вещном праве более 5 лет, на что указывает пункт 17.2 статьи 217 НК РФ. Эта льгота применяется в отношении долей в уставном капитале, приобретенных налогоплательщиками начиная с 01.01.2011 г.

Иначе говоря, освобождение от налогообложения доходов от реализации долей участия в уставном капитале российских организаций производится в случае, если указанные доли были приобретены начиная с 01.01.2011 г. и на дату реализации непрерывно принадлежали налогоплательщику на праве собственности или ином вещном праве более пяти лет.

В случае если одно из перечисленных условий не соблюдается, положения пункта 17.2 статьи 217 НК РФ не применяются и

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

доходы от реализации долей подлежат налогообложению в установленном порядке. Такие разъяснения содержатся в Письме Минфина России от 13.07.2017 г. № 03-04-05/44780.

Иная ситуация возникает при выходе участника из общества. Как уже было сказано, в случае выхода участника из общества его доля переходит к обществу, а общество обязано выплатить участнику общества действительную стоимость его доли в уставном капитале общества.

Мы уже отмечали в статье, что согласно пунктам 1 и 2 статьи 226 НК РФ российские организации, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму налога на доходы физических лиц. Особенности исчисления и (или) уплаты налога по отдельным видам доходов устанавливаются статьями 214.3, 214.4, 214.5, 214.6, 214.7, 226.1, 227 и 228 НК РФ.

Доход налогоплательщика в виде действительной стоимости доли, полученный при его выходе из общества, не относится к доходам, предусмотренным указанными статьями НК РФ.

Таким образом, организация в отношении таких доходов налогоплательщика является налоговым агентом и обязана исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму налога на доходы физических лиц в общеустановленном порядке с полной суммы выплаченного дохода.

В том случае, если подлежащая уплате сумма налога не была удержана налоговым агентом, уплата налога производится налогоплательщиком самостоятельно в соответствии с положениями статьи 228 НК РФ.

Аналогичный вывод следует из Писем ФНС России от 08.11.2013 г. № БС-4-11/20000 «О налогообложении доходов физических лиц», Минфина России от 15.07.2015 г. № 03-04-06/40675, от 21.06.2013 г. № 03-04-05/23404, от 24.05.2010 г. № 03-04-05/2-287, от 21.06.2010 г. № 03-04-06/2-126.

В соответствии с абзацем 2 подпункта 2 пункта 2 статьи 220 НК РФ при выходе из состава участников общества налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением этих имущественных прав.

Таким образом, налогоплательщик вправе уменьшить сумму дохода, полученного при выходе из состава участников общества, на соответствующие документально подтвержденные расходы на ее приобретение. Такой же вывод содержится в Письме Минфина России от 03.11.2016 г. № 03-04-05/64601.

Обратите внимание, что при выходе из состава участников общества применение имущественного налогового вычета в размере до 250 000 руб. статьей 220 НК РФ не предусмотрено. На это же обращено внимание в Письме Минфина России от 10.11.2016 г. № 03-04-05/65811.

Напомним, что налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением доли (ее части), имущественных прав на них в уставном капитале общества, не только при продаже этой доли (ее части) и при выходе из состава участников общества, но и при:

– передаче средств (имущества) участнику общества в случае ликвидации общества;

– уменьшении номинальной стоимости доли в уставном капитале общества.

И здесь несколько слов скажем об определении ликвидируемым обществом налоговой базы по НДФЛ при передаче средств его участнику.

Как сказано в Письме Минфина России от 27.05.2016 г. № 03-04-06/30627, имущественные налоговые вычеты предоставляются при подаче налогоплательщиком налоговой декларации в налоговые органы по окончании налогового периода (пункт 7 статьи 220 НК РФ). Получение указанного налогового вычета у налогового агента НК РФ не предусмотрено.

Поскольку предоставление у налогового агента имущественного налогового вычета при передаче средств участнику общества в случае его ликвидации НК РФ не предусмотрено, в отношении таких доходов организация, являясь налоговым агентом, обяза-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

на исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму налога на доходы физических лиц в общеустановленном порядке с полной суммы выплаченного дохода, а также представить соответствующие сведения в налоговый орган.

Имущественный налоговый вычет при продаже долей в уставном капитале

Главой 23 «Налог на доходы физических лиц» Налогового кодекса Российской Федерации предусмотрены различные налоговые вычеты, благодаря которым можно уменьшить размер налоговой базы и, соответственно, снизить сумму налога на доходы физических лиц. Одним из таких вычетов является имущественный налоговый вычет.

О том, можно ли применить указанный вычет при продаже долей в уставном капитале организации, мы и поговорим в главе.

Обратимся, прежде всего, к Федеральному закону от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (далее – Закон № 14-ФЗ) и напомним, что участниками общества с ограниченной ответственностью могут быть не только юридические, но и физические лица, что уставный капитал общества составляется из номинальной стоимости долей его участников, и что участник общества вправе продать или осуществить отчуждение иным образом своей доли или части доли в уставном капитале общества одному или нескольким участникам данного общества (пункт 1 статьи 7, пункт 1 статьи 14, пункт 2 статьи 21 Закона № 14-ФЗ).

В результате продажи доли физическое лицо получает доход, подлежащий налогообложению.

Как Вы знаете, физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, на основании статьи 207 Налогового кодекса Российской Федера-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ции (далее – НК РФ) признаются налогоплательщиками налога на доходы физических лиц. При этом по общему правилу налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Период нахождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на периоды его выезда за пределы Российской Федерации для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения, а также для исполнения трудовых или иных обязанностей, связанных с выполнением работ (оказанием услуг) на морских месторождениях углеводородного сырья.

Окончательный налоговый статус физического лица, определяющий налогообложение его доходов, полученных за налоговый период (календарный год), уточняется по итогам налогового периода с учетом периода нахождения в Российской Федерации (за ее пределами) в данном налоговом периоде, на что указано в Письме Минфина России от 26.05.2015 г. № 03-04-05/30069.

Объектом обложения налогом на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) на основании статьи 209 НК РФ признается доход, полученный налогоплательщиками:

– от источников в Российской Федерации и (или) от источников за пределами Российской Федерации – для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации;

– от источников в Российской Федерации – для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации.

При определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со статьей 212 НК РФ, о чем сказано в пункте 1 статьи 210 НК РФ. Помимо этого, пунктом 3 статьи 210 НК РФ установлено, что для доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка, установленная пунктом 1 статьи 224 НК РФ, то есть ставка 13%, налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, умень-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

шенных на сумму налоговых вычетов, в частности имущественных налоговых вычетов, предусмотренных статьей 220 НК РФ.

Таким образом, физическое лицо, как налогоплательщик НДФЛ, при продаже доли (ее части) в уставном капитале общества вправе уменьшить свой доход, подлежащий налогообложению, на имущественный налоговый вычет.

Как следует из подпункта 1 пункта 1, абзаца 2 подпункта 2 пункта 2 статьи 220 НК РФ, имущественный налоговый вычет при продаже доли (ее части) в уставном капитале общества предоставляется на сумму фактически произведенных налогоплательщиком и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением этих имущественных прав.

В состав расходов налогоплательщика, связанных с приобретением доли в уставном капитале общества, могут включаться следующие расходы:

– расходы в сумме денежных средств и (или) стоимости иного имущества (имущественных прав), внесенных в качестве взноса в уставный капитал при учреждении общества или при увеличении его уставного капитала;

– расходы на приобретение или увеличение доли в уставном капитале общества.

В Письме Минфина России от 10.11.2015 г. № 03-04-07/64620 отмечено, что в случае приобретения доли (ее части) в уставном капитале организации за счет средств целевого займа (кредита), уплаченные по такому займу (кредиту) проценты относятся к расходам, связанным с приобретением указанной доли (ее части) в уставном капитале организации.

Таким образом, при продаже доли (ее части) в уставном капитале организации в составе фактически произведенных расходов, по мнению Минфина России, налогоплательщик вправе учесть фактически произведенные расходы на погашение процентов по целевым займам (кредитам), фактически израсходованным им на приобретение указанной доли (ее части) в уставном капитале организации.

Попутно напомним, что с 01.01.2016 г. перечень оснований предоставления имущественного налогового вычета расширен.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Налогоплательщик с указанной даты согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 220 НК РФ имеет право на получение имущественного налогового вычета, в том числе:

– при выходе из состава участников общества;

– при передаче средств (имущества) участнику общества в случае ликвидации общества;

– при уменьшении номинальной стоимости доли в уставном капитале общества.

Налоговый вычет по названным основаниями предоставляется налогоплательщику на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением этого имущества (имущественных прав), что установлено абзацем 2 подпункта 2 пункта 2 статьи 220 НК РФ.

При отсутствии документально подтвержденных расходов на приобретение доли в уставном капитале общества имущественный налоговый вычет предоставляется в размере доходов, полученных налогоплательщиком в результате прекращения участия в обществе, не превышающем в целом 250 000 руб. за налоговый период.

При продаже части доли в уставном капитале общества, принадлежащей налогоплательщику, его расходы на приобретение указанной части доли в уставном капитале учитываются пропорционально уменьшению доли такого налогоплательщика в уставном капитале общества.

В Письме Минфина России от 24.11.2015 г. № 03-04-07/68229, направленном Письмом ФНС России от 15.12.2015 г. № БС-4-11/21969@, даны разъяснения по вопросу о порядке налогообложения доходов физических лиц при продаже доли в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью. В письме сказано, что сумма дохода, полученного от продажи доли в уставном капитале организации, может быть уменьшена на соответствующие документально подтвержденные расходы на ее приобретение, включая расходы в виде дополнительных вкладов в уставный капитал, при условии государственной регистрации его увеличения.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

В соответствии с пунктом 2 статьи 15 Закона № 14-ФЗ денежная оценка имущества, вносимого для оплаты долей в уставном капитале общества, утверждается решением общего собрания участников общества, принимаемым всеми участниками общества единогласно.

Если номинальная стоимость или увеличение номинальной стоимости доли участника общества в уставном капитале общества, оплачиваемой неденежными средствами, составляет более чем двадцать тысяч рублей, в целях определения стоимости этого имущества должен привлекаться независимый оценщик.

Номинальная стоимость или увеличение номинальной стоимости доли участника общества, оплачиваемой такими неденежными средствами, не может превышать сумму оценки указанного имущества, определенную независимым оценщиком.

С учетом вышеприведенных положений Закона № 14-ФЗ в расходах на приобретение долей в уставном капитале общества, оплачиваемых неденежными средствами, в случаях, если номинальная стоимость или увеличение номинальной стоимости доли участника общества в уставном капитале общества, оплачиваемой неденежными средствами, составляет более чем двадцать тысяч рублей, в качестве фактически произведенных расходов может быть учтена документально подтвержденная сумма денежной оценки вносимого имущества, произведенной в установленном порядке при оплате долей в уставном капитале общества.

Если номинальная стоимость или увеличение номинальной стоимости доли участника общества в уставном капитале общества, оплачиваемой неденежными средствами, составляет двадцать тысяч рублей или менее, налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов от продажи доли (ее части) в уставном капитале организации на сумму фактически произведенных им расходов, подтвержденных платежными документами.

Обратите внимание!

Согласно пункту 17.2 статьи 217 НК РФ доходы, получаемые от реализации долей участия в уставном капитале российских

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

организаций, при условии, что на дату реализации таких долей они непрерывно принадлежали налогоплательщику на праве собственности или ином вещном праве более пяти лет, не подлежат налогообложению. Данная норма применяется в отношении долей в уставном капитале, приобретенных налогоплательщиками, начиная с 01.01.2011 г., что следует из пункта 7 статьи 5 Федерального закона от 28.12.2010 г. № 395-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации».

Иначе говоря, освобождение от налогообложения доходов от реализации долей участия в уставном капитале российских организаций производится в случае, если указанные доли были приобретены начиная с 01.01.2011 г., и на дату реализации непрерывно принадлежали налогоплательщику на праве собственности или ином вещном праве более пяти лет.

В случае если одно из перечисленных условий не соблюдается, положения пункта 17.2 статьи 217 НК РФ не применяются, и доходы от реализации долей подлежат налогообложению в установленном порядке. Такие разъяснения содержатся в Письмах Минфина России от 13.07.2017 г. № 03-04-05/44780, от 21.12.2017 г. № 03-04-05/85719.

Имейте в виду, что при реализации долей, полученных налогоплательщиком в результате реорганизации организаций, срок нахождения таких долей в собственности налогоплательщика исчисляется с даты приобретения им в собственность долей реорганизуемых организаций.

Далее о том, на кого возлагается обязанность по исчислению и уплате НДФЛ при продаже долей в уставном капитале общества.

В соответствии с пунктом 1 статьи 226 НК РФ российские организации, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, указанные в пункте 2 статьи 226 НК РФ, обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму НДФЛ, исчисленную в соответствии со статьей 224 НК РФ. Указанные организации именуются налоговыми агентами.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Согласно пункту 2 статьи 226 НК РФ исчисление сумм и уплата налога производятся в отношении всех доходов налогоплательщика, источником которых является налоговый агент, с зачетом ранее удержанных сумм налога (за исключением доходов, в отношении которых исчисление сумм налога производится в соответствии со статьей 214.7 НК РФ), а в случаях и порядке, предусмотренных статьей 227.1 НК РФ, также с учетом уменьшения на суммы фиксированных авансовых платежей, уплаченных налогоплательщиком.

Особенности исчисления и (или) уплаты налога по отдельным видам доходов устанавливаются статьями 214.3, 214.4, 214.5, 214.6, 214.7, 226.1, 227 и 228 НК РФ.

В силу подпункта 2 пункта 1, пункта 2 статьи 228 НК РФ физические лица, получившие доход от продажи имущества, принадлежащего этим лицам на праве собственности, и имущественных прав, за исключением случаев, предусмотренных пунктом 17.1 статьи 217 НК РФ, когда такие доходы не подлежат налогообложению, самостоятельно исчисляют суммы НДФЛ, подлежащие уплате в соответствующий бюджет.

Исходя из изложенного, общество, выплачивающее физическому лицу – участнику этого общества доход в виде стоимости продаваемой им доли в уставном капитале, не является налоговым агентом в отношении такого дохода физического лица. Соответственно, обязанности по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет НДФЛ в данном случае у общества не возникают. Аналогичный вывод содержится в Письмах Минфина России от 28.06.2011 г. № 03-04-06/3-151, от 21.08.2014 г. № 03-04-06/41908.

Таким образом, при продаже доли в уставном капитале общества и получении дохода по такой сделке налогоплательщик обязан самостоятельно исчислить и уплатить налог, а также представить в налоговый орган по месту жительства декларацию по налогу на доходы физических лиц (пункты 2, 3 статьи 228 НК РФ).

Форма налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ), порядок ее заполнения, а также формат представления налоговой декларации по налогу на дохо-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ды физических лиц в электронной форме утверждены Приказом ФНС России от 24.12.2014 г. № ММВ-7-11/671@.

Представляется налоговая декларация в налоговый орган не позднее 30 апреля года, следующего за годом, в котором произошла продажа доли (ее части) в уставном капитале организации, что следует из пункта 1 статьи 229 НК РФ и на что указано в Информации ФНС России от 23.03.2015 г. «О декларационной кампании 2015 г.».

Имейте в виду, что вместе с декларацией налогоплательщик должен представить в налоговый орган документы, подтверждающие расходы, связанные с приобретением доли (ее части) в уставном капитале организации.

Обращаем внимание, что представление налогоплательщиком декларации после установленного срока является основанием для привлечения такого лица к налоговой ответственности в виде штрафа, размер которого определяется в соответствии с пунктом 1 статьи 119 НК РФ, но не может быть менее 1 000 руб.

Материальная выгода при приобретении ценных бумаг

Нередко у налогоплательщиков, приобретающих ценные бумаги, образуется доход в виде материальной выгоды. Такая выгода возникает в том случае, если ценные бумаги получены безвозмездно, либо приобретены налогоплательщиком по цене ниже рыночной.

Об особенностях налогообложения НДФЛ материальной выгоды при приобретении ценных бумаг мы и поговорим в настоящей главе.

Понятие, виды и требования к ценной бумаге определены главой 7 «Ценные бумаги» Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ).

Согласно статье 142 ГК РФ ценными бумагами являются документы, соответствующие установленным законом требовани-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ям и удостоверяющие обязательственные и иные права, осуществление или передача которых возможны только при предъявлении таких документов (документарные ценные бумаги).

Ценными бумагами являются акция, вексель, закладная, инвестиционный пай паевого инвестиционного фонда, коносамент, облигация, чек и иные ценные бумаги, названные в таком качестве в законе или признанные таковыми в установленном законом порядке (пункт 2 статьи 142 ГК РФ). Выпуск или выдача ценных бумаг подлежат государственной регистрации в случаях, установленных законом.

Ценными бумагами признаются также обязательственные и иные права, которые закреплены в решении о выпуске или ином акте лица, выпустившего ценные бумаги в соответствии с требованиями закона, и осуществление и передача которых возможны только с соблюдением правил учета этих прав в соответствии со статьей 149 ГК РФ (бездокументарные ценные бумаги).

Налог на доходы физических лиц

Прежде чем говорить о налогообложении материальной выгоды при приобретении ценных бумаг, напомним, что статья 41 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) определяет доход как экономическую выгоду в денежной или натуральной форме, учитываемую в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемую для физических лиц в соответствии с главой 23 «Налог на доходы физических лиц» НК РФ.

Согласно статье 210 НК РФ при определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со статьей 212 НК РФ.

В силу подпункта 3 пункта 1 статьи 212 НК РФ доходом налогоплательщика, полученным в виде материальной выгоды, является, в частности, материальная выгода, полученная от приобретения ценных бумаг. Исключением являются ценные бумаги, указанные в пункте 25 статьи 217 НК РФ, в случае их приобре-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

тения при первичном размещении эмитентом и ценные бумаги, приобретенные у контролируемой иностранной компании налогоплательщиком, признаваемым контролирующим лицом такой компании, а также российским взаимозависимым лицом такого контролирующего лица, при условии, что доходы такой контролируемой компании от реализации указанных ценных бумаг и расходы в виде цены приобретения ценных бумаг исключаются из прибыли (убытка) этой иностранной компании на основании пункта 10 статьи 309.1 НК РФ.

При получении налогоплательщиком дохода в виде материальной выгоды налоговая база по НДФЛ в соответствии с пунктом 4 статьи 212 НК РФ определяется как превышение рыночной стоимости ценных бумаг, определяемой с учетом предельной границы колебаний рыночной цены ценных бумаг, над суммой фактических расходов налогоплательщика на их приобретение.

Пунктом 4 статьи 212 НК РФ установлено, что рыночная стоимость ценных бумаг с учетом предельной границы ее колебаний определяется исходя из:

– рыночной цены ценных бумаг – для ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг (далее – ОРЦБ);

– расчетной цены ценных бумаг – для ценных бумаг, не обращающихся на ОРЦБ.

Порядок определения рыночной цены ценных бумаг, расчетной цены ценных бумаг, а также порядок определения предельной границы колебаний рыночной цены в соответствии с абзацем седьмым пункта 4 статьи 212 НК РФ устанавливаются Центральным банком Российской Федерации по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации.

Порядок определения рыночной цены ценных бумаг, расчетной цены ценных бумаг, а также предельной границы колебаний рыночной цены ценных бумаг в целях главы 23 НК РФ утвержден Приказом ФСФР России от 09.11.2010 г. № 10-65/пз-н (далее – Порядок № 10-65/пз-н).

В соответствии с пунктом 2 Порядка № 10-65/пз-н в случаях, когда порядок определения рыночной цены ценной бумаги, обра-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

щающейся на ОРЦБ, не предусмотрен статьями 212 и 214.1 НК РФ, рыночная цена определяется как:

средневзвешенная цена, рассчитываемая российским организатором торговли на рынке ценных бумаг (фондовой биржей) по итогам каждого торгового дня:

– по сделкам, совершенным на торгах этого организатора торговли на рынке ценных бумаг (этой фондовой биржи) с ценными бумагами того же выпуска в течение торгового дня, если число указанных сделок составляет не менее десяти и их объем составляет не менее 500 тыс. руб.;

– по последним 10-ти сделкам, совершенным на торгах этого организатора торговли на рынке ценных бумаг (фондовой биржи) с ценными бумагами того же выпуска в течение последних 90 торговых дней, если в течение торгового дня, по итогам которого рассчитывается рыночная цена, совершено менее 10-ти сделок с ценными бумагами того же выпуска и объем последних 10-ти сделок составляет не менее 500 тыс. руб.;

– по последним сделкам, совершенным на торгах этого организатора торговли на рынке ценных бумаг (фондовой биржи) с ценными бумагами того же выпуска в течение последних 90 торговых дней, объем которых при совершении последней сделки составил 500 тыс. руб. или более, если объем сделок в течение торгового дня, по итогам которого рассчитывается рыночная цена, либо объем последних десяти сделок, совершенных в течение последних 90 торговых дней, но более чем за один торговый день, составил менее 500 тыс. руб.;

цена закрытия рынка по ценной бумаге, рассчитываемая иностранной фондовой биржей по сделкам, совершенным через такую биржу в день, когда налогоплательщик совершил сделку с ценной бумагой, – для ценных бумаг, допущенных к торгам на иностранной фондовой бирже.

В случае если в день совершения налогоплательщиком сделки с ценной бумагой цена закрытия по такой ценной бумаге не рассчитывалась иностранной фондовой биржей, рыночной ценой ценной бумаги признается последняя цена закрытия рынка по ценной бумаге, рассчитанная иностранной фондовой биржей в

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

течение 3 месяцев, предшествующих дню совершения налогоплательщиком соответствующей сделки.

В силу пункта 3 Порядка № 10-65/пз-н рыночная цена ценной бумаги, определяемая организатором торговли на рынке ценных бумаг (фондовой биржи), рассчитывается по сделкам, совершенным на проводимых им торгах на основании хотя бы одной безадресной заявки, и принимается к определению рыночной стоимости ценных бумаг на день, когда налогоплательщик совершил сделку с указанной ценной бумагой. При этом рыночная цена ценной бумаги может быть рассчитана организатором торговли на рынке ценных бумаг (фондовой биржей), в том числе по сделкам с ценной бумагой, совершенным в отдельных режимах торгов (секциях) такого организатора торговли (фондовой биржи).

В случае если рыночная цена ценной бумаги была рассчитана более чем одним организатором торговли на рынке ценных бумаг (фондовой биржей), для определения рыночной стоимости ценных бумаг допускается использование рыночной цены ценной бумаги, рассчитанной любым из таких организаторов торговли (фондовых бирж).

Если цена закрытия рынка по ценной бумаге была рассчитана более чем одной иностранной фондовой биржей, для определения рыночной цены ценной бумаги допускается использование цены закрытия рынка по ценной бумаге, рассчитанной любой из таких иностранных фондовых бирж.

Пунктом 5 Порядка № 10-65/пз-н предусмотрено, что предельная граница колебаний рыночной цены ценных бумаг, обращающихся на ОРЦБ, определяется в следующем порядке:

1) в сторону повышения – от рыночной цены ценной бумаги до максимальной цены сделки с ценной бумагой, совершенной на торгах данного организатора торговли на рынке ценных бумаг, включая фондовую биржу, или иностранной фондовой биржи;

2) в сторону понижения – от рыночной цены ценной бумаги до минимальной цены сделки с ценной бумагой, совершенной на торгах данного организатора торговли на рынке ценных бумаг, включая фондовую биржу, или иностранной фондовой биржи.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

При этом, предельная граница колебаний рыночной цены определяется по сделкам с ценными бумагами, совершенным на торгах организатора торговли на рынке ценных бумаг, включая фондовую биржу, или на торгах иностранной фондовой биржи в день, за который была рассчитана средневзвешенная цена ценной бумаги (цена закрытия рынка по ценной бумаге), использованная для определения рыночной цены ценной бумаги.

Возникает закономерный вопрос, в каком порядке и за какой день следует определять предельную границу колебаний рыночной цены при определении материальной выгоды физического лица, если в день, за который была рассчитана средневзвешенная цена ценной бумаги, не было совершено ни одной сделки и, соответственно, отсутствует информация о минимальной и максимальной ценах сделок?

Чтобы ответить на этот вопрос, обратимся к разъяснениям контролирующих органов. Так, в Письме Минфина России от 23.11.2011 г. № 03-04-06/3-316 указано, что предельная граница колебания рыночной цены ценных бумаг определяется за тот же период, за который рассчитывается средневзвешенная цена ценной бумаги. Если же в течение торгового дня не было совершено ни одной сделки с соответствующими ценными бумагами, средневзвешенная цена и предельная граница колебания рыночной цены ценных бумаг определяются за последние 90 торговых дней.

Предельная граница колебаний рыночной цены ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, согласно пункту 7 Порядка № 10-65/пз-н, устанавливается в размере 20% в сторону повышения или понижения от расчетной цены ценной бумаги.

Таким образом, рыночная стоимость ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, для целей налогообложения НДФЛ дохода в виде материальной выгоды от их приобретения определяется исходя из расчетной цены ценных бумаг с учетом предельной границы ее колебаний.

Вопрос об НДФЛ с дохода в виде материальной выгоды от приобретения акций дополнительного выпуска, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, был рассмотрен Мин-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

фином России в Письмах от 11.04.2016 г. № 03-04-05/20503, от 11.08.2016 г. № 03-04-05/47175. В письмах сказано, что до принятия Банком России согласованного с Минфином России порядка определения рыночной цены ценных бумаг применяется Порядок № 10-65/из-н, в соответствии с пунктом 4 которого рыночная цена ценных бумаг, расчетная цена определяется в соответствии с Порядком определения расчетной цены ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, в целях 25 главы НК РФ.

В соответствии с пунктом 2 Приказа ФСФР России от 09.11.2010 г. № 10-66/пз-н «Об утверждении порядка определения расчетной цены ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, в целях 25 главы Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – Порядок № 10-66/пз-н) расчетная цена необращающейся ценной бумаги может быть определена как цена, рассчитанная исходя из существующих на рынке ценных бумаг цен этой ценной бумаги, как цена ценной бумаги, рассчитанная организацией по правилам, предусмотренным пунктами 5 – 19 Порядка № 10-66/пз-н, как оценочная стоимость ценной бумаги, определенная оценщиком.

Исходя из пункта 9 Порядка № 10-66/пз-н расчетная цена необращающихся обыкновенных акций, не указанная в пунктах 6 – 8 Порядка № 10-66/пз-н, может определяться путем деления стоимости чистых активов общества, рассчитанных в соответствии с Порядком оценки стоимости чистых активов акционерных обществ, утвержденным Приказом Минфина России от 28.08.2014 г. № 84н «Об утверждении порядка определения стоимости чистых активов», уменьшенной на долю чистых активов, которая приходится на размещенные привилегированные акции общества, на общее количество размещенных обществом обыкновенных акций.

Особенностей определения расчетной цены необращающихся акций при их приобретении в рамках дополнительного выпуска при увеличении уставного капитала в Порядке № 10-66/пз-н не содержится.

Обязанность в установленном порядке исчислить, удержать у налогоплательщика и перечислить исчисленную сумму налога

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

в соответствующий бюджет при получении налогоплательщиком дохода в виде материальной выгоды от приобретения ценных бумаг лежит на организации – налоговом агенте.

Итак, исходя из статьи 226.1 НК РФ, материальную выгоду, полученную налогоплательщиком от приобретения ценных бумаг, определяет налоговый агент – лицо, признанное таковым в соответствии с указанной статьей НК РФ.

Исчисление и удержание суммы налога производятся налоговым агентом в порядке, установленном главой 23 НК РФ в сроки, установленные пунктом 7 статьи 226.1 НК РФ.

В случае невозможности полностью удержать исчисленную сумму налога налоговый агент согласно пункту 14 статьи 226.1 НК РФ должен определить возможность удержания суммы налога до наступления наиболее ранней из следующих дат:

– одного месяца с даты окончания налогового периода, в котором налоговый агент не смог полностью удержать исчисленную сумму налога;

– даты прекращения действия последнего договора, заключенного между налогоплательщиком и налоговым агентом, при наличии которого налоговый агент осуществлял исчисление налога.

При невозможности удержать у налогоплательщика полностью или частично исчисленную сумму налога вследствие прекращения срока действия последнего по дате начала действия договора, на основании которого налоговый агент осуществляет выплату, в отношении которой он признается налоговым агентом, налоговый агент в течение одного месяца с момента возникновения этого обстоятельства в письменной форме обязан уведомить налоговый орган по месту своего учета о невозможности указанного удержания и сумме задолженности налогоплательщика. Уплата налога в этом случае производится налогоплательщиком в соответствии со статьей 228 НК РФ.

Сообщения о невозможности удержания суммы налога по итогам налогового периода направляются налоговым агентом в налоговые органы в срок до 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Обратите внимание, что из Письма ФНС России от 02.02.2015 г. № БС-4-11/1443@ «О представлении сведений о доходах физических лиц», а также Писем Минфина России от 01.07.2015 г. № 03-04-06/38042, от 28.10.2016 г. № 03-04-06/63138 вытекает, что сообщение о невозможности удержать налог и сумме налога может быть представлено по форме и в порядке, предусмотренном пунктом 5 статьи 226 НК РФ, то есть:

– по форме, приведенной в Приложении № 1 к Приказу ФНС России от 30.10.2015 г. № ММВ-7-11/485@ «Об утверждении формы сведений о доходах физического лица, порядка заполнения и формата ее представления в электронной форме»;

– и в порядке, утвержденном Приказом ФНС России от 16.09.2011 г. № ММВ-7-3/576@ «Об утверждении Порядка представления в налоговые органы сведений о доходах физических лиц и сообщений о невозможности удержания налога и сумме налога на доходы физических лиц».

Из пункта 6 статьи 228 НК РФ следует, что налогоплательщики, получившие доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со статьей 212 НК РФ, сведения о которых представлены налоговыми агентами в налоговые органы в порядке, установленном пунктом 14 статьи 226.1 НК РФ, уплачивают налог не позднее 1 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом, на основании направленного им налоговым органом налогового уведомления по форме, утвержденной Приказом ФНС России от 07.09.2016 г. № ММВ-7-11/477@ «Об утверждении формы налогового уведомления».

В отношении доходов в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со статьей 212 НК РФ, сведения о которых представлены налоговыми агентами в налоговые органы за 2016 год в порядке, установленном пунктом 14 статьи 226.1 НК РФ, налогоплательщики, получившие такие доходы, уплачивают налог не позднее 01.12.2018 г. на основании направленного налоговым органом налогового уведомления об уплате налога (пункт 7 статьи 228 НК РФ).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Налогообложение НДФЛ по операциям с ценными бумагами, общие положения

Как следует из налогового законодательства, обложению налогом на доходы физических лиц подлежат доходы, полученные налогоплательщиками по операциям с ценными бумагами. Об общих правилах исчисления НДФЛ с операций с ценными бумагами мы и расскажем в этой статье.

Порядок определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц в отношении доходов, полученных налогоплательщиками по операциям с ценными бумагами, установлен статьей 214.1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ).

Согласно пункту 1 названной статьи при определении налоговой базы по доходам по операциям с ценными бумагами учитываются доходы, полученные по следующим операциям:

– с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг (далее – ценные бумаги, обращающиеся на ОРЦБ);

– с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг (далее – ценные бумаги, не обращающиеся на ОРЦБ).

При этом отнесение ценных бумаг к обращающимся и не обращающимся на организованном рынке ценных бумаг осуществляется на дату реализации ценной бумаги, если иное не предусмотрено статьей 214.1 НК РФ. Аналогичное мнение высказано в Письмах Минфина России от 06.03.2015 г. № 03-04-05/12115, от 01.09.2016 г. № 03-04-06/51247.

На основании пункта 2 статьи 214.1 НК РФ порядок отнесения объектов гражданских прав к ценным бумагам устанавливается законодательством Российской Федерации и применимым законодательством иностранных государств.

В силу пункта 1 статьи 142 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) ценными бумагами являются доку-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

менты, соответствующие установленным законом требованиям и удостоверяющие обязательственные и иные права, осуществление или передача которых возможны только при предъявлении таких документов (документарные ценные бумаги).

Ценными бумагами признаются также обязательственные и иные права, которые закреплены в решении о выпуске или ином акте лица, выпустившего ценные бумаги в соответствии с требованиями закона, и осуществление и передача которых возможны только с соблюдением правил учета этих прав в соответствии со статьей 149 ГК РФ (бездокументарные ценные бумаги).

Ценными бумагами являются акция, вексель, закладная, инвестиционный пай паевого инвестиционного фонда, коносамент, облигация, чек и иные ценные бумаги, названные в таком качестве в законе или признанные таковыми в установленном законом порядке (пункт 2 статьи 142 ГК РФ).

Выпуск или выдача ценных бумаг подлежит государственной регистрации в случаях, установленных законом.

Согласно пункту 3 статьи 214.1 НК РФ к ценным бумагам, обращающимся на ОРЦБ, в целях главы 23 НК РФ относятся:

– ценные бумаги, допущенные к торгам российского организатора торговли на рынке ценных бумаг, в том числе на фондовой бирже;

– инвестиционные паи открытых паевых инвестиционных фондов, управление которыми осуществляют российские управляющие компании;

– ценные бумаги иностранных эмитентов, допущенные к торгам на иностранных фондовых биржах.

Вышеперечисленные ценные бумаги (за исключением инвестиционных паев, открытых паевых инвестиционных фондов, управление которыми осуществляют российские управляющие компании) относятся к ценным бумагам, обращающимся на ОРЦБ, если по ним рассчитывается рыночная котировка ценной бумаги. При этом под рыночной котировкой ценной бумаги понимается (пункт 4 статьи 214.1 НК РФ):

– средневзвешенная цена ценной бумаги по сделкам, совершенным в течение одного торгового дня через российского орга-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

низатора торговли на рынке ценных бумаг, включая фондовую биржу, – для ценных бумаг, допущенных к торгам такого организатора торговли на рынке ценных бумаг, на фондовой бирже;

– цена закрытия по ценной бумаге, рассчитываемая иностранной фондовой биржей по сделкам, совершенным в течение одного торгового дня через такую биржу, – для ценных бумаг, допущенных к торгам на иностранной фондовой бирже.

При отсутствии информации о средневзвешенной цене ценной бумаги у российского организатора торговли на рынке ценных бумаг, включая фондовую биржу (цене закрытия по ценной бумаге, рассчитываемой иностранной фондовой биржей), на дату ее реализации рыночной котировкой признается средневзвешенная цена (цена закрытия), сложившаяся на дату ближайших торгов, состоявшихся до дня совершения соответствующей сделки, если торги по этим ценным бумагам проводились хотя бы один раз в течение последних трех месяцев (пункт 4.1 статьи 214.1 НК РФ).

На основании пункта 6 статьи 214.1 НК РФ в целях главы 23 НК РФ ценные бумаги также признаются реализованными (приобретенными) в случае прекращения обязательств налогоплательщика передать (принять) соответствующие ценные бумаги зачетом встречных однородных требований, в том числе при осуществлении клиринга в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Однородными признаются требования по передаче имеющих одинаковый объем прав ценных бумаг одного эмитента, одного вида, одной категории (типа) или одного паевого инвестиционного фонда (для инвестиционных паев паевых инвестиционных фондов) (Письмо Минфина России от 17.04.2014 г. № 03-04-07/17602).

При этом зачет встречных однородных требований должен в соответствии с законодательством Российской Федерации подтверждаться документами о прекращении обязательств по передаче (принятию) ценных бумаг, в том числе отчетами клиринговой организации, лиц, осуществляющих брокерскую деятельность, или управляющих, которые в соответствии с законодательством Российской Федерации оказывают налогоплательщику кли-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ринговые, брокерские услуги или осуществляют доверительное управление в интересах налогоплательщика.

В целях НК РФ под депозитарными расписками понимаются российские депозитарные расписки, а также ценные бумаги иностранных эмитентов, удостоверяющие права на ценные бумаги российских и (или) иностранных эмитентов, а под представляемыми ценными бумагами понимаются ценные бумаги, права на которые удостоверяют депозитарные расписки. В целях главы 23 НК РФ не признается реализацией или иным выбытием ценных бумаг (пункт 6.1 статьи 214.1 НК РФ):

– погашение депозитарных расписок при получении представляемых ценных бумаг;

– передача представляемых ценных бумаг при размещении депозитарных расписок, удостоверяющих права на представляемые ценные бумаги.

Согласно пункту 7 статьи 214.1 НК РФ доходами по операциям с ценными бумагами признаются доходы от реализации (погашения) ценных бумаг, полученные в налоговом периоде. При этом в доходы по операциям с ценными бумагами включаются доходы в виде процента (купона, дисконта), полученные в налоговом периоде по ценным бумагам, если иное не предусмотрено статьей 214.1 НК РФ.

Обратите внимание!

С 01.01.2018 г. в доходы по операциям с ценными бумагами не включаются доходы в виде процента (купона, дисконта), полученные по обращающимся облигациям российских организаций, номинированным в рублях и эмитированным после 01.01.2017 г. Такие изменения в абзац 2 пункта 7 статьи 214.1 НК РФ были внесены Федеральным законом от 03.04.2017 г. № 58-ФЗ «О внесении изменений в главу 23 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – Закон № 58-ФЗ).

Для справки: налоговая база в отношении рассматриваемых доходов с 01.01.2018 г. определяется в соответствии с обновленной статьей 214.2 НК РФ, доходы облагаются по налоговой ставке 35%

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

(абзац 5 пункта 2 статьи 224 НК РФ, пункты 3, 5 статьи 1, пункт 2 статьи 2 Закона № 58-ФЗ).

Кроме того, с 01.01.2018 г. не подлежат налогообложению доходы в виде дисконта, получаемые при погашении обращающихся облигаций российских организаций, номинированных в рублях и эмитированных после 01.01.2017 г. (пункт 17.2 статьи 217 НК РФ, пункт 4 статьи 1, пункт 2 статьи 2 Закона № 58-ФЗ).

Расходами по операциям с ценными бумагами признаются документально подтвержденные и фактически осуществленные налогоплательщиком расходы, связанные с приобретением, реализацией, хранением и погашением ценных бумаг. К указанным расходам относятся (пункт 10 статьи 214.1 НК РФ):

- денежные суммы, в том числе суммы купона, и (или) иное имущество (имущественные права) в сумме расходов на их приобретение, уплачиваемые (передаваемые):

– эмитенту ценных бумаг (управляющей компании паевого инвестиционного фонда) в оплату размещаемых (выдаваемых) ценных бумаг;

– в соответствии с договором купли-продажи или договором мены ценных бумаг;

- оплата услуг, оказываемых профессиональными участниками рынка ценных бумаг, а также биржевыми посредниками и клиринговыми центрами;
- надбавка, уплачиваемая управляющей компании паевого инвестиционного фонда при приобретении инвестиционного пая паевого инвестиционного фонда, определяемая в соответствии с законодательством Российской Федерации об инвестиционных фондах;
- скидка, уплачиваемая управляющей компании паевого инвестиционного фонда при погашении инвестиционного пая паевого инвестиционного фонда, определяемая в соответствии с законодательством Российской Федерации об инвестиционных фондах;
- расходы, возмещаемые профессиональному участнику рынка ценных бумаг, управляющей компании, осуществляющей

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

доверительное управление имуществом, составляющим паевой инвестиционный фонд;

- биржевой сбор (комиссия);
- оплата услуг лиц, осуществляющих ведение реестра;
- налог, уплаченный налогоплательщиком при получении им ценных бумаг в порядке наследования;
- налог, уплаченный налогоплательщиком при получении им в порядке дарения акций, паев в соответствии с пунктом 18.1 статьи 217 НК РФ;
- суммы процентов, уплаченные налогоплательщиком по кредитам и займам, полученным для совершения сделок с ценными бумагами, в пределах сумм, рассчитанных исходя из действующей на дату выплаты процентов ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, увеличенной в 1,1 раза, – для кредитов и займов, выраженных в рублях, и исходя из 9% – для кредитов и займов, выраженных в иностранной валюте;
- другие расходы, непосредственно связанные с операциями с ценными бумагами, а также расходы, связанные с оказанием услуг профессиональными участниками рынка ценных бумаг, управляющими компаниями, осуществляющими доверительное управление имуществом, составляющим паевой инвестиционный фонд, в рамках их профессиональной деятельности.

Учет расходов по операциям с ценными бумагами для целей определения налоговой базы по соответствующим операциям осуществляется в порядке, установленном статьей 214.1 НК РФ.

Финансовый результат по операциям с ценными бумагами в силу пункта 12 статьи 214.1 НК РФ определяется как доходы от операций за вычетом соответствующих расходов, указанных в пункте 10 статьи 214.1 НК РФ.

Обратите внимание, что в целях устранения неоднозначного толкования положений пункта 12 статьи 214.1 НК РФ в части порядка определения налоговой базы по НДФЛ при совершении операций с ценными бумагами, приобретенными до 1998 г., ФНС России в Письме от 10.01.2013 г. № ЕД-4-3/28@ «О порядке определения налоговой базы по операциям с ценными бумагами» сообщает следующее. В соответствии с пунктом 1 Указа Прези-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

дента Российской Федерации от 04.08.1997 г. № 822 «Об изменении нарицательной стоимости российских денежных знаков и масштаба цен» с 01.01.1998 г. в течение всего 1998 г. проводилась деноминация рубля и обращающиеся рубли заменены на новые по отношению 1 000 руб. в деньгах старого образца на 1 руб. в новых деньгах.

Согласно пункту 2 названного Указа Правительством Российской Федерации принято Постановление от 18.09.1997 г. № 1182 «О проведении мероприятий в связи с изменением нарицательной стоимости Российских денежных знаков и масштаба цен», пунктом 6 которого установлено, что все выплаты и расчеты по денежным обязательствам, оформленным до 31.12.1997 г. включительно, осуществляются начиная с 01.01.1998 г. исходя из нового масштаба цен.

Кроме того, пунктом 12 данного Постановления Правительства Российской Федерации предусмотрена обязанность организаций независимо от организационно-правовой формы и сфер деятельности пересчитать по состоянию на 01.01.1998 г. статьи бухгалтерских балансов исходя из нового масштаба цен.

На основании пункта 1 Постановления Правительства Российской Федерации от 18.02.1998 г. № 217 «Об особенностях обращения ценных бумаг в связи с изменением нарицательной стоимости российских денежных знаков и масштаба цен», принятого во исполнение Указа Президента Российской Федерации от 04.08.1997 г. № 822 и в дополнение к Постановлению Правительства Российской Федерации от 18.09.1997 г. № 1182, номинальная стоимость акций и облигаций, эмитированных негосударственными эмитентами до 01.01.1998 г., а также акции и облигации, выпуски которых зарегистрированы до 01.01.1998 г. и размещение продолжится или начнется после 01.01.1998 г., а также цена размещения ценных бумаг, установленная в твердой денежной сумме до 01.01.1998 г., подлежит пересчету с 01.01.1998 г. исходя из изменения нарицательной стоимости российских денежных знаков и нового масштаба цен.

В этой связи в случае приобретения ценных бумаг до 01.01.1998 г. сумма произведенных налогоплательщиком рас-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ходов на их приобретение должна учитываться при определении налоговой базы по НДФЛ с учетом деноминации.

Согласно абзацу 2 пункта 12 статьи 214.1 НК РФ расходы, которые не могут быть непосредственно отнесены на уменьшение дохода по операциям с ценными бумагами, обращающимися или не обращающимися на организованном рынке, либо на уменьшение соответствующего вида дохода, распределяются пропорционально доле каждого вида дохода и включаются в расходы при определении финансового результата налоговым агентом по окончании налогового периода, а также в случае прекращения действия до окончания налогового периода последнего договора налогоплательщика, заключенного с лицом, выступающим налоговым агентом в соответствии со статьей 214.1 НК РФ. Если в налоговом периоде, в котором осуществлены указанные расходы, доходы соответствующего вида отсутствуют, то расходы принимаются в том налоговом периоде, в котором признаются доходы.

Финансовый результат определяется по каждой операции и по каждой совокупности операций с ценными бумагами, обращающимися и не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг. Финансовый результат определяется по окончании налогового периода, если иное не установлено статьей 214.1 НК РФ.

Отрицательный финансовый результат, полученный в налоговом периоде по отдельным операциям с ценными бумагами, уменьшает финансовый результат, полученный в налоговом периоде по совокупности соответствующих операций. При этом по операциям с ценными бумагами, обращающимися на ОРЦБ, сумма отрицательного финансового результата, уменьшающая финансовый результат по операциям с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке, определяется с учетом предельной границы колебаний рыночной цены ценных бумаг (абзац 4 пункта 12 статьи 214.1 НК РФ).

Финансовый результат, полученный в налоговом периоде по отдельным операциям с ценными бумагами, не обращающимися на ОРЦБ, которые на момент их приобретения относились к ценным бумагам, обращающимся на ОРЦБ, может быть уменьшен на сумму отрицательного финансового результата, полученного в

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

налоговом периоде по операциям с ценными бумагами, обращающимися на ОРЦБ.

Отрицательный финансовый результат по каждой совокупности операций с ценными бумагами, обращающимися и не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, признается убытком. Учет убытков по операциям с ценными бумагами осуществляется в порядке, установленном статьей 214.1 НК РФ и статьей 220.1 НК РФ.

Особенности определения доходов и расходов для определения финансового результата по операциям с ценными бумагами установлены пунктом 13 статьи 214.1 НК РФ.

Так, при определении финансового результата по операциям с ценными бумагами доходы от купли-продажи (погашения) государственных казначейских обязательств, облигаций и других государственных ценных бумаг бывшего СССР, государств – участников Союзного государства и субъектов Российской Федерации, а также облигаций и ценных бумаг, выпущенных по решению представительных органов местного самоуправления, учитываются без процентного (купонного) дохода, выплачиваемого налогоплательщику, который облагается по ставке иной, чем это предусмотрено пунктом 1 статьи 224 НК РФ, и выплата которого предусмотрена условиями выпуска такой ценной бумаги.

Из вышеприведенной нормы следует, что при определении финансового результата при погашении, к примеру, государственных облигаций не учитываются только суммы процентного (купонного) дохода по таким облигациям в случае, если такой доход облагается по ставке иной, чем налоговая ставка, предусмотренная пунктом 1 статьи 224 НК РФ. При этом в настоящее время какая-либо особая ставка, применяемая к доходам в виде процентов по государственным облигациям, в статье 224 НК РФ не предусмотрена.

Вместе с тем, согласно пункту 25 статьи 217 НК РФ суммы процентов по государственным казначейским обязательствам, облигациям и другим государственным ценным бумагам бывшего СССР, государств – участников Союзного государства и субъектов Российской Федерации, а также по облигациям и ценным бума-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

гам, выпущенным по решению представительных органов местного самоуправления, освобождаются от уплаты налога на доходы физических лиц. То есть процентный доход по таким ценным бумагам не учитывается при определении финансового результата в соответствии со статьей 214.1 НК РФ.

Такие разъяснения содержатся в Письме Минфина России от 06.02.2015 г. № 03-04-05/5019.

О том, что при определении финансового результата по операциям с ценными бумагами, упомянутыми в пункте 13 статьи 214.1 НК РФ (в том числе с облигациями внешнего государственного облигационного займа), не учитываются суммы процентного (купонного) дохода, выплачиваемые по вышеуказанным ценным бумагам эмитентами таких ценных бумаг в соответствии с условиями их выпуска, освобождаемые от налогообложения на основании пункта 25 статьи 217 НК РФ, сказано и Письмах Минфина России от 03.05.2017 г. № 03-04-06/27039, от 16.11.2017 г. № 03-04-06/75870.

При реализации ценных бумаг расходы в виде стоимости приобретения ценных бумаг признаются по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО), на что указывает абзац 3 пункта 13 статьи 214.1 НК РФ.

В случае если организацией-эмитентом был осуществлен обмен (конвертация) акций, при реализации акций, полученных налогоплательщиком в результате обмена (конвертации), в качестве документально подтвержденных расходов налогоплательщика признаются расходы по приобретению акций, которыми владел налогоплательщик до их обмена (конвертации) (Письмо Минфина России от 30.08.2013 г. № 03-04-06/35721).

При реализации акций (долей, паев), полученных налогоплательщиком при реорганизации организаций, расходами на их приобретение признается стоимость, определяемая в соответствии с пунктами 4 – 6 статьи 277 НК РФ, при условии документального подтверждения налогоплательщиком расходов на приобретение акций (долей, паев) реорганизуемых организаций.

То есть, стоимость ценных бумаг, определяемая в соответствии с пунктами 4 – 6 статьи 277 НК РФ, может быть учтена в расхо-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

дах налогоплательщика при продаже акций (долей, паев) присоединяющей организации, полученных налогоплательщиком при реорганизации организаций, в случае если у налогоплательщика имеются документы, подтверждающие его расходы на приобретение акций (долей, паев) реорганизуемых (присоединяемых) организаций, которые в дальнейшим были конвертированы в акции присоединяющей организации. Такие разъяснения содержатся в Письмах Минфина России от 31.03.2017 г. № 03-04-05/19205, от 21.04.2017 г. № 03-04-07/24056.

При реализации акций акционерного общества, полученных налогоплательщиком в результате реорганизации негосударственного пенсионного фонда, являющегося некоммерческой организацией, в соответствии с Федеральным законом от 28.12.2013 г. № 410-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О негосударственных пенсионных фондах» и отдельные законодательные акты Российской Федерации», расходами на приобретение таких акций признается их стоимость, определяемая в соответствии с пунктом 4 статьи 277 НК РФ, при условии документального подтверждения налогоплательщиком расходов по внесению взносов (дополнительных взносов) в совокупный вклад учредителей реорганизованного негосударственного пенсионного фонда.

Если налогоплательщиком были приобретены в собственность (в том числе получены на безвозмездной основе или с частичной оплатой, а также в порядке дарения или наследования) ценные бумаги, то при налогообложении доходов по операциям реализации (погашения) ценных бумаг в качестве документально подтвержденных расходов на приобретение (получение) этих ценных бумаг учитываются суммы, с которых был исчислен и уплачен налог при приобретении (получении) данных ценных бумаг.

Если при получении налогоплательщиком ценных бумаг в порядке дарения или наследования налог в соответствии с пунктами 18 и 18.1 статьи 217 НК РФ не взимается, то при налогообложении доходов по операциям реализации (погашения) ценных бумаг, полученных налогоплательщиком в порядке дарения или наследования, учитываются также документально подтвержден-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ные расходы дарителя (наследодателя) на приобретение этих ценных бумаг (абзац 10 пункта 13 статьи 214.1 НК РФ).

Из вышеприведенной нормы следует, что в качестве расходов при продаже, к примеру, акций могут быть учтены расходы на их приобретение, произведенные наследодателем. При отсутствии у наследодателя таких расходов оснований для применения положений абзаца 10 пункта 13 статьи 214.1 НК РФ не имеется. Аналогичное мнение высказано в Письме Минфина России от 23.06.2016 г. № 03-04-05/36624.

В случае, если переданные дарителем (наследодателем) налогоплательщику в порядке дарения или наследования ценные бумаги получены им при ликвидации иностранной организации (прекращении (ликвидации) иностранной структуры без образования юридического лица) и данные доходы освобождаются от налогообложения в соответствии с пунктом 60 статьи 217 НК РФ, при налогообложении доходов по операциям реализации (погашения) таких ценных бумаг налогоплательщик имеет право в качестве документально подтвержденных расходов учитывать сумму, равную стоимости этих ценных бумаг по данным учета ликвидируемой иностранной организации (прекращаемой (ликвидируемой) иностранной структуры без образования юридического лица) на дату получения дарителем (наследодателем) этих ценных бумаг от такой иностранной организации (структуры без образования юридического лица), но не выше их рыночной стоимости, определяемой с учетом статьи 105.3 НК РФ на дату получения дарителем (наследодателем) этих ценных бумаг от такой иностранной организации (структуры без образования юридического лица).

Суммы, уплаченные налогоплательщиком за приобретение ценных бумаг, в отношении которых предусмотрено частичное погашение номинальной стоимости ценной бумаги в период ее обращения, признаются расходами при таком частичном погашении пропорционально доле доходов, полученных от частичного погашения, в общей сумме, подлежащей погашению.

Расходы налогоплательщика при реализации или ином выбытии представляемых ценных бумаг, полученных при погашении депозитарных расписок, определяются исходя из цены приоб-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ретения депозитарных расписок (включая расходы, связанные с их приобретением), а также расходов, связанных с реализацией (выбытием) представляемых ценных бумаг. При этом в случае, если депозитарные расписки были приобретены налогоплательщиком при размещении на условиях передачи представляемых ценных бумаг, цена приобретения таких депозитарных расписок определяется исходя из цены приобретения представляемых ценных бумаг (включая расходы, связанные с их приобретением), а также расходов, связанных с передачей представляемых ценных бумаг.

Расходы налогоплательщика при реализации или ином выбытии депозитарных расписок, полученных в результате их размещения, определяются исходя из цены приобретения представляемых ценных бумаг, переданных при размещении депозитарных расписок (включая расходы, связанные с их приобретением), расходов, связанных с такой передачей, а также расходов, связанных с реализацией (выбытием) депозитарных расписок. При этом в случае, если представляемые ценные бумаги были приобретены налогоплательщиком при погашении депозитарных расписок, цена приобретения таких представляемых ценных бумаг определяется исходя из цены приобретения депозитарных расписок, расходов, связанных с таким приобретением, а также расходов, связанных с погашением депозитарных расписок (абзац 21 пункта 13 статьи 214.1 НК РФ).

В соответствии с пунктом 14 статьи 214.1 НК РФ налоговой базой по операциям с ценными бумагами признается положительный финансовый результат по совокупности соответствующих операций, исчисленный за налоговый период в соответствии с пунктами 6 – 13.2 статьи 214.1 НК РФ.

При этом налоговая база по каждой совокупности операций с ценными бумагами, обращающимися и не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, определяется отдельно.

В силу пункта 20 статьи 214.1 НК РФ налоговая база по операциям с ценными бумагами определяется налоговым агентом по окончании налогового периода, если иное не установлено названой статьей или статьей 226.1 НК РФ.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Согласно пункту 15 статьи 214.1 НК РФ сумма убытка по операциям с ценными бумагами, обращающимися на ОРЦБ, полученного по результатам указанных операций, совершенных в налоговом периоде, уменьшает налоговую базу по операциям с производными финансовыми инструментами, обращающимися на организованном рынке, базисным активом которых являются ценные бумаги, фондовые индексы или иные производные финансовые инструменты, базисным активом которых являются ценные бумаги или фондовые индексы.

Сумма убытка по операциям с ценными бумагами, обращающимися на ОРЦБ, полученного по результатам указанных операций, совершенных в налоговом периоде, после уменьшения налоговой базы по операциям с производными финансовыми инструментами, обращающимися на организованном рынке, базисным активом которых являются ценные бумаги, фондовые индексы или иные производные финансовые инструменты, базисным активом которых являются ценные бумаги или фондовые индексы, учитывается в соответствии с пунктом 16 статьи 214.1 НК РФ и со статьей 220.1 НК РФ в пределах налоговой базы по операциям с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг.

Если в налоговом периоде налогоплательщиком получен убыток по совокупности операций с ценными бумагами, обращающимися на ОРЦБ, и убыток по совокупности операций с производными финансовыми инструментами, обращающимися на организованном рынке, то такие убытки учитываются раздельно в соответствии с пунктом 16 статьи 214.1 НК РФ и со статьей 220.1 НК РФ.

Положения пункта 15 статьи 214.1 НК РФ применяются при определении налоговой базы по окончании налогового периода, а также в случае прекращения действия до окончания налогового периода последнего договора налогоплательщика, заключенного с лицом, выступающим налоговым агентом в соответствии со статьей 214.1 НК РФ.

Согласно пункту 16 статьи 214.1 НК РФ налогоплательщики, получившие убытки в предыдущих налоговых периодах по опе-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

рациям с ценными бумагами, обращающимися на ОРЦБ, вправе уменьшить налоговую базу по операциям с ценными бумагами, обращающимися на ОРЦБ, соответственно в текущем налоговом периоде на всю сумму полученного ими убытка или на часть этой суммы (перенести убыток на будущие периоды).

При этом определение налоговой базы текущего налогового периода производится с учетом особенностей, предусмотренных статьей 214.1 НК РФ и статьей 220.1 НК РФ.

Суммы убытка, полученные по операциям с ценными бумагами, обращающимися на ОРЦБ, перенесенные на будущие периоды, уменьшают налоговую базу соответствующих налоговых периодов по таким операциям.

Обратите внимание, что не допускается перенос на будущие периоды убытков, полученных по операциям с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг.

Налогоплательщик вправе осуществлять перенос убытка на будущие периоды в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток.

Налогоплательщик вправе перенести на текущий налоговый период сумму полученных в предыдущих налоговых периодах убытков. При этом убыток, не перенесенный на ближайший следующий год, может быть перенесен полностью или частично на следующий год из последующих девяти лет с учетом положений пункта 16 статьи 214.1 НК РФ.

Если налогоплательщик понес убытки более чем в одном налоговом периоде, перенос таких убытков на будущие периоды производится в той очередности, в которой они понесены.

В силу абзаца 9 пункта 16 статьи 214.1 НК РФ налогоплательщик обязан хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка, в течение всего срока, когда он уменьшает налоговую базу текущего налогового периода на суммы ранее полученных убытков.

Учет убытков в соответствии со статьей 220.1 НК РФ осуществляется налогоплательщиком при представлении налоговой декларации в налоговый орган по окончании налогового периода.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Налогообложение НДФЛ по операциям с ценными бумагами, налоговые агенты

Налоговым законодательством Российской Федерации в отношении операций с ценными бумагами установлен особый порядок исчисления и уплаты НДФЛ налоговыми агентами. Об этих особенностях и поговорим в данной статье.

Порядок исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) установлен главой 23 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ). Особенностям исчисления и уплаты НДФЛ налоговыми агентами при осуществлении операций с ценными бумагами, операций с производными финансовыми инструментами, а также при осуществлении выплат по ценным бумагам российских эмитентов посвящена статья 226.1 НК РФ.

Итак, налоговая база по операциям с ценными бумагами, по операциям с производными финансовыми инструментами, по операциям РЕПО с ценными бумагами и по операциям займа ценными бумагами определяется налоговым агентом по окончании налогового периода – календарного года, если названной статьей не установлено иное (пункт 1 статьи 226.1 НК РФ).

Налоговым агентом при получении доходов от осуществления операций (в том числе учитываемых на индивидуальном инвестиционном счете) с ценными бумагами, операций с производными финансовыми инструментами, при осуществлении выплат по ценным бумагам в целях статьи 226.1 НК РФ, а также статьи 214.1, абзаца 2 пункта 1 статьи 214.2, статей 214.3, 214.4 и 214.9 НК РФ и доходов, полученных в виде материальной выгоды от осуществления указанных операций и определяемых в соответствии со статьей 212 НК РФ, признаются:

- доверительный управляющий или брокер, осуществляющие в интересах налогоплательщика указанные операции на основании договора доверительного управления, договора на брокерское обслуживание, договора поручения, договора комиссии или

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

агентского договора с налогоплательщиком. Отметим, что каждый налоговый агент должен определять налоговую базу налогоплательщика по всем видам доходов от операций, осуществленных налоговым агентом в интересах этого налогоплательщика в соответствии с указанными договорами, за вычетом соответствующих расходов. При этом налоговым агентом не должны учитываться при определении налоговой базы налогоплательщика доходы, полученные от операций, осуществленных не на основании указанных договоров (подпункт 1 пункта 2 статьи 226.1 НК РФ).

Обратите внимание, что при осуществлении доверительным управляющим или брокером операций в интересах налогоплательщика по погашению инвестиционных паев паевых инвестиционных фондов положения подпункта 1 пункта 2 статьи 226.1 НК РФ применяются в следующем порядке:

– в случае подачи заявки на погашение инвестиционных паев в управляющую компанию паевого инвестиционного фонда брокером или доверительным управляющим с распоряжением о зачислении денежных средств от указанного погашения на счет у такого брокера (доверительного управляющего) налоговым агентом признается брокер (доверительный управляющий), подающий заявку на погашение инвестиционных паев в интересах своих клиентов;

– в остальных случаях налоговым агентом признается управляющая компания паевого инвестиционного фонда;

● форекс-дилер, осуществляющий с физическими лицами операции, на основании договоров, предусмотренных пунктом 1 статьи 4.1 Федерального закона от 22.04.1996 г. № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг» (далее – Закон № 39-ФЗ). Отметим, что налоговый агент должен определять налоговую базу налогоплательщика по всем видам доходов от указанных операций, осуществленных налоговым агентом в интересах этого налогоплательщика (подпункт 1.1 пункта 2 статьи 226.1 НК РФ);

● доверительный управляющий в отношении дохода, выплачиваемого налогоплательщику по ценным бумагам, выпущенным российскими организациями, права по которым учитываются на дату, определенную в решении о выплате (об объявлении) дохода

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

по ценным бумагам, на лицевом счете или счете депо этого доверительного управляющего в случае, если этот доверительный управляющий на дату, на которую в соответствии с решением организации определяются лица, имеющие право на получение дохода, является профессиональным участником рынка ценных бумаг (подпункт 2 пункта 2 статьи 226.1 НК РФ);

● российская организация, осуществляющая выплату налогоплательщику дохода по ценным бумагам, выпущенным этой организацией, права по которым учитываются в реестре ценных бумаг российской организации на дату, определенную в решении о выплате (об объявлении) дохода по таким ценным бумагам, на следующих счетах (подпункт 3 пункта 2 статьи 226.1 НК РФ):

– лицевом счете владельца этих ценных бумаг;

– депозитном лицевом счете;

– лицевом счете доверительного управляющего, если этот доверительный управляющий не является профессиональным участником рынка ценных бумаг;

● российская организация, осуществляющая выплату налогоплательщику дохода по ценным бумагам, выпущенным этой российской организацией, которые учитываются на дату, определенную в решении о выплате (об объявлении) дохода, на открытом держателем реестра счете неустановленных лиц, лицам, в отношении которых установлено их право на получение такого дохода (подпункт 4 пункта 2 статьи 226.1 НК РФ);

● депозитарий, осуществляющий выплату налогоплательщику дохода по ценным бумагам, выпущенным российскими организациями, права по которым учитываются в таком депозитарии на дату, определенную в решении о выплате (об объявлении) дохода, на следующих счетах (подпункт 5 пункта 2 статьи 226.1 НК РФ):

– счете депо владельца этих ценных бумаг, в том числе торговом счете депо владельца;

– депозитном счете депо;

– счете депо доверительного управляющего, если этот доверительный управляющий на дату, на которую в соответствии с решением организации определяются лица, имеющие право на полу-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

чение дохода, не является профессиональным участником рынка ценных бумаг;

– субсчете депо, открытом в депозитарии в соответствии с Федеральным законом от 07.02.2011 г. № 7-ФЗ «О клиринге и клиринговой деятельности», за исключением субсчета депо номинального держателя;

– субсчете депо, открытом в соответствии с Федеральным законом от 29.11.2001 г. № 156-ФЗ «Об инвестиционных фондах». Согласно пункту 1 статьи 14 названного закона, инвестиционный пай является именной ценной бумагой. Если положением о паевом инвестиционном фонде предусмотрена выплата дохода по инвестиционным паям, учитываемым на счете депо физического лица в специальном депозитарии, организация – специальный депозитарий, осуществляющая такие выплаты налогоплательщикам, признается налоговым агентом. Такие разъяснения приведены в Письме Минфина России от 24.06.2015 г. № 03-04-06/36368;

● депозитарий, осуществляющий выплату налогоплательщику дохода по ценным бумагам, выпущенным российской организацией, которые учитываются на дату, определенную в решении о выплате (об объявлении) дохода по ценным бумагам, на открытом этим депозитарием счете неустановленных лиц, лицам, в отношении которых установлено их право на получение такого дохода (подпункт 6 пункта 2 статьи 226.1 НК РФ);

● депозитарий, осуществляющий на основании депозитарного договора выплату (перечисление) налогоплательщику дохода в денежной форме по следующим видам ценных бумаг, которые учитываются на счете депо иностранного номинального держателя, счете депо иностранного уполномоченного держателя и (или) счете депо депозитарных программ (подпункт 7 пункта 2 статьи 226.1 НК РФ):

– по государственным ценным бумагам Российской Федерации с обязательным централизованным хранением;

– по государственным ценным бумагам субъектов Российской Федерации с обязательным централизованным хранением;

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– по муниципальным ценным бумагам с обязательным централизованным хранением независимо от даты государственной регистрации их выпуска;

– по эмиссионным ценным бумагам с обязательным централизованным хранением, выпущенным российскими организациями, выпуск (государственная регистрация) которых или присвоение идентификационного номера которым осуществлены после 01.01.2012 г.;

– по иным эмиссионным ценным бумагам, выпущенным российскими организациями, за исключением эмиссионных ценных бумаг с обязательным централизованным хранением выпусков, государственная регистрация которых или присвоение идентификационного номера которым осуществлены до 01.01.2012 г.

Как отмечено в Письме Минфина России от 02.02.2015 г. № 03-04-06/4019, признание организации налоговым агентом не зависит от применяемой этой организацией системы налогообложения. Так, пунктом 5 статьи 346.11 НК РФ прямо предусмотрено, что организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, не освобождаются от исполнения обязанностей налоговых агентов.

Таким образом, российская организация, применяющая упрощенную систему налогообложения и осуществляющая выплату налогоплательщику дохода по ценным бумагам, выпущенным этой организацией, на основании статьи 226.1 НК РФ признается налоговым агентом.

Обратите внимание!

Не признаются налоговыми агентами:

– лица, осуществляющие выплаты налогоплательщику дохода по ценным бумагам, выпущенным российскими организациями, в отношении таких выплат, если эти выплаты осуществляются в пользу управляющей компании, действующей в интересах паевого инвестиционного фонда (пункт 3 статьи 226.1 НК РФ);

– депозитарии, осуществляющие выплату (перечисление) доходов по эмиссионным ценным бумагам с обязательным централизованным хранением, при осуществлении выплат налого-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

плательщикам сумм в погашение номинальной стоимости ценных бумаг. Заметим, что в этом случае уплата налога производится в соответствии со статьей 228 НК РФ, то есть налогоплательщики самостоятельно уплачивают сумму налога (пункт 6 статьи 226.1 НК РФ).

В Письме от 01.07.2015 г. № 03-04-06/38081 специалисты Минфина России напомнили, что на основании статьи 7 Закона № 39-ФЗ депозитарием признается профессиональный участник рынка ценных бумаг, осуществляющий депозитарную деятельность.

Определяя налоговую базу по операциям с ценными бумагами, налоговый агент на основании заявления налогоплательщика может учитывать фактически осуществленные и документально подтвержденные расходы, которые связаны с приобретением и хранением соответствующих ценных бумаг и которые налогоплательщик произвел без участия налогового агента, в том числе до заключения договора с налоговым агентом, при наличии которого налоговый агент осуществляет определение налоговой базы налогоплательщика (пункт 4 статьи 226.1 НК РФ).

В качестве документального подтверждения соответствующих расходов физическим лицом должны быть представлены оригиналы или надлежащим образом заверенные копии документов, на основании которых это физическое лицо произвело соответствующие расходы, брокерские отчеты, документы, подтверждающие факт перехода налогоплательщику прав по соответствующим ценным бумагам, факт и сумму оплаты соответствующих расходов. В случае представления физическим лицом оригиналов документов налоговый агент обязан изготовить заверенные копии таких документов и хранить их в течение пяти лет.

Вопрос о документах, подтверждающих переход прав по ценным бумагам и представляемых налоговому агенту для исчисления НДФЛ по операциям с ценными бумагами, был рассмотрен Минфином России в Письме от 31.10.2014 г. № 03-04-06/55697, где сказано, что документом, подтверждающим переход прав по ценным бумагам, является выписка по счету депо или выписка

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

из системы ведения реестра владельцев ценных бумаг. Указанные документы должны быть составлены за весь период владения налогоплательщиками ценными бумагами начиная с даты зачисления ценных бумаг на счет депо или внесения в реестр записи о переходе к налогоплательщику прав собственности на ценные бумаги до даты их принятия к учету налоговым агентом.

В силу пункта 5 статьи 226.1 НК РФ налоговый агент обязан также исчислить и удержать не полностью удержанные другими лицами, признаваемыми налоговыми агентами в отношении выплачиваемого дохода, суммы налога (при наличии у налогового агента соответствующей информации), в том числе в случае осуществления налогоплательщику выплат в результате совершения операций, налоговая база по которым определяется в соответствии со статьями 214.1, 214.3 и 214.4 НК РФ.

Исчисление и удержание суммы налога в этом случае осуществляются на основании информации, представляемой налоговому агенту эмитентом ценных бумаг и (или) иными лицами в порядке и сроки, которые устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Исчисление и удержание суммы налога производятся налоговым агентом при осуществлении операций с ценными бумагами и операций с производными финансовыми инструментами в порядке, установленном главой 23 НК РФ, в следующие сроки (пункт 7 статьи 226.1 НК РФ):

– по окончании налогового периода;

– до истечения налогового периода;

– до истечения срока действия договора в пользу физического лица.

Исчисление и уплата суммы налога в отношении доходов по ценным бумагам производятся налоговым агентом при осуществлении выплат такого дохода в пользу физического лица в порядке, установленном главой 23 НК РФ.

Например, банк в течение налогового периода может выплачивать дивиденды несколько раз, при этом при каждой выплате

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

он определяет налоговый статус физлица и, соответственно, налоговую ставку на дату каждой выплаты доходов в виде дивидендов.

Банк как депозитарий обязан перерассчитывать исчисленный и удержанный НДФЛ в отношении предыдущих перечислений (выплат) дивидендов, если на дату последующих перечислений в течение календарного года у физлица изменился налоговый статус.

Как Вы знаете, Приказом ФНС России от 19.10.2016 г. № ММВ-7-3/572@ утверждены форма и порядок заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, включающей в себя Приложение № 2, предназначенное для представления сведений о доходах физического лица, выплаченных ему налоговыми агентами, признаваемыми таковыми в соответствии со статьей 226.1 НК РФ.

Форма Приложения № 2 содержит поле «статус налогоплательщика». Значение, проставляемое в этом поле, зависит, в частности, от того, имеет ли налогоплательщик, о котором представляются сведения, статус налогового резидента Российской Федерации или он таковым не является.

При заполнении данного поля следует учитывать, что налоговый статус физического лица, определяющий налогообложение его доходов, полученных за налоговый период, устанавливается по итогам налогового периода.

Таким образом, если по состоянию на дату выплаты дохода в виде дивидендов по акциям российских организаций налогоплательщик является налоговым нерезидентом Российской Федерации, то налоговый агент исчисляет и удерживает налог по ставке, установленной НК РФ для доходов физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации.

Если же налоговому агенту известно, что такой налогоплательщик по итогам налогового периода признается налоговым резидентом Российской Федерации, то заполнение Приложения № 2 в отношении доходов данного налогоплательщика (поле «статус налогоплательщика», строки 010 «налоговая ставка», 030 «сумма налога исчисленная») следует производить исходя из его статуса налогового резидента Российской Федерации.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

При этом по строкам 031 «сумма налога удержанная» и 032 «сумма налога уплаченная» указываются значения фактически удержанных при выплате доходов сумм налога.

В этом случае значение строки 033 «сумма налога, излишне удержанная налоговым агентом» будет представлять собой разницу строк 031 и 030.

Соответственно, в обратной ситуации, когда по состоянию на дату выплаты дохода налогоплательщик признавался налоговым резидентом Российской Федерации, но утратил данный статус по итогам налогового периода, разница между показателями строк 030 и 031 отражается по строке 034 «сумма налога, не удержанная налоговым агентом» Приложения № 2. Такие выводы можно сделать из разъяснений ФНС России, приведенных в Письме от 20.05.2015 г. № ГД-4-3/8504@.

Организации, выполняя обязанности налоговых агентов, предусмотренные НК РФ, должны предпринимать все возможные меры по идентификации налогоплательщиков, получивших от них доход. Как отмечено в Письме Минфина России от 26.06.2017 г. № 03-04-06/40051, при наличии у организации – эмитента ценных бумаг заведомо неактуальной информации об акционере (например, указаны сведения об акционере из паспорта гражданина СССР) организация, выполняя обязанности налогового агента, может запросить необходимые сведения у физического лица – налогоплательщика.

В то же время в целях исполнения обязанностей налогового агента по своевременному представлению в налоговый орган сведений о доходах физических лиц по форме приложения № 2 к налоговой декларации по налогу на прибыль организаций в отношении физических лиц, в персональных данных которых, имеющихся у налогового агента, указан паспорт гражданина СССР, при заполнении реквизита «Код документа, удостоверяющего личность» проставляется код 91 «Иные документы».

На основании пункта 8 статьи 226.1 НК РФ при выплате налоговым агентом денежных средств (дохода в натуральной форме) до истечения налогового периода или до истечения срока действия договора в пользу физического лица сумма налога исчисляется с

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

налоговой базы, определяемой в соответствии со статьями 214.1, 214.3 и 214.4 НК РФ. Напомним, что в статье 214.1 НК РФ предусмотрен порядок определения налоговой базы по операциям с ценными бумагами и по операциям с производными финансовыми инструментами, в статье 214.3 НК РФ – порядок определения налоговой базы по операциям РЕПО, объектом которых являются ценные бумаги, а в статье 214.4 НК РФ – порядок определения налоговой базы по операциям займа ценными бумагами.

Для определения налоговой базы для налогоплательщика, которому выплачиваются денежные средства (доход в натуральной форме) налоговый агент должен произвести расчет финансового результата в соответствии со статьями 214.1, 214.3 и 214.4 НК РФ на дату выплаты дохода (пункт 11 статьи 226.1 НК РФ).

Если сумма налога в отношении финансового результата, рассчитанного нарастающим итогом, превышает сумму текущей выплаты денежных средств (дохода в натуральной форме), то налог исчисляется и уплачивается налоговым агентом с суммы текущей выплаты.

Если сумма налога в отношении финансового результата, рассчитанного нарастающим итогом, не превышает суммы текущей выплаты денежных средств (дохода в натуральной форме), то налог исчисляется и уплачивается налоговым агентом с суммы рассчитанного нарастающим итогом финансового результата.

При этом под «текущей выплатой» понимается сумма денежных средств, выплачиваемая клиенту в дату выплаты дохода, на что указано в Письме Минфина России от 12.03.2015 г. № 03-04-06/13345.

Согласно пункту 9 статьи 226.1 НК РФ, если иное не установлено статьей 214.9 НК РФ, налоговый агент должен уплатить удержанный у налогоплательщика налог в срок не позднее одного месяца с наиболее ранней из следующих дат:

1) дата окончания соответствующего налогового периода;

2) дата истечения срока действия последнего по дате начала действия договора, на основании которого налоговый агент осуществляет выплату налогоплательщику дохода, в отношении которого он признается налоговым агентом;

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

3) дата выплаты денежных средств (передачи ценных бумаг).

В случае прекращения договора на ведение индивидуального инвестиционного счета с переводом всех активов, учитываемых на индивидуальном инвестиционном счете, на другой индивидуальный инвестиционный счет, открытый тому же физическому лицу, обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию и уплате суммы налога у профессионального участника рынка ценных бумаг не возникает, что следует из абзаца 2 пункта 9.1 статьи 226.1, пункта 3 статьи 214.9 НК РФ. На это же указывает Минфин России в Письме от 02.10.2014 г. № 03-04-06/49519.

В этой ситуации профессиональный участник рынка ценных бумаг должен предоставить другому профессиональному участнику рынка ценных бумаг, на индивидуальный инвестиционный счет которого переводятся все активы, учитываемые на индивидуальном инвестиционном счете первого профессионального участника рынка ценных бумаг, сведения о физическом лице и его индивидуальном инвестиционном счете.

Состав сведений о физическом лице и о его индивидуальном инвестиционном счете, предоставляемых профессиональным участником рынка ценных бумаг другому профессиональному участнику рынка ценных бумаг в случае прекращения договора на ведение индивидуального инвестиционного счета с переводом всех активов, учитываемых на индивидуальном инвестиционном счете, на другой индивидуальный инвестиционный счет, открытый тому же физическому лицу, приведен в Приложении к Приказу ФНС России от 15.12.2014 г. № ММВ-7-11/646@.

Обратите внимание, что «второй» профессиональный участник рынка ценных бумаг, являющийся налоговым агентом, налоговую базу в данной ситуации будет исчислять с даты открытия указанным физическим лицом индивидуального инвестиционного счета, договор на ведение которого был прекращен у «первого» профессионального участника рынка ценных бумаг.

Обратите внимание!

Налоговый агент обязан удерживать исчисленную сумму НДФЛ из рублевых денежных средств налогоплательщика, нахо-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

дящихся в распоряжении налогового агента на брокерских счетах, специальных брокерских счетах, специальных клиентских счетах, специальных депозитарных счетах, номинальных счетах форекс-дилера или на банковских счетах налогового агента – доверительного управляющего, используемых указанным управляющим для обособленного хранения денежных средств учредителей управления, исходя из остатка рублевых денежных средств клиента на соответствующих счетах, сформировавшегося на дату удержания налога (пункт 10 статьи 226.1 НК РФ).

При этом следует учитывать, что удержание суммы налога в отношении налоговой базы, определяемой по операциям, не учитываемым на индивидуальном инвестиционном счете, из денежных средств налогоплательщика, размещенных на индивидуальном инвестиционном счете, не допускается (абзац 2 пункта 10 статьи 226.1 НК РФ).

Имейте в виду, что при выплате дохода в натуральной форме сумма выплаты определяется как сумма фактически произведенных и документально подтвержденных расходов на приобретение ценных бумаг, передаваемых налогоплательщику или иному лицу.

При выплате налогоплательщику налоговым агентом денежных средств (дохода в натуральной форме) более одного раза в течение налогового периода исчисление суммы налога производится нарастающим итогом с зачетом ранее уплаченных сумм налога (пункт 12 статьи 226.1 НК РФ).

Если суммы НДФЛ, удержанные с доходов по ставке 30%, применяемой в отношении доходов физических лиц, не имеющих на дату выплаты дохода статуса налогового резидента Российской Федерации, были зачтены не полностью, и после проведения указанного зачета осталась сумма НДФЛ, подлежащая возврату, возврат суммы налога налогоплательщику в связи с перерасчетом по итогу налогового периода в соответствии с приобретенным им окончательным статусом налогового резидента Российской Федерации согласно пункту 1.1 статьи 231 НК РФ производится налоговым органом, в котором он был поставлен на учет по месту жительства (месту пребывания), при подаче налогоплательщи-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ком налоговой декларации по окончании указанного налогового периода, а также документов, подтверждающих статус налогового резидента Российской Федерации в этом налоговом периоде, в порядке, установленном статьей 78 НК РФ, на что указано в Письме Минфина России от 03.05.2017 г. № 03-04-06/27047.

При наличии у налогоплательщика разных видов доходов (в том числе доходов, облагаемых налогом по разным налоговым ставкам) по операциям, осуществляемым налоговым агентом в пользу налогоплательщика, очередность их выплаты налогоплательщику в случае выплаты денежных средств (дохода в натуральной форме) до истечения налогового периода (до истечения срока действия договора доверительного управления) устанавливается по соглашению налогоплательщика и налогового агента (пункт 13 статьи 226.1 НК РФ).

При невозможности полностью удержать исчисленную сумму налога в соответствии со статьей 226.1 НК РФ налоговый агент должен определить возможность удержания суммы налога до наступления наиболее ранней даты из следующих дат (пункт 14 статьи 226.1 НК РФ):

– одного месяца с даты окончания налогового периода, в котором налоговый агент не смог полностью удержать исчисленную сумму налога;

– даты прекращения действия последнего договора, заключенного между налогоплательщиком и налоговым агентом, при наличии которого налоговый агент осуществлял исчисление налога.

При невозможности удержать у налогоплательщика полностью или частично исчисленную сумму налога вследствие прекращения срока действия последнего по дате начала действия договора, на основании которого налоговый агент осуществляет выплату, в отношении которой он признается налоговым агентом, налоговый агент в течение одного месяца с момента возникновения этого обстоятельства в письменной форме должен уведомить налоговый орган по месту своего учета о невозможности указанного удержания и сумме задолженности налогоплательщика.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Уплата налога в этом случае производится налогоплательщиком в соответствии со статьей 228 НК РФ.

Обратите внимание!

До настоящего времени форма такого сообщения не установлена. Между тем, из Письма ФНС России от 02.02.2015 г. № БС-4-11/1443@ «О представлении сведений о доходах физических лиц», а также Письма Минфина России от 28.10.2016 г. № 03-04-06/63138, следует, что сообщение о невозможности удержать налог и сумме налога может быть представлено по форме и в порядке, предусмотренном пунктом 5 статьи 226 НК РФ, то есть:

– по форме, приведенной в Приложении № 1 к Приказу ФНС России от 30.10.2015 г. № ММВ-7-11/485@ «Об утверждении формы сведений о доходах физического лица, порядка заполнения и формата ее представления в электронной форме»,

– и в порядке, утвержденном Приказом ФНС России от 16.09.2011 г. № ММВ-7-3/576@ «Об утверждении Порядка представления в налоговые органы сведений о доходах физических лиц и сообщений о невозможности удержания налога и сумме налога на доходы физических лиц».

Имейте в виду, что сообщения о невозможности удержания суммы налога по итогам налогового периода должны быть направлены налоговым агентом в налоговые органы в срок до 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговый агент по операциям, учитываемым на индивидуальном инвестиционном счете, обязан сообщить об открытии или о закрытии индивидуального инвестиционного счета в налоговый орган по месту своего нахождения (пункт 15 статьи 226.1 НК РФ). Сделать это необходимо в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи в течение трех дней со дня соответствующего события. Форма и формат сообщения об открытии или закрытии индивидуального инвестиционного счета, а также порядок заполнения и представления сообщения в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи утверждены Приказом ФНС России от 15.12.2014 г. № ММВ-7-11/645@.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Завершая статью, отметим, что под выплатой денежных средств в целях статьи 226.1 НК РФ понимается выплата налоговым агентом наличных денежных средств налогоплательщику или третьему лицу по требованию налогоплательщика, а также перечисление денежных средств на банковский счет налогоплательщика или на счет третьего лица по требованию налогоплательщика (пункт 10 статьи 226.1 НК РФ).

Выплатой дохода в натуральной форме признается передача налоговым агентом налогоплательщику (или по указанию налогоплательщика третьим лицам) ценных бумаг со счета депо (лицевого счета) налогового агента или счета депо (лицевого счета) налогоплательщика, по которым налоговый агент наделен правом распоряжения.

Не признается выплатой дохода в натуральной форме передача налоговым агентом ценных бумаг по требованию налогоплательщика, связанная с исполнением налогоплательщиком сделок с ценными бумагами, при условии, что денежные средства по соответствующим сделкам в полном объеме поступили на счет (в том числе банковский счет) налогоплательщика, открытый у данного налогового агента, а также передача (перерегистрация) ценных бумаг на счет депо, по которому удостоверяются права собственности данного налогоплательщика, открытый в депозитарии, осуществляющем свою деятельность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Налогообложение НДФЛ при продаже акций

Сумма дохода, полученного от продажи (реализации) акций, подлежит обложению налогом на доходы физических лиц и может быть уменьшена на сумму фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением, хранением и реализацией указанных ценных бумаг. Определение налоговой базы, исчисление и уплата НДФЛ по

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

операциям с ценными бумагами имеют некоторые особенности, о которых и пойдет речь в данной статье.

Общие правила об акциях, как одном из видов ценных бумаг, определены в статьях 142 – 147 и 149 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) и детализированы в Федеральном законе от 22.04.1996 г. № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг» (далее – Закон № 39-ФЗ), предметом регулирования которого являются отношения, возникающие при эмиссии и обращении эмиссионных ценных бумаг независимо от типа эмитента, при обращении иных ценных бумаг в случаях, предусмотренных федеральными законами, а также особенности создания и деятельности профессиональных участников рынка ценных бумаг.

Акция – это эмиссионная ценная бумага, закрепляющая права ее владельца (акционера) на получение части прибыли акционерного общества в виде дивидендов, на участие в управлении акционерным обществом и на часть имущества, остающегося после его ликвидации. Акция является именной ценной бумагой (статья 2 Закона № 39-ФЗ).

Именные эмиссионные ценные бумаги могут выпускаться только в бездокументарной форме, за исключением случаев, предусмотренных федеральными законами (статья 16 Закона № 39-ФЗ).

Права владельцев на эмиссионные ценные бумаги бездокументарной формы выпуска удостоверяются в системе ведения реестра – записями на лицевых счетах у держателя реестра или в случае учета прав на ценные бумаги в депозитарии – записями по счету депо в депозитариях (статья 28 Закона № 39-ФЗ).

Право на именную бездокументарную ценную бумагу переходит к приобретателю, в том числе в случае учета прав на ценные бумаги у лица, осуществляющего депозитарную деятельность, – с момента внесения приходной записи по счету депо приобретателя (статья 29 Закона № 39-ФЗ).

Пунктом 1 статьи 44 Федерального закона от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» (далее – Закон № 208-ФЗ) установлена обязанность общества по обеспечению ведения

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

и хранения реестра акционеров общества в соответствии с правовыми актами Российской Федерации с момента государственной регистрации общества. Согласно статье 46 Закона № 208-ФЗ держатель реестра акционеров общества по требованию акционера или номинального держателя акций обязан подтвердить его права на акции путем выдачи выписки из реестра акционеров общества, которая не является ценной бумагой.

Исчисление и уплату налога на доходы физических лиц регулирует глава 23 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), согласно статье 209 которой объектом обложения налогом на доходы физических лиц признается доход, полученный налогоплательщиками:

– от источников в Российской Федерации и (или) от источников за пределами Российской Федерации – для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации;

– от источников в Российской Федерации – для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации.

Доход, полученный от продажи в Российской Федерации акций, находящихся в собственности менее пяти лет, является объектом обложения налогом на доходы физических лиц, что следует из подпункта 5 пункта 1 статьи 208 и пункта 17.2 статьи 217 НК РФ.

Напомним, что положения пункта 17.2 статьи 217 НК РФ применяются в отношении ценных бумаг, приобретенных налогоплательщиками начиная с 01.01.2011 г.

Таким образом, доходы, полученные от реализации ценных бумаг, приобретенных после 01.01.2011 г. и непрерывно принадлежащих налогоплательщику на праве собственности более пяти лет, не подлежат обложению налогом на доходы физических лиц.

Доходы, полученные от реализации ценных бумаг, приобретенных до 01.01.2011 г., подлежат налогообложению в установленном порядке. На это же указывают Письма Минфина России от 07.04.2016 г. № 03-04-05/19781, от 11.06.2015 г. № 03-04-05/33986. Отметим, что в Письме № 03-04-05/19781 также обращено внимание на то, что пункт 1 статьи 5 Федерального закона

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

от 28.12.2010 г. № 395-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации», который дополнил статью 217 НК РФ пунктом 17.2, не содержит каких-либо положений, ограничивающих круг физических лиц, которые при приобретении с 01.01.2011 г. акций и долей участия в уставном капитале российских организаций могут применять нормы пункта 17.2 статьи 217 НК РФ, и в этом смысле не создает неравных условий для налогоплательщиков.

Особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога на доходы по операциям с ценными бумагами определены статьей 214.1 НК РФ.

Согласно пункту 1 названной статьи при определении налоговой базы по операциям с ценными бумагами учитываются доходы, полученные по операциям с ценными бумагами, обращающимися и не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг (далее – ценные бумаги, обращающиеся (не обращающиеся) на ОРЦБ).

Отнесение ценных бумаг к обращающимся и не обращающимся на ОРЦБ осуществляется на дату реализации ценной бумаги (пункт 1.1 статьи 214.1 НК РФ).

К ценным бумагам, обращающимся на ОРЦБ, относятся ценные бумаги, по которым рассчитывается рыночная котировка (пункт 4 статьи 214.1 НК РФ).

Под рыночной котировкой ценной бумаги понимается:

– средневзвешенная цена ценной бумаги по сделкам, совершенным в течение одного торгового дня через российского организатора торговли на рынке ценных бумаг, включая фондовую биржу (для ценных бумаг, допущенных к торгам такого организатора торговли на рынке ценных бумаг, на фондовой бирже);

– цена закрытия по ценной бумаге, рассчитываемая иностранной фондовой биржей по сделкам, совершенным в течение одного торгового дня через такую биржу (для ценных бумаг, допущенных к торгам на иностранной фондовой бирже).

При отсутствии информации о средневзвешенной цене ценной бумаги у российского организатора торговли на рынке цен-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ных бумаг, включая фондовую биржу (цене закрытия по ценной бумаге, рассчитываемой иностранной фондовой биржей), на дату ее реализации рыночной котировкой признается средневзвешенная цена (цена закрытия), сложившаяся на дату ближайших торгов, состоявшихся до дня совершения соответствующей сделки, если торги по этим ценным бумагам проводились хотя бы один раз в течение последних трех месяцев (пункт 4.1 статьи 214.1 НК РФ).

Обратите внимание, что согласно пункту 2 Порядка, утвержденного Приказом ФСФР России от 09.11.2010 г. № 10-65/пз-н «Об утверждении Порядка определения рыночной цены ценных бумаг, расчетной цены ценных бумаг, а также предельной границы колебаний рыночной цены ценных бумаг в целях 23 главы Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – Порядок № 10-65/пз-н), этот документ применяется в случаях, когда порядок определения рыночной цены ценной бумаги, обращающейся на организованном рынке ценных бумаг, не предусмотрен статьями 212 и 214.1 НК РФ.

Поскольку порядок определения рыночной котировки и средневзвешенной цены ценных бумаг установлен в пунктах 4 и 4.1 статьи 214.1 НК РФ, Порядок № 10-65/пз-н в целях применения статьи 214.1 НК РФ не применяется.

Таким образом, если по ценной бумаге, допущенной к торгам российского организатора торговли на рынке ценных бумаг, в том числе на фондовой бирже, рассчитывается рыночная котировка, но средневзвешенная цена не может быть определена в соответствии с пунктами 4 и 4.1 статьи 214.1 НК РФ, данная ценная бумага не может быть отнесена к ценным бумагам, обращающимся на ОРЦБ, о чем сказано в Письме Минфина России от 14.11.2011 г. № 03-04-06/4-304. В соответствии с положениями статьи 214.1 НК РФ цена приобретения ценных бумаг определяется исходя из фактических произведенных расходов на их приобретение и не зависит от отнесения их к категории обращающихся или не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг.

К необращающпмся на ОРЦБ относятся ценные бумаги, по которым отсутствуют рыночные котировки.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Пунктом 4 Порядка № 10-65/пз-н установлено, что в случаях, когда порядок определения расчетной цены ценной бумаги, не обращающейся на ОРЦБ, не предусмотрен статьями 212 и 214.1 НК РФ, такая расчетная цена определяется в соответствии с Порядком определения расчетной цены ценных бумаг, не обращающихся на ОРЦБ, в целях главы 25 НК РФ, утвержденным Приказом ФСФР России от 09.11.2010 г. № 10-66/пз-н (далее – Порядок № 10-66/пз-н). Согласно пункту 9 Порядка № 10-66/пз-н расчетная цена необращающейся акции акционерного общества может определяться путем деления стоимости чистых активов общества, уменьшенной на долю чистых активов, которая приходится на размещенные привилегированные акции общества, на общее количество размещенных обществом обыкновенных акций.

Напомним, что Порядок определения стоимости чистых активов утвержден Приказом Минфина России от 28.08.2014 г. № 84н «Об утверждении Порядка определения стоимости чистых активов».

В соответствии с пунктом 14 статьи 214.1 НК РФ налоговой базой по операциям с ценными бумагами признается положительный финансовый результат по совокупности соответствующих операций, исчисленный за налоговый период.

Пунктом 12 статьи 214.1 НК РФ определено, что финансовый результат по операциям с ценными бумагами определяется как доходы от операций за вычетом соответствующих расходов, указанных в пункте 10 статьи 214.1 НК РФ.

В Письмах Минфина России от 21.09.2015 г. № 03-04-05/54047, от 09.04.2015 г. № 03-04-05/20252 указано, что расходами по операциям с ценными бумагами признаются документально подтвержденные и фактически осуществленные налогоплательщиком расходы, связанные с приобретением, реализацией, хранением и погашением ценных бумаг.

ПРИМЕР

Гражданин Петров А.А. в марте 2018 г. реализовал часть своих акций:

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– 1 марта – 9 000 акций, обращающихся на ОРЦБ, за 2 880 000 руб.;

– 14 марта – 1 500 акций, не обращающихся на ОРЦБ, за 130 000 руб.

Предположим, что расходы по приобретению, хранению и реализации акций, обращающихся на ОРЦБ, составили 2 000 000 руб., а не обращающихся – 150 000 руб.

По акциям, обращающимся на ОРЦБ, получен положительный финансовый результат в сумме 880 000 руб. (2 880 000 руб. – 2 000 000 руб.).

По акциям, не обращающимся на ОРЦБ бумаг, получен отрицательный финансовый результат в сумме 20 000 руб. (130 000 руб. – 150 000 руб.).

К расходам, связанным с приобретением, реализацией, хранением и погашением ценных бумаг, согласно пункту 10 статьи 214.1 НК РФ, в частности, относятся:

- денежные суммы, в том числе суммы купона, и (или) иное имущество (имущественные права) в сумме расходов на их приобретение, уплачиваемые (передаваемые):

– эмитенту ценных бумаг в оплату размещаемых (выдаваемых) ценных бумаг;

– в соответствии с договором купли-продажи или договором мены ценных бумаг.

- оплата услуг, оказываемых профессиональными участниками рынка ценных бумаг, а также биржевыми посредниками и клиринговыми центрами;
- биржевой сбор (комиссия);
- налог, уплаченный налогоплательщиком при получении им ценных бумаг в порядке наследования;
- налог, уплаченный налогоплательщиком при получении им в порядке дарения акций в соответствии с пунктом 18.1 статьи 217 НК РФ;
- суммы процентов, уплаченные налогоплательщиком по кредитам и займам, полученным для совершения сделок с ценными бумагами, в пределах сумм, рассчитанных исходя из действующей на дату выплаты процентов ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, увеличенной в 1,1 раза, – для

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

кредитов и займов, выраженных в рублях, и исходя из 9% – для кредитов и займов, выраженных в иностранной валюте;

● другие расходы, непосредственно связанные с операциями с ценными бумагами.

В силу пункта 13 статьи 214.1 НК РФ при реализации ценных бумаг расходы в виде стоимости приобретения ценных бумаг признаются по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО).

Если организацией-эмитентом был осуществлен обмен (конвертация) акций, при реализации акций, полученных налогоплательщиком в результате обмена (конвертации), в качестве документально подтвержденных расходов налогоплательщика признаются расходы по приобретению акций, которыми владел налогоплательщик до их обмена (конвертации).

При реализации акций, полученных налогоплательщиком при реорганизации организаций, расходами на их приобретение признается стоимость, определяемая в соответствии с пунктами 4 – 6 статьи 277 НК РФ, при условии документального подтверждения налогоплательщиком расходов на приобретение акций реорганизуемых организаций.

Вопрос о подтверждении размера расходов акционера в целях исчисления налоговой базы по НДФЛ при продаже акций, полученных при реорганизации АО в форме присоединения, рассмотрен в Письме Минфина России от 14.05.2015 г. № 03-04-05/27799. В Письме сказано, что согласно пункту 4 статьи 277 НК РФ при реорганизации в форме присоединения, предусматривающей конвертацию акций реорганизуемой организации в акции организации, к которой осуществлено присоединение, стоимость полученных акционерами реорганизуемой организации акций организации, к которой осуществлено присоединение, признается равной стоимости конвертированных акций реорганизуемой организации по данным налогового учета акционера на дату внесения в единый государственный реестр юридических лиц записи о прекращении деятельности каждого присоединяемого юридического лица.

Стоимость полученных налогоплательщиком акций определяется исходя из их цены и количества. В свою очередь, цена акций определяется советом директоров акционерного общества

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

исходя из их рыночной стоимости на основании оценки, произведенной независимым оценщиком.

При этом исходя из абзаца 5 пункта 13 статьи 214.1 НК РФ документы о цене размещения дополнительного выпуска акций организации, к которой осуществлено присоединение, могут служить подтверждением стоимости приобретения этих акций при условии наличия у налогоплательщика документального подтверждения расходов на приобретение акций реорганизуемой организации, то есть организации, которая была присоединена к другой организации.

При реализации акций акционерного общества, полученных налогоплательщиком в результате реорганизации негосударственного пенсионного фонда, являющегося некоммерческой организацией, в соответствии с Федеральным законом от 28.12.2013 г. № 410-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О негосударственных пенсионных фондах» и отдельные законодательные акты Российской Федерации», расходами на приобретение таких акций признается их стоимость, определяемая в соответствии с пунктом 4 статьи 277 НК РФ, при условии документального подтверждения налогоплательщиком расходов по внесению взносов (дополнительных взносов) в совокупный вклад учредителей реорганизованного негосударственного пенсионного фонда.

Если налогоплательщиком были приобретены в собственность (в том числе получены на безвозмездной основе или с частичной оплатой, а также в порядке дарения или наследования) ценные бумаги, то при налогообложении доходов по операциям реализации (погашения) ценных бумаг в качестве документально подтвержденных расходов на приобретение (получение) этих ценных бумаг учитываются суммы, с которых был исчислен и уплачен налог при приобретении (получении) данных ценных бумаг.

При реализации ценных бумаг, приобретенных непосредственно у контролируемой иностранной компании, если доходы такой контролируемой иностранной компании от реализации указанных ценных бумаг и расходы в виде цены приобретения ценных бумаг исключаются из прибыли (убытка) такой иностранной компании на основании пункта 10 статьи 309.1 НК РФ, нало-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

гоплательщиком, признаваемым контролирующим лицом такой контролируемой иностранной компании в соответствии с положениями главы 3.4 НК РФ или являющимся российским взаимозависимым лицом такого контролирующего лица, сумма фактически произведенных расходов в виде стоимости указанных ценных бумаг определяется исходя из меньшей из следующих стоимостей:

1) документально подтвержденной стоимости по данным учета контролируемой иностранной компании на дату перехода права собственности на указанные ценные бумаги от контролируемой иностранной компании;

2) рыночной стоимости указанных ценных бумаг на дату перехода права собственности на указанные ценные бумаги от контролируемой иностранной компании, определяемой в соответствии со статьей 212 НК РФ и с учетом положений статьи 105.3 НК РФ.

При реализации (погашении) ценных бумаг, полученных при ликвидации иностранной организации (прекращении (ликвидации) иностранной структуры без образования юридического лица), налогоплательщиком-акционером (участником, пайщиком, учредителем, контролирующим лицом иностранной организации или контролирующим лицом иностранной структуры без образования юридического лица), доходы которого в виде стоимости таких ценных бумаг освобождаются от налогообложения в соответствии с пунктом 60 статьи 217 НК РФ, в качестве фактически произведенных расходов учитывается сумма, равная стоимости таких ценных бумаг по данным учета ликвидируемой иностранной организации (прекращаемой (ликвидируемой) иностранной структуры без образования юридического лица) на дату получения ценных бумаг от такой иностранной организации (структуры без образования юридического лица), но не выше рыночной стоимости таких ценных бумаг, определяемой с учетом положений статьи 105.3 НК РФ на дату получения налогоплательщиком ценных бумаг от такой иностранной организации (структуры без образования юридического лица) (пункт 13.2 статьи 214.1 НК РФ).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Обратите внимание!

Отрицательный финансовый результат, полученный в налоговом периоде по каждой совокупности операций с ценными бумагами, обращающимися на ОРЦБ или не обращающимися на ОРЦБ, признается убытком (пункт 12 статьи 214.1 НК РФ).

Учет убытков по операциям с ценными бумагами осуществляется в порядке, установленном пунктами 15 и 16 статьи 214.1 НК РФ и статьей 220.1 НК РФ.

Налогоплательщики, получившие убытки в предыдущих налоговых периодах по операциям с ценными бумагами, обращающимися на ОРЦБ, вправе уменьшить налоговую базу по операциям с ценными бумагами в текущем налоговом периоде на всю сумму полученного ими убытка или на часть этой суммы (перенести убыток на будущие периоды). На это указывает пункт 16 статьи 214.1 НК РФ. Суммы убытка, полученные по операциям с ценными бумагами, обращающимися на ОРЦБ, перенесенные на будущие периоды, уменьшают налоговую базу соответствующих налоговых периодов по таким операциям. Обратите внимание, что не допускается перенос на будущие периоды убытков, полученных по операциям с ценными бумагами, не обращающимися на ОРЦБ (Письмо Минфина России от 05.03.2015 г. № 03-04-05/11803).

Осуществлять перенос убытка на будущие периоды налогоплательщик вправе в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен убыток. При этом налогоплательщик вправе перенести на текущий налоговый период сумму полученных в предыдущих налоговых периодах убытков. Убыток, не перенесенный на ближайший следующий год, может быть перенесен полностью или частично на следующий год из последующих 9 лет.

Если убытки понесены более чем в одном налоговом периоде, то перенос таких убытков на будущие периоды производится в той очередности, в которой они понесены.

В соответствии с пунктом 1 статьи 220.1 НК РФ при определении размера налоговой базы налогоплательщик имеет право на получение налоговых вычетов при переносе на будущие периоды

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

убытков, от операций с ценными бумагами, обращающимися на ОРЦБ.

Налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от операций с ценными бумагами предоставляются в размере сумм убытков, полученных от операций с ценными бумагами, обращающимися на ОРЦБ. Указанный налоговый вычет предоставляется в размере сумм убытков, фактически полученных налогоплательщиком от операций с ценными бумагами, обращающимися на ОРЦБ, в предыдущих налоговых периодах в пределах размера налоговой базы по таким операциям.

Размер налоговых вычетов, предусмотренных статьей 220.1 НК РФ, определяется исходя из сумм убытков, полученных налогоплательщиком в предыдущих налоговых периодах (в течение 10 лет считая с налогового периода, за который производится определение налоговой базы). При этом при определении размера налогового вычета в налоговом периоде, за который производится определение налоговой базы, суммы убытков, полученных налогоплательщиком в течение более чем одного налогового периода, учитываются в той очередности, в которой понесены соответствующие убытки.

Пунктом 3 статьи 220.1 НК РФ предусмотрено, что размер налоговых вычетов, исчисленный в текущем налоговом периоде, не может превышать величину налоговой базы, определенную по соответствующим операциям в этом налоговом периоде. При этом суммы убытков налогоплательщика, не учтенные при определении размера налогового вычета, могут быть учтены при определении размера налогового вычета в следующих налоговых периодах.

Для подтверждения права на налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от операций с ценными бумагами налогоплательщик представляет документы, подтверждающие объем понесенного убытка в течение всего срока, когда он уменьшает налоговую базу текущего налогового периода на суммы ранее полученных убытков (пункт 4 статьи 220.1 НК РФ).

Налоговый вычет предоставляется налогоплательщику при представлении налоговой декларации в налоговые органы по окончании налогового периода (пункт 5 статьи 220.1 НК РФ).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Материальная выгода при операциях с производными финансовыми инструментами

Материальная выгода – это отдельный вид дохода, определяемый в соответствии со статьей 212 Налогового кодекса Российской Федерации. Одним из видов материальной выгоды является материальная выгода, полученная от приобретения производных финансовых инструментов. О порядке обложения налогом на доходы физических лиц данной материальной выгоды мы и поговорим в нижеприведенном материале.

Прежде всего, рассмотрим, что понимается под производными финансовыми инструментами.

Определение понятия «производные финансовые инструменты» в целях главы 23 «Налог на доходы физических лиц» Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) содержится в пункте 5 статьи 214.1 НК РФ. Согласно указанному пункту производным финансовым инструментом признается договор, отвечающий требованиям Федерального закона от 22.04.1996 г. № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг» (далее – Закон № 39-ФЗ). Перечень видов производных финансовых инструментов (в том числе форвардные, фьючерсные, опционные контракты, свопконтракты) устанавливается Центральным банком Российской Федерации в соответствии с Законом № 39-ФЗ. Отметим, что на сегодняшний день этот перечень установлен Указанием Банка России от 16.02.2015 г. № 3565-У «О видах производных финансовых инструментов».

Производные финансовые инструменты подразделяются на производные финансовые инструменты, обращающиеся на организованном рынке, и производные финансовые инструменты, не обращающиеся на организованном рынке.

При этом производные финансовые инструменты признаются обращающимися на организованном рынке при одновременном соблюдении следующих условий (пункт 3 статьи 301 НК РФ):

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– порядок их заключения, обращения и исполнения устанавливается организатором торговли, имеющим на это право в соответствии с законодательством Российской Федерации или законодательством иностранных государств;

– информация о ценах производных финансовых инструментов публикуется в средствах массовой информации (в том числе электронных) либо может быть предоставлена организатором торговли или иным уполномоченным лицом любому заинтересованному лицу в течение трех лет после даты совершения операции с производным финансовым инструментом.

В целях главы 23 НК РФ к производным финансовым инструментам, не обращающимся на организованном рынке, относятся опционные контракты, не обращающиеся на организованном рынке (пункт 5 статьи 214.1 НК РФ).

Налогообложение НДФЛ материальной выгоды, полученной от приобретения производных финансовых инструментов

Согласно статье 210 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со статьей 212 НК РФ.

Подпунктом 3 пункта 1 статьи 212 НК РФ определено, что доходом налогоплательщика, полученным в виде материальной выгоды, является, в частности, материальная выгода, полученная от приобретения производных финансовых инструментов.

В пункте 4 статьи 212 НК РФ установлен принцип определения налоговой базы при получении дохода в виде материальной выгоды от приобретения производных финансовых инструментов.

При получении налогоплательщиком дохода в виде материальной выгоды, полученной от приобретения производных финансовых инструментов, налоговая база по НДФЛ определяется как превышение рыночной стоимости производных финансовых инструментов над суммой фактических расходов налогоплательщика на их приобретение (абзац 1 пункта 4 статьи 212 НК РФ).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

В целях применения указанного принципа формирования налоговой базы законодатель разъясняет, каким образом следует определять рыночную стоимость производных финансовых инструментов.

Согласно абзацам 12, 13 пункта 4 статьи 212 НК РФ рыночная стоимость производных финансовых инструментов, обращающихся и не обращающихся на организованном рынке, определяется в соответствии с пунктами 1 и 2 статьи 305 НК РФ соответственно.

Так, для производных финансовых инструментов, обращающихся на организованном рынке, фактическая цена сделки для целей налогообложения признается рыночной и применяется в целях налогообложения (пункт 1 статьи 305 НК РФ).

В отношении производных финансовых инструментов, не обращающихся на организованном рынке, в пункте 2 статьи 305 НК РФ установлено следующее правило. Фактическая цена такого финансового инструмента признается для целей налогообложения рыночной ценой и применяется для целей налогообложения, если она отличается не более чем на 20% в сторону повышения (понижения) от расчетной стоимости этого производного финансового инструмента на дату заключения сделки. Порядок определения расчетной стоимости соответствующих видов производных финансовых инструментов устанавливается Центральным банком Российской Федерации по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации. Отметим, что на сегодняшний день действует порядок определения расчетной стоимости, устанавливаемый Указанием Банка России от 07.10.2014 г. № 3413-У «О порядке определения расчетной стоимости финансовых инструментов срочных сделок, не обращающихся на организованных торгах, в целях главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации».

Если фактическая цена производных финансовых инструментов, не обращающихся на организованном рынке, отличается более чем на 20% в сторону повышения (понижения) от расчетной стоимости этого финансового инструмента, то доходы (расходы) налогоплательщика определяются исходя из расчетной

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

стоимости, увеличенной (уменьшенной) на 20% (абзац 2 пункта 2 статьи 305 НК РФ).

Обратите внимание, что исходя из статьи 226.1 НК РФ, материальную выгоду, полученную налогоплательщиком от приобретения производных финансовых инструментов, определяет налоговый агент – лицо, признанное таковым в соответствии с пунктом 2 статьи 226.1 НК РФ.

Исчисление и удержание суммы налога производятся налоговым агентом в порядке, установленном главой 23 НК РФ в сроки, установленные пунктом 7 статьи 226.1 НК РФ.

В случае невозможности полностью удержать исчисленную сумму налога налоговый агент согласно пункту 14 статьи 226.1 НК РФ должен определить возможность удержания суммы налога до наступления наиболее ранней даты из следующих дат:

– одного месяца с даты окончания налогового периода, в котором налоговый агент не смог полностью удержать исчисленную сумму налога;

– даты прекращения действия последнего договора, заключенного между налогоплательщиком и налоговым агентом, при наличии которого налоговый агент осуществлял исчисление налога.

При невозможности удержать у налогоплательщика полностью или частично исчисленную сумму налога вследствие прекращения срока действия последнего по дате начала действия договора, на основании которого налоговый агент осуществляет выплату, в отношении которой он признается налоговым агентом, налоговый агент в течение одного месяца с момента возникновения этого обстоятельства в письменной форме обязан уведомить налоговый орган по месту своего учета о невозможности указанного удержания и сумме задолженности налогоплательщика. Уплата налога в этом случае производится налогоплательщиком в соответствии со статьей 228 НК РФ.

Сообщения о невозможности удержания суммы налога по итогам налогового периода направляются налоговым агентом в налоговые органы в срок до 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Для справки: из Письма ФНС России от 02.02.2015 г. № БС-4-11/1443@ «О представлении сведений о доходах физических лиц», а также Писем Минфина России от 01.07.2015 г. № 03-04-06/38042, от 28.10.2016 г. № 03-04-06/63138 вытекает, что сообщение о невозможности удержать налог и сумме налога может быть представлено по форме и в порядке, предусмотренном пунктом 5 статьи 226 НК РФ, то есть:

– по форме, приведенной в Приложении № 1 к Приказу ФНС России от 30.10.2015 г. № ММВ-7-11/485@ «Об утверждении формы сведений о доходах физического лица, порядка заполнения и формата ее представления в электронной форме»;

– и в порядке, утвержденном Приказом ФНС России от 16.09.2011 г. № ММВ-7-3/576@ «Об утверждении Порядка представления в налоговые органы сведений о доходах физических лиц и сообщений о невозможности удержания налога и сумме налога на доходы физических лиц».

Из пункта 6 статьи 228 НК РФ следует, что налогоплательщики, получившие доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со статьей 212 НК РФ, сведения о которых представлены налоговыми агентами в налоговые органы в порядке, установленном пунктом 14 статьи 226.1 НК РФ, уплачивают налог не позднее 1 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом, на основании направленного им налоговым органом уведомления по форме, утвержденной Приказом ФНС России от 07.09.2016 г. № ММВ-7-11/477@ «Об утверждении формы налогового уведомления».

Заметим, что в отношении доходов в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со статьей 212 НК РФ, сведения о которых представлены налоговыми агентами в налоговые органы за 2016 год в порядке, установленном пунктом 14 статьи 226.1 НК РФ, налогоплательщики, получившие такие доходы, уплачивают налог не позднее 01.12.2018 г. на основании направленного налоговым органом налогового уведомления об уплате налога (пункт 7 статьи 228 НК РФ).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Налогообложение НДФЛ по производным финансовым инструментам

Особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты НДФЛ в отношении доходов, полученных налогоплательщиками по операциям с производными финансовыми инструментами, установлены статьей 214.1 Налогового кодекса Российской Федерации. В нижеприведенном материале рассмотрим правила исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц по таким операциям.

Прежде установим, что понимается под производным финансовым инструментом.

Согласно пункту 5 статьи 214.1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) производным финансовым инструментом признается договор, отвечающий требованиям Федерального закона от 22.04.1996 г. № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг» (далее – Закон № 39-ФЗ). Перечень видов производных финансовых инструментов (в том числе форвардные, фьючерсные, опционные контракты, своп-контракты) устанавливается Центральным банком Российской Федерации в соответствии с Законом № 39-ФЗ. На сегодняшний день этот перечень установлен Указанием Банка России от 16.02.2015 г. № 3565-У «О видах производных финансовых инструментов».

Исходя из абзацев 2, 3 пункта 5 статьи 214.1 НК РФ производные финансовые инструменты подразделяются на:

– производные финансовые инструменты, обращающиеся на организованном рынке;

– производные финансовые инструменты, не обращающиеся на организованном рынке.

При этом отнесение производных финансовых инструментов к обращающимся на организованном рынке осуществляется в соответствии с требованиями, установленными пунктом 3 статьи 301 НК РФ, согласно которому производные финансовые инстру-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

менты признаются обращающимися на организованном рынке при одновременном соблюдении следующих условий:

– порядок их заключения, обращения и исполнения устанавливается организатором торговли, имеющим на это право в соответствии с законодательством Российской Федерации или законодательством иностранных государств;

– информация о ценах производных финансовых инструментов публикуется в средствах массовой информации (в том числе электронных) либо может быть предоставлена организатором торговли или иным уполномоченным лицом любому заинтересованному лицу в течение трех лет после даты совершения операции с производным финансовым инструментом.

К производным финансовым инструментам, не обращающимся на организованном рынке, относятся опционные контракты, не обращающиеся на организованном рынке (пункт 5 статьи 214.1 НК РФ).

Согласно пункту 1 статьи 214.1 НК РФ при определении налоговой базы по доходам по операциям с производными финансовыми инструментами (далее – ПФИ) учитываются доходы, полученные по следующим операциям:

– с ПФИ, обращающимися на организованном рынке;

– с ПФИ, не обращающимися на организованном рынке, без учета операций с ПФИ, перечисленных в соответствии с подпунктом 5 пункта 1 статьи 214.1 НК РФ;

– с ПФИ и иными инструментами, которые предусмотрены пунктом 1 статьи 4.1 Закона № 39-ФЗ.

Доходами по операциям с производными финансовыми инструментами признаются доходы от реализации ПФИ, полученные в налоговом периоде, включая полученные суммы вариационной маржи и премии по контрактам. При этом доходами по операциям с базисным активом производных финансовых инструментов признаются доходы, полученные от поставки базисного актива при исполнении таких сделок (пункт 7 статьи 214.1 НК РФ).

Доходы по операциям с базисным активом ПФИ включаются (пункт 8 статьи 214.1 НК РФ):

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

1) в доходы по операциям с ценными бумагами, если базисным активом ПФИ являются ценные бумаги;

2) в доходы по операциям с ПФИ, если базисным активом производных финансовых инструментов являются другие ПФИ;

3) в другие доходы налогоплательщика в зависимости от вида базисного актива, если базисным активом ПФИ не являются ценные бумаги или производные финансовые инструменты.

Включение доходов по операциям с базисным активом в доходы по операциям с ценными бумагами и в доходы по операциям с ПФИ, указанные в подпунктах 1 и 2 пункта 8 статьи 214.1 НК РФ, осуществляется с учетом того, являются соответствующие ценные бумаги и ПФИ обращающимися или не обращающимися на организованном рынке (пункт 9 статьи 214.1 НК РФ).

Расходами по операциям с ПФИ согласно пункту 10 статьи 214.1 НК РФ признаются документально подтвержденные и фактически осуществленные налогоплательщиком расходы, связанные с совершением операций с производными финансовыми инструментами, с исполнением и прекращением обязательств по таким сделкам. К указанным расходам, в частности, относятся суммы уплаченной вариационной маржи и (или) премии по контрактам, а также иные периодические или разовые выплаты, предусмотренные условиями производных финансовых инструментов.

Отметим, что суммы, уплаченные налогоплательщиком за приобретение базисного актива производных финансовых инструментов, в том числе для его поставки при исполнении срочной сделки, признаются расходами при поставке (последующей реализации) базисного актива (пункт 13 статьи 214.1 НК РФ).

В силу пункта 12 статьи 214.1 НК РФ финансовый результат по операциям с ПФИ определяется как доходы от операций за вычетом соответствующих расходов, указанных в пункте 10 статьи 214.1 НК РФ.

При этом расходы, которые не могут быть непосредственно отнесены на уменьшение дохода по операциям с ПФИ, обращающимися или не обращающимися на организованном рынке, либо на уменьшение соответствующего вида дохода, распределяются пропорционально доле каждого вида дохода и включаются в рас-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ходы при определении финансового результата налоговым агентом по окончании налогового периода, а также в случае прекращения действия до окончания налогового периода последнего договора налогоплательщика, заключенного с лицом, выступающим налоговым агентом в соответствии со статьей 214.1 НК РФ. Если в налоговом периоде, в котором осуществлены указанные расходы, доходы соответствующего вида отсутствуют, то расходы принимаются в том налоговом периоде, в котором признаются доходы.

Финансовый результат определяется по каждой операции и по каждой совокупности операций, указанных соответственно в подпунктах 3 – 5 пункта 1 статьи 214.1 НК РФ. При этом финансовый результат по операциям с ПФИ, которые обращаются на организованном рынке и базисным активом которых являются ценные бумаги, фондовые индексы или иные ПФИ, базисным активом которых являются ценные бумаги или фондовые индексы, и по операциям с иными ПФИ, обращающимися на организованном рынке, определяется отдельно.

Финансовый результат определяется по окончании налогового периода, если иное не установлено статьей 214.1 НК РФ.

Отрицательный финансовый результат, полученный в налоговом периоде по отдельным операциям с ПФИ, уменьшает финансовый результат, полученный в налоговом периоде по совокупности соответствующих операций.

Отрицательный финансовый результат по каждой совокупности операций, указанных в подпунктах 3 – 5 пункта 1 статьи 214.1 НК РФ, признается убытком. Учет убытков по операциям с производными финансовыми инструментами осуществляется в порядке, установленном статьей 214.1 НК РФ и статьей 220.1 НК РФ.

Налоговой базой по операциям с производными финансовыми инструментами признается положительный финансовый результат по совокупности соответствующих операций, исчисленный за налоговый период в соответствии с пунктами 7 – 13.2 статьи 214.1 НК РФ.

Налоговая база по каждой совокупности операций, указанных в подпунктах 3 и 4 пункта 1 статьи 214.1 НК РФ, определяется отдельно с учетом положений статьи 214.1 НК РФ.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Согласно пункту 15 статьи 214.1 НК РФ сумма убытка по операциям с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, полученного по результатам указанных операций, совершенных в налоговом периоде, уменьшает налоговую базу по операциям с ПФИ, обращающимися на организованном рынке, базисным активом которых являются ценные бумаги, фондовые индексы или иные ПФИ, базисным активом которых являются ценные бумаги или фондовые индексы.

Сумма убытка по операциям с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, полученного по результатам указанных операций, совершенных в налоговом периоде, после уменьшения налоговой базы по операциям с ПФИ, обращающимися на организованном рынке, базисным активом которых являются ценные бумаги, фондовые индексы или иные ПФИ, базисным активом которых являются ценные бумаги или фондовые индексы, учитывается в соответствии с пунктом 16 статьи 214.1 НК РФ и со статьей 220.1 НК РФ в пределах налоговой базы по операциям с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг.

Сумма убытка по операциям с ПФИ, обращающимися на организованном рынке, базисным активом которых являются ценные бумаги, фондовые индексы или иные ПФИ, базисным активом которых являются ценные бумаги или фондовые индексы, полученного по результатам указанных операций, совершенных в налоговом периоде, после уменьшения налоговой базы по операциям с ПФИ, обращающимися на организованном рынке, уменьшает налоговую базу по операциям с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг.

Сумма убытка по операциям с ПФИ, обращающимися на организованном рынке, базисным активом которых являются ценные бумаги, фондовые индексы или иные ПФИ, базисным активом которых являются ценные бумаги или фондовые индексы, полученного по результатам указанных операций, совершенных в налоговом периоде, после уменьшения налоговой базы по операциям с ПФИ, обращающимися на организованном рынке, и налоговой базы по операциям с ценными бумагами, обращаю-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

щимися на организованном рынке ценных бумаг, учитывается в соответствии с пунктом 16 статьи 214.1 НК РФ и со статьей 220.1. НК РФ в пределах налоговой базы по операциям с ПФИ, обращающимися на организованном рынке.

Сумма убытка по операциям с ПФИ, обращающимися на организованном рынке, базисным активом которых не являются ценные бумаги, фондовые индексы или иные ПФИ, базисным активом которых являются ценные бумаги или фондовые индексы, полученного по результатам указанных операций, совершенных в налоговом периоде, уменьшает налоговую базу по операциям с ПФИ, обращающимися на организованном рынке.

Сумма убытка по операциям с ПФИ, обращающимися на организованном рынке, базисным активом которых не являются ценные бумаги, фондовые индексы или иные ПФИ, базисным активом которых являются ценные бумаги или фондовые индексы, полученного по результатам указанных операций, совершенных в налоговом периоде, после уменьшения налоговой базы по операциям с ПФИ, обращающимися на организованном рынке, учитывается в соответствии с пунктом 16 статьи 214.1 НК РФ и со статьей 220.1 НК РФ в пределах налоговой базы по операциям с ПФИ, обращающимися на организованном рынке.

Если в налоговом периоде налогоплательщиком получен убыток по совокупности операций с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, и убыток по совокупности операций с ПФИ, обращающимися на организованном рынке, такие убытки учитываются раздельно в соответствии с пунктом 16 статьи 214.1 НК РФ и со статьей 220.1 НК РФ.

Заметим, что вышеуказанные положения применяются при определении налоговой базы по окончании налогового периода, а также в случае прекращения действия до окончания налогового периода последнего договора налогоплательщика, заключенного с лицом, выступающим налоговым агентом в соответствии со статьей 214.1 НК РФ, на что указывает пункт 15 статьи 214.1 НК РФ.

При рассмотрении вопроса об учете при исчислении НДФЛ убытков по операциям с ПФИ и с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке, интересным представляет-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ся Письмо Минфина России от 27.06.2014 г. № 03-04-06/31225. В письме из положений пункта 15 статьи 214.1 НК РФ сделан вывод, что убытки от операций с ПФИ одного вида базисных активов могут уменьшать положительный финансовый результат от операций с ПФИ другого вида базисных активов. При этом налоговая база по каждому виду таких производных финансовых инструментов определяется самостоятельно.

Сумма убытка по операциям с ПФИ с любым базисным активом, обращающимися на организованном рынке, полученного по результатам указанных операций, совершенных в налоговом периоде, после уменьшения налоговой базы по операциям с ПФИ, обращающимися на организованном рынке, и налоговой базы по операциям с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, учитывается в соответствии с пунктом 16 статьи 214.1 НК РФ и со статьей 220.1 НК РФ в последующих налоговых периодах в пределах налоговой базы по операциям с ПФИ с любым базисным активом, обращающимися на организованном рынке. При этом налоговая база по операциям с ценными бумагами в последующих налоговых периодах на сумму такого убытка не корректируется.

Сумма убытка по операциям с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, полученного по результатам указанных операций, совершенных в налоговом периоде, после уменьшения налоговой базы по операциям с ПФИ, обращающимися на организованном рынке, базисным активом которых являются ценные бумаги, фондовые индексы или иные ПФИ, базисным активом которых являются ценные бумаги или фондовые индексы, учитывается в соответствии с пунктом 16 статьи 214.1 НК РФ и со статьей 220.1 НК РФ в последующих налоговых периодах в пределах налоговой базы только по операциям с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, и не уменьшает налоговую базу по операциям с любыми производными финансовыми инструментами.

Согласно пункту 16 статьи 214.1 НК РФ налогоплательщики, получившие убытки в предыдущих налоговых периодах от операций с ПФИ, обращающимися на организованном рынке, вправе

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

уменьшить налоговую базу по операциям с ПФИ, обращающимися на организованном рынке, соответственно в текущем налоговом периоде на всю сумму полученного ими убытка или на часть этой суммы (перенести убыток на будущие периоды).

При этом определение налоговой базы текущего налогового периода производится с учетом особенностей, предусмотренных статьей 214.1 НК РФ и статьей 220.1 НК РФ.

Суммы убытка, полученные по операциям с ПФИ, обращающимися на организованном рынке, перенесенные на будущие периоды, уменьшают налоговую базу соответствующих налоговых периодов по операциям с ПФИ, обращающимися на организованном рынке.

Обратите внимание!

Не допускается перенос на будущие периоды убытков, полученных по операциям с производными финансовыми инструментами, не обращающимися на организованном рынке.

Налогоплательщик вправе осуществлять перенос убытка на будущие периоды в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток.

Налогоплательщик вправе перенести на текущий налоговый период сумму полученных в предыдущих налоговых периодах убытков. При этом убыток, не перенесенный на ближайший следующий год, может быть перенесен полностью или частично на следующий год из последующих девяти лет с учетом положений пункта 16 статьи 214.1 НК РФ.

Если налогоплательщик понес убытки более чем в одном налоговом периоде, перенос таких убытков на будущие периоды производится в той очередности, в которой они понесены.

Обратите внимание!

Налогоплательщик обязан хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка, в течение всего срока, когда он уменьшает налоговую базу текущего налогового периода на суммы ранее полученных убытков.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

На основании статьи 220.1 НК РФ при определении размера налоговой базы в соответствии с пунктом 3 статьи 210 НК РФ налогоплательщик имеет право на получение налогового вычета при переносе на будущие периоды убытков от операций с ПФИ, обращающимися на организованном рынке.

Налоговый вычет при переносе на будущие периоды убытков от операций с производными финансовыми инструментами предоставляется в размере сумм убытков, полученных от операций с ПФИ, обращающимися на организованном рынке. Указанный налоговый вычет предоставляется в размере сумм убытков, фактически полученных налогоплательщиком от операций с ПФИ, обращающимися на организованном рынке, в предыдущих налоговых периодах в пределах размера налоговой базы по таким операциям.

Размер налогового вычета определяется исходя из сумм убытков, полученных налогоплательщиком в предыдущих налоговых периодах (в течение 10 лет считая с налогового периода, за который производится определение налоговой базы). При этом при определении размера налогового вычета в налоговом периоде, за который производится определение налоговой базы, суммы убытков, полученных налогоплательщиком в течение более чем одного налогового периода, учитываются в той очередности, в которой понесены соответствующие убытки (пункт 3 статьи 220.1 НК РФ).

Размер налогового вычета, исчисленный в текущем налоговом периоде, не может превышать величину налоговой базы, определенную по соответствующим операциям в этом налоговом периоде. При этом суммы убытков налогоплательщика, не учтенные при определении размера налогового вычета, могут быть учтены при определении размера налогового вычета в следующих налоговых периодах.

Для подтверждения права на налоговый вычет при переносе на будущие периоды убытков от операций с ПФИ налогоплательщик представляет документы, подтверждающие объем понесенного убытка в течение всего срока, когда он уменьшает налоговую базу текущего налогового периода на суммы ранее полученных убытков.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Налоговый вычет предоставляется налогоплательщику при представлении налоговой декларации в налоговые органы по окончании налогового периода (пункт 5 статьи 220.1 НК РФ).

В силу пункта 20 статьи 214.1 НК РФ налоговая база по операциям с производными финансовыми инструментами определяется налоговым агентом по окончании налогового периода, если иное не установлено названной статьей или статьей 226.1 НК РФ, в которой, в частности приведен перечень лиц, признаваемых налоговыми агентами по указанным операциям.

Для определения налоговой базы налоговый агент производит расчет финансового результата для налогоплательщика, которому выплачиваются денежные средства (доход в натуральной форме), на дату выплаты дохода (пункт 11 статьи 226.1 НК РФ).

Если сумма налога в отношении финансового результата, рассчитанного нарастающим итогом, превышает сумму текущей выплаты денежных средств (дохода в натуральной форме), налог исчисляется и уплачивается налоговым агентом с суммы текущей выплаты.

Если сумма налога в отношении финансового результата, рассчитанного нарастающим итогом, не превышает суммы текущей выплаты денежных средств (дохода в натуральной форме), налог исчисляется и уплачивается налоговым агентом с суммы рассчитанного нарастающим итогом финансового результата.

На основании пункта 7 статьи 226.1 НК РФ исчисление и удержание суммы налога производятся налоговым агентом при осуществлении операций с производными финансовыми инструментами в порядке, установленном главой 23 НК РФ, в следующие сроки:

– по окончании налогового периода;

– до истечения налогового периода;

– до истечения срока действия договора в пользу физического лица.

Согласно пункту 9 статьи 226.1 НК РФ по общему правилу налоговый агент уплачивает удержанный у налогоплательщика налог в срок не позднее одного месяца с наиболее ранней из следующих дат:

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

1) дата окончания соответствующего налогового периода;

2) дата истечения срока действия последнего по дате начала действия договора, на основании которого налоговый агент осуществляет выплату налогоплательщику дохода, в отношении которого он признается налоговым агентом;

3) дата выплаты денежных средств (передачи ценных бумаг).

В силу пункта 14 статьи 226.1 НК РФ, если налоговый агент не может полностью удержать исчисленную сумму налога, то он должен определить возможность удержания суммы налога до наступления наиболее ранней даты из следующих:

– одного месяца с даты окончания налогового периода, в котором налоговый агент не смог полностью удержать исчисленную сумму налога;

– даты прекращения действия последнего договора, заключенного между налогоплательщиком и налоговым агентом, при наличии которого налоговый агент осуществлял исчисление налога.

При невозможности удержать у налогоплательщика полностью или частично исчисленную сумму налога вследствие прекращения срока действия последнего по дате начала действия договора, на основании которого налоговый агент осуществляет выилату, в отношении которой он признается налоговым агентом, налоговый агент в течение одного месяца с момента возникновения этого обстоятельства в письменной форме должен уведомить налоговый орган по месту своего учета о невозможности указанного удержания и сумме задолженности налогоплательщика. Уплата налога в этом случае производится налогоплательщиком в соответствии со статьей 228 НК РФ.

Сообщения о невозможности удержания суммы налога по итогам налогового периода направляются налоговым агентом в налоговые органы в срок до 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Налогообложение НДФЛ по операциям РЕПО

Налоговым кодексом Российской Федерации в отношении доходов по операциям РЕПО, объектом которых являются ценные бумаги, предусмотрены особенности определения налоговой базы по налогу на доходы физических лиц. Об этих особенностях мы и расскажем в предлагаемой читателям статье.

Налоговая база по налогу на доходы физических лиц по операциям РЕПО, объектом которых являются ценные бумаги, определяется в соответствии со статьей 214.3 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ).

Согласно пункту 2 статьи 214.3 НК РФ под операциями РЕПО с ценными бумагами понимаются операции, соответствующие положениям абзаца 1 пункта 1 статьи 282 НК РФ. При этом в абзаце 1 пункта 1 статьи 282 НК РФ сказано, что операцией РЕПО признается договор, отвечающий требованиям, предъявляемым к договорам репо Федеральным законом от 22.04.1996 г. № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг» (далее – Закон № 39-ФЗ).

В свою очередь, абзацем 1 пункта 1 статьи 51.3 Закона № 39-ФЗ определено, что под договором репо следует понимать договор, по которому одна сторона (продавец по договору репо) обязуется в срок, установленный этим договором, передать в собственность другой стороне (покупателю по договору репо) ценные бумаги, а покупатель по договору репо обязуется принять ценные бумаги и уплатить за них определенную денежную сумму (первая часть договора репо) и по которому покупатель по договору репо обязуется в срок, установленный этим договором, передать ценные бумаги в собственность продавца по договору репо, а продавец по договору репо обязуется принять ценные бумаги и уплатить за них определенную денежную сумму (вторая часть договора репо).

Договор репо, подлежащий исполнению за счет физического лица, может быть заключен, если одной из сторон по такому договору является брокер, дилер, депозитарий, управляющий,

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

клиринговая организация или кредитная организация либо если указанный договор репо заключен брокером за счет такого физического лица (абзац 2 пункта 1 статьи 51.3 Закона № 39-ФЗ).

В силу пункта 2 статьи 214.3 НК РФ исполнение второй части РЕПО, в том числе для операций РЕПО, исполнение второй части которых обусловлено моментом востребования, должно быть произведено не позднее одного года после наступления срока исполнения первой части РЕПО, установленного договором.

Датами исполнения первой и второй частей РЕПО считаются даты фактического исполнения участниками операции РЕПО своих обязательств по первой и второй частям РЕПО соответственно.

При этом применяется фактическая цена реализации (приобретения) ценной бумаги как по первой части РЕПО, так и по второй части РЕПО независимо от рыночной (расчетной) цены таких ценных бумаг. Цены реализации (приобретения) ценных бумаг по обеим частям РЕПО исчисляются с учетом накопленного процентного (купонного) дохода на дату исполнения каждой части РЕПО (Письмо Минфина России от 08.05.2014 г. № 03-04-05/21980).

В целях статьи 214.3 НК РФ вторая часть РЕПО признается ненадлежаще исполненной (неисполненной), если по истечении срока исполнения второй части РЕПО, а также по истечении года после наступления срока исполнения первой части РЕПО в случае, если срок исполнения второй части РЕПО определен моментом востребования, обязательство по второй части РЕПО полностью или частично не исполнено.

В случае ненадлежащего исполнения (неисполнения) второй части РЕПО, а также досрочного расторжения договора репо участники операции РЕПО учитывают доходы от реализации (расходы по приобретению) ценных бумаг по первой части РЕПО в порядке, установленном статьей 214.1 НК РФ, если иное не установлено статьей 214.3 НК РФ. При этом доходы от реализации (расходы по приобретению) ценных бумаг по первой части РЕПО учитываются на дату исполнения второй части РЕПО (установленную договором) или на дату досрочного расторжения договора репо по соглашению сторон. Причем доходы от реализации (расходы по приобретению) определяются исходя из рыночной стои-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

мости ценных бумаг на дату перехода права собственности на ценные бумаги при совершении первой части РЕПО.

Отметим, что рыночная стоимость ценных бумаг определяется в соответствии с пунктом 4 статьи 212 НК РФ.

При проведении операции РЕПО не меняются цена приобретения ценных бумаг и размер накопленного процентного (купонного) дохода на дату исполнения первой части РЕПО в целях налогообложения доходов от последующей их реализации после приобретения ценных бумаг по второй части РЕПО. При реализации ценных бумаг по первой и второй частям РЕПО налоговая база в соответствии со статьей 214.1 НК РФ не определяется.

При исполнении (прекращении) обязательств по операциям РЕПО зачетом встречных однородных требований порядок налогообложения, установленный статьей 214.3 НК РФ, не изменяется. Однородными признаются требования по передаче имеющих одинаковый объем прав ценных бумаг одного эмитента, одного вида, одной категории (типа) или одного паевого инвестиционного фонда (для инвестиционных паев паевых инвестиционных фондов), а также требования по уплате денежных средств в той же валюте.

В случае если в срок между датами исполнения первой и второй частей РЕПО осуществлена конвертация ценных бумаг, являющихся объектом операции РЕПО, в том числе в связи с их дроблением, или консолидацией, или изменением их номинальной стоимости, либо аннулирование индивидуального номера (кода) дополнительного выпуска таких ценных бумаг, либо изменение индивидуального государственного регистрационного номера выпуска (индивидуального номера (кода) дополнительного выпуска), индивидуального идентификационного номера (индивидуального номера (кода) дополнительного выпуска) таких ценных бумаг, указанные обстоятельства не изменяют порядок налогообложения по данной операции РЕПО, установленный статьей 214.3 НК РФ.

Обратите внимание!

Правила статьи 214.3 НК РФ применяются к операциям РЕПО налогоплательщика, совершенным за его счет комиссионе-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

рами, поверенными, агентами, доверительными управляющими (в том числе через организатора торговли на рынке ценных бумаг и на торгах фондовой биржи) на основании соответствующих гражданско-правовых договоров.

То есть налоговая база по налогу на доходы физических лиц будет определяться в соответствии со статьей 214.3 НК РФ только в том случае, когда сделки РЕПО заключаются за счет физических лиц комиссионерами, поверенными, агентами, доверительными управляющими.

В иных случаях налоговая база по сделкам купли-продажи ценных бумаг, самостоятельно осуществляемым физическими лицами, будет определяться без учета положений статьи 214.3 НК РФ.

Такие разъяснения содержатся в Письме Минфина России от 01.04.2013 г. № 03-04-05/4-314.

Согласно пункту 3 статьи 214.3 НК РФ, если до даты исполнения второй части РЕПО продавец по первой части РЕПО передал покупателю по первой части РЕПО в обмен на ценные бумаги, переданные по первой части РЕПО, или ценные бумаги, в которые они конвертированы, иные ценные бумаги, налоговая база по операциям с ценными бумагами, переданными (полученными) по первой части РЕПО, и с ценными бумагами, переданными (полученными) в результате обмена, определяется в порядке, установленном статьей 214.1 НК РФ для операций купли-продажи ценных бумаг.

Продавец по первой части РЕПО признает:

– доход (убыток) от реализации ценных бумаг, переданных по первой части РЕПО, рассчитанный на дату исполнения первой части РЕПО исходя из рыночной цены ценных бумаг, являющихся объектом операции РЕПО, а при отсутствии рыночной цены ценных бумаг – исходя из их расчетной цены;

– доход (убыток) от приобретения ценных бумаг, переданных по первой части РЕПО, рассчитанный на дату обмена ценных бумаг исходя из рыночной цены ценных бумаг, являющихся объектом операции РЕПО, а при отсутствии рыночной цены ценных бумаг – исходя из их расчетной цены;

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– доход (убыток) от реализации ценных бумаг, переданных в обмен на ценные бумаги, переданные по первой части РЕПО, или на ценные бумаги, в которые они конвертированы, рассчитанный на дату обмена ценных бумаг исходя из рыночной цены ценных бумаг, переданных в порядке обмена, а при отсутствии рыночной цены ценных бумаг – исходя из их расчетной цены.

Покупатель по первой части РЕПО признает:

– доход (убыток) от приобретения ценных бумаг, полученных по первой части РЕПО, рассчитанный на дату исполнения первой части РЕПО исходя из рыночной цены ценных бумаг, являющихся объектом операции РЕПО, а при отсутствии рыночной цены ценных бумаг – исходя из их расчетной цены;

– доход (убыток) от реализации ценных бумаг, полученных по первой части РЕПО, рассчитанный на дату обмена ценных бумаг исходя из рыночной цены ценных бумаг, являющихся объектом операции РЕПО, а при отсутствии рыночной цены ценных бумаг – исходя из их расчетной цены;

– доход (убыток) от приобретения ценных бумаг, полученных в обмен на ценные бумаги, переданные по первой части РЕПО, или на ценные бумаги, в которые они конвертированы, рассчитанный на дату обмена ценных бумаг исходя из рыночной цены ценных бумаг, переданных в порядке обмена, а при отсутствии рыночной цены ценных бумаг – исходя из их расчетной цены.

Обратите внимание!

Убытком в целях статьи 214.3 НК РФ признается отрицательный финансовый результат, определяемый в соответствии с пунктом 12 статьи 214.1 НК РФ.

Согласно пункту 4 статьи 214.3 НК РФ для продавца по первой части РЕПО разница между ценой приобретения ценных бумаг по второй части РЕПО и ценой реализации ценных бумаг по первой части РЕПО признается:

– доходами в виде процентов по займу, полученными по операциям РЕПО, – если такая разница является отрицательной;

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– расходами по выплате процентов по займу, уплаченными по операциям РЕПО, – если такая разница является положительной.

Таким образом, в отношении операций РЕПО с ценными бумагами, номинированными в иностранной валюте, положительная или отрицательная разница между ценой приобретения ценных бумаг по второй части РЕПО и ценой реализации ценных бумаг по первой части РЕПО является не финансовым результатом, а доходами или расходами в виде процентов по займу, полученными по операциям РЕПО, которые определяются в иностранной валюте без пересчета цены приобретения ценных бумаг или цены их реализации из иностранной валюты в рубли. Такие разъяснения содержатся в Письме Минфина России от 21.11.2016 г. № 03-04-07/69499. Поддерживает данную позицию ФНС России в Письме от 06.12.2016 г. № БС-4-11/23156@ «О рассмотрении запроса».

Для покупателя по первой части РЕПО разница между ценой реализации ценных бумаг по второй части РЕПО и ценой приобретения ценных бумаг по первой части РЕПО признается (пункт 5 статьи 214.3 НК РФ):

– доходами в виде процентов по займу, полученными по операциям РЕПО, – если такая разница является положительной;

– расходами по выплате процентов по займу, уплаченными по операциям РЕПО, – если такая разница является отрицательной.

В силу пункта 6 статьи 214.3 НК РФ налоговая база по операциям РЕПО определяется как доходы в виде процентов по займам, полученные в налоговом периоде по совокупности операций РЕПО, уменьшенные на величину расходов в виде процентов по займам, уплаченных в налоговом периоде по совокупности операций РЕПО.

Указанные расходы принимаются для целей налогообложения в пределах сумм, рассчитанных исходя из действующей на дату выплаты процентов по операциям РЕПО ставки рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной в 1,8 раза, для расходов, выраженных в рублях, и увеличенной в 0,8 раза для расходов, выраженных в иностранной валюте.

Расходы в виде биржевых, брокерских и депозитарных комиссий, связанных с совершением операций РЕПО, уменьша-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ют налоговую базу по операциям РЕПО после применения вышеуказанных ограничений, то есть ограничений, установленных абзацем 2 пункта 6 статьи 214.3 НК РФ.

Если величина расходов, принимаемых для целей налогообложения в соответствии с абзацами 2 и 3 пункта 6 статьи 214.3 НК РФ, превышает величину доходов, указанных в пункте 6 статьи 214.3 НК РФ, то налоговая база по операциям РЕПО в соответствующем налоговом периоде признается равной нулю.

Сумма превышения расходов признается убытком налогоплательщика по операциям РЕПО.

Убыток по операциям РЕПО принимается в уменьшение доходов по операциям с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, а также с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, в пропорции, рассчитанной как соотношение стоимости ценных бумаг, являющихся объектом операций РЕПО, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, и стоимости ценных бумаг, являющихся объектом операций РЕПО, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, в общей стоимости ценных бумаг, являющихся объектом операций РЕПО (Письма Минфина России от 02.02.2018 г. № 03-04-05/6193, от 11.09.2017 г. № 03-04-06/58227).

Стоимость ценных бумаг, используемая для определения указанной пропорции, определяется исходя из фактической стоимости ценных бумаг по второй части операций РЕПО, надлежаще исполненных в соответствующем налоговом периоде.

Согласно пункту 7 статьи 214.3 НК РФ по операции РЕПО выплаты по ценным бумагам, право на получение которых возникло у покупателя по первой части РЕПО в период между датами исполнения первой и второй частей РЕПО, могут приниматься в уменьшение суммы денежных средств, подлежащих уплате продавцом по первой части РЕПО при последующем приобретении ценных бумаг по второй части РЕПО, либо перечисляться покупателем по первой части РЕПО продавцу по первой части РЕПО в соответствии с договором. В указанных случаях такие выплаты не

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

признаются доходами покупателя по первой части РЕПО и включаются в доходы продавца по первой части РЕПО.

Из вышеприведенной нормы статьи 214.3 следует, что выплаты по ценным бумагам в виде дивидендов по акциям, право на получение которых возникло у покупателя по первой части РЕПО в период между датами исполнения первой и второй частей РЕПО, перечисленные таким покупателем продавцу по первой части РЕПО и которые в этой связи не признаются доходом покупателя по первой части РЕПО, в качестве дивидендов подлежат обложению налогом на доходы физических лиц у продавца по первой части РЕПО в порядке, предусмотренном статьей 214 НК РФ с учетом положений статьи 226.1 НК РФ. Такие разъяснения дает Минфин России в Письмах от 13.11.2015 г. № 03-04-05/65662, от 15.09.2014 г. № 03-04-06/46128.

Процентный (купонный) доход учитывается при расчете налоговой базы продавца по первой части РЕПО с учетом положений статьи 214.1 НК РФ и не учитывается при определении налоговой базы по процентному (купонному) доходу по ценным бумагам, являющимся объектом операции РЕПО, у покупателя по первой части РЕПО.

Налогообложение доходов, определенных пунктом 7 статьи 214.3 НК РФ, осуществляется по налоговым ставкам, установленным статьей 224 НК РФ, с учетом положений пункта 25 статьи 217 НК РФ.

Обратите внимание!

Положения пункта 7 статьи 214.3 НК РФ не распространяются на продавца по первой части РЕПО в случае, если проданные ценные бумаги получены им по другой операции РЕПО или по операции займа ценными бумагами. На это же указано в Письме Минфина России от 25.08.2015 г. № 03-04-05/48931.

В случае если в период между датами исполнения первой и второй частей РЕПО эмитентом осуществлена купонная выплата (частичное погашение номинальной стоимости ценных бумаг), такие выплаты, если это предусмотрено договором, изменяют цену

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

реализации (приобретения) по второй части РЕПО, используемую при расчете доходов (расходов) в соответствии с пунктами 4 и 5 статьи 214.3 НК РФ (пункт 8 статьи 214.3 НК РФ).

В случае если договором репо не предусмотрен учет купонных выплат (частичного погашения номинальной стоимости ценных бумаг) при расчете цены реализации (приобретения) по второй части РЕПО, такие выплаты не влияют на сумму доходов (расходов), определяемую в соответствии с пунктами 4 и 5 статьи 214.3 НК РФ.

Если договором репо предусмотрено осуществление в период между датами исполнения первой и второй частей РЕПО расчетов (перечисления денежных средств и (или) передачи ценных бумаг) между участниками операции РЕПО в случае изменения цены ценных бумаг, являющихся объектом операции РЕПО, или в иных случаях, предусмотренных договором, то такие расчеты, если иное не предусмотрено договором, изменяют цену реализации (приобретения) по второй части РЕПО, используемую при расчете доходов (расходов), определяемых в соответствии с пунктами 4 и 5 статьи 214.3 НК РФ.

Получение (передача) денежных средств и ценных бумаг участниками операции РЕПО в случае изменения цены ценных бумаг, являющихся объектом операции РЕПО, или в иных случаях, предусмотренных договором, не является основанием для корректировки сумм доходов (расходов) в виде процентов, определяемых в соответствии с пунктами 4 и 5 статьи 214.3 НК РФ.

В соответствии с пунктом 10 статьи 214.3 НК РФ датой получения доходов (осуществления расходов) по операции РЕПО является дата фактического исполнения (прекращения) обязательств участников по второй части РЕПО, с учетом особенностей, установленных пунктами 4 и 5 статьи 214.3 НК РФ.

Из вышеприведенной нормы пункта 10 следует, что фактически исполнить обязательства по второй части РЕПО должны оба участника сделки РЕПО, при этом обязательства участников такой сделки прекращаются при их полном исполнении.

Таким образом, в случае исполнения обязательств по поставке ценных бумаг и по их оплате по второй части РЕПО в разные

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

даты (до наступления срока исполнения второй части операции РЕПО) датой исполнения второй части РЕПО признается наиболее поздняя из дат исполнения обязательств по оплате или поставке ценных бумаг. Такой вывод сделан Минфином России в Письме от 02.05.2012 г. № 03-04-06/4-127.

В случае ненадлежащего исполнения второй части РЕПО может применяться установленная договором репо процедура урегулирования взаимных требований (пункт 11 статьи 214.3 НК РФ).

Процедура урегулирования взаимных требований при ненадлежащем исполнении (неисполнении) второй части РЕПО должна предусматривать обязанность сторон осуществить завершение взаиморасчетов по договору репо в течение 30 календарных дней после наступления срока исполнения второй части РЕПО.

При исполнении установленной договором репо процедуры урегулирования взаимных требований, отвечающей установленным требованиям, налоговая база по операции РЕПО определяется в следующем порядке:

– продавец по первой части РЕПО признает в целях налогообложения исполнение второй части РЕПО и учитывает для целей налогообложения доходы (расходы) в порядке, установленном пунктом 4 статьи 214.3 НК РФ, а также доход (убыток) от реализации (купли-продажи) ценных бумаг, не выкупленных по второй части РЕПО, рассчитанный на дату завершения процедуры урегулирования взаимных требований исходя из стоимости ценных бумаг, являющихся объектом операции РЕПО, в согласованном сторонами операции РЕПО размере, определенной с учетом рыночной стоимости ценных бумаг на дату исполнения обязательств по второй части РЕПО;

– покупатель по первой части РЕПО признает в целях налогообложения исполнение второй части РЕПО (учитывает для целей налогообложения доходы (расходы) в порядке, установленном пунктом 5 статьи 214.3 НК РФ), а также приобретение ценных бумаг, не проданных по второй части РЕПО, исходя из стоимости ценных бумаг, являющихся объектом операции РЕПО, в согласованном сторонами операции РЕПО размере, определенной с уче-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

том рыночной стоимости ценных бумаг на дату исполнения обязательств по второй части РЕПО.

При этом доходы (расходы) от операций купли-продажи ценных бумаг учитываются для целей налогообложения в порядке, установленном статьями 212 и 214.1 НК РФ, рыночная стоимость ценных бумаг определяется в соответствии с пунктом 4 статьи 212 НК РФ.

Обратите внимание!

Пунктом 11.1 статьи 214.3 НК РФ установлены особенности порядка определения налоговой базы при осуществлении урегулирования взаимных требований вследствие ненадлежащего исполнения (неисполнения) второй части РЕПО в случае, если предметом соответствующего договора репо являются клиринговые сертификаты участия.

Как сказано в указанном пункте, при осуществлении урегулирования взаимных требований вследствие ненадлежащего исполнения (неисполнения) второй части РЕПО в случае, если предметом соответствующего договора репо являются клиринговые сертификаты участия, порядок определения налоговой базы, установленный пунктом 11 статьи 214.3 НК РФ, применяется с учетом следующих особенностей:

1) рыночная стоимость клиринговых сертификатов участия, являющихся предметом договора репо, определяется исходя из номинальной стоимости таких сертификатов, установленной клиринговой организацией, выдавшей эти сертификаты, в соответствии с Федеральным законом от 07.02.2011 г. № 7-ФЗ «О клиринге и клиринговой деятельности» (далее – Закон № 7-ФЗ);

2) при определении дохода (убытка) от реализации клиринговых сертификатов участия, не выкупленных по второй части РЕПО, расходы продавца по первой части РЕПО признаются равными номинальной стоимости таких сертификатов, установленной клиринговой организацией, выдавшей эти сертификаты, в соответствии с Законом № 7-ФЗ.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Согласно пункту 12 статьи 214.3 НК РФ под открытием короткой позиции по ценным бумагам, являющимся объектом операции РЕПО и находящимся у покупателя по первой части РЕПО, понимается реализация налогоплательщиком ценной бумаги при наличии обязательств по возврату ценных бумаг, полученных по первой части РЕПО.

Открытием короткой позиции не является:

– реализация ценных бумаги по первой или второй части РЕПО;

– передача ценных бумаг заемщику (возврат заимодавцу) по договору займа ценными бумагами;

– передача ценных бумаг на возвратной основе в соответствии с условиями, определенными пунктом 9 статьи 214.3 НК РФ;

– конвертация ценных бумаг, являющихся объектом операции РЕПО, в том числе в связи с их дроблением или консолидацией или изменением их номинальной стоимости, либо аннулирование индивидуального номера (кода) дополнительного выпуска таких ценных бумаг, либо изменение индивидуального государственного регистрационного номера выпуска (индивидуального номера (кода) дополнительного выпуска), индивидуального идентификационного номера (индивидуального номера (кода) дополнительного выпуска) таких ценных бумаг;

– погашение ценных бумаг, удостоверяющих права в отношении ценных бумаг российского и (или) иностранного эмитента (представляемых ценных бумаг), при получении представляемых ценных бумаг;

– иное выбытие ценных бумаг, доход от которого не включается в налоговую базу.

Открытие короткой позиции осуществляется при условии отсутствия ценных бумаг того же выпуска (дополнительного выпуска), инвестиционных паев того же паевого инвестиционного фонда в собственности у покупателя по первой части РЕПО, реализация которых не приведет к открытию указанной короткой позиции.

Закрытие короткой позиции осуществляется путем приобретения (получения в собственность по основаниям, отличным от

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

операции РЕПО, договора займа ценными бумагами, получения на возвратной основе в соответствии с условиями, определенными пунктом 8 статьи 214.3 НК РФ) ценных бумаг того же выпуска (дополнительного выпуска), инвестиционных паев того же паевого инвестиционного фонда, по которым открыта короткая позиция.

Закрытие короткой позиции осуществляется до момента приобретения ценных бумаг того же выпуска (дополнительного выпуска), инвестиционных паев того же паевого инвестиционного фонда покупателем по первой части РЕПО, последующее (немедленное) отчуждение которых не приведет к открытию короткой позиции. В случае, если в течение одного дня одновременно осуществлялись сделки по приобретению и реализации (выбытию) ценных бумаг, закрытие короткой позиции происходит по итогам этого дня только в случае превышения количества приобретенных ценных бумаг над количеством реализованных ценных бумаг.

В первую очередь осуществляется закрытие короткой позиции, которая была открыта первой (метод ФИФО) (пункт 13 статьи 214.3 НК РФ).

Налоговая база по операциям, связанным с открытием короткой позиции, определяется с учетом особенностей, установленных пунктом 14 статьи 214.3 НК РФ.

Доходы (расходы) налогоплательщика при реализации (приобретении) или выбытии ценной бумаги при открытии (закрытии) короткой позиции учитываются в порядке, установленном статьей 214.1 НК РФ, на дату закрытия короткой позиции.

В случае открытия короткой позиции по ценным бумагам, по которым предусмотрено начисление процентного (купонного) дохода, налогоплательщик, открывший такую короткую позицию, признает процентный (купонный) расход, определяемый как разница между суммой накопленного процентного (купонного) дохода на дату закрытия короткой позиции (включая суммы процентного (купонного) дохода, которые были выплачены эмитентом в период между датой открытия и датой закрытия короткой позиции) и суммой накопленного процентного (купонного) дохода на дату открытия короткой позиции. Признание такого про-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

центного (купонного) расхода осуществляется на дату закрытия короткой позиции.

Финансовый результат по операциям, связанным с открытием (закрытием) короткой позиции, учитывается при определении налоговой базы по следующим операциям:

– с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг;

– с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг. Здесь хотелось бы обратить внимание на Письмо ФНС России от 14.12.2016 г. № БС-3-11/6222@, в котором рассматривался вопрос о заполнении декларации по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ) (далее – Декларация) в программе «Декларация» при получении доходов (расходов) по операциям, связанным с открытием короткой позиции по ценным бумагам, являющимся объектом операций РЕПО.

В Письме сказано, что программа по заполнению Декларации предусматривает ввод сумм доходов посредством указания кодов доходов по аналогии с кодами, содержащимися в справочнике «Коды видов доходов налогоплательщика», утвержденном Приказом ФНС России от 10.09.2015 г. № ММВ-7-11/387@ «Об утверждении кодов видов доходов и вычетов» (далее – Приказ).

Вместе с тем, в отдельных случаях порядок отражения налоговыми агентами в справках о доходах физических лиц (форма 2-НДФЛ) финансового результата по операциям, совершенным в течение налогового периода, не соответствует порядку отражения таких операций налогоплательщиками в Декларациях.

В соответствии со справочником «Коды видов доходов налогоплательщика», утвержденным Приказом, коду дохода «1539» соответствуют доходы по операциям, связанным с открытием короткой позиции, являющимся объектом операций РЕПО.

Согласно положениям пункта 14 статьи 214.3 НК РФ доходы (расходы) налогоплательщика при реализации (приобретении) или выбытии ценной бумаги при открытии (закрытии) короткой позиции учитываются в порядке, установленном статьей 214.1 НК РФ, на дату закрытия короткой позиции.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Финансовый результат по операциям, связанным с открытием (закрытием) короткой позиции, учитывается при определении налоговой базы по следующим операциям:

– с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг;

– с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг.

В этой связи сумма дохода, полученного налогоплательщиком по операциям, связанным с открытием короткой позиции, являющимся объектом операций РЕПО, при заполнении налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц подлежит отражению в разделе 1, 2 или 3 Листа 3 формы Декларации, утвержденной Приказом ФНС России от 24.12.2014 г. № ММВ-7-11/671@ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ), порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц в электронной форме», в зависимости от вида ценных бумаг, связанных с открытием короткой позиции.

Поскольку указываемая налоговыми агентами в справках формы 2-НДФЛ с кодом «1539» сумма дохода не отражает ее распределение по видам ценных бумаг, связанных с открытием короткой позиции, для ввода такого дохода в программе «Декларация» следует использовать следующие реализованные в данной программе коды доходов:

а) «1530» – в отношении доходов, полученных по операциям, связанным с открытием короткой позиции по ценным бумагам, обращающимся на организованном рынке ценных бумаг;

б) «1536» – в отношении доходов, полученных по операциям, связанным с открытием короткой позиции по ценным бумагам, не обращающимся на организованном рынке ценных бумаг, которые на момент их приобретения относились к ценным бумагам, обращающимся на организованном рынке ценных бумаг;

в) «1531» – в отношении доходов, полученных по операциям, связанным с открытием короткой позиции по ценным бумагам, не обращающимся на организованном рынке ценных бумаг.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Для учета расходов, связанных с открытием короткой позиции, при заполнении налоговой декларации с использованием программы «Декларация» в зависимости от вида ценных бумаг, связанных с открытием короткой позиции, следует использовать коды вычетов «201», «203» и «202» соответственно.

Одновременно ФНС России в Письме обращает внимание на то, что при возникновении вопросов по работе с программой для оперативного устранения проблемы рекомендуется обращаться на Горячую линию программного обеспечения «Декларация» по почте decl_06@gnivc.ru, данный почтовый адрес указан в аннотации к программе.

Налогообложение НДФЛ по займам ценными бумагами

Сегодня бизнес все активнее использует в своей деятельности ценные бумаги. Причем с ними «работают» не только профессиональные участники рынка ценных бумаг, но и обычные фирмы, а также простые граждане, использующие их в качестве инвестиций. Доходы, полученные от операций с ценными бумагами, являются объектом налогообложения НДФЛ. Об особенностях налогообложения НДФЛ доходов по операциям займа ценными бумагами, мы и расскажем в данной статье.

Прежде отметим, что общий порядок определения налоговой базы по налогу на доходы физических лиц по операциям с ценными бумагами регулирует статья 214.1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), специальный порядок определения налоговой базы по операциям займа ценными бумагами устанавливает статья 214.4 НК РФ.

Согласно пункту 2 статьи 214.4 НК РФ передача ценных бумаг в заем осуществляется на основании договора займа, заключенного в соответствии с главой 42 «Заем и кредит» Гражданского кодекса Российской Федерации или законодательством иностран-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ных государств, удовлетворяющего условиям, определенным самим пунктом 2 статьи 214.4 НК РФ.

Порядок определения налоговой базы, установленный статьей 214.4 НК РФ, применяется к операциям займа ценными бумагами, осуществленным за счет налогоплательщика агентом, комиссионером, поверенным, доверительным управляющим, действующим на основании гражданско-правового договора, в том числе через организатора торговли на рынке ценных бумаг (фондовую биржу). На это же указывает Минфин России в Письме от 26.03.2012 г. № 03-04-06/4-73.

Договор займа, выданного (полученного) ценными бумагами, должен предусматривать выплату процентов в денежной форме (абзац 3 пункта 2 статьи 214.4 НК РФ).

Ставка процента или порядок ее определения устанавливаются условиями договора займа. В целях расчета процентов стоимость ценных бумаг, переданных по договору займа, в том числе по договору займа в целях совершения маржинальных сделок, принимается равной рыночной цене соответствующих ценных бумаг на дату заключения договора займа, а при отсутствии рыночной цены – расчетной цене. При этом рыночная цена и расчетная цена ценной бумаги определяются в соответствии со статьей 280 НК РФ соответственно.

В случаях, предусмотренных договором займа, стоимость ценных бумаг, переданных брокером клиенту по договору займа, также может определяться (в том числе и на периодической основе) по правилам оценки обеспечения клиента брокера по предоставленным займам, установленным Центральным банком Российской Федерации (далее – ЦБ РФ). Заметим, на сегодняшний день единые требования к правилам осуществления брокерской деятельности при совершении отдельных сделок за счет клиентов утверждены Указанием ЦБ РФ от 18.04.2014 г. № 3234-У.

При этом стоимость ценных бумаг определяется исходя из последней цены ценной бумаги, рассчитанной по указанным правилам в торговый день, определенный в соответствии с документами фондовой биржи.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Дата предоставления (возврата) займа определяется как дата фактического получения ценных бумаг заемщиком (кредитором).

Обратите внимание!

Срок договора займа, выданного (полученного) ценными бумагами, не должен превышать одного года (абзац 8 пункта 2 статьи 214.4 НК РФ).

В пункте 3 статьи 214.4 НК РФ сказано, что операция займа ценными бумагами считается ненадлежаще исполненной (неисполненной) в следующих случаях:

– если в срок, установленный договором для возврата займа, обязательство по возврату ценных бумаг полностью или частично не прекращено;

– если договором займа не установлен срок возврата ценных бумаг (договор займа с открытой датой) или указанный срок определен моментом востребования и в течение года с даты предоставления займа ценные бумаги не были возвращены заемщиком кредитору;

– если обязательство по возврату ценных бумаг было прекращено выплатой кредитору денежных средств или передачей иного отличного от ценных бумаг имущества.

В случаях ненадлежащего исполнения (неисполнения) операции займа ценными бумагами участники операции учитывают доходы от реализации (расходы по приобретению) ценных бумаг, являющихся объектом займа, в порядке, установленном статьей 214.1 НК РФ, если иное не установлено статьей 214.4 НК РФ. При этом доходы от реализации (расходы по приобретению) ценных бумаг, являющихся объектом займа, учитываются на дату выдачи займа исходя из рыночных цен ценных бумаг, а при отсутствии рыночных цен – исходя из расчетных цен.

Согласно пункту 4 статьи 214.4 НК РФ при передаче ценных бумаг в заем и при возврате ценных бумаг из займа налоговая база в соответствии со статьей 214.1 НК РФ кредитором не определяется, за исключением случаев, установленных статьей 214.4 НК РФ. При этом расходы на приобретение ценных бумаг, переданных по

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

договору займа, учитываются у кредитора при дальнейшей (после возврата займа) реализации указанных ценных бумаг с учетом положений статьи 214.1 НК РФ.

В силу пункта 5 статьи 214.4 НК РФ проценты, полученные кредитором по договору займа, включаются в состав доходов налогоплательщика, полученных по операциям займа ценными бумагами.

Проценты, уплаченные заемщиком по договору займа, признаются расходами в пределах сумм, рассчитанных исходя из:

– действующей на дату выплаты процентов ставки рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной в 1,1 раза, – для процентов, выраженных в рублях.

Для справки: с 01.01.2016 г. Банком России самостоятельное значение ставки рефинансирования не устанавливается – она приравнивается к значению ключевой ставки Банка России, определенному на соответствующую дату, на что указывает Указание Банка России от 11.12.2015 г. № 3894-У «О ставке рефинансирования Банка России и ключевой ставке Банка России».

– 9 процентов – для процентов, выраженных в иностранной валюте.

Расходы в виде процентов, уплаченных по договору займа, принимаются в уменьшение доходов, полученных по операциям займа ценными бумагами, а также доходов по операциям с ценными бумагами, привлеченными по договорам займа (по операциям купли-продажи в соответствии с пунктом 8 статьи 214.4 НК РФ, по операциям РЕПО с указанными ценными бумагами).

На основании абзаца 4 пункта 5 статьи 214.4 НК РФ налоговая база по операциям займа ценными бумагами определяется как доходы в виде процентов, полученные в налоговом периоде по совокупности договоров займа, по которым налогоплательщик выступает кредитором, уменьшенные на величину расходов в виде процентов, уплаченных в налоговом периоде по совокупности договоров займа, по которым налогоплательщик выступает заемщиком.

Если величина расходов, указанных в пункте 5 статьи 214.4 НК РФ, определенная с учетом положений абзаца 2 пункта 5 ста-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

тьи 214.4 НК РФ, превышает величину доходов, указанных в пункте 5 статьи 214.4 НК РФ, то налоговая база по операциям займа ценными бумагами в соответствующем налоговом периоде признается равной нулю.

При этом суммы превышения расходов, указанных в пункте 5 статьи 214.4 НК РФ, определенные с учетом положений абзаца 2 пункта 5 статьи 214.4 НК РФ, над доходами, указанными в пункте 5 статьи 214.4 НК РФ, принимаются в уменьшение полученных налогоплательщиком в том же налоговом периоде доходов по операциям с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, а также доходов по операциям с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, в пропорции, рассчитанной как соотношение стоимости ценных бумаг, являющихся объектом операций займа, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, и стоимости ценных бумаг, являющихся объектом операций займа, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, в общей стоимости ценных бумаг, являющихся объектом операций займа. Стоимость ценных бумаг, используемая для определения указанной пропорции, определяется в соответствии со статьей 280 НК РФ.

В силу пункта 6 статьи 214.4 НК РФ по договору займа выплаты, осуществляемые эмитентом по ценным бумагам в период действия договора займа, могут приниматься в увеличение суммы денежных средств, подлежащих уплате заемщиком кредитору, или перечисляться заемщиком кредитору в соответствии с договором займа. При этом такие выплаты не признаются доходами заемщика и включаются в доходы кредитора.

Таким образом, при наличии договора займа ценных бумаг суммы дивидендов, выплаченных эмитентом ценных бумаг заемщику и перечисленных им кредитору, не могут включаться в доходы налогоплательщика-заемщика. Аналогичный вывод содержится в Письме Минфина России от 21.05.2015 г. № 03-04-05/29316.

Процентный (купонный) доход учитывается при расчете налоговой базы кредитора с учетом положений статьи 214.1 НК РФ и не учитывается при определении налоговой базы заемщика

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

по процентному (купонному) доходу по ценным бумагам, являющимся объектом займа.

Налогообложение доходов, определенных пунктом 6 статьи 214.4 НК РФ, осуществляется по налоговым ставкам, установленным статьей 224 НК РФ.

Отметим, что положения пункта 6 статьи 214.4 НК РФ не распространяются на кредитора в случае, если ценные бумаги получены им по другому договору займа.

В случае ненадлежащего исполнения (неисполнения) операции займа ценными бумагами может применяться установленная в договоре займа процедура урегулирования взаимных требований (пункт 7 статьи 214.4 НК РФ).

Процедура урегулирования взаимных требований при ненадлежащем исполнении (неисполнении) операции займа ценными бумагами должна предусматривать обязанность сторон осуществить завершение взаиморасчетов по договору займа в течение 30 календарных дней после наступления срока возврата займа.

При исполнении установленной договором займа процедуры урегулирования взаимных требований, отвечающей требованиям, установленным пунктом 7 статьи 214.4 НК РФ, налоговая база по операции займа ценными бумагами определяется в следующем порядке:

– кредитор признает для целей налогообложения доходы, указанные в пункте 5 статьи 214.4 НК РФ (то есть проценты, полученные кредитором по договору займа), в порядке, установленном пунктом 5 статьи 214.4 НК РФ, и доход (убыток) от реализации ценных бумаг, не возвращенных по договору займа, рассчитанный на дату завершения процедуры урегулирования взаимных требований исходя из рыночной цены ценной бумаги, являющейся объектом операции займа, а при отсутствии рыночной цены – исходя из расчетной цены ценной бумаги, являющейся объектом операции займа;

– заемщик признает для целей налогообложения расходы, указанные в пункте 5 статьи 214.4 НК РФ, в порядке, установленном пунктом 5 статьи 214.4 НК РФ, и доход (убыток) от приобретения ценных бумаг, не возвращенных по договору займа,

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

рассчитанный на дату завершения процедуры урегулирования взаимных требований исходя из рыночной цены ценной бумаги, являющейся объектом операции займа, а при отсутствии рыночной цены – исходя из расчетной цены ценной бумаги.

Отметим, что доходы (расходы) от операций купли-продажи ценных бумаг учитываются для целей налогообложения в порядке, установленном статьей 214.1 НК РФ.

В соответствии с пунктом 8 статьи 214.4 НК РФ реализация ценных бумаг, полученных по договору займа, осуществляется при условии отсутствия ценных бумаг того же выпуска (дополнительного выпуска), инвестиционных паев того же паевого инвестиционного фонда в собственности у заемщика.

Доходы по операциям реализации ценных бумаг, являющихся объектом операции займа, учитываются в порядке, установленном статьей 214.1 НК РФ, с учетом положений пункта 5 статьи 214.4 НК РФ. Указанные доходы учитываются для целей налогообложения при обратном приобретении ценных бумаг.

Расходы по обратному приобретению ценных бумаг и расходы, связанные с приобретением и реализацией соответствующих ценных бумаг, принимаются для целей налогообложения в порядке, предусмотренном статьей 214.1 НК РФ. Указанные расходы учитываются для целей налогообложения при обратном приобретении ценных бумаг.

При обратном приобретении ценных бумаг в первую очередь учитываются расходы по ценным бумагам, которые были реализованы первыми (метод ФИФО).

Пунктом 9 статьи 214.4 НК РФ установлено, что в случае, если до наступления срока возврата займа осуществлены конвертация ценных бумаг, являющихся объектом займа, в том числе в связи с их дроблением, или консолидацией, или изменением их номинальной стоимости, либо аннулирование индивидуального номера (кода) дополнительного выпуска таких ценных бумаг, либо изменение индивидуального государственного регистрационного номера выпуска (индивидуального номера (кода) дополнительного выпуска), индивидуального идентификационного номера (индивидуального номера (кода) дополнительного выпу-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ска) таких ценных бумаг, указанные обстоятельства не изменяют порядок налогообложения, установленный статьей 214.4 НК РФ.

Доходы, связанные с операциями РЕПО по ценным бумагам, являющимся объектом операций займа, учитываются в порядке, установленном статьей 214.3 НК РФ (пункт 10 статьи 214.4 НК РФ).

Налогообложение НДФЛ по доходам, полученным участниками инвестиционного товарищества

Одной из возможностей совместного ведения бизнеса, предусмотренных российским правом, является договор инвестиционного товарищества. Участниками такого договора в настоящее время могут быть как организации, так и индивидуальные предприниматели.

Об особенностях налогообложения НДФЛ по доходам, полученным участниками инвестиционного товарищества, мы и поговорим в нижеприведенном материале.

Прежде всего, отметим, что договор инвестиционного товарищества представляет собой разновидность договора простого товарищества, о чем говорит глава 55 «Простое товарищество» Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ). Причем общие положения главы 55 ГК РФ применяются к инвестиционному товариществу только при отсутствии специальных норм, установленных Федеральным законом от 28.11.2011 г. № 335-ФЗ «Об инвестиционном товариществе» (далее – Закон № 335-ФЗ). Указанный закон регулирует особенности договора инвестиционного товарищества, включая правовое положение и ответственность участников договора, а также порядок установления, изменения или прекращения прав и обязанностей всех его сторон.

В силу пункта 1 статьи 3 Закона № 335-ФЗ договор инвестиционного товарищества представляет собой договорное объедине-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ние нескольких лиц (товарищей) с целью извлечения прибыли посредством ведения совместной инвестиционной деятельности без образования юридического лица. При этом под совместной инвестиционной деятельностью, согласно пункту 1 статьи 2 Закона № 335-ФЗ, понимается осуществляемая товарищами совместно на основании договора деятельность по инвестированию общего имущества товарищей в допускаемые федеральным законом и данным договором объекты инвестирования в целях реализации инвестиционных, в том числе инновационных проектов.

Заключается такой договор на срок, не превышающий 15 лет, в письменной форме с обязательным удостоверением у нотариуса (пункт 1 статьи 13, статья 8 Закона № 335-ФЗ).

Максимальное количество участников соглашения ограничено законом – участвовать в нем могут не более 50 сторон (пункт 6 статьи 3 Закона № 335-ФЗ).

Участниками договора инвестиционного товарищества могут быть как коммерческие, так и некоммерческие организации (пункт 3 статьи 3 Закона № 335-ФЗ). При этом участие некоммерческих организаций возможно лишь при условии, что осуществление ими инвестиционной деятельности служит достижению целей, ради которых они созданы, и соответствует этим целям.

Стать участником договора инвестиционного товарищества может и иностранное юридическое лицо или иностранная организация, не признаваемая юридическим лицом по иностранному праву, на что указывает пункт 4 статьи 3 Закона № 335-ФЗ. Вместе с тем участие указанных лиц в договоре ограничено их правоспособностью, установленной международными российскими соглашениями и законодательством Российской Федерации.

Обратите внимание!

Индивидуальные предприниматели на сегодняшний день не могут стать участниками договора инвестиционного товарищества. Однако ранее, то есть до 02.08.2014 г., им такая возможность предоставлялась.

Индивидуальные предприниматели, которые на указанную дату являлись стороной договора инвестиционного товарищества,

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

сохраняют свое участие в таком договоре до его прекращения либо до прекращения своего участия в нем, на что указывает статья 2 Федерального закона от 21.07.2014 г. № 220-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «Об инвестиционном товариществе».

Следует отметить, что Закон № 335-ФЗ делит всех участников договора инвестиционного товарищества на две категории товарищей. В первую группу включены товарищи, которые от имени всех товарищей соглашения осуществляют ведение общих дел (управляющие товарищи), во вторую – товарищи, не являющиеся управляющими товарищами (далее – «рядовые» товарищи). При этом в договоре инвестиционного товарищества может быть как один управляющий товарищ, так и несколько, на что указывает пункт 2 статьи 3 Закона № 335-ФЗ. Возложение обязанностей по ведению общих дел на одного (нескольких) управляющего(их) товарища(ей) осуществляется по решению товарищей, принятому определенным в договоре инвестиционного товарищества количеством голосов (пункт 2 статьи 9 Закона № 335-ФЗ).

Объединяясь в договоре, каждый его участник обязан внести свой вклад в общее дело. Вкладом «рядовых» товарищей могут выступать только денежные средства, если иное не предусмотрено договором инвестиционного товарищества (пункт 4 статьи 6 Закона № 335-ФЗ). Управляющие товарищи вправе вносить в договор любое имущество (за исключением подакцизных товаров), а также имущественные и иные права, имеющие денежную оценку, профессиональные и иные знания, навыки и умения, а также деловую репутацию (пункты 1, 2 статьи 6 Закона № 335-ФЗ).

Денежная оценка вклада, вносимого управляющим товарищем не в денежной форме, производится в порядке, установленном договором инвестиционного товарищества, или, если такой порядок не установлен, оценщиком в порядке, установленном Федеральным законом от 29.07.1998 г. № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации (пункт 3 статьи 6 Закона № 335-ФЗ).

В случае отсутствия нормативных правовых актов Российской Федерации, устанавливающих порядок оценки и (или)

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

утверждающих методику оценки имущества, вносимого управляющим товарищем не в денежной форме, данная оценка может быть проведена в соответствии с методическими рекомендациями иностранных организаций, международных организаций в сфере оценочной деятельности, аудиторской деятельности, совершения операций с результатами интеллектуальной деятельности или иными нематериальными активами. На это указывает пункт 3.1 статьи 6 Закона № 335-ФЗ.

В общем случае вклады участников признаются равными по стоимости и формируют общее имущество товарищей, в состав которого в дальнейшем включаются и результаты совместной инвестиционной деятельности.

Общее имущество товарищей признается долевой собственностью, при этом размер доли каждого товарища в праве собственности на общее имущество определяется пропорционально стоимости его вклада. Общее имущество товарищей обособляется от имущества управляющего товарища или управляющих товарищей, иного имущества товарищей, общего имущества, находящегося в управлении этого управляющего товарища или этих управляющих товарищей по другим договорам инвестиционного товарищества, а также иного имущества, находящегося в управлении или по иным основаниям у этого управляющего товарища или этих управляющих товарищей. Общее имущество товарищей учитывается управляющим товарищем (уполномоченным управляющим товарищем) на отдельном балансе, и по такому общему имуществу ведется самостоятельный учет (статья 7 Закона № 335-ФЗ).

Итак, ведение общих дел в договоре возлагается на управляющего(их) товарища(ей). В соответствии со статьей 4 Закона № 335-ФЗ управляющий товарищ (уполномоченный управляющий товарищ – в случае наличия нескольких управляющих товарищей) обязан:

– вести обособленный учет доходов и расходов в порядке, установленном уполномоченным Правительством Российской Федерации федеральным органом исполнительной власти;

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– открыть банковский счет, банковские счета для совершения операций с денежными средствами по договору инвестиционного товарищества;

– вести налоговый учет в связи с участием в договоре инвестиционного товарищества;

– вести реестр участников договора инвестиционного товарищества и предоставлять сведения об участниках договора инвестиционного товарищества органу или лицу, имеющим в соответствии с федеральными законами или договором право на получение таких сведений.

Кроме того, в порядке и в сроки, установленные договором инвестиционного товарищества уполномоченный управляющий товарищ должен предоставлять всем участникам договора сведения о:

– суммах расходов, произведенных управляющими товарищами в интересах всех товарищей для ведения общих дел товарищей, в том числе приходящихся на каждого участника договора инвестиционного товарищества;

– суммах вознаграждения управляющих товарищей за ведение общих дел товарищей, в том числе приходящихся на каждого товарища;

– текущем размере доли каждого участника договора инвестиционного товарищества в общем имуществе.

Как следует из пункта 2 статьи 4 Закона № 335-ФЗ каждый участник договора инвестиционного товарищества вправе получать часть прибыли от участия в договоре. Причем в общем случае прибыль распределяется пропорционально стоимости своего вклада в общее дело. Так как данная норма является диспозитивной, то своим решением участники договора могут предусмотреть и иной порядок распределения прибыли. Однако имейте в виду, что также как и в традиционном договоре простого товарищества исключить кого-то из товарищей от участия в прибыли инвестиционного товарищества нельзя!

Из пункта 2.3 статьи 4 Закона № 335-ФЗ вытекает, что получение товарищами прибыли от участия в договоре инвестиционного товарищества допускается только после удовлетворения

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

управляющим товарищем за счет общего имущества товарищей требований кредиторов по общим обязательствам товарищей, срок исполнения которых наступил. Заметим, что в таком же порядке осуществляется возврат товарищу его вклада в общее имущество товарищей в натуральной форме, и возврат стоимости такого вклада по основаниям и в порядке, которые установлены Законом № 335-ФЗ и договором инвестиционного товарищества.

Несмотря на то, что договор инвестиционного товарищества не ведет к образованию юридического лица, а, следовательно, не может рассматриваться в качестве самостоятельного плательщика налогов, это не говорит о том, что налоги в рамках такого договора не платятся. На это указывает статья 24.1 «Участие налогоплательщика в договоре инвестиционного товарищества» Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ).

Пунктом 1 названной статьи закреплено, что каждый налогоплательщик самостоятельно исполняет обязанности по уплате налога на прибыль организаций или налога на доходы физических лиц, возникающие в связи с его участием в договоре инвестиционного товарищества, с учетом особенностей, предусмотренных статьей 24.1 и иными положениями НК РФ.

Управляющий товарищ предоставляет товарищам сведения о доле прибыли (убытка) инвестиционного товарищества, приходящейся на каждого из них, по каждому виду доходов, налоговая база по которым в соответствии с НК РФ определяется отдельно (абзац 2 подпункта 5 пункта 4 статьи 24.1 НК РФ).

При определении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц (далее НДФЛ) учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со статьей 212 НК РФ (пункт 1 статьи 210 НК РФ).

Особенности определения налоговой базы по НДФЛ по доходам, полученным участниками инвестиционного товарищества, установлены статьей 214.5 НК РФ.

Согласно пункту 2 указанной статьи налоговая база по доходам от участия в инвестиционном товариществе определяется

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

налогоплательщиками на основании сведений о доходах и об убытках инвестиционного товарищества, предоставляемых им участником договора инвестиционного товарищества – управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета.

Налоговая база по доходам от участия в инвестиционном товариществе определяется раздельно по следующим осуществленным в рамках инвестиционного товарищества операциям (пункт 3 статьи 214.5 НК РФ):

1) с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг;

2) с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг;

3) с производными финансовыми инструментами, не обращающимися на организованном рынке;

4) с долями участия в уставном капитале организаций;

5) по прочим операциям инвестиционного товарищества.

Налоговая база по доходам от участия в инвестиционном товариществе определяется отдельно от налоговой базы по доходам от операций, указанных в статье 214.1 НК РФ, если иное не установлено статьей 214.5 НК РФ (пункт 4 статьи 214.5 НК РФ).

В силу пункта 5 статьи 214.5 НК РФ дивиденды по ценным бумагам, долям участия в уставном капитале организаций, приобретенным в рамках деятельности инвестиционного товарищества, учитываются налогоплательщиками в соответствии со статьей 214 НК РФ.

Суммы, соответствующие доле налогоплательщика в расходах, произведенных управляющим товарищем в интересах всех товарищей для ведения общих дел товарищей, уменьшают доходы по операциям, указанным в пункте 3 статьи 214.5 НК РФ, пропорционально суммам доходов по соответствующим операциям.

Доля налогоплательщика в таких расходах определяется в соответствии с долей его участия в прибыли инвестиционного товарищества, установленной договором инвестиционного товарищества.

Если такие расходы осуществляются за счет средств на счете инвестиционного товарищества, сумма соответствующих расхо-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

дов налогоплательщика определяется им на основании сведений, предоставляемых участником договора инвестиционного товарищества – управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета (пункт 6 статьи 214.5 НК РФ).

Согласно пункту 7 статьи 214.5 НК РФ расходы налогоплательщика на выплату вознаграждения участникам договора инвестиционного товарищества – управляющим товарищам за ведение общих дел товарищей уменьшают доходы по операциям, указанным в пункте 3 статьи 214.5 НК РФ, пропорционально суммам доходов по соответствующим операциям.

Если выплата вознаграждения участникам договора инвестиционного товарищества – управляющим товарищам осуществляется за счет средств на счете инвестиционного товарищества, сумма соответствующих расходов налогоплательщика определяется им на основании сведений, предоставляемых управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета.

Налоговая база по доходам от участия в инвестиционном товариществе определяется как суммы доходов по указанным в пункте 3 статьи 214.5 НК РФ операциям, уменьшенные на суммы расходов, указанных в пунктах 6 и 7 статьи 214.5 НК РФ, и убытков (в том числе определяемые в соответствии со статьей 220.2 НК РФ суммы налоговых вычетов при переносе на будущие периоды убытков, полученных от участия в инвестиционном товариществе) по соответствующим операциям, если иное не предусмотрено статьей 214.5 НК РФ.

Если полученная таким образом величина является отрицательной, она признается убытком налогоплательщика от участия в инвестиционном товариществе по соответствующим операциям, а налоговая база по соответствующим операциям признается равной нулю.

Убыток налогоплательщик может перенести на будущие периоды в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором он был получен.

В силу пункта 10 статьи 214.5 НК РФ налогоплательщики, получившие убытки в предыдущих налоговых периодах от участия в инвестиционном товариществе по операциям, указанным в

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

пункте 3 статьи 214.5 НК РФ, вправе уменьшить налоговую базу по доходам от участия в инвестиционном товариществе по соответствующим операциям в текущем налоговом периоде на всю сумму полученного ими убытка или на часть этой суммы (перенести убыток на будущие периоды), если иное не предусмотрено статьей 214.5 НК РФ.

При этом определение налоговой базы текущего налогового периода производится с учетом особенностей, предусмотренных статьей 214.5 НК РФ и статьей 220.2 НК РФ.

Суммы убытка, полученные по операциям инвестиционного товарищества с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, перенесенные на будущие периоды, уменьшают налоговую базу соответствующих налоговых периодов по таким операциям.

Суммы убытка, полученные по операциям инвестиционного товарищества с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, перенесенные на будущие периоды, уменьшают налоговую базу соответствующих налоговых периодов по таким операциям.

Суммы убытка, полученные по операциям инвестиционного товарищества с производными финансовыми инструментами, не обращающимися на организованном рынке, перенесенные на будущие периоды, уменьшают налоговую базу соответствующих налоговых периодов по таким операциям.

Суммы убытка, полученные по операциям инвестиционного товарищества с долями участия в уставном капитале организаций, перенесенные на будущие периоды, уменьшают налоговую базу соответствующих налоговых периодов по таким операциям.

Суммы убытка, полученные по прочим операциям инвестиционного товарищества, перенесенные на будущие периоды, уменьшают налоговую базу соответствующих налоговых периодов по таким операциям.

Итак, перенос убытков производится путем применения налоговых вычетов, порядок которых установлен вышеупомянутой статьей 220.2 НК РФ.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Налоговые вычеты предоставляются в размере сумм убытков, фактически полученных налогоплательщиком от соответствующих операций инвестиционного товарищества, в предыдущих налоговых периодах в пределах величины налоговой базы по таким операциям (пункт 2 статьи 220.2 НК РФ).

Размер налоговых вычетов, исчисленный в текущем налоговом периоде, не может превышать величину налоговой базы, определенную по соответствующим операциям в этом налоговом периоде. При этом суммы убытков налогоплательщика, не учтенные при определении размера налогового вычета, могут быть учтены при определении размера налогового вычета в следующих налоговых периодах с учетом положений статьи 220.2 НК РФ.

Отметим, что для подтверждения права на налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от участия в инвестиционном товариществе налогоплательщик представляет документы, подтверждающие объем понесенного убытка в течение всего срока, когда он уменьшает налоговую базу текущего налогового периода на суммы ранее полученных убытков. Налоговый вычет предоставляется налогоплательщику при представлении налоговой декларации в налоговые органы по окончании налогового периода.

В силу пункта 11 статьи 214.5 НК РФ налогоплательщики не вправе учесть для целей налогообложения убытки от участия в инвестиционном товариществе, полученные в налоговом периоде, в котором они присоединились к ранее заключенному другими участниками договору инвестиционного товарищества, в том числе в результате уступки прав и обязанностей по договору иным лицом.

Как гласит пункт 12 статьи 214.5 НК РФ при выходе налогоплательщика из инвестиционного товарищества в результате уступки прав и обязанностей по договору, а также выдела доли из имущества, находящегося в общей собственности товарищей, налоговая база определяется как полученные налогоплательщиком при выходе из товарищества доходы, уменьшенные на величину вклада налогоплательщика в инвестиционное товарищество, оплаченную им к моменту выхода из товарищества, и (или) сумм, уплаченных налогоплательщиком за приобретение прав и обязанностей по договору инвестиционного товарищества.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Если при выходе из инвестиционного товарищества налогоплательщик получает доходы в виде имущества и (или) имущественных прав, находившихся в общей собственности товарищей, сумма соответствующих доходов определяется по данным налогового учета инвестиционного товарищества. При этом при возврате имущества и (или) имущественных прав участникам договора инвестиционного товарищества отрицательная разница между оценкой возвращаемого имущества и (или) имущественных прав и оценкой, по которой это имущество и (или) эти имущественные права ранее были переданы по договору инвестиционного товарищества, не признается убытком для целей налогообложения.

Если величина, рассчитанная в соответствии с пунктом 12 статьи 214.5 НК РФ, является отрицательной, она признается убытком налогоплательщика, полученным при выходе из инвестиционного товарищества, а налоговая база признается равной нулю.

Убыток налогоплательщика, полученный при выходе из инвестиционного товарищества, учитывается при определении налоговой базы по операциям, указанным в подпункте 2 пункта 1 статьи 214.1 НК РФ.

Согласно пункту 13 статьи 214.5 НК РФ при расторжении или прекращении договора инвестиционного товарищества в налоговую базу включаются доходы по указанным в пункте 3 статьи 214.5 НК РФ операциям, полученные по операциям инвестиционного товарищества в налоговом периоде, в котором договор инвестиционного товарищества прекратил действовать, и не включаются доходы, полученные налогоплательщиком при расторжении или прекращении данного договора.

При определении налоговой базы при расторжении или прекращении договора инвестиционного товарищества доходы по операциям, указанным в пункте 3 статьи 214.5 НК РФ, уменьшаются на суммы расходов, указанных в пунктах 6 и 7 статьи 214.5 НК РФ, и не уменьшаются на сумму вклада налогоплательщика в общее дело товарищей.

Если величина, рассчитанная в соответствии с пунктом 13 статьи 214.5 НК РФ, по одному или нескольким видам доходов, указанных в пункте 3 статьи 214.5 НК РФ, является отрицатель-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ной, соответствующие суммы признаются убытком налогоплательщика, полученным при расторжении или прекращении договора инвестиционного товарищества, а налоговая база признается равной нулю.

Убытки налогоплательщика, полученные при расторжении или прекращении договора инвестиционного товарищества, учитываются им при определении налоговой базы в соответствии с пунктом 9 статьи 214.5 НК РФ и (или) переносятся на будущее в соответствии с пунктом 10 статьи 214.5 НК РФ и статьей 220.2 НК РФ.

Не признается убытком налогоплательщика отрицательная разница между оценкой имущества и (или) имущественных прав, переданных ему при расторжении или прекращении договора инвестиционного товарищества, и оценкой, по которой это имущество и (или) эти имущественные права ранее были переданы по договору инвестиционного товарищества.

Пунктом 14 статьи 214.5 НК РФ предусмотрено, что в случае, если налоги недоудержаны эмитентом ценных бумаг с доходов физических лиц – налоговых резидентов Российской Федерации в виде процента (купона, дисконта) по ценным бумагам, приобретенным в рамках участия в договоре инвестиционного товарищества, управляющий товарищ, ответственный за ведение налогового учета, признается налоговым агентом.

Налогообложение НДФЛ по доходам, по государственным ценным бумагам, муниципальным ценным бумагам, а также по эмиссионным ценным бумагам, выпущенным российскими организациями, выплачиваемых иностранным организациям, действующим в интересах третьих лиц, истребование связанных документов и новая ставка

Вложения в ценные бумаги являются инструментом, который позволяет гражданам не только сохранить, но и преумно-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

жить свои сбережения. С доходов, полученных по государственным ценным бумагам, муниципальным ценным бумагам, а также по эмиссионным ценным бумагам, выпущенным российскими организациями, выплачиваемых иностранным организациям, действующим в интересах третьих лиц, граждане, как плательщики НДФЛ обязаны заплатить налог.

Об особенностях исчисления и уплаты налога в отношении указанных доходов и пойдет речь в настоящем материале.

В первую очередь отметим, что в соответствии с положениям статьи 142 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) ценными бумагами являются документы, соответствующие установленным законом требованиям и удостоверяющие обязательственные и иные права, осуществление или передача которых возможны только при предъявлении таких документов (документарные ценные бумаги).

Ценными бумагами признаются также обязательственные и иные права, которые закреплены в решении о выпуске или ином акте лица, выпустившего ценные бумаги в соответствии с требованиями закона, и осуществление и передача которых возможны только с соблюдением правил учета этих прав в соответствии со статьей 149 ГК РФ (бездокументарные ценные бумаги).

Ценными бумагами являются акция, вексель, закладная, инвестиционный пай паевого инвестиционного фонда, коносамент, облигация, чек и иные ценные бумаги, названные в таком качестве в законе или признанные таковыми в установленном законом порядке.

Ценные бумаги можно классифицировать по различным признакам, в том числе в зависимости от способа их выпуска, в соответствии с которым различают эмиссионные и неэмиссионные ценные бумаги.

Правовые отношения, возникающие при эмиссии и обращении эмиссионных ценных бумаг независимо от типа эмитента, регламентируются Федеральным законом от 22.04.1996 г. № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг» (далее – Закон № 39-ФЗ). Согласно статье 2 Закона № 39-ФЗ к эмиссионным ценным бума-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

гам относятся акции, облигации и опционы эмитента. Они закрепляют совокупность имущественных и неимущественных прав, размещаются выпусками и при этом имеют равные объем и сроки осуществления прав внутри одного выпуска вне зависимости от времени их приобретения.

Особенности эмиссии и обращения государственных и муниципальных ценных бумаг определены Федеральным законом от 29.07.1998 г. № 136-ФЗ «Об особенностях эмиссии и обращения государственных и муниципальных ценных бумаг (далее – Закон № 136-ФЗ). Согласно статье 2 Закона № 136-ФЗ государственными ценными бумагами признаются государственные ценные бумаги Российской Федерации и государственные ценные бумаги субъектов Российской Федерации. Муниципальными ценными бумагами признаются ценные бумаги, выпущенные от имени муниципального образования.

На основании пункта 3 статьи 2 Закона № 136-ФЗ эмитентами государственных и муниципальных ценных бумаг являются соответственно исполнительные органы государственной власти и местные администрации, которые выпускают от имени публично-правового образования ценные бумаги и несут обязательства перед владельцами ценных бумаг по осуществлению прав, закрепленных этими ценными бумагами.

Оказание услуг по хранению сертификатов ценных бумаг и/или учету и переходу прав на ценные бумаги признается депозитарной деятельностью, на что указывает статья 7 Закона № 39-ФЗ. Профессиональный участник рынка ценных бумаг, осуществляющий депозитарную деятельность, именуется депозитарием. Лица, пользующиеся услугами депозитария по хранению ценных бумаг и/или учету прав на ценные бумаги, именуются депонентами, в качестве которых могут выступать как организации, так и физические лица.

Отношения сторон между депозитарием и депонентом строятся на основании депозитарного договора (договора о счете депо), заключаемого в письменной форме. При этом депозитарий обязан утвердить условия осуществления им депозитарной деятельности,

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

являющиеся неотъемлемой составной частью заключенного депозитарного договора.

Депозитарное обслуживание депонентов включает в себя много функций, одной из которых является выплата доходов по ценным бумагам. Причем депозитарий, осуществляющий учет прав на эмиссионные ценные бумаги с обязательным централизованным хранением, обязан оказывать депоненту услуги, связанные с получением доходов по таким ценным бумагам в денежной форме и иных причитающихся владельцам таких ценных бумаг денежных выплат, на что указано в статье 7 Закона № 39-ФЗ. Депозитарий, осуществляющий обязательное централизованное хранение эмиссионных ценных бумаг, по распоряжению эмитента предоставляет ему список владельцев ценных бумаг один раз в год за вознаграждение, не превышающее затрат на его составление, а в остальных случаях – за вознаграждение, размер которого определяется договором с этим депозитарием. Депозитарий, осуществляющий учет прав на иные ценные бумаги, должен оказывать депоненту услуги, связанные с получением доходов по таким ценным бумагам и иных причитающихся владельцам таких ценных бумаг выплат. Депозитарий обязан совершать все предусмотренные законодательством Российской Федерации и депозитарным договором с депонентом действия, направленные на обеспечение получения депонентом всех выплат, которые ему причитаются по этим ценным бумагам.

Теперь обратимся к нормам налогового законодательства.

Согласно пункту 1 статьи 214.6 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) депозитарий, признаваемый налоговым агентом в соответствии с подпунктом 7 пункта 2 статьи 226.1 НК РФ, осуществляет исчисление, удержание и уплату налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) с учетом требований названной статьи.

При этом налоговым агентом по НДФЛ в силу подпункта 7 пункта 2 статьи 226.1 НК РФ признается депозитарий, осуществляющий на основании депозитарного договора выплату (перечисление) налогоплательщику дохода в денежной форме по следующим видам ценных бумаг:

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– по государственным ценным бумагам Российской Федерации с обязательным централизованным хранением;

– по государственным ценным бумагам субъектов Российской Федерации с обязательным централизованным хранением;

– по муниципальным ценным бумагам с обязательным централизованным хранением независимо от даты государственной регистрации их выпуска;

– по эмиссионным ценным бумагам с обязательным централизованным хранением, выпущенным российскими организациями, выпуск (государственная регистрация) которых или присвоение идентификационного номера которым осуществлены после 01.01.2012 г.;

– по иным эмиссионным ценным бумагам, выпущенным российскими организациями, за исключением эмиссионных ценных бумаг с обязательным централизованным хранением выпусков, государственная регистрация которых или присвоение идентификационного номера которым осуществлены до 01.01.2012 г.

Причем депозитарий признается налоговым агентом в отношении ценных бумаг, которые учитываются на счете депо иностранного номинального держателя, счете депо иностранного уполномоченного держателя и (или) счете депо депозитарных программ. Отметим, что счет депо иностранного номинального держателя на основании статьи 8.4 Закона № 39-ФЗ может быть открыт иностранной организации, которая в соответствии со своим законодательством вправе осуществлять учет и переход прав на ценные бумаги.

Счет депо иностранного уполномоченного держателя может быть открыт иностранной организации, которая в соответствии со своим законодательством вправе, не являясь собственником ценных бумаг, осуществлять от своего имени и в интересах других лиц любые юридические и фактические действия с ценными бумагами, а также осуществлять права по ценным бумагам.

Счет депо депозитарных программ может быть открыт только в российском депозитарии, которому открыт счет депо номинального держателя в центральном депозитарии (пункт 4 статьи 8.4 Закона № 39-ФЗ).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

В соответствии с пунктом 2 статьи 214.6 НК РФ при выплате доходов по ценным бумагам, которые учитываются на счете депо иностранного номинального держателя, сумма налога исчисляется и удерживается налоговым агентом на основании следующей информации:

1) обобщенной информации о физических лицах, осуществляющих права по ценным бумагам;

2) обобщенной информации о лицах, в чьих интересах доверительный управляющий осуществляет права по ценным бумагам российской организации, при условии, что такой доверительный управляющий действует не в интересах иностранного инвестиционного фонда (инвестиционной компании), который в соответствии с личным законом такого фонда (компании) относится к схемам коллективного инвестирования.

Обратите внимание!

Требования к представлению вышеизложенной информации не применяются при выплате дохода по ценным бумагам, в отношении которых исчисление и удержание налога ранее были осуществлены другим депозитарием, при условии, что такой депозитарий представил депозитарию, выплачивающему доход, соответствующую информацию об удержании налога.

При выплате доходов по ценным бумагам, которые учитываются на счете депо депозитарных программ, сумма налога исчисляется и удерживается налоговым агентом на основании следующей информации (пункт 3 статьи 214.6 НК РФ):

1) обобщенной информации о лицах, осуществляющих права по ценным бумагам иностранного эмитента, удостоверяющим права на ценные бумаги российской организации;

2) обобщенной информации о лицах, в чьих интересах доверительный управляющий осуществляет права по ценным бумагам иностранного эмитента, удостоверяющим права в отношении ценных бумаг российской организации, при условии, что такой доверительный управляющий действует не в интересах иностранного инвестиционного фонда (инвестиционной компании), который в

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

соответствии с личным законом такого фонда (компании) относится к схемам коллективного инвестирования.

При выплате доходов по ценным бумагам, которые учитываются на счете депо иностранного уполномоченного держателя, открытого не в интересах иностранного инвестиционного фонда (инвестиционной компании), который в соответствии с личным законом такого фонда (компании) относится к схемам коллективного инвестирования, сумма налога исчисляется и удерживается налоговым агентом на основании обобщенной информации о лицах, в чьих интересах такой иностранный уполномоченный держатель осуществляет доверительное управление ценными бумагами, в отношении доходов по которым организация признается налоговым агентом (пункт 4 статьи 214.6 НК РФ).

Согласно пункту 5 статьи 214.6 НК РФ обобщенная информация, предусмотренная пунктами 2 – 4 статьи 214.6 НК РФ (далее – обобщенная информация) должна содержать следующие сведения:

1) в отношении лиц, указанных в подпункте 1 пункта 2 и подпункте 1 пункта 3 статьи 214.6 НК РФ, – сведения о количестве ценных бумаг российской организации, указанных в подпункте 7 пункта 2 статьи 226.1 НК РФ, и о количестве ценных бумаг иностранного эмитента, удостоверяющих права в отношении ценных бумаг соответствующей российской организации, права по которым осуществляются этими лицами на дату, определенную решением о выплате дохода по ценным бумагам;

2) в отношении лиц, указанных в подпункте 2 пункта 2, подпункте 2 пункта 3 и пункте 4 статьи 214.6 НК РФ, сведения о количестве ценных бумаг российской организации, указанных в подпункте 7 пункта 2 статьи 226.1 НК РФ, и о количестве ценных бумаг иностранного эмитента, удостоверяющих права в отношении ценных бумаг соответствующей российской организации, права по которым на дату, определенную решением о выплате дохода по ценным бумагам, осуществляются доверительным управляющим в интересах этих лиц.

При этом сведения о количестве ценных бумаг должны быть представлены налоговому агенту с указанием государств, нало-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

говыми резидентами которых являются физические лица, осуществляющие (в отношении которых осуществляются) права по ценным бумагам. Для целей применения пониженных налоговых ставок (освобождения от налога), установленных НК РФ или международными договорами Российской Федерации по вопросам налогообложения, сведения о количестве ценных бумаг должны быть представлены налоговому агенту с указанием (пункт 6 статьи 214.6 НК РФ):

1) государств, налоговыми резидентами которых являются физические лица, осуществляющие (в отношении которых осуществляются) права по ценным бумагам;

2) положений НК РФ или международного договора Российской Федерации по вопросам налогообложения, предусматривающих пониженную налоговую ставку (освобождение от налогообложения).

Представляется обобщенная информация налоговому агенту иностранным номинальным держателем, иностранным уполномоченным держателем или лицом, которому депозитарий открыл счет депо депозитарных программ, в следующие сроки (пункт 9 статьи 214.6 НК РФ):

1) для ценных бумаг с обязательным централизованным хранением – не позднее пяти дней с даты, на которую депозитарием, осуществляющим обязательное централизованное хранение ценных бумаг, раскрыта информация о передаче своим депонентам причитающихся им выплат по ценным бумагам;

2) для акций российских организаций – не позднее семи дней с даты, на которую в соответствии с решением организации определяются лица, имеющие право на получение дивидендов.

Представляется обобщенная информация иностранной организацией, действующей в интересах третьих лиц, в одной или нескольких из следующих форм (по выбору налогового агента) (пункт 11 статьи 214.6 НК РФ):

1) документ на бумажном носителе, подписанный уполномоченным лицом иностранной организации;

2) электронный документ, подписанный усиленной квалифицированной электронной подписью или усиленной неквалифици-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

рованной электронной подписью в соответствии с Федеральным законом от 06.04.2011 г. № 63-ФЗ «Об электронной подписи», без представления документа на бумажном носителе;

3) электронный документ, переданный с использованием системы международных финансовых телекоммуникаций СВИФТ, без представления документа на бумажном носителе.

Обратите внимание, что налоговый агент определяет форму (формы) представления ему обобщенной информации из числа вышеуказанных форм, а также условия использования этой формы (этих форм).

Согласно пункту 10 статьи 214.6 НК РФ налоговый агент обязан уплатить сумму исчисленного налога в бюджет на тридцатый день с даты его исчисления.

В случае, если до истечения указанного срока налоговому агенту представлена уточненная обобщенная информация налоговый агент осуществляет перерасчет исчисленной суммы налога и самостоятельно производит уплату либо возврат ранее удержанной суммы налога на основании такой информации. При этом уплату суммы налога в случае его перерасчета осуществляется налоговым агентом за счет суммы налога в отношении выплат по ценным бумагам, удержанным им до осуществления перерасчета, а также денежных средств иностранного номинального держателя, иностранного уполномоченного держателя или лица, которому депозитарий открыл счет депо депозитарных программ, в порядке, установленном договором между налоговым агентом и такими лицами.

Если же уточненная обобщенная информация представлена налоговому агенту менее чем за пять дней до истечения тридцатидневного срока, то налоговый агент вправе не осуществлять такой перерасчет.

Обратите внимание!

Если обобщенная информация не была представлена налоговому агенту в установленные порядке, форме и сроки в полном объеме, то в отношении доходов по соответствующим ценным бумагам (части ценных бумаг, по которым такая информация не

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

была надлежащим образом представлена) этот налоговый агент должен исчислить сумму налога и уплатить НДФЛ по налоговым ставкам, установленным абзацем 2 пункта 3 или пунктом 6 статьи 224 НК РФ, то есть по ставке 15% – в отношении доходов в виде дивидендов по выпущенным российскими организациями ценным бумагам или по ставке 30% – в отношении доходов по ценным бумагам (за исключением доходов в виде дивидендов), выпущенным российскими организациями. Это следует из пункта 8 статьи 214.6 НК РФ, Письма Минфина России от 26.01.2015 г. № 03-08-05/2197. Исключением являются случаи, когда:

– доходы по таким ценным бумагам не подлежат налогообложению в соответствии с НК РФ или международным договором Российской Федерации;

– налогообложение таких доходов осуществляется по ставке 0%;

– в соответствии с НК РФ налоговый агент не исчисляет и не удерживает сумму налога с таких доходов.

В отношении доходов, полученных в виде дивидендов по акциям российских организаций, налоговый агент исчисляет и уплачивает сумму налога на основании обобщенной информации по налоговой ставке, установленной НК РФ или международным договором Российской Федерации по вопросам налогообложения для доходов в виде дивидендов, применение которой не зависит от доли участия в капитале, суммы вложений в капитал организации или срока владения соответствующими акциями. Возврат суммы излишне уплаченного налога в указанных случаях, осуществляется налогоплательщику в порядке, установленном НК РФ.

Также следует обратить внимание, что налоговый агент, осуществляющий выплату дохода по ценным бумагам, перечисленным в подпункте 7 пункта 2 статьи 226.1 НК РФ, осуществляет исчисление и уплату суммы налога в соответствии со статьей 214.6 НК РФ в отношении всех сумм доходов, выплачиваемых по дисконтным облигациям, выпущенным российскими организациями.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Возврат суммы излишне уплаченного налога осуществляется налогоплательщику в порядке, установленном НК РФ (пункт 13 статьи 214.6 НК РФ).

В силу пункта 14 статьи 214.6 НК РФ на налогового агента не может быть возложена обязанность по исчислению и уплате суммы налога:

– в отношении выплат, предусмотренных названной статьей, не удержанного им вследствие представления ему организацией, действующей в интересах третьих лиц, недостоверной и (или) неполной информации и (или) документов,

– в случае отказа такой организации представить по запросу налогового органа, проводящего камеральную или выездную налоговую проверку, информацию и (или) документы, истребуемые в соответствии со статьей 214.8 НК РФ.

В указанных случаях к налоговому агенту также не применяются налоговые санкции.

Согласно пункту 15 статьи 214.6 НК РФ иностранный номинальный держатель, иностранный уполномоченный держатель и (или) лицо, которому открыт счет депозитарных программ, вправе участвовать в отношениях с налоговым агентом, регулируемых названной статьей, самостоятельно либо через своего уполномоченного представителя в соответствии со статьей 26 НК РФ.

На основании пункта 16 статьи 214.6 НК РФ требования указанной статьи не распространяются на исчисление и удержание суммы НДФЛ при выплате доходов по ценным бумагам иностранных организаций, в том числе допущенных к размещению и (или) публичному обращению в Российской Федерации.

В завершении статьи хотелось бы обратить внимание на следующее. Выше уже было сказано, что в случае отказа иностранной организации, действующей в интересах третьих лиц, представить по запросу налогового органа, проводящего камеральную или выездную налоговую проверку, информацию и (или) документы, истребуемые в соответствии со статьей 214.8 НК РФ, на налогового агента не может быть возложена обязанность по исчислению и уплате суммы НДФЛ.

Рассмотрим подробнее процедуру истребования документов.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Итак, в силу пункта 1 статьи 214.8 НК РФ при проведении камеральной и (или) выездной налоговой проверки правильности исчисления и уплаты налога налоговым агентом в соответствии со статьей 214.6 НК РФ налоговые органы вправе запрашивать в порядке, предусмотренном НК РФ, следующие документы:

1) копии документов, удостоверяющих личность физического лица, осуществлявшего на дату, определенную решением российской организации о выплате дохода по ценным бумагам, права по ценным бумагам российской организации (ценным бумагам иностранной организации, удостоверяющим права в отношении акций этой российской организации);

2) копии документов, удостоверяющих личность физического лица, в чьих интересах доверительный управляющий осуществлял на дату, определенную решением российской организации о выплате дохода по ценным бумагам, права по ценным бумагам такой российской организации (ценным бумагам иностранной организации, удостоверяющим права в отношении акций российской организации);

3) копии и оригиналы документов, подтверждающих осуществление физическим лицом на дату, определенную решением российской организации о выплате дохода по ценным бумагам, прав по ценным бумагам такой российской организации (ценным бумагам иностранной организации, удостоверяющим права в отношении акций российской организации), а также документы, подтверждающие налоговое резидентство такого лица.

По мнению Минфина России, приведенному в Письме от 01.12.2014 г. № 03-08-13/61294 «О порядке налогообложения доходов в виде дивидендов», документы, подтверждающие налоговое резидентство, необходимы к представлению налоговому агенту на момент проведения налоговых проверок в случае применения налоговым агентом льгот и освобождений, предусмотренных НК РФ или международным договором Российской Федерации;

4) копии и оригиналы документов, подтверждающих осуществление доверительным управляющим на дату, определенную решением российской организации о выплате дохода по ценным бумагам, прав по ценным бумагам такой российской организации

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

(ценным бумагам иностранной организации, удостоверяющим права в отношении акций российской организации) в интересах физического лица, а также документы, подтверждающие налоговое резидентство такого лица;

5) иные документы, подтверждающие правильность исчисления и уплаты налога, в том числе документы, подтверждающие достоверность информации, представленной иностранными организациями, действующими в интересах третьих лиц.

Обратите внимание, что перечень документов, которые могут быть истребованы налоговым органом, является открытым, то есть при проверке дополнительно могут быть запрошены документы, подтверждающие право налогоплательщика на применение соответствующих налоговых ставок и льгот, предусмотренных международными соглашениями об избежании двойного налогообложения. На это указывает Минфин России в Письме от 09.01.2014 г. № 03-08-05/82. В этом же письме Минфин России отмечает, что закрытый перечень документов, которые могут быть запрошены налоговыми органами, не определен.

Требование о представлении вышеуказанных документов направляется налоговому агенту, который осуществил исчисление, удержание и уплату соответствующего налога, в порядке, предусмотренном статьей 93 НК РФ. В случае отсутствия истребуемых информации и (или) документов налоговый агент должен направить иностранным организациям, действующим в интересах третьих лиц, которым была осуществлена выплата дохода по ценным бумагам российских организаций, запрос о представлении таких документов.

Обратите внимание, что истребованные документы подлежат представлению в налоговый орган не позднее трех месяцев со дня получения налоговым агентом соответствующего требования. При этом указанный срок может быть продлен решением налогового органа, но не более чем на три месяца (пункт 3 статьи 214.8 НК РФ).

Указанные документы также могут быть запрошены налоговыми органами у уполномоченного органа иностранного государ-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ства в случаях, предусмотренных международными договорами Российской Федерации.

Налогообложение НДФЛ по операциям с бумагами инвестиционных фондов

Глава 23 «Налог на доходы физических лиц» Налогового кодекса Российской Федерации предусматривает как общие нормы, которыми должны руководствоваться все налогоплательщики, так и нормы, являющиеся специальными для отдельных категорий плательщиков или плательщиков, осуществляющих определенные операции.

В данной главе мы поговорим об особенностях налогообложения НДФЛ операций с бумагами инвестиционных фондов.

Отношения, связанные с привлечением денежных средств и иного имущества путем размещения акций или заключения договоров доверительного управления в целях их объединения и последующего инвестирования, регулируются Федеральным законом от 29.11.2001 г. № 156-ФЗ «Об инвестиционных фондах» (далее – Закон № 156-ФЗ). Им же регулируются отношения, связанные с управлением (доверительным управлением) имуществом инвестиционных фондов, учетом, хранением имущества инвестиционных фондов и контролем за распоряжением указанным имуществом.

Согласно статье 1 Закона № 156-ФЗ инвестиционный фонд – находящийся в собственности акционерного общества либо в общей долевой собственности физических и юридических лиц, имущественный комплекс, пользование и распоряжение которым осуществляются управляющей компанией исключительно в интересах акционеров этого акционерного общества или учредителей доверительного управления.

При этом Закон № 156-ФЗ различает акционерный инвестиционный фонд и паевой инвестиционный фонд.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Паевой инвестиционный фонд (далее – ПИФ) представляет собой обособленный имущественный комплекс, состоящий из имущества, переданного в доверительное управление управляющей компании учредителем (учредителями) доверительного управления с условием объединения этого имущества с имуществом иных учредителей доверительного управления, и из имущества, полученного в процессе такого управления, доля в праве собственности на которое удостоверяется ценной бумагой, выдаваемой управляющей компанией. Такое определение содержит пункт 1 статьи 10 Закона № 156-ФЗ.

ПИФ не является юридическим лицом.

ПИФы могут быть открытыми, биржевыми, интервальными и закрытыми (пункт 6.1 статья 11 Закона № 156-ФЗ).

Открытым ПИФом считается фонд, правила доверительного управления которым предусматривают наличие у владельца инвестиционных паев права в любой рабочий день требовать от управляющей компании погашения всех принадлежащих ему инвестиционных паев и прекращения тем самым договора доверительного управления паевым инвестиционным фондом между ним и управляющей компанией или погашения части принадлежащих ему инвестиционных паев.

При этом инвестиционным паем согласно пункту 1 статьи 14 Закона № 156-ФЗ является именная ценная бумага, удостоверяющая долю его владельца в праве собственности на имущество, составляющее паевой инвестиционный фонд, право требовать от управляющей компании надлежащего доверительного управления паевым инвестиционным фондом, право на получение денежной компенсации при прекращении договора доверительного управления паевым инвестиционным фондом со всеми владельцами инвестиционных паев этого фонда (прекращении паевого инвестиционного фонда).

Биржевым ПИФом считается фонд, правила доверительного управления которым предусматривают наличие у владельца инвестиционных паев права в любой рабочий день требовать от лица, уполномоченного управляющей компанией, покупки всех или части принадлежащих ему инвестиционных паев и права продать

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

их на бирже, указанной в правилах доверительного управления паевым инвестиционным фондом, на предусмотренных такими правилами условиях, а у владельца инвестиционных паев, являющегося уполномоченным лицом, права в сроки, установленные правилами доверительного управления паевым инвестиционным фондом, требовать от управляющей компании погашения всех принадлежащих ему инвестиционных паев и прекращения тем самым договора доверительного управления паевым инвестиционным фондом между ним и управляющей компанией или погашения части принадлежащих ему инвестиционных паев.

Интервальным ПИФом считается фонд, правила доверительного управления которым предусматривают наличие у владельца инвестиционных паев права в течение срока, установленного правилами доверительного управления паевым инвестиционным фондом, требовать от управляющей компании погашения всех принадлежащих ему инвестиционных паев и прекращения тем самым договора доверительного управления паевым инвестиционным фондом между ним и управляющей компанией или погашения части принадлежащих ему инвестиционных паев.

Если у владельца инвестиционных паев отсутствует право требовать от управляющей компании прекращения договора доверительного управления паевым инвестиционным фондом до истечения срока его действия, то такой инвестиционный фонд является закрытым.

Особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога на доходы по операциям с ценными бумагами установлены статьей 214.1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ).

При определении налоговой базы по операциям с ценными бумагами учитываются доходы, полученные по операциям с ценными бумагами, обращающимися и не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг (подпункты 1, 2 пункта 1 статьи 214.1 НК РФ).

При этом к ценным бумагам, обращающимся на организованном рынке ценных бумаг, в целях главы 23 НК РФ относятся, в частности, инвестиционные паи открытых ПИФов, управление

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

которыми осуществляют российские управляющие компании (подпункт 2 пункта 3 статьи 214.1 НК РФ).

Доходами по операциям с ценными бумагами признаются доходы от реализации (погашения) ценных бумаг, полученные в налоговом периоде (пункт 7 статьи 214.1 НК РФ).

Расходами по операциям с ценными бумагами признаются документально подтвержденные и фактически осуществленные налогоплательщиком расходы, связанные с приобретением, реализацией, хранением и погашением ценных бумаг. К указанным расходам согласно пункту 10 статьи 214.1 НК РФ относятся:

● денежные суммы, в том числе суммы купона, и (или) иное имущество (имущественные права) в сумме расходов на их приобретение, уплачиваемые (передаваемые):

– эмитенту ценных бумаг (управляющей компании паевого инвестиционного фонда) в оплату размещаемых (выдаваемых) ценных бумаг;

– в соответствии с договором купли-продажи или договором мены ценных бумаг.

При этом в случае передачи налогоплательщиком, указанным в пункте 60 статьи 217 НК РФ, имущества и (или) имущественных прав, доходы от получения которых освобождаются от налогообложения в соответствии с названным пунктом, эмитенту ценных бумаг (управляющей компании паевого инвестиционного фонда), а также третьим лицам в соответствии с договором купли-продажи или договором мены ценных бумаг, в состав расходов налогоплательщика, связанных с приобретением ценных бумаг, включается сумма, равная стоимости такого имущества и (или) имущественных прав по данным учета ликвидируемой иностранной организации (прекращаемой (ликвидируемой) иностранной структуры без образования юридического лица) на дату получения налогоплательщиком имущества и (или) имущественных прав от такой иностранной организации (структуры без образования юридического лица), но не выше их рыночной цены, определяемой с учетом положений статьи 105.3 НК РФ на дату получения налогоплательщиком такого имущества и (или) иму-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

щественных прав от такой иностранной организации (структуры без образования юридического лица);

- оплата услуг, оказываемых профессиональными участниками рынка ценных бумаг, а также биржевыми посредниками и клиринговыми центрами;
- надбавка, уплачиваемая управляющей компании паевого инвестиционного фонда при приобретении инвестиционного пая ПИФа, определяемая в соответствии с Законом № 156-ФЗ;
- скидка, уплачиваемая управляющей компании паевого инвестиционного фонда при погашении инвестиционного пая ПИФа, определяемая в соответствии с Законом № 156-ФЗ;
- расходы, возмещаемые профессиональному участнику рынка ценных бумаг, управляющей компании, осуществляющей доверительное управление имуществом, составляющим ПИФ;
- биржевой сбор (комиссия);
- оплата услуг лиц, осуществляющих ведение реестра;
- налог, уплаченный налогоплательщиком при получении им ценных бумаг в порядке наследования;
- налог, уплаченный налогоплательщиком при получении им в порядке дарения акций, паев в соответствии с пунктом 18.1 статьи 217 НК РФ;
- другие расходы, непосредственно связанные с операциями с ценными бумагами, а также расходы, связанные с оказанием услуг профессиональными участниками рынка ценных бумаг, управляющими компаниями, осуществляющими доверительное управление имуществом, составляющим паевой инвестиционный фонд, в рамках их профессиональной деятельности.

Согласно пункту 12 статьи 214.1 НК РФ финансовый результат по операциям с ценными бумагами определяется как доходы от операций за вычетом соответствующих расходов, указанных в пункте 10 статьи 214.1 НК РФ.

При этом расходы, которые не могут быть непосредственно отнесены на уменьшение дохода по операциям с ценными бумагами, либо на уменьшение соответствующего вида дохода, распределяются пропорционально доле каждого вида дохода и включаются в расходы при определении финансового результата налоговым

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

агентом по окончании налогового периода, а также в случае прекращения действия до окончания налогового периода последнего договора налогоплательщика, заключенного с лицом, выступающим налоговым агентом в соответствии со статьей 214.1 НК РФ. Если в налоговом периоде, в котором осуществлены указанные расходы, доходы соответствующего вида отсутствуют, то расходы принимаются в том налоговом периоде, в котором признаются доходы.

Финансовый результат определяется по каждой операции и по каждой совокупности операций, указанных соответственно в подпунктах 1 – 5 пункта 1 статьи 214.1 НК РФ. Финансовый результат определяется по окончании налогового периода, если иное не установлено статьей 214.1 НК РФ.

Пунктом 13 статьи 214.1 НК РФ определены особенности определения доходов и расходов для определения финансового результата по операциям с ценными бумагами.

При реализации ценных бумаг расходы в виде стоимости приобретения ценных бумаг признаются по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО).

При реализации паев, полученных налогоплательщиком при реорганизации организаций, расходами на их приобретение признается стоимость, определяемая в соответствии с пунктами 4 – 6 статьи 277 НК РФ, при условии документального подтверждения налогоплательщиком расходов на приобретение паев реорганизуемых организаций.

В абзаце 7 пункта 13 статьи 214.1 НК РФ установлено, что в случае обмена (конвертации) инвестиционных паев одного ПИФа на инвестиционные паи другого ПИФа, осуществленного налогоплательщиком с российской управляющей компанией, осуществляющей на момент обмена (конвертации) управление указанными фондами, финансовый результат по такой операции не определяется до момента реализации (погашения) инвестиционных паев, полученных в результате обмена (конвертации). При реализации (погашении) инвестиционных паев, полученных налогоплательщиком в результате такого обмена (конвертации), в качестве документально подтвержденных расходов налогоплательщика призна-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ются расходы по приобретению инвестиционных паев, которыми владел налогоплательщик до их обмена (конвертации) (Письмо Минфина России от 16.10.2014 г. № 03-04-05/52141).

При реализации (погашении) инвестиционных паев, приобретенных налогоплательщиком при внесении имущества (имущественных прав) в состав ПИФа, расходами на приобретение этих инвестиционных паев признаются документально подтвержденные расходы на приобретение имущества (имущественных прав), внесенного в состав паевого инвестиционного фонда (абзац 8 пункта 13 статьи 214.1 НК РФ).

Здесь хотелось бы обратить внимание на Письмо Минфина России от 28.03.2013 г. № 03-04-06/9907, в котором была рассмотрена ситуация, когда несовершеннолетнему ребенку были выданы инвестиционные паи паевого инвестиционного фонда акций под управлением управляющей компании. Заявка на приобретение инвестиционных паев была подана в управляющую компанию отцом ребенка, являющимся его законным представителем. Денежные средства в оплату паев перечислены из кредитной организации отцом ребенка, при этом в назначении платежа указано, что оплата паев производится за ребенка. В дальнейшем инвестиционные паи были погашены.

В Письме отмечено, что в соответствии со статьей 60 Семейного кодекса Российской Федерации ребенок не имеет права собственности на имущество родителей, родители не имеют права собственности на имущество ребенка. Поэтому денежные средства, перечисленные управляющей компании в оплату паев, выданных ребенку, могут быть учтены при определении финансового результата (налоговой базы) в составе расходов ребенка на приобретение этих инвестиционных паев в случае, если указанные денежные средства принадлежали ребенку. На принадлежность денежных средств ребенку может указывать перечисление кредитной организацией денежных средств в оплату паев, выданных ребенку, с его текущего счета либо за счет средств, учитываемых на брокерском счете, счете доверительного управлении и других, открытых на имя ребенка.

Порядок определения рыночной цены при операциях выдачи и погашения инвестиционных паев паевых инвестиционных фон-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

дов у управляющей компании, осуществляющей доверительное управление имуществом, составляющим данный ПИФ, определен абзацем 12 пункта 13 статьи 214.1 НК РФ.

Так, согласно указанному абзацу, рыночной ценой в данном случае признается расчетная стоимость инвестиционного пая, определяемая управляющей компанией в соответствии с Законом № 156-ФЗ, без учета предельной границы колебаний. Пунктом 6 статьи 26 Закона № 156-ФЗ установлено, что расчетная стоимость инвестиционного пая определяется в соответствии с нормативными актами Банка России путем деления стоимости чистых активов ПИФа, рассчитанной на день не ранее дня приема заявок на приобретение, заявок на погашение или заявок на обмен инвестиционных паев, на количество инвестиционных паев, указанное в реестре владельцев инвестиционных паев этого ПИФа на тот же день. Порядок и сроки определения стоимости чистых активов инвестиционных фондов, в том числе порядок расчета среднегодовой стоимости чистых активов паевого инвестиционного фонда и чистых активов акционерного инвестиционного фонда, стоимости чистых активов акционерных инвестиционных фондов в расчете на одну акцию, определения расчетной стоимости инвестиционных паев паевых инвестиционных фондов, порядок определения стоимости имущества, переданного в оплату инвестиционных паев, устанавливает Указание Банка России от 25.08.2015 г. № 3758-У.

Обратите внимание!

Если в соответствии с Законом № 156-ФЗ погашение инвестиционных паев ПИФов, ограниченных в обороте, осуществляется не по расчетной стоимости инвестиционного пая, то рыночной ценой такого инвестиционного пая признается сумма денежной компенсации, подлежащей выплате в связи с погашением инвестиционного пая в соответствии с Законом № 156-ФЗ, без учета предельной границы колебаний.

Если в соответствии с Законом № 156-ФЗ выдача инвестиционных паев ПИФов, ограниченных в обороте, осуществляется не по расчетной стоимости инвестиционного пая, то рыночной ценой такого инвестиционного пая признается сумма денежных средств,

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

на которую выдается один инвестиционный пай и которая определена в соответствии с правилами доверительного управления ПИФом, без учета предельной границы колебаний.

При операциях купли-продажи инвестиционных паев ПИФов на организованном рынке рыночной ценой признается цена инвестиционного пая, сложившаяся на организованном рынке ценных бумаг, с учетом предельной границы колебаний рыночной цены ценных бумаг (абзац 15 пункта 13 статьи 214.1 НК РФ).

При операциях купли-продажи инвестиционных паев закрытых и интервальных ПИФов, не обращающихся на организованном рынке, рыночной ценой инвестиционного пая признается цена, определяемая для таких паев в соответствии с пунктом 4 статьи 212 НК РФ.

Согласно пункту 14 статьи 214.1 НК РФ налоговой базой по операциям с ценными бумагами признается положительный финансовый результат по совокупности соответствующих операций, исчисленный за налоговый период в соответствии с пунктами 6 – 13.2 названной статьи. Налоговая база по каждой совокупности операций, указанных в подпунктах 1 – 4 пункта 1 статьи 214.1 НК РФ, определяется отдельно с учетом положений статьи 214.1 НК РФ.

В силу пункта 20 статьи 214.1 НК РФ налоговая база по операциям с ценными бумагами определяется налоговым агентом по окончании налогового периода, если иное не установлено названной статьей или статьей 226.1 НК РФ.

Отрицательный финансовый результат по каждой совокупности операций, указанных в подпунктах 1 – 5 пункта 1 статьи 214.1 НК РФ, признается убытком. Учет убытков осуществляется в порядке, установленном статьей 214.1 и статьей 220.1 НК РФ (абзац 7 пункта 12 стати 214.1 НК РФ).

Пунктом 16 статьи 214.1 НК РФ определено, что налогоплательщики, получившие убытки в предыдущих налоговых периодах по операциям с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, вправе уменьшить налоговую базу по указанным операциям соответственно в текущем налого-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

вом периоде на всю сумму полученного ими убытка или на часть этой суммы (перенести убыток на будущие периоды). Напомним, что перенос убытков на будущее осуществляется в отношении убытков, полученных начиная с налогового периода 2010 года.

Согласно пункту 1 статьи 220.1 НК РФ при определении размера налоговой базы налогоплательщик имеет право на получение налоговых вычетов при переносе на будущие периоды убытков от операций с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг.

В соответствии с подпунктом 1 пункта 2 статьи 220.1 НК РФ налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от операций с ценными бумагами предоставляются в размере сумм убытков, полученных от операций с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, при этом указанный налоговый вычет предоставляется в размере сумм убытков, фактически полученных налогоплательщиком в предыдущих налоговых периодах в пределах размера налоговой базы по таким операциям.

Размер налоговых вычетов, предусмотренных статьей 220.1 НК РФ, определяется исходя из сумм убытков, полученных налогоплательщиком в предыдущих налоговых периодах (в течение 10 лет, считая с налогового периода, за который производится определение налоговой базы). При этом при определении размера налогового вычета в налоговом периоде, за который производится определение налоговой базы, суммы убытков, полученных налогоплательщиком в течение более чем одного налогового периода, учитываются в той очередности, в которой понесены соответствующие убытки.

Размер предусмотренных налоговых вычетов, исчисленный в текущем налоговом периоде, не может превышать величину налоговой базы, определенную по соответствующим операциям в этом налоговом периоде. При этом суммы убытков налогоплательщика, не учтенные при определении размера налогового вычета, могут быть учтены при определении размера налогового вычета в следующих налоговых периодах.

Для подтверждения права на налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от операций с ценными бумагами налогоплательщик представляет документы, подтверждающие

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

объем понесенного убытка в течение всего срока, когда он уменьшает налоговую базу текущего налогового периода на суммы ранее полученных убытков. К таким документам, в частности, может относиться справка о доходах физического лица, полученная от налогового агента.

Указанный налоговый вычет предоставляется налогоплательщику при представлении налоговой декларации в налоговые органы по окончании налогового периода.

В соответствии со статьей 23 НК РФ налогоплательщики в случаях, предусмотренных НК РФ, обязаны представлять в установленном порядке в налоговый орган по месту учета налоговые декларации, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах.

Статьей 229 НК РФ установлено, что лица, на которых не возложена обязанность по представлению налоговой декларации, между тем вправе представить такую декларацию в налоговый орган по месту жительства. Действующим законодательством не установлено ограничений, касающихся сроков для представления декларации с целью получения налоговых вычетов, предусмотренных статьями 218 – 221 НК РФ. Вместе с тем, следует учитывать, что с учетом положений пункта 7 статьи 78 НК РФ, предусматривающих представление заявления о возврате суммы излишне уплаченного налога в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы, налоговая декларация с целью получения налоговых вычетов может быть представлена физическим лицом в любое время в течение указанного срока, на что указано в Письме УФНС России по городу Москве от 14.06.2012 г. № 20-14/52099@.

Налогообложение НДФЛ по доверительному управлению ценными бумагами

Одним из способов управления ценными бумагами является их передача в доверительное управление. Такой вид отношений

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

весьма удобен, если сам собственник ценных бумаг не обладает достаточной квалификацией, чтобы эффективно распоряжаться указанным имуществом. Однако доверительное управление ценными бумагами имеет свои особенности, в том числе, и в части обложения налогом на доходы физических лиц, если собственником ценных бумаг является физическое лицо.

Об особенностях налога на доходы физических лиц при доверительном управлении ценными бумагами и пойдет речь в настоящей главе.

Правовое регулирование доверительного управления имуществом

Правовые основы доверительного управления имуществом определены в главе 53 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ).

Согласно пункту 1 статьи 1012 ГК РФ по договору доверительного управления имуществом одна сторона (учредитель управления) передает другой стороне (доверительному управляющему) на определенный срок имущество в доверительное управление, а другая сторона обязуется осуществлять управление этим имуществом в интересах учредителя управления или указанного им лица (выгодоприобретателя).

Учредителем управления, как правило, является сам собственник имущества, а в качестве доверительного управляющего выступает либо коммерческая компания (за исключением унитарного предприятия) либо индивидуальный предприниматель.

Обратите внимание!

Простые граждане, равно как и некоммерческие организации (за исключением учреждений), могут выступать в роли доверительных управляющих, только если доверительное управление имуществом осуществляется по основаниям, предусмотренным законом.

Если доверительное управление имуществом осуществляется доверительным управляющим не в интересах учредителя управле-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ния, а указанного им лица, то участниками договора доверительного управления являются уже три субъекта: учредитель управления, доверительный управляющий и выгодоприобретатель.

Между тем, в подавляющем большинстве случаев по договору доверительного управления учредитель управления и выгодоприобретатель являются одним лицом.

Обратите внимание!

В силу пункта 3 статьи 1015 ГК РФ доверительный управляющий не может быть выгодоприобретателем по договору доверительного управления имуществом.

Объектами доверительного управления могут быть предприятия и другие имущественные комплексы, отдельные объекты, относящиеся к недвижимому имуществу, ценные бумаги, права, удостоверенные бездокументарными ценными бумагами, исключительные права и другое имущество.

При этом деньги могут быть самостоятельным объектом доверительного управления только в силу закона, на что прямо указано в пункте 2 статьи 1013 ГК РФ.

Так, например, возможность передачи денежных средств в доверительное управление для инвестирования в ценные бумаги предусмотрена статьей 5 Федерального закона от 22.04.1996 г. № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг» (далее – Закон № 39-ФЗ).

Ценные бумаги, как объект гражданских прав, представляют собой особый вид имущества, в связи с чем, статьей 1025 ГК РФ прямо установлено, что особенности доверительного управления ценными бумагами определяются законом.

Между тем, до настоящего времени такой закон не принят, в силу чего доверительное управление ценными бумагами осуществляется в соответствии со статьей 5 Закона № 39-ФЗ.

Согласно указанной статье под деятельностью по управлению ценными бумагами понимается деятельность по доверительному управлению ценными бумагами, денежными средствами, предназначенными для совершения сделок с ценными бумагами и (или)

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

заключения договоров, являющихся производными финансовыми инструментами.

Профессиональный участник рынка ценных бумаг, осуществляющий деятельность по управлению ценными бумагами, именуется управляющим.

По общему правилу профессиональная деятельность на рынке ценных бумаг подлежит лицензированию.

Для справки: Положение о лицензионных требованиях и условиях осуществления профессиональной деятельности на рынке ценных бумаг, ограничениях на совмещение отдельных видов профессиональной деятельности на рынке ценных бумаг, а также о порядке и сроках представления в Банк России отчетов о прекращении обязательств, связанных с осуществлением профессиональной деятельности на рынке ценных бумаг, в случае аннулирования лицензии профессионального участника рынка ценных бумаг, утверждено Банком России 27.07.2015 г. № 481-П.

В тоже время статьей 5 Закона № 39-ФЗ прямо предусмотрено, что если доверительное управление связано только с осуществлением управляющим прав по ценным бумагам, то наличие лицензии на осуществление деятельности по управлению ценными бумагами не требуется.

Порядок осуществления деятельности по управлению ценными бумагами, права и обязанности управляющего определяются законодательством Российской Федерации и договорами. На нормативном уровне единые требования к правилам осуществления деятельности по управлению ценными бумагами, к порядку раскрытия управляющим информации и требования, направленные на исключение конфликта интересов управляющего установлены Положением, утвержденным Банком России 03.08.2015 г. № 482-П.

Управляющий при осуществлении своей деятельности обязан указывать, что он действует в качестве управляющего.

В случае если конфликт интересов управляющего и его клиента или разных клиентов одного управляющего, о котором все стороны не были уведомлены заранее, привел к действиям управляющего, нанесшим ущерб интересам клиента, управляющий

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

обязан за свой счет возместить убытки в порядке, установленном гражданским законодательством.

Для справки: возмещению убытков в гражданском праве посвящена статья 15 ГК РФ.

Управляющий вправе при осуществлении деятельности по управлению ценными бумагами приобретать ценные бумаги, предназначенные для квалифицированных инвесторов, и заключать договоры, являющиеся производными финансовыми инструментами, предназначенными для квалифицированных инвесторов, только при условии, что клиент является квалифицированным инвестором.

Совершение управляющим сделок в нарушение этих требований чревато для него следующими последствиями:

– возложение на управляющего обязанности по требованию клиента или по предписанию Банка России продать ценные бумаги и прекратить договоры, являющиеся производными финансовыми инструментами;

– возмещение управляющим клиенту убытков, причиненных в результате продажи ценных бумаг и прекращения договоров, являющихся производными финансовыми инструментами;

– уплата управляющим процентов на сумму, на которую были совершены сделки с ценными бумагами и (или) заключены договоры, являющиеся производными финансовыми инструментами. Размер процентов определяется правилами статьи 395 ГК РФ. При этом в случае положительной разницы между суммой, полученной в результате продажи ценных бумаг (исполнения и прекращения договоров, являющихся производными финансовыми инструментами), и суммой, уплаченной в связи с приобретением и продажей ценных бумаг (заключением, исполнением и прекращением договоров, являющихся производными финансовыми инструментами), проценты уплачиваются в сумме, не покрытой указанной разницей.

Обратите внимание!

Иск о применении последствий совершения управляющим сделки в нарушение требования части 7 статьи 5 Закона № 39-ФЗ

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

может быть предъявлен клиентом в течение одного года с даты получения им соответствующего отчета управляющего.

Управляющий обязан осуществлять учет ценных бумаг, являющихся объектом доверительного управления, по каждому договору доверительного управления.

Управляющий по своему усмотрению осуществляет все права, закрепленные ценными бумагами, являющимися объектом доверительного управления. Договором доверительного управления может быть установлено ограничение на осуществление права голоса.

Если таких ограничений нет, то управляющий несет предусмотренные законом обязанности, связанные с владением ценными бумагами, являющимися объектом доверительного управления.

При наличии такого ограничения в договоре доверительного управления управляющий обязан предоставить информацию об учредителе управления для составления списка лиц, имеющих право на участие в общем собрании владельцев ценных бумаг, а также по требованию учредителя управления дать депозитарию указание (инструкцию) о реализации учредителем управления права голоса.

Управляющий вправе самостоятельно обращаться в суд с любыми исками в связи с осуществлением им деятельности по управлению ценными бумагами, в том числе с исками, право предъявления которых в соответствии с законодательством Российской Федерации предоставлено акционерам или иным владельцам ценных бумаг. В случае обращения управляющего в суд в связи с осуществлением им деятельности по управлению ценными бумагами судебные издержки, включая государственную пошлину, оплачиваются управляющим за счет имущества, являющегося объектом доверительного управления.

Управляющий вправе поручить другому лицу совершать от имени управляющего или от имени этого лица сделки за счет имущества, находящегося в доверительном управлении, если иное не предусмотрено договором доверительного управления.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Управляющий имеет право на вознаграждение, предусмотренное договором доверительного управления ценными бумагами, а также на возмещение необходимых расходов, произведенных им при доверительном управлении ценными бумагами, за счет объектов управления. При этом такое право может быть не обусловлено получением дохода от управления ценными бумагами.

Налог на доходы физических лиц по доверительному управлению ценными бумагами

В первую очередь отметим, что плательщиками налога на доходы физических лиц согласно главе 23 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) признаются физические лица – резиденты Российской Федерации, а также физические лица, не являющиеся резидентами Российской Федерации, но получающие доходы от российских источников.

В теме статьи заявлено о получении доходов по доверительному управлению ценными бумагами, в силу которого управление ценными бумагами физического лица – плательщика НДФЛ осуществляется управляющим, в качестве которого выступает профессиональный участник рынка ценных бумаг.

В соответствии с подпунктом 1 пункта 2 статьи 226.1 НК РФ при осуществлении операций с ценными бумагами налоговым агентом признается, в частности, доверительный управляющий, осуществляющий в интересах налогоплательщика операции с ценными бумагами на основании договора доверительного управления.

Кроме того из подпункта 2 пункта 2 статьи 226.1 НК РФ следует, что доверительный управляющий признается налоговым агентом также в отношении дохода, выплачиваемого налогоплательщику по ценным бумагам, выпущенным российскими организациями, права по которым учитываются на дату, определенную в решении о выплате (об объявлении) дохода по ценным бумагам, на лицевом счете или счете депо этого доверительного управляющего в случае, если этот доверительный управляющий на дату, на которую в соответствии с решением организации опре-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

деляются лица, имеющие право на получение дохода, является профессиональным участником рынка ценных бумаг.

Для справки: на основании статьи 24 НК РФ налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации.

Особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты НДФЛ по операциям с ценными бумагами, как известно, установлены статьей 214.1 НК РФ.

Пунктом 17 указанной статьи определено, что налоговая база по операциям с ценными бумагами, осуществляемым доверительным управляющим, определяется в порядке, установленном пунктами 6 – 15 статьи 214.1 НК РФ с учетом следующего.

Суммы, уплаченные по договору доверительного управления доверительному управляющему в виде вознаграждения и компенсации произведенных им расходов по осуществленным операциям с ценными бумагами, учитываются как расходы, уменьшающие доходы от соответствующих операций. Аналогичная точка зрения изложена и в Письме Минфина России от 16.02.2015 г. № 03-04-06/6856.

Обратите внимание!

Если учредитель доверительного управления не является выгодоприобретателем по договору доверительного управления, то такие расходы принимаются при исчислении финансового результата только у выгодоприобретателя.

Если договор доверительного управления предусматривает несколько выгодоприобретателей, распределение между ними доходов по операциям с ценными бумагами, осуществляемых доверительным управляющим в пользу выгодоприобретателя, осуществляется исходя из условий договора доверительного управления.

В случае если при осуществлении доверительного управления совершаются операции с ценными бумагами, обращающимися и (или) не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, а также если в процессе доверительного управления возни-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

кают иные виды доходов (в том числе доходы в виде дивидендов, процентов), налоговая база определяется отдельно по операциям с ценными бумагами, обращающимися или не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг и по каждому виду дохода с учетом положений статьи 214.1 НК РФ.

При этом расходы, которые не могут быть непосредственно отнесены на уменьшение дохода по операциям с ценными бумагами, обращающимися или не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, или на уменьшение соответствующего вида дохода, распределяются пропорционально доле каждого вида дохода.

Отрицательный финансовый результат по отдельным операциям с ценными бумагами, осуществляемым доверительным управляющим в налоговом периоде, уменьшает финансовый результат по совокупности соответствующих операций. При этом финансовый результат определяется раздельно по операциям с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, и по операциям с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг.

Согласно пункту 20 статьи 214.1 НК РФ налоговая база, в том числе по операциям с ценными бумагами, определяется налоговым агентом по окончании налогового периода, если иное не установлено статьей 214.1 или статьей 226.1 НК РФ.

Обратите внимание!

Как установлено пунктом 7 статьи 226.1 НК РФ, исчисление и уплата суммы налога в отношении доходов по ценным бумагам производятся налоговым агентом при осуществлении выплат такого дохода в пользу физического лица в порядке, установленном главой 23 НК РФ.

При этом на основании пункта 10 статьи 226.1 НК РФ под выплатой денежных средств понимается выплата налоговым агентом наличных денежных средств налогоплательщику или третьему лицу по требованию налогоплательщика, а также перечисление денежных средств на банковский счет налогоплательщика или на счет третьего лица по требованию налогоплательщика.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Перечислить налог в бюджет доверительный управляющий обязан не позднее 1 месяца со дня выплаты дохода по ценным бумагам.

Вопрос о выполнении доверительным управляющим функций налогового агента по НДФЛ при выплате доходов по ценным бумагам подробно рассмотрен в Письме Минфина России от 13.03.2015 г. № 03-04-06/69529. В нем отмечено, что согласно подпункту 2 пункта 2 статьи 226.1 НК РФ налоговым агентом признается доверительный управляющий в отношении дохода, выплачиваемого налогоплательщику по ценным бумагам, выпущенным российскими организациями, права по которым учитываются на дату, определенную в решении о выплате (об объявлении) дохода по ценным бумагам, на лицевом счете или счете депо этого доверительного управляющего в случае, если этот доверительный управляющий на дату, на которую в соответствии с решением организации определяются лица, имеющие право на получение дохода, является профессиональным участником рынка ценных бумаг.

В силу пункта 7 статьи 226.1 НК РФ исчисление и удержание суммы налога производятся налоговым агентом при осуществлении операций с ценными бумагами и операций с производными финансовыми инструментами в порядке, установленном главой 23 НК РФ, в следующие сроки:

– по окончании налогового периода;

– до истечения налогового периода;

– до истечения срока действия договора в пользу физического лица.

В соответствии с абзацем 5 пункта 7 статьи 226.1 НК РФ исчисление и уплата суммы налога в отношении доходов по ценным бумагам производятся налоговым агентом при осуществлении выплат такого дохода в пользу физического лица в порядке, установленном данной главой НК РФ.

Исходя из вышеприведенных положений статьи 226.1 НК РФ, при выплате дохода по ценным бумагам сумма подлежащего уплате налога исчисляется и удерживается налоговым агентом на дату выплаты такого дохода.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Согласно абзацу 3 пункта 10 статьи 226.1 НК РФ под выплатой денежных средств в целях данной статьи понимается выплата налоговым агентом наличных денежных средств налогоплательщику или третьему лицу по требованию налогоплательщика, а также перечисление денежных средств на банковский счет налогоплательщика или на счет третьего лица по требованию налогоплательщика.

Налогообложение НДФЛ по убыткам от операций ценными бумагами, в том числе их перенос

Особенности налогообложения операций с ценными бумагами регулирует статья 214.1 Налогового кодекса Российской Федерации. Причем данной статьей предусмотрена возможность переноса на будущее убытков от операций с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг.

О порядке налогообложения НДФЛ по убыткам от операций с ценными бумагами, а также об основных правилах переноса убытков на будущее, Вы узнаете из нижеприведенного материала.

Как мы уже отметили, особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога на доходы по операциям с ценными бумагами установлены статьей 214.1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ).

Прежде всего, рассмотрим, что относится к ценным бумагам.

Согласно пункту 2 статьи 214.1 НК РФ порядок отнесения объектов гражданских прав к ценным бумагам устанавливается законодательством Российской Федерации и применимым законодательством иностранных государств.

В силу пункта 1 статьи 142 Гражданского кодекса Российской федерации (далее – ГК РФ) ценными бумагами являются документы, соответствующие установленным законом требованиям и

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

удостоверяющие обязательственные и иные права, осуществление или передача которых возможны только при предъявлении таких документов (документарные ценные бумаги).

Ценными бумагами признаются также обязательственные и иные права, которые закреплены в решении о выпуске или ином акте лица, выпустившего ценные бумаги в соответствии с требованиями закона, и осуществление и передача которых возможны только с соблюдением правил учета этих прав в соответствии со статьей 149 ГК РФ (бездокументарные ценные бумаги).

Ценными бумагами являются акция, вексель, закладная, инвестиционный пай паевого инвестиционного фонда, коносамент, облигация, чек и иные ценные бумаги, названные в таком качестве в законе или признанные таковыми в установленном законом порядке (пункт 2 статьи 142 ГК РФ).

Выпуск или выдача ценных бумаг подлежит государственной регистрации в случаях, установленных законом.

При определении налоговой базы по доходам по операциям с ценными бумагами учитываются доходы, полученные по следующим операциям (пункт 1 статьи 214.1 НК РФ):

– с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг (далее – ценные бумаги, обращающиеся на ОРЦБ);

– с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг (далее – ценные бумаги, не обращающиеся на ОРЦБ).

К ценным бумагам, обращающимся на ОРЦБ, в целях главы 23 НК РФ относятся:

– ценные бумаги, допущенные к торгам российского организатора торговли на рынке ценных бумаг, в том числе на фондовой бирже;

– инвестиционные паи открытых паевых инвестиционных фондов, управление которыми осуществляют российские управляющие компании;

– ценные бумаги иностранных эмитентов, допущенные к торгам на иностранных фондовых биржах.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Вышеперечисленные ценные бумаги (за исключением инвестиционных паев открытых паевых инвестиционных фондов, управление которыми осуществляют российские управляющие компании) в целях главы 23 НК РФ относятся к ценным бумагам, обращающимся на ОРЦБ, если по ним рассчитывается рыночная котировка ценной бумаги. При этом под рыночной котировкой ценной бумаги понимается (пункт 4 статьи 214.1 НК РФ):

– средневзвешенная цена ценной бумаги по сделкам, совершенным в течение одного торгового дня через российского организатора торговли на рынке ценных бумаг, включая фондовую биржу (для ценных бумаг, допущенных к торгам такого организатора торговли на рынке ценных бумаг, на фондовой бирже);

– цена закрытия по ценной бумаге, рассчитываемая иностранной фондовой биржей по сделкам, совершенным в течение одного торгового дня через такую биржу (для ценных бумаг, допущенных к торгам на иностранной фондовой бирже).

При отсутствии информации о средневзвешенной цене ценной бумаги у российского организатора торговли на рынке ценных бумаг, включая фондовую биржу (цене закрытия по ценной бумаге, рассчитываемой иностранной фондовой биржей), на дату ее реализации рыночной котировкой признается средневзвешенная цена (цена закрытия), сложившаяся на дату ближайших торгов, состоявшихся до дня совершения соответствующей сделки, если торги по этим ценным бумагам проводились хотя бы один раз в течение последних трех месяцев (пункт 4.1 статьи 214.1 НК РФ).

Согласно пункту 14 статьи 214.1 НК РФ налоговой базой по операциям с ценными бумагами является положительный финансовый результат по совокупности соответствующих операций, исчисленный за налоговый период.

Отрицательный финансовый результат, полученный в налоговом периоде по каждой совокупности операций с ценными бумагами, признается убытком (пункт 12 статьи 214.1 НК РФ).

Учет убытков по операциям с ценными бумагами осуществляется в порядке, установленном пунктами 15, 16 статьи 214.1 НК РФ и статьей 220.1 НК РФ.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

В силу пункта 15 статьи 214.1 НК РФ сумма убытка по операциям с ценными бумагами, обращающимися на ОРЦБ, полученного по результатам указанных операций, совершенных в налоговом периоде, уменьшает налоговую базу по операциям с производными финансовыми инструментами (далее – ПФИ), обращающимися на организованном рынке, базисным активом которых являются ценные бумаги, фондовые индексы или иные ПФИ, базисным активом которых являются ценные бумаги или фондовые индексы.

Заметим, что возможность учета убытка, полученного по операциям с ценными бумагами, обращающимися на ОРЦБ, при определении финансового результата (налоговой базы) по операциям с ценными бумагами, не обращающимися на ОРЦБ, статьей 214.1 НК РФ не предусмотрена. На это указывает Письмо Минфина России от 07.02.2012 г. № 03-04-05/4-122.

Сумма убытка по операциям с ценными бумагами, обращающимися на ОРЦБ, полученного по результатам указанных операций, совершенных в налоговом периоде, после уменьшения налоговой базы по операциям с ПФИ, обращающимися на организованном рынке, базисным активом которых являются ценные бумаги, фондовые индексы или иные ПФИ, базисным активом которых являются ценные бумаги или фондовые индексы, учитывается в соответствии с пунктом 16 статьи 214.1 НК РФ и со статьей 220.1 НК РФ в пределах налоговой базы по операциям с ценными бумагами, обращающимися на ОРЦБ.

Сумма убытка по операциям с ПФИ, обращающимися на организованном рынке, базисным активом которых являются ценные бумаги, фондовые индексы или иные ПФИ, базисным активом которых являются ценные бумаги или фондовые индексы, полученного по результатам указанных операций, совершенных в налоговом периоде, после уменьшения налоговой базы по операциям с ПФИ, обращающимися на организованном рынке, уменьшает налоговую базу по операциям с ценными бумагами, обращающимися на ОРЦБ.

Сумма убытка по операциям с ПФИ, обращающимися на организованном рынке, базисным активом которых являются ценные бумаги, фондовые индексы или иные ПФИ, базисным акти-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

вом которых являются ценные бумаги или фондовые индексы, полученного по результатам указанных операций, совершенных в налоговом периоде, после уменьшения налоговой базы по операциям с ПФИ, обращающимися на организованном рынке, и налоговой базы по операциям с ценными бумагами, обращающимися на ОРЦБ, учитывается в соответствии с пунктом 16 статьи 214.1 НК РФ и со статьей 220.1 НК РФ в пределах налоговой базы по операциям с ПФИ, обращающимися на организованном рынке.

Сумма убытка по операциям с ПФИ, обращающимися на организованном рынке, базисным активом которых не являются ценные бумаги, фондовые индексы или иные ПФИ, базисным активом которых являются ценные бумаги или фондовые индексы, полученного по результатам указанных операций, совершенных в налоговом периоде, уменьшает налоговую базу по операциям с ПФИ, обращающимися на организованном рынке.

Сумма убытка по операциям с ПФИ, обращающимися на организованном рынке, базисным активом которых не являются ценные бумаги, фондовые индексы или иные ПФИ, базисным активом которых являются ценные бумаги или фондовые индексы, полученного по результатам указанных операций, совершенных в налоговом периоде, после уменьшения налоговой базы по операциям с ПФИ, обращающимися на организованном рынке, учитывается в соответствии с пунктом 16 статьи 214.1 НК РФ и со статьей 220.1 НК РФ в пределах налоговой базы по операциям с ПФИ, обращающимися на организованном рынке.

Если в налоговом периоде налогоплательщиком получен убыток по совокупности операций с ценными бумагами, обращающимися на ОРЦБ, и убыток по совокупности операций с производными финансовыми инструментами, обращающимися на организованном рынке, то такие убытки учитываются раздельно в соответствии с пунктом 16 статьи 214.1 НК РФ и со статьей 220.1 НК РФ.

Отметим, что положения пункта 15 статьи 214.1 НК РФ применяются при определении налоговой базы по окончании налогового периода, а также в случае прекращения действия до окончания налогового периода последнего договора налогоплательщика,

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

заключенного с лицом, выступающим налоговым агентом в соответствии со статьей 214.1 НК РФ.

Порядок переноса на будущие налоговые периоды суммы убытков, полученных налогоплательщиками при совершении операций с ценными бумагами, установлен пунктом 16 статьи 214.1 НК РФ и статьей 220.1 НК РФ.

Обратите внимание!

Перенос налогоплательщиками НДФЛ убытков на будущее в соответствии со статьей 214.1 НК РФ и статьей 220.1 НК РФ осуществляется в отношении убытков, полученных начиная с налогового периода 2010 г. На это указывает пункт 6 статьи 13 Федерального закона от 25.11.2009 г. № 281-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации».

Следовательно, в отношении убытков от операций с ценными бумагами, полученных до 2010 г., положения статьи 220.1 НК РФ не применяются. Такие разъяснения дает финансовое ведомство в Письмах от 01.07.2011 г. № 03-04-05/3-470, от 01.07.2011 г. № 03-04-05/3-467, от 06.08.2010 г. № 03-04-05/2-430, от 10.06.2010 г. № 03-04-05/2-320.

Пунктом 16 статьи 214.1 НК РФ определено, что налогоплательщики, получившие убытки в предыдущих налоговых периодах по операциям с ценными бумагами, обращающимися на ОРЦБ, вправе уменьшить налоговую базу по операциям с ценными бумагами, обращающимися на ОРЦБ, соответственно в текущем налоговом периоде на всю сумму полученного ими убытка или на часть этой суммы (перенести убыток на будущие периоды).

Суммы убытка, полученные по операциям с ценными бумагами, обращающимися на ОРЦБ, перенесенные на будущие периоды, уменьшают налоговую базу соответствующих налоговых периодов по таким операциям.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Обратите внимание!

Не допускается перенос на будущие периоды убытков, полученных по операциям с ценными бумагами, не обращающимися на ОРЦБ (Письмо Минфина России от 05.03.2015 г. № 03-04-05/11803).

Налогоплательщик вправе осуществлять перенос убытка на будущие периоды в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток.

Налогоплательщик вправе перенести на текущий налоговый период сумму полученных в предыдущих налоговых периодах убытков. При этом убыток, не перенесенный на ближайший следующий год, может быть перенесен полностью или частично на следующий год из последующих девяти лет.

Если налогоплательщик понес убытки более чем в одном налоговом периоде, перенос таких убытков на будущие периоды производится в той очередности, в которой они понесены.

Согласно статье 220.1 НК РФ убытки прошлых лет принимаются в уменьшение налоговой базы через предоставление налоговых вычетов.

Пунктом 1 указанной статьи установлено, что при определении размера налоговой базы в соответствии с пунктом 3 статьи 210 НК РФ налогоплательщик имеет право на получение налогового вычета при переносе на будущие периоды убытков от операций с ценными бумагами, обращающимися на ОРЦБ.

Налоговый вычет предоставляется в размере сумм убытков, полученных от операций с ценными бумагами, обращающимися на ОРЦБ. Указанный налоговый вычет предоставляется в размере сумм убытков, фактически полученных налогоплательщиком от операций с ценными бумагами, обращающимися на ОРЦБ, в предыдущих налоговых периодах в пределах размера налоговой базы по таким операциям (пункт 2 статьи 220.1 НК РФ).

Размер налогового вычета определяется исходя из сумм убытков, полученных налогоплательщиком в предыдущих налоговых периодах (в течение 10 лет считая с налогового периода, за который производится определение налоговой базы). При этом при

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

определении размера налогового вычета в налоговом периоде, за который производится определение налоговой базы, суммы убытков, полученных налогоплательщиком в течение более чем одного налогового периода, учитываются в той очередности, в которой понесены соответствующие убытки.

Размер налогового вычета, исчисленный в текущем налоговом периоде, не может превышать величину налоговой базы, определенную по соответствующим операциям в этом налоговом периоде. При этом суммы убытков налогоплательщика, не учтенные при определении размера налогового вычета, могут быть учтены при определении размера налогового вычета в следующих налоговых периодах.

Для получения вычета необходимо подать документы, подтверждающие объем понесенного убытка в течение всего срока, когда налогоплательщик уменьшает налоговую базу текущего периода на суммы ранее полученных убытков (пункт 4 статьи 220.1 НК РФ, Письмо Минфина России от 06.06.2013 г. № 03-04-05/20942).

Налоговый вычет предоставляется налогоплательщику при представлении налоговой декларации в налоговые органы по окончании налогового периода (пункт 5 статьи 220.1 НК РФ, Письмо УФНС России по городу Москве от 14.06.2012 г. № 20-14/52099@).

Обратите внимание, что налогоплательщик обязан хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка, в течение всего срока, когда он уменьшает налоговую базу текущего налогового периода на суммы ранее полученных убытков.

Особенности определения налоговой базы, учета убытков, исчисления и уплаты налога по операциям, учитываемым на индивидуальном инвестиционном счете

Сегодня каждое физическое лицо – резидент Российской Федерации вправе открыть индивидуальный инвестиционный

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

счет. Налоговым законодательством в отношении операций, учитываемых на таком счете, предусмотрены некоторые особенности определения налоговой базы по налогу на доходы физических лиц, учета убытков, исчисления и уплаты НДФЛ. Об этих особенностях и поговорим далее.

Прежде напомним, что индивидуальным инвестиционным счетом (далее – ИИС) является счет внутреннего учета, который предназначен для обособленного учета денежных средств, ценных бумаг клиента – физического лица, обязательств по договорам, заключенным за счет указанного клиента, и который открывается и ведется в соответствии со статьей 10.2-1 Федерального закона от 22.04.1996 г. № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг» (далее – Закон № 39-ФЗ).

Индивидуальный инвестиционный счет открывается и ведется брокером или управляющим на основании отдельного договора на брокерское обслуживание или договора доверительного управления ценными бумагами, которые предусматривают открытие и ведение индивидуального инвестиционного счета (далее – договор на ведение ИИС) (абзац 2 пункта 1 статьи 10.2-1 Закона № 39-ФЗ).

Физическое лицо вправе иметь только один договор на ведение индивидуального инвестиционного счета. В случае заключения нового договора на ведение индивидуального инвестиционного счета ранее заключенный договор на ведение ИИС должен быть прекращен в течение месяца (пункт 2 статьи 10.2-1 Закона № 39-ФЗ).

В силу пункта 6 статьи 10.2-1 Закона № 39-ФЗ денежные средства и ценные бумаги, которые учтены на индивидуальном инвестиционном счете, должны использоваться только:

– для исполнения и (или) обеспечения обязательств, вытекающих из договоров, заключенных на основании договора на ведение ИИС;

– для исполнения и (или) обеспечения обязательств по договору на ведение ИИС.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Клиент – физическое лицо по общему правилу вправе передать по договору на ведение индивидуального инвестиционного счета профессиональному участнику рынка ценных бумаг только денежные средства. Исключение составляет случай, когда физическое лицо, прекратившее договор одного вида на ведение ИИС, руководствуясь пунктом 4 статьи 10.2-1 Закона № 39-ФЗ, передало учтенные на ИИС денежные средства и ценные бумаги другому профессиональному участнику рынка ценных бумаг, с которым заключен договор на ведение ИИС другого вида.

Совокупная сумма денежных средств, которые могут быть переданы в течение календарного года по договору на ведение индивидуального инвестиционного счета профессиональному участнику рынка ценных бумаг, не может превышать один миллион рублей (пункт 8 статьи 10.2-1 Закона № 39-ФЗ).

В случае размещения во вклады в кредитных организациях денежных средств, находящихся в доверительном управлении по договору доверительного управления ценными бумагами, который предусматривает открытие и ведение индивидуального инвестиционного счета, сумма таких вкладов не может превышать 15% суммы денежных средств, переданных по указанному договору на момент такого размещения.

Приобретение ценных бумаг иностранных эмитентов за счет имущества, учитываемого на индивидуальном инвестиционном счете, допускается только на организованных торгах российского организатора торговли (пункт 9 статьи 10.2-1 Закона № 39-ФЗ).

Особенности определения налоговой базы, учета убытков, исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц по операциям, учитываемым на индивидуальном инвестиционном счете, устанавливает статья 214.9 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ).

Согласно пункту 1 названной статьи налоговой базой по операциям с ценными бумагами и по операциям с производными финансовыми инструментами (далее – ПФИ), учитываемым на индивидуальном инвестиционном счете, признается положительный финансовый результат, определяемый по совокупности соответствующих операций нарастающим итогом за период с начала

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

действия договора на ведение ИИС. Положительный финансовый результат определяется в соответствии со статьей 214.1 НК РФ с учетом положений статей 214.3 и 214.4 НК РФ и с учетом особенностей, установленных статьей 214.9 НК РФ. Напомним, что статьей 214.1 НК РФ установлены особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога на доходы по операциям с ценными бумагами и по операциям с производными финансовыми инструментами. Статьей 214.3 НК РФ – особенности определения налоговой базы по операциям РЕПО, объектом которых являются ценные бумаги. Статья 214.4 НК РФ устанавливает особенности определения налоговой базы по операциям займа ценными бумагами.

Финансовый результат по операциям, учитываемым на индивидуальном инвестиционном счете, определяется путем суммирования:

– финансовых результатов, определенных по соответствующим операциям в соответствии с НК РФ по окончании каждого налогового периода действия договора на ведение ИИС;

– финансового результата, определенного на дату прекращения действия указанного договора, если иное не предусмотрено статьей 214.9 НК РФ.

При этом финансовый результат за каждый налоговый период определяется с учетом следующих особенностей.

Сумма убытка по операциям с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг (далее – ценные бумаги, обращающиеся на ОРЦБ), полученного по результатам указанных операций, совершенных в налоговом периоде и учитываемых на ИИС, уменьшает финансовый результат по операциям с производными финансовыми инструментами, обращающимися на организованном рынке (далее – ПФИ, обращающиеся на ОР), базисным активом которых являются ценные бумаги, фондовые индексы или иные ПФИ, базисным активом которых являются ценные бумаги или фондовые индексы, учитываемым на ИИС.

Сумма убытка по операциям с ПФИ, обращающимися на ОР, базисным активом которых являются ценные бумаги, фондовые индексы или иные ПФИ, базисным активом которых являются

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ценные бумаги или фондовые индексы, полученного по результатам указанных операций, совершенных в налоговом периоде и учитываемых на ИИС, после уменьшения финансового результата по операциям с ПФИ, обращающимися на ОР, уменьшает финансовый результат по операциям с ценными бумагами, обращающимися на ОРЦБ, учитываемым на ИИС.

Сумма убытка по операциям с ПФИ, обращающимися на ОР, базисным активом которых не являются ценные бумаги, фондовые индексы или иные ПФИ, базисным активом которых являются ценные бумаги или фондовые индексы, полученного по результатам указанных операций, совершенных в налоговом периоде и учитываемых на ИИС, уменьшает финансовый результат по операциям с ПФИ, обращающимися на ОР, учитываемым на ИИС.

Обратите внимание!

Финансовый результат по операциям, учитываемым на индивидуальном инвестиционном счете, определяется отдельно от финансового результата по иным операциям и не уменьшается на сумму отрицательного финансового результата (убытка), полученного по операциям, не учитываемым на ИИС, на что указывает абзац 1 пункта 2 статьи 214.9 НК РФ.

Суммы отрицательного финансового результата (убытка), полученные по совокупности операций, учитываемых на ИИС, по итогам каждого налогового периода действия договора на ведение ИИС, учитываются в уменьшение положительного финансового результата по соответствующим операциям в последующих и (или) предшествующих налоговых периодах налоговым агентом, осуществляющим исчисление и уплату в бюджет суммы налога по указанным операциям, в течение всего срока действия договора на ведение ИИС (абзац 2 пункта 2 статьи 214.9 НК РФ).

Суммы отрицательного финансового результата, которые на дату окончания срока действия договора на ведение ИИС остались не учтенными в уменьшение положительного финансового результата будущих периодов на основании пункта 2 статьи 214.9 НК РФ, при определении налоговой базы не учитываются (абзац 3 пункта 2 статьи 214.9 НК РФ).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Согласно пункту 3 статьи 214.9 НК РФ исчисление, удержание и уплата в бюджет суммы налога в отношении доходов по операциям, учитываемым на индивидуальном инвестиционном счете, осуществляются налоговым агентом.

Исчисление суммы налога в отношении доходов по операциям, учитываемым на индивидуальном инвестиционном счете, производится налоговым агентом в двух случаях:

– на дату выплаты налогоплательщику – физическому лицу дохода (в том числе в натуральной форме) не на индивидуальный инвестиционный счет налогоплательщика – исходя из суммы произведенной выплаты (подпункт 1 пункта 3 статьи 214.9 НК РФ);

– на дату прекращения договора на ведение индивидуального инвестиционного счета, за исключением случая прекращения указанного договора с переводом всех активов, учитываемых на ИИС, на другой индивидуальный инвестиционный счет, открытый тому же физическому лицу, в том числе у того же налогового агента (подпункт 2 пункта 3 статьи 214.9 НК РФ).

Исчисленную сумму налога налоговый агент обязан уплатить в бюджет в срок, не позднее одного месяца с даты, указанной в подпункте 1 или подпункте 2 пункта 3 статьи 214.9 НК РФ, на которую была исчислена сумма налога (пункт 4 статьи 214.9 НК РФ).

Налогообложение НДФЛ процентов по займам предоставленным обществу, а не полученным от общества

На практике физические лица довольно часто кредитуют юридических лиц, предоставляя им свои свободные денежные средства в пользование под проценты. При этом заимодавец может быть как работником кредитуемой им компании, так и лицом со стороны, в том числе иностранным лицом или лицом без гражданства.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Проценты, полученные заимодавцем, облагаются налогом на доходы физических лиц. О налогообложении процентов по займам, предоставленным обществу и пойдет речь в настоящем материале, предлагаемом Вашему вниманию.

Прежде всего, отметим, что заемные отношения между гражданином и организацией оформляются договором займа, гражданско-правовые основы которого установлены параграфом 1 главы 42 «Заем и кредит» Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ).

Обратите внимание!

С 01.06.2018 г. глава 42 ГК РФ будет действовать в редакции Федерального закона от 26.07.2017 г. № 212-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Гражданского кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации», который пока не вступил в силу. Поправки, внесенные указанным законом, несколько изменят правила заключения и исполнения договора займа.

Согласно пункту 1 статьи 807 ГК РФ по договору займа займодавец передает в собственность организации-заемщику деньги, а компания обязуется возвратить ему такую же сумму денег (сумму займа).

Для справки: с 01.07.2015 г. привлекать денежные средства граждан в виде процентных займов путем публичной оферты либо предложения делать оферту, направленному неопределенному кругу лиц, организации могут только в силу закона. Исключение составляют только процентные займы путем выпуска и продажи облигаций.

Обычно «физики» выдают займы организациям в рублях, между тем законом не запрещено выдавать займы и в иностранной валюте, но с условием соблюдения требований статей 140, 141 и 317 ГК РФ. Выдача займа в иностранной валюте может иметь место в том случае, если, например, заем предоставляется компании ее иностранным учредителем – физическим лицом.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Договор займа является реальным договором, то есть считается заключенным с момента передачи денег. Так как договор займа оформляется между физическим и юридическим лицом, то договор займа оформляется исключительно в письменной форме, на что указывает статья 161 ГК РФ.

Договор займа может быть возмездным и безвозмездным. В первом случае организация – заемщик, помимо суммы займа, обязана выплатить заимодавцу еще и сумму процентов за пользование деньгами, при втором варианте проценты не выплачиваются, а заемщик возвращает физику – заимодавцу только сумму основного долга.

Обратите внимание!

При оформлении беспроцентных займов или при выдаче займа под низкий процент, физическому лицу следует помнить о том, что стороны договора займа могут признаваться взаимозависимыми лицами. В частности, такая ситуация имеет место если заем организации предоставляет ее собственный директор, на что указывает подпункт 7 пункта 2 статьи 105.1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ). В случае если директор компании является индивидуальным предпринимателем, а сделка приводит к получению необоснованной налоговой выгоды, то налоговая инспекция может проверить полноту исчисления и уплату физическим лицом НДФЛ. Такие разъяснения даны в Письме Минфина России от 25.02.2016 г. № 03-01-11/10321, а также в Обзоре практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 НК РФ, утвержденного Президиумом Верховного Суда РФ 16.02.2017 г.

Если стороны договорились о беспроцентном займе, то это условие необходимо прямо закрепить в договоре, иначе договор займа будет считаться возмездным, ведь из пункта 1 статьи 809 ГК РФ следует, что отсутствие в договоре займа условия о размере процентов не означает, что заем признается беспроцентным.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

При отсутствии в договоре условия о размере процентов их размер определяется существующей в месте жительства физического лица – заимодавца ставкой банковского процента (ставкой рефинансирования) на день уплаты заемщиком суммы долга или его соответствующей части (пункт 1 статьи 809 ГК РФ).

Для справки: с 01.01.2016 г. Банком России самостоятельное значение ставки рефинансирования не устанавливается – она приравнивается к значению ключевой ставки Банка России, определенному на соответствующую дату (Указание Банка России от 11.12.2015 г. № 3894-У «О ставке рефинансирования Банка России и ключевой ставке Банка России»).

Проценты по договору займа могут выплачиваться в любом согласованном сторонами порядке. Если такой порядок договором не предусмотрен, то проценты выплачиваются ежемесячно до дня возврата суммы займа (пункт 2 статьи 809 ГК РФ).

Организация-заемщик обязана возвратить займодавцу полученную сумму займа в срок и в порядке, которые предусмотрены договором займа. Если же срок возврата договором не установлен или определен моментом востребования, сумма займа должна быть возвращена заемщиком в течение тридцати дней со дня предъявления займодавцем требования об этом, если иное не предусмотрено договором (пункт 1 статьи 810 ГК РФ).

Сумма займа, предоставленного под проценты, может быть возвращена досрочно лишь с согласия займодавца, при этом займодавец имеет право на получение с заемщика процентов по договору займа, начисленных включительно до дня возврата суммы займа полностью или ее части, что следует из пункта 4 статьи 809 ГК РФ. По общему правилу сумма займа считается возвращенной в момент передачи ее займодавцу или зачисления соответствующих денежных средств на его банковский счет (пункты 2, 3 статьи 810 ГК РФ).

Налог на доходы физических лиц

Исчисление и уплату налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) регулирует глава 23 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Физическое лицо, предоставившее организации заем, получает доход в виде процентов по займу, и этот доход является объектом налогообложения по НДФЛ (подпункт 1 пункта 1 статьи 208, статья 209 НК РФ).

Дата фактического получения дохода в виде процентов определяется как день выплаты такого дохода физическому лицу, выдавшему организации заем. При этом под выплатой дохода следует понимать не только выдачу наличных денежных средств, но и их перечисление на банковский счет физического лица или по его поручению на счета третьих лиц (подпункт 1 пункта 1 статьи 223 НК РФ).

Налоговая ставка на сумму процентов по займу, предоставленному резидентом Российской Федерации, составляет 13% (пункт 1 статьи 224 НК РФ), а налоговая ставка в отношении доходов, полученных нерезидентом – 30% (пункт 3 статьи 224 НК РФ).

Согласно статье 226 НК РФ российские организации, от которых или в результате отношений с которыми физическое лицо, признаваемое налогоплательщиком НДФЛ, получило доходы, обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму налога. Особенности исчисления и (или) уплаты налога по отдельным видам доходов устанавливаются статьями 214.3, 214.4, 214.5, 214.6, 214.7, 226.1, 227 и 228 НК РФ.

Следовательно, организация, получившая заем от физического лица (в том числе от своего работника), не являющегося индивидуальным предпринимателем, и выплачивающая ему проценты, обязана как налоговый агент исчислить, удержать у заимодавца с суммы выплачиваемых процентов НДФЛ и уплатить его в бюджет.

Обратите внимание!

Минфин России в Письме от 01.02.2016 г. № 03-04-06/4448 на основании вышеуказанной нормы НК РФ сделал вывод, что российская организация, выплачивающая физическому лицу проценты на сумму займа по договору займа, обязана исчислить, удержать и уплатить сумму НДФЛ с дохода в виде процентов на сумму займа независимо от того, зарегистрировано физическое

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

лицо, получающее такие доходы, в качестве индивидуального предпринимателя или нет.

По мнению автора, Минфин России в этом письме рассмотрел ситуацию, когда физическое лицо, являясь коммерсантом, выдает заем не в рамках профессиональной деятельности. В противном случае, согласно положениям статьи 227 НК РФ, физическое лицо обязано само уплатить НДФЛ с дохода от предпринимательской деятельности.

Заметим, что и ранее Минфин России указывал на то, что если организация выплачивает индивидуальному предпринимателю доходы, получение которых не связано с его предпринимательской деятельностью и (или) в отношении которых организация – источник выплаты дохода в соответствии с главой 23 НК РФ является налоговым агентом, обязанность по уплате НДФЛ исполняет такая организация – налоговый агент (Письмо от 03.10.2008 г. № 03-04-06-01/288).

Налоговый агент обязан удержать начисленную сумму НДФЛ непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате (пункт 4 статьи 226 НК РФ).

При невозможности в течение налогового периода удержать у налогоплательщика исчисленную сумму НДФЛ налоговый агент обязан в срок не позднее 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, в котором возникли соответствующие обстоятельства, письменно сообщить налогоплательщику и налоговому органу по месту своего учета о невозможности удержать налог, о суммах дохода, с которого не удержан налог, и сумме неудержанного налога (пункт 5 статьи 226 НК РФ).

В такой ситуации уплату НДФЛ налогоплательщик осуществляет самостоятельно в порядке, предусмотренном пунктом 6 статьи 228 НК РФ.

Для справки: доходы, полученные налогоплательщиком с 01.01.2015 г. до 01.12.2017 г., при получении которых не был удержан налог налоговым агентом, сведения о которых представлены налоговым агентом в порядке, установленном пунктом 5 статьи 226 НК РФ, НДФЛ не облагаются. Однако на определенные дохо-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ды, в частности на доходы в виде процентов, данное освобождение не распространяется (пункт 72 статьи 217 НК РФ).

Пунктом 2 статьи 230 НК РФ предусмотрено, что по общему правилу налоговые агенты представляют в налоговый орган по месту своего учета:

– документ, содержащий сведения о доходах физических лиц истекшего налогового периода и суммах налога, исчисленного, удержанного и перечисленного в бюджетную систему Российской Федерации за этот налоговый период по каждому физическому лицу, ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Форма указанного документа, формат и порядок его заполнения утверждены Приказом ФНС России от 30.10.2015 г. № ММВ-7-11/485@ «Об утверждении формы сведений о доходах физического лица, порядка заполнения и формата ее представления в электронной форме»;

– расчет сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, за первый квартал, полугодие, девять месяцев – не позднее последнего дня месяца, следующего за соответствующим периодом, за год – не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Форма расчета, формат и порядок его заполнения утверждены Приказом ФНС России от 14.10.2015 г. № ММВ-7-11/450@ «Об утверждении формы расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом (форма 6-НДФЛ), порядок ее заполнения и представления, а также формата представления расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, в электронной форме».

Вышеперечисленные документы представляются налоговыми агентами в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи. При численности физических лиц, получивших доходы в налоговом периоде, до 25 человек налоговые агенты могут представлять указанные документы на бумажных носителях.

Налоговые агенты выдают физическим лицам по их заявлениям справки о полученных физическими лицами доходах и

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

удержанных суммах налога (пункт 3 статьи 230 НК РФ). Форма справки и порядок ее заполнения утверждены Приказом ФНС России от 30.10.2015 г. № ММВ-7-11/485@ «Об утверждении формы сведений о доходах физического лица, порядка заполнения и формата ее представления в электронной форме».

Обратите внимание!

Согласно статье 123 НК РФ в случае неисполнения налоговым агентом обязанностей, связанных с удержанием и (или) перечислением НДФЛ, к нему могут быть применены штрафные санкции в размере 20% от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению.

При удержании НДФЛ следует помнить, что организация (заемщик) может предоставить своему сотруднику (заимодавцу) стандартные налоговые вычеты, предусмотренные статьей 218 НК РФ. Вычет предоставляется в отношении доходов (за исключением доходов от долевого участия в организации, а также в виде выигрышей, полученных участниками азартных игр и участниками лотерей) налогоплательщика, облагаемых НДФЛ по ставке 13% (пункт 3 статьи 210 НК РФ), к которым, в частности относятся, и проценты по займу.

Стандартные налоговые вычеты, согласно статье 218 НК РФ, предоставляются отдельным категориям физических лиц, являются фиксированными, применяемыми ежемесячно, причем фактически они поделены на две категории, а именно на вычеты:

– предоставляемые самому налогоплательщику;

– предоставляемые на ребенка (детей) налогоплательщика, так называемые «детские» вычеты.

Стандартными налоговыми вычетами, которыми вправе воспользоваться сам налогоплательщик, являются вычеты в размере 3 000 руб. и 500 руб.

«Детские» вычеты в соответствии с подпунктом 4 пункта 1 статьи 218 НК РФ распространяются на:

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– родителя, супруга (супругу) родителя, усыновителя, на обеспечении которых находится ребенок, и предоставляются в следующих размерах:

1 400 руб. – на первого ребенка;

1 400 руб. – на второго ребенка;

3 000 руб. – на третьего и каждого последующего ребенка;

12 000 руб. – на каждого ребенка в случае, если ребенок в возрасте до 18 лет является ребенком-инвалидом, или учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента в возрасте до 24 лет, если он является инвалидом I или II группы;

– на опекуна, попечителя, приемного родителя, супруга (супругу) приемного родителя, на обеспечении которых находится ребенок, и предоставляются в следующих размерах:

1 400 руб. – на первого ребенка;

1 400 руб. – на второго ребенка;

3 000 руб. – на третьего и каждого последующего ребенка;

6 000 руб. – на каждого ребенка в случае, если ребенок в возрасте до 18 лет является ребенком-инвалидом, или учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента в возрасте до 24 лет, если он является инвалидом I или II группы.

Налоговый вычет действует до месяца, в котором доход налогоплательщика (за исключением доходов от долевого участия в деятельности организаций, полученных в виде дивидендов физическими лицами, являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации), исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода (в отношении которого предусмотрена налоговая ставка в размере 13%) налоговым агентом, предоставляющим данный стандартный налоговый вычет, превысил 350 000 руб.

Начиная с месяца, в котором указанный доход превысил 350 000 руб., налоговый вычет, предусмотренный подпунктом 4 пункта 1 статьи 218 НК РФ, не применяется.

Отметим, что работникам (заимодавцам), которые являются нерезидентами, стандартные налоговые вычеты организация (заемщик) предоставить не вправе (пункт 4 статьи 210 НК РФ).

Рассмотрим на конкретном примере порядок расчета НДФЛ с процентов по займу, предоставленному сотрудником – рези-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

дентом Российской Федерации, своей организации, напомнив о том, что налоговый агент, руководствуясь пунктом 6 статьи 226 НК РФ, обязан перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня, следующего за днем выплаты налогоплательщику дохода.

ПРИМЕР (цифры условные)

10.01.2018 г. единственный учредитель (он же – директор) ООО «А» предоставил своей организации денежный заем в сумме 300 000 руб. на 15 дней под 15% годовых.

Сумма процентов составляет 1 849,32 руб. (300 000 руб. х 15% / 365 дней х 15 дней).

Предположим, что должностной оклад директора составляет 45 000 руб. Он имеет право на получение стандартного вычета на ребенка в размере 1 400 руб.

25.01.2018 г. организация вернула сотруднику сумму денежного займа и выплатила начисленные проценты.

С суммы процентов удержан НДФЛ в размере: (1 849,32 руб. – 1 400 руб.) х 13% = 58,41 руб.

26.01.2018 г. бухгалтерия ООО «А» перечислила удержанную сумму НДФЛ в бюджет.

Сумма НДФЛ при выплате заработной платы за январь составит 5 850 руб. (45 000 руб. х 13%).

Таким образом, с доходов, выплаченных работнику в январе месяце, будет удержан НДФЛ в размере 5 908,41 руб. (58,41 руб. + 5 850 руб.).

Далее приведем пример расчета НДФЛ с процентов по займу, предоставленному сотрудником – нерезидентом Российской Федерации.

ПРИМЕР (цифры условные)

Один из учредителей ООО «А» является гражданином Украины и работает в организации коммерческим директором.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Предположим, что 11.04.2018 г. сотрудник предоставил организации денежный заем в сумме 200 000 руб. Заем выдан на 15 дней под 15 % годовых.

Сумма процентов составляет 1 232,88 руб. (200 000 руб. х 15% / 365 дней х 15 дней).

Допустим, что должностной оклад сотрудника составляет 25 000 руб.

26.04.2018 г. организация вернула сотруднику заем и выплатила начисленные проценты.

Поскольку на дату выплаты процентов сотрудник не имеет статуса налогового резидента Российской Федерации, с суммы процентов удержан НДФЛ в размере: 1 232,88 руб. х 30% = 369,86 руб.

27 апреля бухгалтерия ООО «А» перечислила в бюджет удержанную сумму НДФЛ.

Сотруднику выплачена заработная плата за апрель 10 мая. По состоянию на 30 апреля он также не имеет статуса налогового резидента Российской Федерации. При выплате заработной платы удержан налог в сумме 7 500 руб. (25 000 руб. х 30%).

Материальная выгода по НДФЛ при экономии на процентах, есть ли она при просрочке, зарубежная ипотека

Граждане часто выступают в качестве заемщиков, занимая деньги у знакомых, в банках или у работодателей. В некоторых случаях полученные заимствования приводят у физического лица к образованию материальной выгоды от экономии на процентах, которая, как известно, является налогооблагаемым доходом физического лица – плательщика налога на доходы физических лиц.

В этой статье мы поговорим о налогообложении материальной выгоды от экономии на процентах, в том числе при зарубежной ипотеке, рассмотрим, как она определяется, в какой момент

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

признается доходом, а также ответим на вопрос, имеет ли место такая выгода при просрочке платежей.

Гражданско-правовые основы займа

Взаимоотношения сторон по договору займа регулируются параграфом 1 «Заем» главы 42 «Заем и кредит» Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ).

Обращаем Ваше внимание на то, что с 01.06.2018 г. в главу 42 ГК РФ будут внесены изменения, которые в частности повлияют на порядок заключения и исполнения договоров займа и кредита. На это указывает Федеральный закон от 26.07.2017 г. № 212-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Гражданского кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации», который пока не вступил в силу.

По договору займа одна сторона (заимодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками. Заемщик же обязуется возвратить заимодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества (пункт 1 статьи 807 ГК РФ).

Договор займа считается заключенным с момента передачи денег или других вещей. Иностранная валюта и валютные ценности также могут быть предметом договора займа на территории Российской Федерации с соблюдением правил статей 140, 141 и 317 ГК РФ (пункт 2 статьи 807 ГК РФ).

Особенности предоставления займа под проценты заемщику-гражданину в целях, не связанных с предпринимательской деятельностью, устанавливаются законами (пункт 3 статьи 807 ГК РФ).

Если сумма займа между гражданами превышает не менее чем в десять раз установленный законом минимальный размер оплаты труда, то договорные отношения между заимодавцем и заемщиком оформляются письменной формой договора. В противном случае заем может быть устным.

Для справки: с 01.01.2018 г. минимальный размер оплаты труда составляет 9 489 руб. в месяц, на что указывает Феде-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ральный закон от 19.06.2000 г. № 82-ФЗ «О минимальном размере оплаты труда» (далее – Закон № 82-ФЗ).

В тоже время из статьи 5 Закона № 82-ФЗ вытекает, что исчисление платежей по гражданско-правовым обязательствам, установленных в зависимости от минимального размера оплаты труда, производится с 01.01.2001 г. исходя из базовой суммы равной 100 руб.

Если письменная форма договора займа между гражданами не соблюдена, то долг можно подтвердить распиской, на что указывает пункт 2 статьи 808 ГК РФ и пункт 1 Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 1 (2016), утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 13.04.2016 г.

Если же заимодавцем выступает организация, то письменная форма договора займа является обязательной независимо от суммы. Займодавец имеет право на получение с заемщика процентов на сумму займа в размерах и в порядке, определенных договором, если иное не предусмотрено законом или договором займа. При отсутствии в договоре условия о размере процентов их размер определяется существующей в месте жительства займодавца, а если займодавцем является организация, в месте ее нахождения ставкой банковского процента (ставкой рефинансирования) на день уплаты заемщиком суммы долга или его соответствующей части (пункт 1 статьи 809 ГК РФ).

Для справки: с 01.01.2016 г. Банком России самостоятельное значение ставки рефинансирования не устанавливается – она приравнивается к значению ключевой ставки Банка России, определенному на соответствующую дату, на что указывает Указание Банка России от 11.12.2015 г. № 3894-У «О ставке рефинансирования Банка России и ключевой ставке Банка России».

При этом с 12.02.2018 г. ключевая ставка составляет 7,50% годовых, на что указывает Информация Банка России от 09.02.2018 г. «Банк России принял решение снизить ключевую ставку на 25 б.п., до 7,50% годовых».

Заметим, что с 01.06.2018 г. в статье 809 ГК РФ будет прямо указано на то, что при отсутствии в договоре условия о

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

размере процентов за пользование займом их размер определяется ключевой ставкой Банка России, действовавшей в соответствующие периоды.

В случае досрочного возврата процентного займа займодавец имеет право на получение с заемщика процентов по договору займа, начисленных включительно до дня возврата суммы займа полностью или ее части.

Гражданско-правовые основы кредитного договора

Банковское кредитование означает предоставление заемщику денежных средств банком или кредитной организацией на условиях возвратности, срочности и платности. При банковском кредитовании заключается кредитный договор, которому в ГК РФ посвящен § 2 главы 42 «Заем и кредит».

Согласно пункту 1 статьи 819 ГК РФ под кредитным договором понимается договор, согласно которому, банк или иная кредитная организация (кредитор) обязуется предоставить денежные средства (кредит) заемщику в размере и на условиях, предусмотренных договором, а заемщик принимает на себя обязательство возвратить сумму, полученную «взаймы» и уплатить проценты на нее.

Правовое регулирование кредитного договора осуществляется не только на основании норм о кредитном договоре, но и норм о договоре займа в части, не противоречащей существу кредитного договора.

Кредитный договор всегда заключается в письменной форме. Несоблюдение этого требования ведет к недействительности кредитного договора. Такой договор считается ничтожным, что установлено статьей 820 ГК РФ.

Налог на доходы физических лиц

Поскольку в теме статьи речь идет о материальной выгоде, то в первую очередь нужно определиться с ее понятием, которого, заметим, в Налоговом кодексе Российской Федерации (далее – НК РФ) нет.

Между тем, в пункте 3 Постановления Правительства Российской Федерации от 02.03.2006 г. № 113 «Об утверждении Поло-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

жения об установлении мер по недопущению возникновения конфликта интересов в отношении должностных лиц федеральных органов исполнительной власти, вовлеченных в процесс регулирования, контроля и надзора в сфере обязательного пенсионного страхования, должностных лиц Пенсионного фонда Российской Федерации и членов Общественного совета по инвестированию средств пенсионных накоплений» сказано, что материальная выгода представляет собой экономическую выгоду в денежной или натуральной форме, которую можно оценить и определить в качестве дохода в соответствии с налоговым законодательством Российской Федерации.

Принципы определения доходов для целей налогообложения закреплены статьей 41 НК РФ, которая определяет доход как экономическую выгоду в денежной или натуральной форме, учитываемую в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемую (в контексте настоящей статьи) в соответствии с главой 23 «Налог на доходы физических лиц» НК РФ.

Следовательно, с точки зрения НДФЛ под материальной выгодой нужно понимать экономическую выгоду физического лица, которая может быть признана его доходом при выполнении следующих условий:

- подлежит получению в денежной или в натуральной форме;
- размер ее можно оценить;
- она может быть определена в соответствии с правилами главы 23 НК РФ.

На основании пункта 1 статьи 210 НК РФ доходы физического лица в виде материальной выгоды включаются в налоговую базу по НДФЛ.

Особенности расчета налоговой базы при получении получения доходов в виде материальной выгоды установлены статьей 212 НК РФ.

Одним из видов материальной выгоды, облагаемой НДФЛ, является по общему правилу материальная выгода от экономии на процентах за пользование налогоплательщиком заемными (кредитными) средствами, полученными от организаций или инди-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

видуальных предпринимателей, за исключением материальной выгоды, полученной:

– от банков, находящихся на территории Российской Федерации, в связи с операциями с банковскими картами в течение беспроцентного периода, установленного в договоре о предоставлении банковской карты (абзац 2 подпункта 1 пункта 1 статьи 212 НК РФ);

– от экономии на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами, предоставленными на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, земельных участков, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков, на которых расположены приобретаемые жилые дома, или доли (долей) в них (абзац 3 подпункта 1 пункта 1 статьи 212 НК РФ);

– от экономии на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами, предоставленными банками, находящимися на территории Российской Федерации, в целях рефинансирования (перекредитования) займов (кредитов), полученных на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, земельных участков, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков, на которых расположены приобретаемые жилые дома, или доли (долей) в них (абзац 4 подпункта 1 пункта 1 статьи 212 НК РФ).

Обратите внимание!

В двух последних случаях материальная выгода освобождается от налогообложения при условии наличия права у налогоплательщика на получение имущественного налогового вычета, установленного подпунктом 3 пункта 1 статьи 220 НК РФ, подтвержденного налоговым органом в порядке, предусмотренном пунктом 8 статьи 220 НК РФ. Аналогичные разъяснения содержатся в Письмах Минфина России от 21.09.2016 г. № 03-04-07/55231, от 05.08.2016 г. № 03-04-07/46125, от 16.06.2016 г. № 03-04-05/35061, от 18.03.2016 г. № 03-04-06/15118.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Обратите внимание!

Указанное освобождение применяется даже в том случае, если налогоплательщик по какой-либо причине не воспользовался имущественным вычетом по приобретенному имуществу (Письмо Минфина России от 04.09.2009 г. № 03-04-05-01/671).

На освобождение такой материальной выгоды от налогообложения также не влияет начало использования имущественного вычета (Письма Минфина России от 24.07.2013 г. № 03-04-05/29212, от 09.02.2012 г. № 03-04-05/7-136).

Материальная выгода освобождается от НДФЛ и в случае, если заемщик продолжает погашать свои обязательства по займу после того, как имущественный налоговый вычет был полностью использован. Это следует из положений подпункта 1 пункта 1 статьи 212 НК РФ и подтверждается Письмами Минфина России от 16.12.2014 г. № 03-04-05/64921, от 08.04.2014 г. № 03-04-05/15908, от 08.08.2012 г. № ЕД-3-3/2805.

Обратите внимание!

Документом, подтверждающим право налогоплательщика на получение имущественного налогового вычета, установленного подпунктом 3 пункта 1 статьи 220 НК РФ, является уведомление, форма которого утверждена Приказом ФНС России от 14.01.2015 г. № ММВ-7-11/3@ «Об утверждении формы уведомления о подтверждении права налогоплательщика на имущественные налоговые вычеты, предусмотренные подпунктами 3 и 4 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – Уведомление).

Вместе с этим, в целях освобождения от налогообложения доходов налогоплательщиков в виде материальной выгоды от экономии на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами в соответствии с положениями статьи 212 НК РФ может использоваться справка, форма которой рекомендована Письмом ФНС России от 15.01.2016 г. № БС-4-11/329@ «О направлении рекомендуемой формы справки» (далее – Справка). При этом Справка, по мнению Минфина России, изложенному в Письме от 21.09.2016 г. № 03-04-07/55231 (далее – Пись-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

мо № 03-04-07/55231), может быть выдана налоговым органом для представления налоговым агентам, в том числе являющимся работодателями. Отметим, что с этим мнением согласны и налоговики, о чем свидетельствует Письмо ФНС России от 04.10.2016 г. № БС-4-11/18723@ «Об обложении налогом на доходы физических лиц», доведенное до нижестоящих налоговых органов.

Обратите внимание, в вышеназванном письме Минфина России также сказано, что Уведомление и Справка должны содержать реквизиты договора займа (кредита), на основании которого предоставлены заемные (кредитные) средства, израсходованные на приобретение недвижимости, в отношении которой предоставлен имущественный налоговый вычет.

При отсутствии в указанных документах реквизитов договора займа (кредита) данные документы не могут являться основанием для освобождения от налогообложения доходов в виде материальной выгоды от экономии на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами, поскольку не подтверждают тот факт, что заем (кредит), при погашении которого определяется материальная выгода, был израсходован на приобретение недвижимого имущества, в отношении которого налогоплательщику предоставлен имущественный налоговый вычет.

Кроме того, в Письме № 03-04-07/55231 указано, что начиная с месяца предоставления налогоплательщиком документа, подтверждающего его право на получение имущественного налогового вычета, суммы НДФЛ, удержанные налоговым агентом с дохода в виде материальной выгоды с начала налогового периода, подлежат зачету при исчислении сумм НДФЛ нарастающим итогом по суммам дохода налогоплательщика, подлежащим налогообложению.

Сумма НДФЛ, исчисленная и удержанная с начала налогового периода до месяца включительно (если налог в нем уже был исчислен и удержан), в котором были предоставлены Уведомление или Справка, является излишне перечисленной в бюджет.

На основании пункта 1 статьи 231 НК РФ излишне удержанная налоговым агентом из дохода налогоплательщика сумма нало-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

га на доходы физических лиц подлежит возврату налоговым агентом на основании письменного заявления налогоплательщика.

Итак, материальная выгода от экономии на процентах за пользование налогоплательщиком заемными (кредитными) средствами (за исключением материальной выгоды, указанной в абзацах 2 – 4 подпункта 1 пункта 1 статьи 212 НК РФ) признается доходом налогоплательщика, полученным в виде материальной выгоды, но при соблюдении хотя бы одного из следующих условий:

– соответствующие заемные (кредитные) средства получены налогоплательщиком от организации или индивидуального предпринимателя, которые признаны взаимозависимым лицом налогоплательщика либо с которыми налогоплательщик состоит в трудовых отношениях;

– такая экономия фактически является материальной помощью либо формой встречного исполнения организацией или индивидуальным предпринимателем обязательства перед налогоплательщиком, в том числе оплатой (вознаграждением) за поставленные налогоплательщиком товары (выполненные работы, оказанные услуги).

Обратите внимание!

Вышеназванные условия оговорены в абзаце 6 подпункта 1 пункта 1 статьи 212 НК РФ и действуют с 01.01.2018 г., на что указывает Федеральный закон от 27.11.2017 г. № 333-ФЗ «О внесении изменений в статью 212 части второй Налогового кодекса Российской Федерации».

Из абзаца 4 пункта 2 статьи 212, пункта 4 статьи 226 НК РФ следует, что материальную выгоду от экономии на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами определяет налоговый агент – организация или коммерсант, предоставившие заем (кредит) налогоплательщику. С суммы материальной выгоды налоговый агент должен рассчитать НДФЛ, удержать его у налогоплательщика и перечислить налог в бюджет.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

При получении налогоплательщиком дохода в виде материальной выгоды порядок определения налоговой базы зависит от того, в какой валюте налогоплательщиком был получен заем (кредит) – в российской или в иностранной.

Пунктом 2 статьи 212 НК РФ установлено, что налоговая база определяется как:

– превышение суммы процентов за пользование заемными (кредитными) средствами, выраженными в рублях, исчисленной исходя из 2/3 действующей ставки рефинансирования, установленной Центральным банком Российской Федерации (далее – ЦБ РФ) на дату фактического получения налогоплательщиком дохода, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора;

– превышение суммы процентов за пользование заемными (кредитными) средствами, выраженными в иностранной валюте, исчисленной исходя из 9% годовых, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора.

Обратите внимание!

Вопрос об исчислении НДФЛ с доходов в виде материальной выгоды от экономии на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами, выраженных в иностранной валюте, был рассмотрен Минфином России в Письме от 07.04.2016 г. № 03-04-06/19792. В нем сказано, что в соответствии с пунктом 5 статьи 210 НК РФ доходы (расходы, принимаемые к вычету в соответствии со статьями 214.1, 214.3, 214.4, 214.5, 218 – 221 НК РФ) налогоплательщика, выраженные (номинированные) в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу ЦБ РФ, установленному на дату фактического получения указанных доходов (дату фактического осуществления расходов).

Таким образом, исчисление суммы налога производится налоговыми агентами по курсу, установленному на дату фактического получения налогоплательщиком указанного дохода.

Согласно подпункту 7 пункта 1 статьи 223 НК РФ при получении дохода в виде материальной выгоды, полученной от экономии на процентах при получении заемных (кредитных) средств, дата

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

фактического получения дохода определяется как последний день каждого месяца в течение срока, на который были предоставлены заемные (кредитные) средства.

Для справки: такой порядок получения дохода в виде материальной выгоды применяется только с 01.01.2016 г., на что указывает Федеральный закон от 02.05.2015 г. № 113-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в целях повышения ответственности налоговых агентов за несоблюдение требований законодательства о налогах и сборах».

Следовательно, определять материальную выгоду налогоплательщика и исчислять с нее сумму НДФЛ налоговый агент должен на последнее число каждого месяца в течение всего срока пользования физическим лицом заемными средствами. Аналогичные разъяснения приведены и в Письме ФНС России от 23.11.2016 г. № БС-4-11/22246@.

О том, что с 01.01.2016 г. доход в виде материальной выгоды, полученной от экономии на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами, определяется в последний день каждого месяца, в котором действовал договор займа (кредита), вне зависимости от даты получения такого займа (кредита), а также вне зависимости от того, в какой из дней месяца было прекращено долговое обязательство, сказано в Письмах Минфина России от 18.03.2016 г. № 03-04-07/15279, от 11.04.2016 г. № 03-04-06/20463. Согласны с таким мнением и налоговики, что подтверждает Письмо ФНС России от 29.03.2016 г. № БС-4-11/5338@ «О налогообложении доходов физических лиц».

При этом в Письмах от 17.10.2016 г. № 03-04-07/60359, от 11.04.2016 г. № 03-04-06/20463 Минфином России отмечено, что если до 2016 года погашения задолженности по беспроцентному займу не производилось, то дохода в виде материальной выгоды, подлежащего обложению НДФЛ, в налоговых периодах, предшествующих налоговому периоду 2016 года, не возникает.

Если налогоплательщик (заемщик) является резидентом Российской Федерации, то налог исчисляется налоговым агентом по ставке 35%, если же заемщик не является резидентом – приме-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

няется ставка налога 30%, на что указывают пункты 2 и 3 статьи 224 НК РФ соответственно.

Обратите внимание!

Сегодня многие российские граждане приобретают недвижимость за границей, тем более что по сравнению с российским ипотечным кредитованием иностранная ипотека за счет низкого процента выглядит довольно привлекательно.

Между тем в России мало кто знает, что иностранная ипотека с низкими процентами ведет у гражданина к образованию дохода в виде материальной выгоды, облагаемой по ставке 35%. При этом, как разъяснено в Письме ФНС России от 17.05.2016 г. № БС-4-11/8712 «Об обложении налогом на доходы физических лиц», в этом случае налогоплательщик обязан самостоятельно задекларировать полученные доходы и уплатить налог.

Если заем выдан физическому лицу его работодателем, то сумма исчисленного налога удерживается им как налоговым агентом за счет любых выплачиваемых физическому лицу (заемщику) денежных доходов. При этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50% суммы выплачиваемого дохода в денежной форме.

На это указывает пункт 4 статьи 226 НК РФ, а также Письмо Минфина России от 11.12.2015 г. № 03-04-06/72664.

Не позднее дня, следующего за днем выплаты денежного дохода, с которого удержан налог с материальной выгоды, налоговый агент обязан перечислить этот налог в бюджет, что вытекает из пункта 6 статьи 226 НК РФ.

При невозможности удержания у заемщика суммы налога в течение года работодатель-заимодавец должен в срок не позднее 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, письменно сообщить самому заемщику и налоговикам по месту своего учета о невозможности удержания налога с указанием суммы дохода, с которого не удержан налог и суммы самого налога. На это указывает как пункт 5 статьи 226 НК РФ, так и разъяснения Минфина России, изложенные в Письме от 14.01.2016 г. № 03-04-06/636.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Обратите внимание!

Такими же правилами руководствуются и банки, кредитующие своих работников.

Если же материальная выгода от экономии на процентах получена заемщиком от банка, не являющегося его работодателем, то заемщик должен самостоятельно исчислить налог и уплатить его в бюджет, подав в налоговую инспекцию декларацию по форме 3-НДФЛ, что вытекает из пункта 4 статьи 226 НК РФ и пункта 1 статьи 229 НК РФ.

Заметим, что заемщики не всегда выполняют договорные обязательства по погашению займов и кредитов добросовестно, допуская просрочку платежей.

Чтобы снизить свои риски заимодавцы и банки предусматривают на этот случай в договорах условие, что при просрочке платежа заемщик уплачивает проценты в повышенном размере, что, кстати, не запрещено законом.

Напомним, что согласно пункту 1 статьи 811 ГК РФ если иное не предусмотрено законом или договором займа, в случаях, когда заемщик не возвращает в срок сумму займа, на эту сумму подлежат уплате проценты в размере, предусмотренном пунктом 1 статьи 395 ГК РФ со дня, когда она должна была быть возвращена, до дня ее возврата займодавцу независимо от уплаты процентов, предусмотренных пунктом 1 статьи 809 ГК РФ.

При этом налогоплательщик и налоговый агент должны понимать, что договорные проценты при просрочке платежей остаются прежними, которые не увеличиваются на сумму штрафных процентов. Ведь проценты по статье 395 ГК РФ представляют собой меру ответственности заемщика за допущенную просрочку платежей, в связи с чем, материальная выгода от экономии на процентах останется прежней.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Налогообложение НДФЛ доходов в виде процентов, получаемых по вкладам в банках

Многие граждане для сбережения своих накоплений открывают вклады в банке. При этом следует помнить, что в установленных налоговым законодательством случаях, доходы в виде процентов подлежат налогообложению налогом на доходы физических лиц.

В нижеприведенном материале рассмотрим особенности налогообложения НДФЛ доходов в виде процентов, полученных по вкладам в банках.

Прежде чем перейти к непосредственному рассмотрению особенностей обложения налогом на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) доходов в виде процентов, полученных по вкладам в банках, следует напомнить, что налогоплательщиками указанного налога признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации (статья 207 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ).

При этом по общему правилу налоговыми резидентами Российской Федерации признаются физические лица, фактически находящиеся на территории Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев (пункт 2 статьи 207 НК РФ). Период нахождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на периоды его выезда за пределы территории Российской Федерации для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения, а также для исполнения трудовых или иных обязанностей, связанных с выполнением работ (оказанием услуг) на морских месторождениях углеводородного сырья.

Объектом налогообложения НДФЛ согласно статье 209 НК РФ признается доход, полученный налогоплательщиками:

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

1) от источников в Российской Федерации и (или) от источников за пределами Российской Федерации – для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации;

2) от источников в Российской Федерации – для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации.

К доходам от источников в Российской Федерации относятся дивиденды и проценты, полученные от российской организации, а также проценты, полученные от российских индивидуальных предпринимателей и (или) иностранной организации в связи с деятельностью ее обособленного подразделения в Российской Федерации (подпункт 1 пункта 1 статьи 208 НК РФ).

Согласно пункту 3 статьи 43 НК РФ процентами признается любой заранее заявленный (установленный) доход, в том числе в виде дисконта, полученный по долговому обязательству любого вида (независимо от способа его оформления). При этом процентами признаются, в частности, доходы, полученные по денежным вкладам и долговым обязательствам.

Для исчисления налога в отношении доходов в виде процентов, получаемых по вкладам в банках, необходимо определить налоговую базу и установить налоговую ставку.

Положениями статьи 214.2 НК РФ установлены особенности определения налоговой базы при получении доходов в виде процентов, получаемых по вкладам физических лиц в банках, находящихся на территории Российской Федерации, а пунктом 2 статьи 224 НК РФ – налоговая ставка в отношении указанных доходов.

Так, в соответствии со статьей 214.2 НК РФ налоговая база по налогу на доходы физических лиц в отношении доходов в виде процентов, получаемых по вкладам в банках, находящихся на территории Российской Федерации, определяется как превышение суммы процентов, начисленной в соответствии с условиями договора, над суммой процентов, рассчитанной:

- по рублевым вкладам, исходя из ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации (далее – ЦБ РФ), увеличенной на 5 процентных пунктов, действующей в течение периода, за который начислены указанные проценты.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Таким образом, в отношении рублевых вкладов в банках налогообложению подлежит только сумма процентов по вкладу, превышающая сумму процентов, рассчитанную исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной на 5 процентных пунктов, а не вся сумма денежных средств, привлеченных во вклад, и не весь процентный доход по вкладу. Аналогичный вывод содержится в Письме Минфина России от 11.05.2017 г. № 03-04-05/28425.

Напомним, что с 01.01.2016 г. Банком России самостоятельное значение ставки рефинансирования не устанавливается – она приравнивается к значению ключевой ставки Банка России, определенному на соответствующую дату, на что указывает Указание Банка России от 11.12.2015 г. № 3894-У «О ставке рефинансирования Банка России и ключевой ставке Банка России».

● по вкладам в иностранной валюте исходя из 9 процентов годовых. Доход в виде процентов, получаемых по вкладам в иностранной валюте необходимо пересчитать в рубли по официальному курсу ЦБ РФ на дату получения процентов по вкладу (пункт 5 статьи 210 и подпункт 1 пункта 1 статьи 223 НК РФ).

При этом при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде процентов по рублевым вкладам, которые на дату заключения договора либо продления договора были установлены в размере, не превышающем действующую ставку рефинансирования ЦБ РФ, увеличенную на 5 процентных пунктов, при условии, что в течение периода начисления процентов размер процентов по вкладу не повышался и с момента, когда процентная ставка по рублевому вкладу превысила ставку рефинансирования ЦБ РФ, увеличенную на 5 процентных пунктов, прошло не более 3 лет.

В отношении доходов в виде процентов по рублевым вкладам в банках, находящихся на территории Российской Федерации, начисленных за период с 15.12.2014 г. по 31.12.2015 г., при определении налоговой базы ставка рефинансирования ЦБ РФ увеличивается на 10 процентных пунктов.

Согласно пункту 2 статьи 224 НК РФ налоговая ставка в отношении процентных доходов по вкладам в банках, находящихся на территории Российской Федерации, налоговая база по которым

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

определяется в соответствии со статьей 214.2 НК РФ, установлена в размере 35%.

Следует отметить, что в отношении доходов, налоговая база по которым определяется в соответствии со статьей 214.2 НК РФ, налог исчисляется, удерживается и перечисляется налоговым агентом, на что указывает пункт 4 названной статьи.

Напомним, что налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему (пункт 1 статьи 24 НК РФ).

Пунктом 1 статьи 226 НК РФ установлено, что российские организации, индивидуальные предприниматели, нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также обособленные подразделения иностранных организаций в Российской Федерации от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, указанные в пункте 2 названной статьи, признаются налоговыми агентами.

Пунктом 2 статьи 226 НК РФ определено, что исчисление сумм и уплата налога производятся налоговым агентом в отношении всех доходов налогоплательщика, источником которых он является, с зачетом ранее удержанных сумм налога (за исключением доходов, в отношении которых исчисление сумм налога производится в соответствии со статьей 214.7 НК РФ), а в случаях и порядке, предусмотренных статьей 227.1 НК РФ, также с учетом уменьшения на суммы фиксированных авансовых платежей, уплаченных налогоплательщиком.

Особенности исчисления и (или) уплаты налога по отдельным видам доходов устанавливаются статьями 214.3, 214.4, 214.5, 214.6, 214.7, 226.1, 227 и 228 НК РФ.

На основании вышеизложенного можно сделать вывод, что банк признается налоговым агентом и соответственно он обязан исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму налога из суммы доходов (процентов по вкладу).

Согласно пункту 6 статьи 226 НК РФ налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

позднее дня, следующего за днем выплаты налогоплательщику дохода.

Совокупная сумма налога, исчисленная и удержанная налоговым агентом у налогоплательщика, в отношении которого он признается источником дохода, уплачивается в бюджет по месту учета (месту жительства) налогового агента в налоговом органе, если иной порядок не установлен пунктом 7 статьи 226 НК РФ.

В завершении хотелось бы обратить внимание на Письмо ФНС России от 22.04.2016 г. № БС-3-11/1827@, в котором был рассмотрен вопрос об исчислении и уплате НДФЛ в отношении процентов по вкладам в иностранных банках.

В Письме сказано, что определение налоговой базы по НДФЛ при получении доходов в виде процентов, получаемых по вкладам физических лиц в банках, в соответствии со статьей 214.2 НК РФ, возможно для доходов в виде процентов, получаемых по вкладам физических лиц в банках, находящихся только на территории Российской Федерации.

Подпунктом 1 пункта 3 статьи 208 НК РФ проценты, полученные физическим лицом от иностранной организации, за исключением процентов, полученных в связи с деятельностью обособленного подразделения этой организации в Российской Федерации, отнесены к доходам от источников за пределами Российской Федерации.

Следовательно, доход в виде процентов, полученных по вкладам в иностранных банках, подлежит обложению налогом на доходы физических лиц в полном объеме независимо от размера процентной ставки по вкладу.

Согласно подпункту 3 пункта 1 статьи 228 НК РФ физические лица – налоговые резиденты Российской Федерации, получающие доходы от источников, находящихся за пределами Российской Федерации, обязаны самостоятельно исчислить и уплатить сумму налога с указанных доходов и представить в налоговый орган по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию.

Форма отчета о движении средств физического лица – резидента по счету (вкладу) в банке за пределами территории Россий-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ской Федерации, а также Правила представления физическими лицами – резидентами налоговым органам отчетов о движении средств по счетам (вкладам) в банках за пределами территории Российской Федерации утверждены Постановлением Правительства Российской Федерации от 12.12.2015 г. № 1365 «О порядке представления физическими лицами – резидентами налоговым органам отчетов о движении средств по счетам (вкладам) в банках за пределами территории Российской Федерации».

Налогообложение НДФЛ по операциям с контролируемой иностранной компанией

Физические лица, признаваемые контролирующими лицами иностранной компании, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, обязаны в своих доходах учитывать прибыль, полученную такой компанией.

О налогообложении НДФЛ такой прибыли и пойдет речь далее в главе.

Сначала напомним, что контролируемой иностранной компанией на основании пункта 1 статьи 25.13 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) признается иностранная организация, удовлетворяющая одновременно всем следующим условиям:

– организация не признается налоговым резидентом Российской Федерации;

– контролирующим лицом организации являются организация и (или) физическое лицо, признаваемые налоговыми резидентами Российской Федерации.

Также контролируемой иностранной компанией признается иностранная структура без образования юридического лица, контролирующим лицом которой являются организация и (или) физическое лицо, признаваемые налоговыми резидентами Российской Федерации (пункт 2 статьи 25.13 НК РФ).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Контролирующим лицом иностранной организации согласно пункту 3 статьи 25.13 НК РФ признаются:

– физическое или юридическое лицо, доля участия которого в этой организации составляет более 25%;

– физическое или юридическое лицо, доля участия которого в этой организации (для физических лиц – совместно с супругами и несовершеннолетними детьми) составляет более 10%, если доля участия всех лиц, признаваемых налоговыми резидентами Российской Федерации, в этой организации (для физических лиц – совместно с супругами и несовершеннолетними детьми) составляет более 50%.

Для справки: доля участия организации в другой организации или физического лица в организации определяется в соответствии с порядком, предусмотренным статьей 105.2 НК РФ. При определении доли физического лица в организации учитываются единоличное участие и участие совместно с супругами и несовершеннолетними детьми.

Кроме того, контролирующим лицом иностранной организации признается лицо, в отношении доли участия которого в организации не соблюдаются условия, установленные пунктом 3 статьи 25.13 НК РФ, но при этом осуществляющее контроль над такой организацией в своих интересах или в интересах своего супруга и несовершеннолетних детей (пункт 6 статьи 25.13 НК РФ).

Не признается контролирующим лицом иностранной организации лицо, участие которого в этой иностранной организации реализовано исключительно через прямое и (или) косвенное участие в одной или нескольких публичных компаниях, являющихся российскими организациями (пункт 4 статьи 25.13 НК РФ).

Контролирующим лицом иностранной структуры без образования юридического лица, исходя из пунктов 9, 11, 12 статьи 25.13 НК РФ, признаются:

– учредитель (основатель) такой структуры при выполнении условии, установленных статьей 25.13 НК РФ;

– иное лицо, не являющееся ее учредителем (основателем), если такое лицо осуществляет контроль над такой структурой и

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

при этом в отношении этого лица выполняется хотя бы одно из следующих условий:

1) такое лицо имеет фактическое право на доход (его часть), получаемый такой структурой;

2) такое лицо вправе распоряжаться имуществом такой структуры;

3) такое лицо вправе получить имущество такой структуры в случае ее прекращения (ликвидации, расторжения договора).

Учредитель (основатель) иностранной структуры без образования юридического лица не признается контролирующим лицом такой структуры, если в отношении этого учредителя (основателя) согласно пункту 10 статьи 25.13 НК РФ одновременно соблюдаются все следующие условия:

1) такое лицо не вправе получать (требовать получения) прямо или косвенно прибыль (доход) этой структуры полностью или частично;

2) такое лицо не вправе распоряжаться прибылью (доходом) этой структуры или ее частью;

3) такое лицо не сохранило за собой права на имущество, переданное этой структуре (имущество передано этой структуре на условиях безотзывности).

Отметим, что вышеназванное условие в отношении лица – учредителя (основателя) иностранной структуры без образования юридического лица, признается выполненным, если это лицо не имеет права на получение активов такой структуры полностью или частично в свою собственность в соответствии с личным законом и (или) учредительными документами этой структуры на протяжении всего периода существования этой структуры, а также в случае ее прекращения (ликвидации, расторжения договора);

4) такое лицо не осуществляет над этой структурой контроль в соответствии с пунктом 8 статьи 25.13 НК РФ.

Лицо, признаваемое налоговым резидентом Российской Федерации, вправе самостоятельно признать себя контролирующим лицом организации по основаниям, предусмотренным пунктом 3 или пунктом 6 статьи 25.13 НК РФ, или иностранной структуры без

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

образования юридического лица по основаниям, предусмотренным пунктом 10 или пунктом 12 статьи 25.13 НК РФ, о чем оно должно уведомить налоговый орган (пункт 13 статьи 25.13 НК РФ).

Порядок исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) регулирует глава 23 «Налог на доходы физических лиц» НК РФ.

Налогоплательщики, объект налогообложения

Согласно статье 207 НК РФ налогоплательщиками НДФЛ признаются, в частности физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, то есть лица фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев.

В силу статьи 209 НК РФ объектом налогообложения НДФЛ признается доход, полученный налогоплательщиками – налоговыми резидентами от источников в Российской Федерации и (или) от источников за пределами Российской Федерации

При этом к доходам, полученным от источников за пределами Российской Федерации, относятся, в частности суммы прибыли контролируемой иностранной компании, полученные физическими лицами, признаваемыми контролирующими лицами этой компании (подпункт 8.1 пункта 3 статьи 208 НК РФ).

Таким образом, объектом налогообложения по НДФЛ для физических лиц, признаваемых контролирующими лицами иностранной компании, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации (далее – контролирующие лица), является сумма прибыли контролируемой иностранной компании, определяемая в соответствии с НК РФ.

Для справки: порядок учета прибыли контролируемой иностранной компании при налогообложении изложен в статье 25.15 НК РФ. В частности, в силу пункта 1 названной статьи прибылью контролируемой иностранной компании признается сумма прибыли этой компании, рассчитанная в соответствии со статьей 309.1 НК РФ.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Налоговая база, налоговая ставка, доходы, не подлежащие налогообложению

Пунктом 1 статьи 210 НК РФ установлено, что при определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со статьей 212 НК РФ.

В силу подпункта 3 пункта 1 статьи 212 НК РФ доходом налогоплательщика, полученным в виде материальной выгоды, является, в частности, материальная выгода, полученная от приобретения ценных бумаг, за исключением ценных бумаг:

– указанных в пункте 25 статьи 217 НК РФ, в случае их приобретения при первичном размещении эмитентом;

– приобретенных у контролируемой иностранной компании налогоплательщиком, признаваемым контролирующим лицом такой иностранной компании, а также российским взаимозависимым лицом такого контролирующего лица, при условии, что доходы иностранной компании от реализации указанных ценных бумаг и расходы в виде цены их приобретения исключаются из ее прибыли (убытка) на основании пункта 10 статьи 309.1 НК РФ.

Учитывая изложенное, контролирующим лицом при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде материальной выгоды, полученной им от приобретения ценных бумаг у контролируемой иностранной компании, при условии, что доходы иностранной компании от реализации указанных ценных бумаг и расходы в виде цены их приобретения исключаются из ее прибыли (убытка) на основании пункта 10 статьи 309.1 НК РФ.

Для справки: контролируемая иностранная компания может исключить из своей прибыли (убытка) вышеуказанные доходы и расходы только, если цена реализации ценных бумаг будет определена исходя из их документально подтвержденной стоимости по данным учета компании на дату перехода права собственности на указанные ценные бумаги, но не выше их рыночной стоимости на дату перехода права собственности, определяемой в соответствии

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

со статьей 212 НК РФ с учетом положений статьи 105.3 НК РФ. Такие разъяснения содержатся в пункте 10 статьи 309.1 НК РФ.

Статьей 214.1 НК РФ установлены особенности определения налоговой базы, в частности по операциям с ценными бумагами.

Так, при определении налоговой базы учитываются, в том числе доходы от реализации ценных бумаг, полученные в налоговом периоде. При этом налоговым периодом признается календарный год (статья 216 НК РФ).

Согласно пункту 13.1 статьи 214.1 НК РФ налогоплательщик – контролирующее лицо при реализации ценных бумаг, приобретенных непосредственно у контролируемой иностранной компании, если доходы от реализации указанных ценных бумаг и расходы в виде их цены приобретения исключаются из прибыли (убытка) такой иностранной компании на основании пункта 10 статьи 309.1 НК РФ, может уменьшить свой налогооблагаемый доход на сумму фактически произведенных расходов в виде стоимости указанных ценных бумаг, которая определяется исходя из меньшей из следующих стоимостей:

1) документально подтвержденной стоимости по данным учета контролируемой иностранной компании на дату перехода права собственности на указанные ценные бумаги от контролируемой иностранной компании;

2) рыночной стоимости указанных ценных бумаг на дату перехода права собственности на указанные ценные бумаги от контролируемой иностранной компании, определяемой в соответствии со статьей 212 НК РФ и с учетом положений статьи 105.3 НК РФ.

Также контролирующее лицо иностранной организации (иностранной структуры без образования юридического лица) при реализации (погашении) ценных бумаг, полученных при ликвидации иностранной организации (прекращении (ликвидации) иностранной структуры без образования юридического лица), если доходы в виде стоимости таких ценных бумаг освобождаются от налогообложения в соответствии с пунктом 60 статьи 217 НК РФ, может уменьшить свой налогооблагаемый доход на сумму, равную стоимости таких ценных бумаг по данным учета ликвидируемой иностранной организации (прекращаемой (ликвиди-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

руемой) иностранной структуры без образования юридического лица) на дату получения ценных бумаг, но не выше рыночной стоимости таких ценных бумаг, определяемой с учетом положений статьи 105.3 НК РФ на дату получения им ценных бумаг от такой иностранной организации (структуры без образования юридического лица) (пункт 13.2 статьи 214.1 НК РФ).

Обратите внимание, что на основании пункта 60 статьи 217 НК РФ не подлежат налогообложению НДФЛ доходы:

- в денежной и (или) натуральной формах, полученные при ликвидации иностранной организации (прекращении (ликвидации) иностранной структуры без образования юридического лица), налогоплательщиком – контролирующим лицом иностранной организации (иностранной структуры без образования юридического лица), имеющим право на получение таких доходов;
- в виде материальной выгоды, полученной от приобретения ценных бумаг у такой иностранной организации (иностранной структуры без образования юридического лица) указанным налогоплательщиком.

При этом названные доходы освобождаются от налогообложения при одновременном соблюдении следующих условий:

– налогоплательщик представил в налоговый орган одновременно с налоговой декларацией заявление об освобождении таких доходов от налогообложения и приложил к нему документы, содержащие сведения о стоимости имущества (имущественных прав) по данным учета ликвидируемой иностранной организации (иностранной структуры без образования юридического лица) на дату получения имущества (имущественных прав) от такой иностранной организации (абзац 2 пункта 60 статьи 217 НК РФ).

Для справки: заявление составляется в произвольной форме, в нем указываются характеристики полученного имущества (имущественных прав) и ликвидируемой (прекращаемой) иностранной организации (иностранной структуры без образования юридического лица);

– процедура ликвидации (прекращения) иностранной организации (иностранной структуры без образования юридического лица) завершена до 01.03.2019 г., с учетом особенностей, установ-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ленных абзацами 4 и 5 пункта 60 статьи 217 НК РФ (абзац 3 пункта 60 статьи 217 НК РФ).

Так, если решение акционеров (учредителей) или иных уполномоченных лиц о ликвидации иностранной организации принято до 01.07.2018 г., но процедура ликвидации не может быть завершена до 01.03.2019 г. в связи с ограничениями и (или) требованиями, установленными личным законом этой организации, либо ее участием в судебном разбирательстве, то условие, установленное абзацем 3 пункта 60 статьи 217 НК РФ, признается выполненным, если ликвидация завершена в течение 365 последовательных календарных дней, считая с даты окончания действия таких ограничений, требований и (или) судебных разбирательств.

Если личным законом иностранной организации установлено условие в виде минимального периода владения налогоплательщиком акциями (долями, паями) этой организации и (или) в ее дочерних организациях и (или) иностранных структурах без образования юридического лица, при несоблюдении которого у такого налогоплательщика возникает обязанность уплатить соответствующую сумму иностранного налога, и при этом начало такого периода пришлось на дату до 01.01.2015 г., а окончание такого периода приходится на дату после 01.03.2019 г., то условие, установленное абзацем 3 пункта 60 статьи 217 НК РФ, признается выполненным, если ликвидация такой иностранной организации завершена в течение 365 последовательных календарных дней, считая с даты окончания такого минимального периода владения.

Также освобождаются от налогообложения согласно пункту 66 статьи 217 НК РФ доходы налогоплательщика – контролирующего лица, полученные от контролируемой им иностранной компании в результате распределения прибыли этой компании, если доход в виде прибыли был указан этим налогоплательщиком в налоговой декларации (налоговых декларациях), представленной (представленных) за соответствующие налоговые периоды.

Освобождение от налогообложения указанных доходов производится в сумме, не превышающей сумм дохода в виде прибыли контролируемой иностранной компании, указанных налогоплательщиком – российским контролирующим лицом в налоговой

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

декларации (налоговых декларациях), представленной (представленных) за соответствующие налоговые периоды.

Доходы освобождаются от налогообложения при условии представления этим налогоплательщиком в налоговый орган одновременно с налоговой декларацией следующих документов:

– платежные документы (их копии), подтверждающие уплату этим налогоплательщиком налога с дохода в виде прибыли контролируемой иностранной компании, являющейся источником выплаты дохода в пользу российского контролирующего лица, и (или) уплату налога, исчисленного с такой прибыли в соответствии с законодательством иностранных государств и (или) законодательством Российской Федерации (в том числе налога на доходы, удерживаемого у источника выплаты дохода), а также налога на прибыль организаций, исчисленного в отношении прибыли постоянного представительства этой контролируемой иностранной компании в Российской Федерации и подлежащего зачету в соответствии со статьей 232 НК РФ;

– документы (их копии), подтверждающие выплату дохода за счет прибыли контролируемой иностранной компании, доход в виде которой был указан этим налогоплательщиком в налоговой декларации (налоговых декларациях), представленной (представленных) за соответствующие налоговые периоды.

Исходя из статьи 224 НК РФ в отношении доходов, полученных контролирующим лицом по операциям с контролируемой иностранной компанией, установлена налоговая ставка в размере 13%.

Из пункта 3 статьи 210 НК РФ вытекает, что при определении налоговой базы доходы контролирующего лица в виде сумм прибыли контролируемой этим лицом иностранной компании не подлежат уменьшению на сумму налоговых вычетов, предусмотренных статьями 218 – 221 НК РФ.

Вместе с тем, при продаже имущества (имущественных прав) и (или) осуществлении имущественных прав, полученных при ликвидации иностранной организации (прекращении (ликвидации) иностранной структуры без образования юридического лица), если доходы в виде такого имущества (имущественных

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

прав) освобождаются от налогообложения в соответствии с пунктом 60 статьи 217 НК РФ, контролирующее лицо иностранной организации (иностранной структуры без образования юридического лица) вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов от продажи такого имущества (имущественных прав), а также доходов в виде денежных средств (иного имущества), полученных им либо перечисленных (переданных) по его указанию третьим лицам при осуществлении указанных имущественных прав, ранее переданных ему ликвидируемой иностранной организацией (структурой), на сумму, равную стоимости имущества (имущественных прав) по данным учета ликвидированной организации (структуры) на дату получения имущества (имущественных прав) от такой организации (структуры), но не выше рыночной стоимости такого имущества (имущественных прав), определяемой с учетом положений статьи 105.3 НК РФ на дату получения налогоплательщиком имущества (имущественных прав) от такой иностранной организации (структуры). Такое право контролирующему лицу предоставляет подпункт 2.1 пункта 2 статьи 220 НК РФ.

Также контролирующее лицо при реализации имущественных прав (в том числе долей, паев), приобретенных у контролируемой иностранной компании, в случае, если доходы такой компании от реализации этих имущественных прав (в том числе долей, паев) и расходы в виде цены их приобретения исключаются из ее прибыли (убытка) на основании пункта 10 статьи 309.1 НК РФ, вправе получить на основании подпункта 2.2 пункта 2 статьи 220 НК РФ имущественный налоговый вычет в виде стоимости имущественных прав (в том числе долей, паев), которая определяется исходя из меньшей из следующих стоимостей:

– документально подтвержденной стоимости по данным учета контролируемой иностранной компании на дату перехода права собственности на указанные имущественные права (в том числе доли, паи) от контролируемой иностранной компании,

– рыночной стоимости указанных имущественных прав (в том числе долей, паев) на дату перехода права собственности от

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

контролируемой иностранной компании, определяемой с учетом положений статьи 105.3 НК РФ.

Дата фактического получения дохода

Согласно пункту 1.1 статьи 223 НК РФ для доходов в виде сумм прибыли контролируемой иностранной компании датой фактического получения дохода признается последнее число налогового периода по налогу, следующего за календарным годом, на который приходится дата окончания периода, за который составляется финансовая отчетность за финансовый год в соответствии с личным законом иностранной организации (иностранной структуры без образования юридического лица).

Иначе говоря, для доходов в виде сумм прибыли контролируемой иностранной компании, полученных, к примеру, в 2018 году, датой фактического получения дохода будет являться 31.12.2019 г. Аналогичный вывод следует из Письма Минфина России от 03.07.2017 г. № 03-04-05/41825.

В случае отсутствия в соответствии с личным законом контролируемой иностранной компании обязанности по составлению и представлению финансовой отчетности датой фактического получения дохода в виде сумм прибыли такой компании признается последний день календарного года, следующего за календарным годом, за который определяется ее прибыль (Письмо Минфина России от 18.01.2017 г. № 03-04-05/1911).

Порядок исчисления и уплаты НДФЛ, налоговая декларация

В силу подпункта 3 пункта 1 статьи 228 НК РФ физические лица – налоговые резиденты Российской Федерации, за исключением российских военнослужащих, указанных в пункте 3 статьи 207 НК РФ, получающие доходы от источников, находящихся за пределами Российской Федерации, исчисляют и уплачивают НДФЛ исходя из сумм таких доходов.

Поскольку прибыль контролируемой иностранной компании, полученная контролирующим лицом, относится на основании подпункта 8.1 пункта 3 статьи 208 НК РФ к доходам от источников за пределами Российской Федерации, контролирующее

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

лицо при получении указанной прибыли производит исчисление и уплату НДФЛ исходя из сумм такой прибыли. При этом он исчисляет суммы налога, подлежащие уплате в соответствующий бюджет, самостоятельно, в порядке, установленном статьей 225 НК РФ, что следует из пункта 2 статьи 228 НК РФ.

Обратите внимание, что сумму налога, исчисленного в отношении прибыли контролируемой иностранной компании за соответствующий период, можно уменьшить на величину налога, исчисленного в отношении этой прибыли в соответствии с законодательством иностранных государств и (или) законодательством Российской Федерации (в том числе налога на доходы, удерживаемого у источника выплаты дохода), а также на величину налога на прибыль организаций, исчисленного в отношении прибыли постоянного представительства этой контролируемой иностранной компании в Российской Федерации, пропорционально доле участия контролирующего лица в этой компании, на что указывает пункт 10 статьи 232 НК РФ. Сумму налога, исчисленного в соответствии с законодательством иностранного государства, необходимо документально подтвердить, а в случае отсутствия у Российской Федерации с иностранным государством (территорией) действующего международного договора Российской Федерации по вопросам налогообложения заверить компетентным органом иностранного государства, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов.

На основании пункта 3 статьи 228 НК РФ контролирующее лицо обязано представить в налоговый орган по месту своего учета налоговую декларацию по форме 3-НДФЛ. Форма указанной декларации приведена в Приказе ФНС России от 24.12.2014 г. № ММВ-7-11/671@ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ), порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц в электронной форме».

Для справки: контролирующее лицо обязано указать в налоговой декларации, в том числе доходы, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения), указанные в пун-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ктах 60 и 66 статьи 217 НК РФ, что следует из абзаца 2 пункта 4 статьи 229 НК РФ.

Налоговая декларация по форме 3-НДФЛ представляется контролирующим лицом не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом (календарным годом) (пункт 2 статьи 229 НК РФ, Письмо Минфина России от 27.12.2016 г. № 03-12-12/2/78293). Иначе говоря, контролирующее лицо в отношении дохода, датой фактического получения которого будет являться, например, 31.12.2018 г., должно представить декларацию не позднее 30.04.2019 г.

Обратите внимание, что кроме налоговой декларации контролирующее лицо обязано представить в налоговый орган в соответствии с пунктом 5 статьи 25.15 НК РФ:

1) финансовую отчетность контролируемой иностранной компании за период, прибыль за который учтена при определении налоговой базы по налогу, в отношении которого представлена налоговая декларация, или в случае отсутствия финансовой отчетности иные документы;

2) аудиторское заключение по вышеуказанной финансовой отчетности контролируемой иностранной компании, если в соответствии с личным законом или учредительными (корпоративными) документами этой контролируемой иностранной компании установлено обязательное проведение аудита такой финансовой отчетности или аудит осуществляется иностранной организацией добровольно.

Названные документы (их копии), составленные на иностранном языке, должны быть переведены на русский язык (пункт 6 статьи 25.15 НК РФ). Заметим, что НК РФ не содержит требований о необходимости получения и представления в налоговые органы нотариального заверения и апостилирования копий вышеуказанных документов, на что обращает внимание Минфин России в Письме от 21.02.2017 г. № 03-12-11/2/10422.

В случае невозможности представления аудиторского заключения по финансовой отчетности одновременно с представлением налоговой декларации указанное аудиторское заключение должно быть представлено в срок не позднее одного месяца со дня,

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

отраженного в уведомлении о контролируемых иностранных компаниях в качестве даты составления аудиторского заключения по финансовой отчетности (Письмо Минфина России в Письме от 18.01.2017 г. № 03-04-05/1911).

В силу пункта 4 статьи 228 НК РФ общая сумма налога, подлежащего уплате, исчисленная исходя из налоговой декларации, уплачивается по месту жительства контролирующего лица в срок не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом (Письмо Минфина России от 27.12.2016 г. № 03-12-12/2/78293).

Ответственность за непредставление налоговой декларации и иных документов

Пунктом 1 статьи 119 НК РФ установлено, что непредставление в установленный срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета влечет взыскание штрафа в размере 5% не уплаченной в срок суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основании этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30% указанной суммы и не менее 1 000 руб.

В пункте 1.1 статьи 126 НК РФ сказано, что непредставление налоговому органу документов, предусмотренных пунктом 5 статьи 25.15 НК РФ, выразившееся в отказе контролирующего лица представить имеющиеся у него документы, а равно иное уклонение от представления таких документов либо представление документов с заведомо недостоверными сведениями, влечет взыскание штрафа с контролирующего лица в размере 100 000 руб.

В завершении хотелось бы обратить внимание на следующий момент.

С 29.12.2017 г. в отдельные положения главы 23 НК РФ внесены изменения Федеральным законом от 28.12.2017 г. № 436-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» (далее – Закон № 436-ФЗ).

В частности, Законом № 436-ФЗ в подпункт 1 пункта 10 статьи 214.1 НК РФ введена норма, согласно которой в случае пере-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

дачи налогоплательщиком, указанным в пункте 60 статьи 217 НК РФ, имущества и (или) имущественных прав, доходы от получения которых освобождаются от налогообложения в соответствии с пунктом 60 статьи 217 НК РФ, эмитенту ценных бумаг (управляющей компании паевого инвестиционного фонда), а также третьим лицам в соответствии с договором купли-продажи или договором мены ценных бумаг, в состав расходов налогоплательщика, связанных с приобретением ценных бумаг, включается сумма, равная стоимости такого имущества и (или) имущественных прав по данным учета ликвидируемой иностранной организации (прекращаемой (ликвидируемой) иностранной структуры без образования юридического лица) на дату получения налогоплательщиком имущества и (или) имущественных прав от такой иностранной организации (структуры без образования юридического лица), но не выше их рыночной цены, определяемой с учетом положений статьи 105.3 НК РФ на дату получения налогоплательщиком такого имущества и (или) имущественных прав от такой иностранной организации (структуры без образования юридического лица).

Положения указанной нормы распространяются на правоотношения, возникшие с 01.01.2017 г. (пункт 8 статьи 14 Закона № 436-ФЗ).

Подпункт 2 пункта 2 статьи 220 НК РФ дополнен Законом № 436-ФЗ новым абзацем следующего содержания: в случае если расходы, связанные с приобретением доли в уставном капитале общества, понесены налогоплательщиком, указанным в пункте 60 статьи 217 НК РФ, путем передачи обществу или третьим лицам имущества и (или) имущественных прав, доходы от получения которых освобождаются от налогообложения в соответствии с пунктом 60 статьи 217 НК РФ, в состав расходов налогоплательщика, связанных с приобретением доли в уставном капитале общества, включается сумма, равная стоимости такого имущества и (или) имущественных прав по данным учета ликвидированной иностранной организации (прекращаемой (ликвидированной) иностранной структуры без образования юридического лица) на дату получения налогоплательщиком имущества и (или) имущественных прав от такой иностранной организации (структуры без

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

образования юридического лица), но не выше их рыночной стоимости, определяемой с учетом положений статьи 105.3 НК РФ на дату получения налогоплательщиком имущества и (или) имущественных прав от такой иностранной организации (структуры без образования юридического лица). При этом под обществом также понимается иностранная организация с разделенным на доли (вклады) учредителей (участников) уставным (складочным) капиталом.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Налоговые вычеты по НДФЛ

Стандартные налоговые вычеты

Российское налоговое законодательство позволяет налогоплательщикам налога на доходы физических лиц уменьшать величину доходов, облагаемых по общей налоговой ставке, на сумму налоговых вычетов. Одним из таких вычетов является стандартный налоговый вычет, который и рассмотрим в нижеприведенном материале.

Налогоплательщики налога на доходы физических лиц

Сначала напомним, что в соответствии со статьей 207 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) налогоплательщиками налога на доходы физических лиц (далее – налогоплательщики) признаются физические лица – налоговые резиденты Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации.

При этом по общему правилу налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Период нахождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на периоды его выезда за ее пределы для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения, а также для исполнения трудовых или иных обязанностей, связанных с выполнением работ (оказанием услуг) на морских месторождениях углеводородного сырья.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Независимо от фактического времени нахождения в Российской Федерации налоговыми резидентами Российской Федерации признаются российские военнослужащие, проходящие службу за границей, а также сотрудники органов государственной власти и органов местного самоуправления, командированные на работу за рубеж.

Налоговая база по налогу на доходы физических лиц

Чтобы определить размер налогового обязательства налогоплательщика, необходимо знать налоговую базу и ставку налога, по которой облагается доход.

Для справки: в соответствии с положениями главы 23 НК РФ рассчитывать налоговую базу могут как сами налогоплательщики, так и налоговые агенты – лица, от которых и в результате отношений с которыми физические лица получают доход.

Заметим, что самостоятельно исчисляют и платят налог на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) лишь индивидуальные предприниматели и лица, занимающиеся частной практикой (статья 227 НК РФ), а также физические лица при получении доходов, перечисленных в статье 228 НК РФ. Кроме того, самостоятельно исчисляют и уплачивают НДФЛ в бюджет иностранцы, осуществляющие трудовую деятельность по найму у физических лиц для личных, домашних и иных подобных нужд, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности, на основании патента (пункт 5 статьи 227.1 НК РФ).

По общему правилу, установленному пунктом 1 статьи 210 НК РФ, в налоговую базу налогоплательщика включаются все налогооблагаемые доходы, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со статьей 212 НК РФ.

Налоговая база определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки. Налоговая база по доходам от долевого участия определяется отдельно от иных доходов, в отношении которых применяется налоговая ставка, предусмотренная пунктом 1 статьи 224 НК РФ,

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

то есть ставка 13% с учетом особенностей, установленных статьей 275 НК РФ (пункт 2 статьи 210 НК РФ).

Для справки: сегодня в зависимости от статуса физического лица (резидент, нерезидент) и вида получаемого им дохода налог может исчисляться по ставкам 9%, 13%, 15%, 30% и 35%. Общей считается ставка налога 13%, все иные ставки являются специальными.

Для доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка, установленная пунктом 1 статьи 224 НК РФ (13%), налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, предусмотренных 218 – 221 НК РФ, с учетом особенностей, установленных главой 23 НК РФ (пункт 3 статьи 210 НК РФ).

В отношении доходов от долевого участия в организации, а также в виде выигрышей, полученных участниками азартных игр и участниками лотерей, налоговые вычеты, предусмотренные статьями 218 – 221 НК РФ, не применяются.

Стандартные налоговые вычеты

Стандартные налоговые вычеты предоставляются в соответствии со статьей 218 НК РФ.

Исходя из указанной статьи, стандартные налоговые вычеты делятся на две категории, а именно на вычеты:

– предоставляемые самому налогоплательщику;

– предоставляемые на ребенка (детей) налогоплательщика, так называемые «детские» вычеты.

Указанные налоговые вычеты являются фиксированными, применяемыми ежемесячно.

Вычеты, предоставляемые самому налогоплательщику

Стандартными налоговыми вычетами, которыми вправе воспользоваться сам налогоплательщик, являются вычеты в размере 3 000 руб. и 500 руб.

При этом стандартный налоговый вычет в размере 3 000 руб. является максимальным и распространяется на основании под-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

пункта 1 пункта 1 статьи 218 НК РФ на следующие категории налогоплательщиков:

- лиц, получивших или перенесших лучевую болезнь и другие заболевания, связанные с радиационным воздействием вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС либо с работами по ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС;
- лиц, получивших инвалидность вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС из числа лиц, принимавших участие в ликвидации последствий катастрофы в пределах зоны отчуждения Чернобыльской АЭС или занятых в эксплуатации или на других работах на Чернобыльской АЭС (в том числе временно направленных или командированных), военнослужащих и военнообязанных, призванных на специальные сборы и привлеченных к выполнению работ, связанных с ликвидацией последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС, независимо от места дислокации указанных лиц и выполняемых ими работ, а также лиц начальствующего и рядового состава органов внутренних дел, Государственной противопожарной службы, проходивших (проходящих) службу в зоне отчуждения, лиц, эвакуированных из зоны отчуждения Чернобыльской АЭС и переселенных из зоны отселения либо выехавших в добровольном порядке из указанных зон, лиц, отдавших костный мозг для спасения жизни людей, пострадавших вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС, независимо от времени, прошедшего со дня проведения операции по трансплантации костного мозга и времени развития у этих лиц в этой связи инвалидности;
- лиц, принимавших в 1986 – 1987 годах участие в работах по ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС в пределах зоны отчуждения Чернобыльской АЭС или занятых в этот период на работах, связанных с эвакуацией населения, материальных ценностей, сельскохозяйственных животных, и в эксплуатации или на других работах на Чернобыльской АЭС (в том числе временно направленных или командированных);
- военнослужащих, граждан, уволенных с военной службы, а также военнообязанных, призванных на специальные сборы и привлеченных в этот период для выполнения работ, связанных с

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ликвидацией последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС, включая взлетно-подъемный, инженерно-технический составы гражданской авиации, независимо от места дислокации и выполняемых ими работ;

● лиц начальствующего и рядового состава органов внутренних дел, Государственной противопожарной службы, в том числе граждан, уволенных с военной службы, проходивших в 1986 – 1987 годах службу в зоне отчуждения Чернобыльской АЭС;

● военнослужащих, граждан, уволенных с военной службы, а также военнообязанных, призванных на военные сборы и принимавших участие в 1988 – 1990 годах в работах по объекту «Укрытие»;

● ставших инвалидами, получившими или перенесшими лучевую болезнь и другие заболевания вследствие аварии в 1957 году на производственном объединении «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча, из числа лиц, принимавших (в том числе временно направленных или командированных) в 1957 – 1958 годах непосредственное участие в работах по ликвидации последствий аварии в 1957 году на производственном объединении «Маяк», а также занятых на работах по проведению защитных мероприятий и реабилитации радиоактивно загрязненных территорий вдоль реки Теча в 1949 – 1956 годах, лиц, принимавших (в том числе временно направленных или командированных) в 1959 – 1961 годах непосредственное участие в работах по ликвидации последствий аварии на производственном объединении «Маяк» в 1957 году, лиц, эвакуированных (переселенных), а также выехавших добровольно из населенных пунктов, подвергшихся радиоактивному загрязнению вследствие аварии в 1957 году на производственном объединении «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча, включая детей, в том числе детей, которые в момент эвакуации (переселения) находились в состоянии внутриутробного развития, а также военнослужащих, вольнонаемный состав войсковых частей и специального контингента, которые были эвакуированы в 1957 году из зоны радиоактивного загрязнения (при этом к выехавшим добровольно гражданам относятся лица, выехавшие в период с 29.09.1957 г. по 31.12.1958 г. из населенных

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

пунктов, подвергшихся радиоактивному загрязнению вследствие аварии в 1957 году на производственном объединении «Маяк», а также лица, выехавшие в период с 1949 по 1956 год включительно из населенных пунктов, подвергшихся радиоактивному загрязнению вследствие сбросов радиоактивных отходов в реку Теча), лиц, проживающих в населенных пунктах, подвергшихся радиоактивному загрязнению вследствие аварии в 1957 году на производственном объединении «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча, где среднегодовая эффективная эквивалентная доза облучения составляла на 20.05.1993 г. свыше 1 мЗв (дополнительно по сравнению с уровнем естественного радиационного фона для данной местности), лиц, выехавших добровольно на новое место жительства из населенных пунктов, подвергшихся радиоактивному загрязнению вследствие аварии в 1957 году на производственном объединении «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча, где среднегодовая эффективная эквивалентная доза облучения составляла на 20.05.1993 г. свыше 1 мЗв (дополнительно по сравнению с уровнем естественного радиационного фона для данной местности);

- лиц, непосредственно участвовавших в испытаниях ядерного оружия в атмосфере и боевых радиоактивных веществ, учениях с применением такого оружия до 31.01.1963 г.;
- лиц, непосредственно участвовавших в подземных испытаниях ядерного оружия в условиях нештатных радиационных ситуаций и действия других поражающих факторов ядерного оружия;
- лиц, непосредственно участвовавших в ликвидации радиационных аварий, происшедших на ядерных установках надводных и подводных кораблей и на других военных объектах и зарегистрированных в установленном порядке федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области обороны;
- лиц, непосредственно участвовавших в работах (в том числе военнослужащих) по сборке ядерных зарядов до 31.12.1961 г.;
- лиц, непосредственно участвовавших в подземных испытаниях ядерного оружия, проведении и обеспечении работ по сбору и захоронению радиоактивных веществ;

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

● инвалидов Великой Отечественной войны;

● инвалидов из числа военнослужащих, ставших инвалидами I, II и III групп вследствие ранения, контузии или увечья, полученных при защите СССР, Российской Федерации или при исполнении иных обязанностей военной службы, либо полученных вследствие заболевания, связанного с пребыванием на фронте, либо из числа бывших партизан, а также других категорий инвалидов, приравненных по пенсионному обеспечению к указанным категориям военнослужащих.

Стандартный налоговый вычет в размере 500 руб. распространяется согласно подпункту 2 пункта 1 статьи 218 НК РФ на следующие категории налогоплательщиков:

● Героев Советского Союза и Героев Российской Федерации, а также лиц, награжденных орденом Славы трех степеней;

● лиц вольнонаемного состава Советской Армии и Военно-Морского Флота СССР, органов внутренних дел СССР и государственной безопасности СССР, занимавших штатные должности в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии в период Великой Отечественной войны, либо лиц, находившихся в этот период в городах, участие в обороне которых засчитывается этим лицам в выслугу лет для назначения пенсии на льготных условиях, установленных для военнослужащих частей действующей армии;

● участников Великой Отечественной войны, боевых операций по защите СССР из числа военнослужащих, проходивших службу в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав армии, и бывших партизан;

● лиц, находившихся в Ленинграде в период его блокады в годы Великой Отечественной войны с 08.09.1941 г. по 27.01.1944 г. независимо от срока пребывания;

● бывших, в том числе несовершеннолетних, узников концлагерей, гетто и других мест принудительного содержания, созданных фашистской Германией и ее союзниками в период Второй мировой войны;

● инвалидов с детства, а также инвалидов I и II групп;

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

● лиц, получивших или перенесших лучевую болезнь и другие заболевания, связанные с радиационной нагрузкой, вызванные последствиями радиационных аварий на атомных объектах гражданского или военного назначения, а также в результате испытаний, учений и иных работ, связанных с любыми видами ядерных установок, включая ядерное оружие и космическую технику;

● младший и средний медицинский персонал, врачей и других работников лечебных учреждений (за исключением лиц, чья профессиональная деятельность связана с работой с любыми видами источников ионизирующих излучений в условиях радиационной обстановки на их рабочем месте, соответствующей профилю проводимой работы), получивших сверхнормативные дозы радиационного облучения при оказании медицинской помощи и обслуживании в период с 26 апреля по 30 июня 1986 года, а также лиц, пострадавших в результате катастрофы на Чернобыльской АЭС и являющихся источником ионизирующих излучений;

● лиц, отдавших костный мозг для спасения жизни людей;

● рабочих и служащих, а также бывших военнослужащих и уволившихся со службы лиц начальствующего и рядового состава органов внутренних дел, Государственной противопожарной службы, сотрудников учреждений и органов уголовно-исполнительной системы, получивших профессиональные заболевания, связанные с радиационным воздействием на работах в зоне отчуждения Чернобыльской АЭС;

● лиц, принимавших (в том числе временно направленных или командированных) в 1957 – 1958 годах непосредственное участие в работах по ликвидации последствий аварии в 1957 году на производственном объединении «Маяк», а также занятых на работах по проведению защитных мероприятий и реабилитации радиоактивно загрязненных территорий вдоль реки Теча в 1949 – 1956 годах;

● лиц, эвакуированных (переселенных), а также выехавших добровольно из населенных пунктов, подвергшихся радиоактивному загрязнению вследствие аварии в 1957 году на производственном объединении «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча, включая детей, в том числе детей, которые в момент

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

эвакуации (переселения) находились в состоянии внутриутробного развития, а также бывших военнослужащих, вольнонаемный состав войсковых частей и специального контингента, которые были эвакуированы в 1957 году из зоны радиоактивного загрязнения. При этом к выехавшим добровольно лицам относятся лица, выехавшие с 29.09.1957 г. по 31.12.1958 г. включительно из населенных пунктов, подвергшихся радиоактивному загрязнению вследствие аварии в 1957 году на производственном объединении «Маяк», а также выехавшие с 1949 по 1956 год включительно из населенных пунктов, подвергшихся радиоактивному загрязнению вследствие сбросов радиоактивных отходов в реку Теча;

● лиц, эвакуированных (в том числе выехавших добровольно) в 1986 году из зоны отчуждения Чернобыльской АЭС, подвергшейся радиоактивному загрязнению вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС, или переселенных (переселяемых), в том числе выехавших добровольно, из зоны отселения в 1986 году и в последующие годы, включая детей, в том числе детей, которые в момент эвакуации находились в состоянии внутриутробного развития;

● родителей и супругов военнослужащих, погибших вследствие ранения, контузии или увечья, полученных ими при защите СССР, Российской Федерации или при исполнении иных обязанностей военной службы, либо вследствие заболевания, связанного с пребыванием на фронте, а также родителей и супругов государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей. Указанный вычет предоставляется супругам погибших военнослужащих и государственных служащих, если они не вступили в повторный брак;

● граждан, уволенных с военной службы или призывавшихся на военные сборы, выполнявших интернациональный долг в Республике Афганистан и других странах, в которых велись боевые действия, а также граждан, принимавших участие в соответствии с решениями органов государственной власти Российской Федерации в боевых действиях на территории Российской Федерации. Отметим, что из приведенной нормы следует, что налоговый вычет в размере 500 руб. за каждый месяц налогового периода предоставляется, в частности, гражданам, принимавшим участие

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

в соответствии с решениями органов государственной власти Российской Федерации в боевых действиях на территории Российской Федерации, независимо от того, уволены они или продолжают военную службу. Такой вывод сделан Минфином России в Письме от 19.05.2011 г. № 03-04-05/5-361.

Обратите внимание!

Налогоплательщикам, имеющим в соответствии с подпунктами 1 и 2 пункта 1 статьи 218 НК РФ право более чем на один стандартный налоговый вычет, предоставляется максимальный из соответствующих вычетов, на что указывает пункт 2 статьи 218 НК РФ. Иначе говоря, стандартные налоговые вычеты не суммируются, то есть использовать их одновременно нельзя. Такие разъяснения приведены в Письме Минэкономразвития России от 17.06.2011 г. № ОГ-Д05-93.

Вычеты, предоставляемые на ребенка (детей) налогоплательщика

Помимо вышеуказанных вычетов налогоплательщик может воспользоваться «детскими» вычетами. Такие вычеты согласно подпункту 4 пункта 1 статьи 218 НК РФ распространяются:

– на родителя, супруга (супругу) родителя, усыновителя, на обеспечении которых находится ребенок, и предоставляются в следующих размерах:

1 400 руб. – на первого ребенка;

1 400 руб. – на второго ребенка;

3 000 руб. – на третьего и каждого последующего ребенка;

12 000 руб. – на каждого ребенка в случае, если ребенок в возрасте до 18 лет является ребенком-инвалидом, или учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента в возрасте до 24 лет, если он является инвалидом I или II группы;

– на опекуна, попечителя, приемного родителя, супруга (супругу) приемного родителя, на обеспечении которых находится ребенок, и предоставляются в следующих размерах:

1 400 руб. – на первого ребенка;

1 400 руб. – на второго ребенка;

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

3 000 руб. – на третьего и каждого последующего ребенка;

6 000 руб. – на каждого ребенка в случае, если ребенок в возрасте до 18 лет является ребенком-инвалидом, или учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента в возрасте до 24 лет, если он является инвалидом I или II группы.

Обратите внимание!

При определении применяемого размера «детского» вычета учитывается общее количество детей, то есть первый ребенок – это наиболее старший по возрасту ребенок вне зависимости от того, предоставляется на него вычет или нет. Очередность детей определяется в хронологическом порядке по дате рождения независимо от их возраста. На это указывают чиновники в Письмах Минфина России от 10.08.2016 г. № 03-04-05/46762, от 17.04.2014 г. № 03-04-05/17619, от 26.02.2013 г. № 03-04-05/8-133, от 23.08.2012 г. № 03-04-05/8-995, ФНС России от 05.05.2012 г. № ЕД-2-3/326@, от 24.01.2012 г. № ЕД-3-3/185@.

Обратите внимание!

Если ребенок является инвалидом, то общая величина стандартного налогового вычета на него определяется путем сложения размеров вычета, предусмотренных по основанию, связанному с рождением (усыновлением, установлением опеки) ребенка, и по основанию, связанному с тем, что ребенок является инвалидом. Иначе говоря, если ребенок-инвалид, к примеру, родился первым, то общая величина вычета составляет 13 400 руб. в месяц исходя из суммы вычетов 1 400 руб. на первого ребенка и 12 000 руб. на ребенка в случае, если ребенок в возрасте до 18 лет является ребенком-инвалидом. Такое мнение высказано Минфином России в Письмах от 09.08.2017 г. № 03-04-05/51063, от 20.03.2017 г. № 03-04-06/15803, а также ФНС России в Письме от 06.04.2017 г. № БС-2-11/433@.

«Детскими» налоговыми вычетами налогоплательщик может пользоваться до тех пор, пока его налогооблагаемый доход (за исключением доходов от долевого участия в деятельности орга-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

низаций, полученных в виде дивидендов физическими лицами – налоговыми резидентами Российской Федерации), исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода (календарного года), не превысит 350 000 руб.

Начиная с месяца, в котором доход превысил установленное ограничение, данный стандартный налоговый вычет не применяется (Письмо Минфина России от 04.09.2017 г. № 03-04-06/56583).

Обратите внимание!

«Детские» налоговые вычеты предоставляются с месяца рождения ребенка (детей), или с месяца, в котором произошло усыновление, установлена опека (попечительство), или с месяца вступления в силу договора о передаче ребенка (детей) на воспитание в семью и до конца того года, в котором ребенок (дети) достиг (достигли) возраста 18 лет или 24 лет, если он является учащимся очной формы обучения, аспирантом, ординатором, интерном, студентом, курсантом, или истек срок действия либо досрочно расторгнут договор о передаче ребенка (детей) на воспитание в семью, или смерти ребенка (детей).

При этом налоговый вычет сохраняется и на время академического отпуска ребенка, оформленного в установленном порядке в период обучения. Напомним, что Порядок и основания предоставления академического отпуска обучающимся утверждены Приказом Минобрнауки России от 13.06.2013 г. № 455.

«Детский» вычет предоставляется независимо от предоставления других стандартных налоговых вычетов, на что прямо указано в пункте 2 статьи 218 НК РФ.

Если налогоплательщик является единственным родителем ребенка (детей), приемным родителем, усыновителем, опекуном или попечителем, то его налоговый вычет на детей удваивается. Отметим, что понятие «единственный родитель» означает отсутствие второго родителя у ребенка, в частности, по причине смерти, признания родителя безвестно отсутствующим, объявления умершим. Такие разъяснения содержатся в Письмах Минфина Рос-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

сии от 12.05.2017 г. № 03-04-05/28746, от 16.06.2016 г. № 03-04-05/35111, от 11.04.2016 г. № 03-04-06/20395, от 15.02.2016 г. № 03-04-05/8123.

Если же он, являясь единственным родителем, вступает в брак, то предоставление удвоенного вычета прекращается с месяца, следующего за месяцем бракосочетания (Письма Минфина России от 03.07.2013 г. № 03-04-05/25442, от 20.05.2013 г. № 03-04-05/17775).

В том случае, если при вступлении в брак ребенок не был усыновлен, то при расторжении брака единственный родитель вправе опять применять двойной налоговый вычет, что подтверждается мнением Минфина России, изложенным в Письме от 02.04.2012 г. № 03-04-05/3-410.

Налоговый вычет в двойном размере может предоставляться одному из родителей (приемных родителей) по их выбору на основании заявления об отказе одного из родителей (приемных родителей) от получения налогового вычета (абзац 15 подпункта 4 пункта 1 статьи 218 НК РФ). Заметим, что поскольку сама процедура отказа родителем от применения вычета в НК РФ не прописана, рекомендуем для этих целей воспользоваться разъяснениями, приведенными в Письмах ФНС России от 03.11.2011 г. № ЕД-3-3/3636, Минфина России от 22.06.2016 г. № 03-04-05/36143.

Обратите внимание!

По мнению контролирующих органов один из родителей может отказаться от получения данного вычета в пользу другого родителя, только если он имеет право на его получение, подтвержденное соответствующими документами. На это указывают Письма Минфина России от 23.06.2017 г. № 03-04-05/39740, от 22.06.2016 г. № 03-04-05/36143, от 21.03.2016 г. № 03-04-05/15618, от 28.05.2015 г. № 03-04-05/30910, ФНС России от 27.02.2013 г. № ЕД-4-3/3228@ «О предоставлении разъяснений».

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Порядок предоставления стандартных налоговых вычетов налоговыми агентами

Стандартные налоговые вычеты, предусмотренные статьей 218 НК РФ, представляются налогоплательщику одним из налоговых агентов, являющихся источником выплаты дохода, по выбору налогоплательщика на основании его письменного заявления и документов, подтверждающих право на такие налоговые вычеты, на что указывает пункт 3 названной статьи.

Заметим, что НК РФ не содержит перечня документов, необходимых для подтверждения права налогоплательщика на соответствующий стандартный налоговый вычет.

Вместе с тем, как разъясняет Минфин России в Письме от 27.09.2017 г. № 03-04-05/62644, в отношении стандартного налогового вычета в размере 3 000 руб., для его получения необходимо иметь документ, подтверждающий отнесение физического лица к одной из перечисленных в подпункте 1 пункта 1 статьи 218 НК РФ категорий.

Что касается «детского» вычета, то УФНС России по г. Москве в Письме от 20.06.2017 г. № 20-14/092496@ поясняет, что в зависимости от конкретной ситуации документами, подтверждающими право на его получение, могут быть копия свидетельства о рождении ребенка, копия паспорта, документ об усыновлении (удочерении) ребенка, справка об инвалидности ребенка, акт о назначении опекуна или попечителя, справка образовательного учреждения о дневной форме обучения, справки жилищно-коммунальной службы о совместном проживании ребенка с родителем (родителями) и другие. Аналогичные разъяснения содержатся в Письмах Минфина России от 01.02.2016 г. № 03-04-05/4309, ФНС России от 14.12.2015 г. № БС-4-11/21862@ «О предоставлении стандартного налогового вычета».

При этом необходимо учитывать абзац 14 подпункта 4 пункта 1 статьи 218 НК РФ, в котором сказано, что физическое лицо, у которого ребенок (дети) находится (находятся) за пределами Российской Федерации, налоговый вычет предоставляется на основании документов, заверенных компетентными органами государства, в котором проживает (проживают) ребенок (дети).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Обратите внимание!

Периодичность представления документов, подтверждающих право налогоплательщика на получение стандартных налоговых вычетов, и соответствующего заявления в бухгалтерию организации, НК РФ не установлены.

Между тем, УФНС России по г. Москве в Письме от 26.12.2017 г. № 20-15/227433@ информирует, что повторная подача заявления требуется в случае, если у налогоплательщика изменились обстоятельства получения стандартных налоговых вычетов, или в случае внесения изменений в статью 218 НК РФ.

В Письме Минфина России от 03.05.2017 г. № 03-04-06/27013 был рассмотрен вопрос о возможности принятия налоговыми агентами заявлений налогоплательщиков о предоставлении вычетов в электронной форме.

В частности, в нем сказано, что согласно положениям пункта 3 статьи 218 НК РФ стандартные налоговые вычеты предоставляются налоговыми агентами на основании письменного заявления налогоплательщика.

Соответственно, данные налоговые вычеты могут быть предоставлены налогоплательщику налоговым агентом при условии представления заявления исключительно в письменной форме в силу прямого указания на то в НК РФ.

Обратите внимание!

В случае начала работы налогоплательщика не с первого месяца налогового периода (календарного года) «детские» вычеты предоставляются по этому месту работы с учетом дохода, полученного с начала налогового периода по другому месту работы, в котором налогоплательщику предоставлялись эти вычеты, на это указывает пункт 3 статьи 218 НК РФ.

Для этого налогоплательщик представляет налоговому агенту справку о полученных доходах, выданную ему прежним налоговым агентом в соответствии с пунктом 3 статьи 230 НК РФ.

Отметим, что форма справки утверждена Приказом ФНС России от 30.10.2015 г. № ММВ-7-11/485@ «Об утверждении формы

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

сведений о доходах физического лица, порядка заполнения и формата ее представления в электронной форме».

Порядок предоставления стандартных налоговых вычетов налоговыми органами

Если в течение налогового периода стандартные налоговые вычеты налогоплательщику не предоставлялись или были предоставлены в меньшем размере, чем предусмотрено статьей 218 НК РФ, то по окончании налогового периода на основании налоговой декларации и документов, подтверждающих право на такие вычеты, налоговым органом производится перерасчет налоговой базы с учетом предоставления стандартных налоговых вычетов в размерах, предусмотренных статьей 218 НК РФ. Такое правило предусмотрено пунктом 4 статьи 218 НК РФ.

Таким образом, если в течение налогового периода «детские» вычеты налоговым агентом не предоставлялись, то они могут быть предоставлены налогоплательщику налоговым органом при представлении им заявления и налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц по форме (форме 3-НДФЛ), утвержденной Приказом ФНС России от 24.12.2014 г. № ММВ-7-11/671@, с приложением копий документов, подтверждающих право на такие вычеты, в налоговый орган по месту жительства (Письма Минфина России от 21.02.2017 г. № 03-04-05/9995, от 12.01.2016 г. № 03-04-05/102).

Система предоставления стандартных, имущественных и социальных налоговых вычетов

Как известно, физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, имеют право на уменьшение полученных ими доходов на суммы предусмотренных российским налоговым законодательством налоговых вычетов. Самыми распространенными из них являются стандартные,

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

имущественные и социальные налоговые вычеты, о системе предоставления которых и пойдет речь в главе.

Сначала напомним, что в соответствии с главой 23 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) плательщиками налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) признаются физические лица – резиденты и не резиденты Российской Федерации.

Объектом налогообложения по НДФЛ для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, признается доход, полученный налогоплательщиками от источников в Российской Федерации и (или) от источников за пределами Российской Федерации (пункт 1 статьи 209 НК РФ).

При определении налоговой базы по НДФЛ учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со статьей 212 НК РФ (пункт 1 статьи 210 НК РФ).

По общему правилу доходы физических лиц облагаются НДФЛ по ставке 13%, что следует из пункта 1 статьи 224 НК РФ.

Пунктом 3 статьи 210 НК РФ установлено, что для доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка 13%, налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, предусмотренных статьями 218 – 221 НК РФ, с учетом особенностей, установленных главой 23 НК РФ. Исключение составляют только доходы от долевого участия в организации, а также в виде выигрышей, полученных участниками азартных игр и участниками лотерей, в отношении которых налоговые вычеты, предусмотренные статьями 218 – 221 НК РФ, не применяются.

Таким образом, при исчислении налога налогоплательщик – резидент Российской Федерации вправе уменьшить свою налогооблагаемую базу по НДФЛ, в частности, на:

– стандартные налоговые вычеты, предусмотренные статьей 218 НК РФ;

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– социальные налоговые вычеты, предусмотренные статьей 219 НК РФ;

– имущественные налоговые вычеты, предусмотренные статьей 220 НК РФ.

Стандартные налоговые вычеты

Стандартные налоговые вычеты согласно статье 218 НК РФ предоставляются налогоплательщику ежемесячно путем уменьшения доходов, полученных по итогам каждого месяца налогового периода (года), на соответствующий размер вычета, который устанавливается отдельно для каждой категории налогоплательщиков.

Стандартный налоговый вычет в размере 3 000 руб. распространяется на категории налогоплательщиков НДФЛ, перечисленных в подпункте 1 пункта 1 статьи 218 НК РФ. В частности, таким стандартным вычетом ежемесячно могут воспользоваться лица, получившие или перенесшие лучевую болезнь и другие заболевания, связанные с радиационным воздействием вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС либо с работами по ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС и другие аналогичные категории физических лиц.

Стандартный налоговый вычет в размере 500 руб. распространяется на категории налогоплательщиков НДФЛ, перечисленных в подпункте 2 пункта 1 статьи 218 НК РФ. Им могут воспользоваться, например, Герои Советского Союза, Герои Российской Федерации, лица, награжденные орденом Славы трех степеней, инвалиды с детства, инвалиды I и II группы, а также иные аналогичные категории налогоплательщиков.

Обратите внимание!

Налогоплательщику, имеющему право более чем на один стандартный налоговый вычет, предоставляется максимальный из соответствующих вычетов, на что указывает пункт 2 статьи 218 НК РФ. Иначе говоря, стандартные налоговые вычеты не суммируются, то есть использовать их одновременно нельзя. Например, если налогоплательщик является инвалидом, то в зависимости от

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

степени или причины инвалидности, налогоплательщику предоставляется право на получение стандартного налогового вычета в размере 3 000 руб. либо 500 руб. Такие разъяснения содержатся в Письме УФНС России по городу Москве от 20.04.2007 г. № 21-11/036777@.

Помимо вышеперечисленных вычетов налогоплательщик может применить стандартный налоговый вычет на ребенка (детей) (подпункт 4 пункта 1 статьи 218 НК РФ). Этот вычет распространяется:

– на родителя, супруга (супругу) родителя, усыновителя, на обеспечении которых находится ребенок, и предоставляется в следующих размерах:

1 400 руб. – на первого ребенка;

1 400 руб. – на второго ребенка;

3 000 руб. – на третьего и каждого последующего ребенка;

12 000 руб. – на каждого ребенка в случае, если ребенок в возрасте до 18 лет является ребенком-инвалидом, или учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента в возрасте до 24 лет, если он является инвалидом I или II группы;

– на опекуна, попечителя, приемного родителя, супруга (супругу) приемного родителя, на обеспечении которых находится ребенок, и предоставляется в следующих размерах:

1 400 руб. – на первого ребенка;

1 400 руб. – на второго ребенка;

3 000 руб. – на третьего и каждого последующего ребенка;

6 000 руб. – на каждого ребенка в случае, если ребенок в возрасте до 18 лет является ребенком-инвалидом, или учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента в возрасте до 24 лет, если он является инвалидом I или II группы.

Имейте в виду, что налоговым вычетом на ребенка (детей) налогоплательщик может пользоваться до тех пор, пока его налогооблагаемый доход (за исключением доходов от долевого участия в деятельности организаций, полученных в виде дивидендов), исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода (календарного года), не превысит 350 000 руб. Начиная с месяца,

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

в котором доход превысил установленное ограничение, этот вычет не применяется.

Вычет на ребенка (детей) предоставляется до конца того года, в котором ребенок (дети) достиг (достигли) возраста 18 лет или 24 лет, если они являются учащимися очной формы обучения, аспирантами, ординаторами, интернами, студентами, курсантами.

При этом налоговый вычет сохраняется и на время академического отпуска ребенка, оформленного в установленном порядке в период обучения.

Стандартный налоговый вычет на ребенка (детей) предоставляется независимо от предоставления других стандартных налоговых вычетов (пункт 2 статьи 218 НК РФ).

Если налогоплательщик является единственным родителем ребенка (детей), приемным родителем, усыновителем, опекуном или попечителем, то его налоговый вычет на детей удваивается. Если же он, являясь единственным родителем, вступает в брак, то предоставление удвоенного вычета прекращается с месяца, следующего за месяцем бракосочетания (Письмо Минфина России от 20.05.2013 г. № 03-04-05/17775).

Налоговый вычет на ребенка (детей) предоставляется родителям, супругу (супруге) родителя, усыновителям, опекунам, попечителям, приемным родителям, супругу (супруге) приемного родителя на основании их письменных заявлений и документов, подтверждающих право на данный налоговый вычет.

Заметим, что НК РФ не содержит перечня документов, необходимых для подтверждения права налогоплательщика на указанный налоговый вычет. Вместе с тем, как разъясняет ФНС России в Письме от 14.12.2015 г. № БС-4-11/21862@ «О предоставлении стандартного налогового вычета», в зависимости от конкретной ситуации документами, подтверждающими право на получение стандартного налогового вычета на ребенка, могут быть копия свидетельства о рождении ребенка, копия паспорта, документ об усыновлении (удочерении) ребенка, справка об инвалидности ребенка, акт о назначении опекуна или попечителя, справки жилищно-коммунальной службы о совместном проживании ребенка с родителем (родителями) и другие.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Аналогичные разъяснения содержатся в Письме Минфина России от 01.02.2016 г. № 03-04-05/4309, а также в Письмах УФНС России по г. Москве от 26.12.2017 г. № 20-15/227433@, от 20.06.2017 г. № 20-14/092496@.

Физическим лицам, у которых ребенок (дети) находится (находятся) за пределами Российской Федерации, налоговый вычет предоставляется на основании документов, заверенных компетентными органами государства, в котором проживает (проживают) ребенок (дети).

Налоговый вычет может предоставляться в двойном размере одному из родителей (приемных родителей) по их выбору на основании заявления об отказе одного из родителей (приемных родителей) от получения налогового вычета. Причем отказаться от получения данного налогового вычета один из родителей (приемных родителей) может, только если он имеет на него право и оно подтверждено соответствующими документами, на это указывает Минфин России в Письмах от 23.06.2017 г. № 03-04-05/39740, от 22.06.2016 г. № 03-04-05/36143.

Следует отметить, что все вышеперечисленные стандартные налоговые вычеты могут быть предоставлены налогоплательщику в течение года налоговым агентом либо по окончании налогового периода налоговым органом, что следует из пунктов 3, 4 статьи 218 НК РФ.

Налоговый агент предоставляет налогоплательщику налоговые вычеты на основании его письменного заявления и документов, подтверждающих право на такие налоговые вычеты.

Если налогоплательщик получает доходы от нескольких налоговых агентов, то он должен выбрать одного из них, представив ему указанные документы.

Обратите внимание, как следует из Письма Минфина России от 08.08.2011 г. № 03-04-05/1-551, налоговому агенту нет необходимости требовать от налогоплательщика]предоставления заявления на стандартные вычеты каждый год. Налоговому агенту достаточно получить одно заявление, которое и будет служить основанием для предоставления вычетов в течение нескольких

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

лет, при условии, конечно, что у налогоплательщика не изменятся обстоятельства получения стандартных вычетов.

Заметим, что налоговым агентом, предоставляющим стандартные вычеты, может быть не только работодатель, с которым у налогоплательщика заключен трудовой договор, но и иное физическое или юридическое лицо, которое выплачивает налогоплательщику доход, на что указывает ФНС России в Письмах от 25.03.2009 г. № 3-5-04/302@, от 09.10.2007 г. № 04-1-02/002656@.

Имейте в виду, что в случае начала работы налогоплательщика не с первого месяца налогового периода налоговый вычет на ребенка (детей) предоставляется по этому месту работы с учетом дохода, полученного с начала налогового периода по другому месту работы, в котором налогоплательщику предоставлялись налоговые вычеты. Сумма полученного дохода подтверждается справкой 2-НДФЛ, выданной налоговым агентом в соответствии с пунктом 3 статьи 230 НК РФ (абзац 2 пункта 3 статьи 218 НК РФ). Отметим, что на сегодняшний день форма справки утверждена Приказом ФНС России от 30.10.2015 г. № ММВ-7-11/485@ «Об утверждении формы сведений о доходах физического лица, порядка заполнения и формата ее представления в электронной форме».

Если работник впервые заключил трудовой договор или длительное время не работал и не получал дохода, то стандартные налоговые вычеты предоставляются ему с момента начала работы без представления справки по форме 2-НДФЛ, на это указывают контролирующие органы в Письмах ФНС России от 30.07.2009 г. № 3-5-04/1133@, УФНС России по городу Москве от 13.02.2009 г. № 20-15/3/013260@. Аналогичный вывод содержится в Постановлении ФАС Северо-Кавказского округа от 14.04.2010 г. по делу № А32-19847/2008-33/333.

Как уже было сказано, стандартные налоговые вычеты налогоплательщику может предоставить налоговый орган. Случаи, когда инспекция предоставляет указанные вычеты, перечислены в пункте 4 статьи 218 НК РФ, это, когда налоговым агентом в течение налогового периода стандартные налоговые вычеты налогоплательщику:

– не предоставлялись,

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– или были предоставлены в меньшем размере, чем предусмотрено статьей 218 НК РФ.

Для получения вычетов налогоплательщик представляет в налоговый орган налоговую декларацию по форме 3-НДФЛ и документы, подтверждающих право на такие вычеты. Напомним, что налоговая декларация по форме 3-НДФЛ приведена в Приказе ФНС России от 24.12.2014 г. № ММВ-7-11/671@ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ), порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц в электронной форме».

Социальные налоговые вычеты

Если налогоплательщик несет социальные расходы, то при определении своей налогооблагаемой базы он может воспользоваться социальными вычетами, которые в силу статьи 219 НК РФ предоставляются:

– по расходам на пожертвования;

– по расходам на обучение;

– по расходам на медицинские услуги;

– по расходам на негосударственное пенсионное обеспечение и (или) добровольное пенсионное страхование и (или) добровольное страхование жизни;

– по расходам на уплату дополнительных страховых взносов на накопительную пенсию;

– по расходам на прохождение независимой оценки своей квалификации.

Первым из социальных видов вычетов является вычет по расходам на пожертвования, предусмотренный подпунктом 1 пункта 1 статьи 219 НК РФ.

Право на получение данного социального налогового вычета имеет налогоплательщик, перечисливших доходы в виде пожертвований организациям, перечень которых приведен в подпункте 1 пункта 1 статьи 219 НК РФ.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Вычет предоставляется в размере фактически произведенных расходов, но не более 25% суммы дохода, полученного в налоговом периоде и подлежащего налогообложению.

Обратите внимание!

Если впоследствии по каким-либо причинам пожертвование было возвращено налогоплательщику, то использованный вычет ему придется восстановить – он обязан его включить в налоговую базу налогового периода, в котором имущество или его денежный эквивалент были ему фактически возвращены.

Имейте в виду, что указанный социальный налоговый вычет предоставляется при подаче налоговой декларации в налоговый орган по окончании налогового периода. НК РФ не предусмотрен перечень документов, представляемых в инспекцию вместе с налоговой декларацией для получения данного социального вычета.

Вместе с тем ФНС России Письмом от 22.11.2012 г. № ЕД-4-3/19630@ «О направлении информации» рекомендовала одновременно с налоговой декларацией по форме 3-НДФЛ в налоговый орган представлять копии документов, подтверждающих перечисление пожертвований (квитанции к приходным кассовым ордерам, платежные поручения, банковские выписки и так далее).

Учитывая изложенное, по мнению ФНС России, содержащемуся в Письме от 16.11.2015 г. № БС-4-11/19950@, право на применение социального налогового вычета, предусмотренного подпунктом 1 пункта 1 статьи 219 НК РФ, возникает в налоговом периоде, в котором состоялась фактическая передача денежных средств (имущества) по договорам пожертвования, при условии документального подтверждения расходов и соответствия одаряемых (благополучателей) критериям, установленным подпунктом 1 пункта 1 статьи 219 НК РФ.

Аналогичное мнение высказано в Письме ФНС России от 21.05.2015 г. № БС-4-11/8662@.

Второй вид социального вычета – налоговый вычет по расходам на обучение, предусмотренный подпунктом 2 пункта 1 статьи 219 НК РФ, согласно которому налогоплательщик вправе умень-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

шить свои налогооблагаемые доходы на налоговый вычет в сумме, уплаченной в налоговом периоде за свое обучение в организациях, осуществляющих образовательную деятельность. Вычет предоставляется в размере фактически произведенных расходов на обучение, но не более 120 000 руб.

Для справки: указанная максимальная сумма является общей для социальных вычетов, предусмотренных подпунктами 2 – 6 пункта 1 статьи 219 НК РФ (за исключением вычетов в размере расходов на образование детей и расходов на дорогостоящее лечение). Поэтому если налогоплательщик использует несколько видов социальных вычетов, то их общий размер за налоговый период не может превышать 120 000 руб.

Помимо этого, уменьшить свою налогооблагаемую базу налогоплательщик вправе на суммы, уплаченные им за обучение:

– своих детей в возрасте до 24 лет, своих подопечных в возрасте до 18 лет по очной форме обучения в организациях, осуществляющих образовательную деятельность;

– бывших подопечных (после прекращения опеки или попечительства) в возрасте до 24 лет по очной форме обучения в организациях, осуществляющих образовательную деятельность;

– своих братьев или сестер в возрасте до 24 лет, обучающихся в организациях, осуществляющих образовательную деятельность, по очной форме обучения.

При этом вычет на обучение детей, подопечных, бывших подопечных предоставляется налогоплательщику в размере фактически произведенных расходов на это обучение, но не более 50 000 руб. на каждого ребенка в общей сумме на обоих родителей (опекуна или попечителя). Вычет на обучение братьев или сестер предоставляется налогоплательщику в размере фактически произведенных расходов на это обучение, но не более 120 000 руб., что следует из пункта 2 статьи 219 НК РФ.

Обратите внимание!

Указанный социальный налоговый вычет предоставляется:

– при наличии у организации, осуществляющей образовательную деятельность, индивидуального предпринимателя (за

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

исключением случаев осуществления предпринимателями образовательной деятельности непосредственно) лицензии на осуществление образовательной деятельности или при наличии у иностранной организации документа, подтверждающего статус организации, осуществляющей образовательную деятельность, либо при условии, что в едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей содержатся сведения об осуществлении образовательной деятельности индивидуальным предпринимателем, осуществляющим образовательную деятельность непосредственно;

– при представлении налогоплательщиком документов, подтверждающих его фактические расходы за обучение.

Заметим, что НК РФ не предусматривает конкретного перечня документов, которым налогоплательщик должен подтвердить свои расходы. Однако на этот счет имеются разъяснения контролирующих органов. В частности, в Письме ФНС России от 22.11.2012 г. № ЕД-4-3/19630@ «О направлении информации» содержится список таких документов в зависимости от того, кто обучался.

Следует отметить, что социальный налоговый вычет по расходам на обучение предоставляется налогоплательщику за период обучения в организации, осуществляющей образовательную деятельность, включая академический отпуск, оформленный в установленном порядке в процессе обучения.

Вместе с тем, применить указанный вычет можно только в тех периодах, в которых фактически производилась оплата, поскольку только наличие фактических расходов является основанием для предоставления вычета.

Имейте в виду, что если оплата расходов на обучение производится за счет средств материнского (семейного) капитала, то вычет на обучение налогоплательщиком не применяется, на это прямо указано в подпункте 2 пункта 1 статьи 219 НК РФ.

Обратите внимание, что социальный налоговый вычет по расходам на обучение может быть предоставлен как налоговым органом, так и работодателем, что следует из пункта 2 статьи 219 НК РФ.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Налоговым органом вычет предоставляется по окончании налогового периода, в котором налогоплательщик произвел расходы на обучение, при подаче налоговой декларации по форме 3-НДФЛ.

Работодателем вычет предоставляется до окончания налогового периода в случае обращения к нему налогоплательщиком с письменным заявлением, при условии предоставления налогоплательщиком уведомления о подтверждении права на получение социальных налоговых вычетов, выданное ему налоговым органом. Отметим, что на сегодняшний день рекомендуемая форма указанного уведомления приведена в Письме ФНС России от 16.01.2017 г. № БС-4-11/500@ «О направлении рекомендуемых форм» (Приложение № 2). Налоговый орган выдает уведомление в срок, не превышающий 30 календарных дней со дня подачи налогоплательщиком в инспекцию:

– письменного заявления. Рекомендуемая форма указанного заявления приведена в Письме ФНС России от 16.01.2017 г. № БС-4-11/500@ «О направлении рекомендуемых форм» (Приложение № 1);

– документов, подтверждающих право на получение социального налогового вычета по расходам на обучение.

Указанный вычет предоставляется работодателем при получении всех вышеперечисленных документов, начиная с месяца, в котором налогоплательщик обратился к работодателю за его получением.

Обратите внимание, что если после обращения налогоплательщика в установленном порядке к работодателю за получением вычета на обучение работодатель удержал НДФЛ без учета указанного вычета, то сумма излишне удержанного после получения письменного заявления налогоплательщика налога подлежит возврату налогоплательщику в порядке, установленном статьей 231 НК РФ.

Если по итогам налогового периода сумма дохода налогоплательщика, полученного у работодателя, окажется меньше суммы вычета, то налогоплательщик имеет право на получение вычета на

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

обучение по окончании налогового периода при предоставлении налоговой декларации в налоговый орган.

Третий вид социального вычета – налоговый вычет на медицинские услуги.

В силу подпункта 3 пункта 1 статьи 219 НК РФ воспользоваться социальным вычетом на медицинские услуги может налогоплательщик, потративший денежные средства на следующие цели:

– на медицинские услуги, предоставленные ему медицинскими организациями, индивидуальными предпринимателями, осуществляющими медицинскую деятельность;

– на медицинские услуги, предоставленные его супругу (супруге), родителям, детям (в том числе усыновленным) в возрасте до 18 лет, подопечным в возрасте до 18 лет (в соответствии с Перечнем медицинских услуг, утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 19.03.2001 г. № 201 «Об утверждении Перечней медицинских услуг и дорогостоящих видов лечения в медицинских учреждениях Российской Федерации, лекарственных средств, суммы оплаты которых за счет собственных средств налогоплательщика учитываются при определении суммы социального налогового вычета» (далее – Постановление № 201));

– на стоимость лекарственных препаратов для медицинского применения (в соответствии с перечнем лекарственных средств, утвержденным Постановлением № 201, назначенных лечащим врачом и приобретаемых за счет собственных средств;

– в виде сумм страховых взносов, уплаченные налогоплательщиком в налоговом периоде по договорам добровольного личного страхования, а также по договорам добровольного страхования своих супруга (супруги), родителей, детей (в том числе усыновленных) в возрасте до 18 лет, подопечных в возрасте до 18 лет, заключенным им со страховыми организациями, имеющими лицензии на ведение соответствующего вида деятельности, предусматривающим оплату такими страховыми организациями исключительно медицинских услуг.

Обратите внимание, что социальный вычет на медицинские услуги предоставляется в размере фактически произведенных расходов, но не более 120 000 руб.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Исключение составляет лишь вычет по дорогостоящим видам лечения – здесь стоимостного ограничения нет, следовательно, вычет предоставляется налогоплательщику в сумме фактически осуществленных расходов. Такая же точка зрения изложена налоговиками в Письме ФНС России от 16.08.2012 г. № ЕД-4-3/13603@ «О социальном налоговом вычете».

Вычет сумм оплаты стоимости медицинских услуг и (или) уплаты страховых взносов предоставляется налогоплательщику, если медицинские услуги оказываются в медицинских организациях, у индивидуальных предпринимателей, имеющих соответствующие лицензии на осуществление медицинской деятельности, выданные в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также при представлении налогоплательщиком документов, подтверждающих его фактические расходы на оказанные медицинские услуги, приобретение лекарственных препаратов для медицинского применения или уплату страховых взносов. Перечень документов, необходимых для получения данного социального налогового вычета, приведен в Письме ФНС России от 22.11.2012 г. № ЕД-4-3/19630@.

Обратите внимание, что для получения данного вычета налогоплательщик может обратиться в течение налогового периода к работодателю либо по окончании налогового периода в налоговый орган. Порядок предоставления налоговым органом или работодателем вычета на медицинские услуги аналогичен порядку предоставления социального налогового вычета по расходам на обучение.

Четвертый вид социального вычета – налоговый вычет на негосударственное пенсионное обеспечение и (или) добровольное пенсионное страхование и (или) добровольное страхование жизни.

Согласно подпункту 4 пункта 1 статьи 219 НК РФ воспользоваться данным вычетом налогоплательщик может в трех случаях:

- если он платит пенсионные взносы по договору (договорам) негосударственного пенсионного обеспечения, заключенному (заключенным) с негосударственным пенсионным фондом.

Налогоплательщик может получить вычет в сумме взносов, уплаченных по договору негосударственного пенсионного обеспе-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

чения, в случае их уплаты в свою пользу и (или) в пользу членов семьи и (или) близких родственников в соответствии с Семейным кодексом Российской Федерации (супругов, родителей и детей, в том числе усыновителей и усыновленных, дедушки, бабушки и внуков, полнородных и неполнородных (имеющих общих отца или мать) братьев и сестер), детей-инвалидов, находящихся под опекой (попечительством);

- если он платит страховые взносы по договору (договорам) добровольного пенсионного страхования, заключенному (заключенным) со страховой организацией;

Заметим, что заключить такие договоры и платить по ним взносы налогоплательщик может не только в свою пользу, но и в пользу супруга (в том числе в пользу вдовы, вдовца), родителей (в том числе усыновителей), детей-инвалидов (в том числе усыновленных, находящихся под опекой (попечительством));

- если он платит страховые взносы по договору (договорам) добровольного страхования жизни, заключенному (заключенным) со страховой организацией на срок не менее пяти лет.

Налогоплательщик может получить вычет в сумме взносов, уплаченных по такому договору, за себя, супруга (в том числе вдовы, вдовца), родителей (в том числе усыновителей), детей (в том числе усыновленных, находящихся под опекой (попечительством)).

Социальный налоговый вычет на негосударственное пенсионное обеспечение и (или) добровольное пенсионное страхование и (или) добровольное страхование жизни предоставляется в размере фактически произведенных расходов, но не более 120 000 руб.

Указанный вычет может быть предоставлен как налоговым органом, так и работодателем по желанию налогоплательщика (пункт 2 статьи 219 НК РФ).

Налоговым органом вычет предоставляется по окончании года, в котором произведены расходы по негосударственному пенсионному обеспечению и (или) по добровольному пенсионному страхованию и (или) добровольному страхованию жизни. Для этого налогоплательщик должен подать в налоговый орган налоговую декларацию по форме 3-НДФЛ и представить документы, под-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

утверждающие фактические расходы налогоплательщика по негосударственному пенсионному обеспечению и (или) добровольному пенсионному страхованию и (или) добровольному страхованию жизни (пункт 2, абзац 2 подпункта 4 пункта 1 статьи 219 НК РФ).

Работодателем вычет предоставляется до окончания года, если налогоплательщик обратится к нему с такой просьбой. Отметим, что работодатель может предоставить вычет (за исключением вычета в размере расходов на уплату страховых взносов по договору (договорам) добровольного страхования жизни) при условии документального подтверждения расходов налогоплательщика в соответствии с подпунктом 4 пункта 1 статьи 219 НК РФ и при условии, что взносы по договору (договорам) негосударственного пенсионного обеспечения, по договору (договорам) добровольного пенсионного страхования удерживались из выплат в пользу налогоплательщика и перечислялись в соответствующие фонды и (или) страховые организации работодателем.

Вычет в сумме страховых взносов по договору (договорам) добровольного страхования жизни, предусмотренный подпунктом 4 пункта 1 статьи 219 НК РФ, предоставляется работодателем в порядке, аналогичном порядку предоставления социального налогового вычета по расходам на обучение, на что указывает пункт 2 статьи 219 НК РФ.

Пятый вид социального вычета – налоговый вычет по расходам на уплату дополнительных страховых взносов на накопительную пенсию.

Если налогоплательщик заботится о величине своей накопительной пенсии, то есть участвует в ее увеличении, то он вправе воспользоваться социальным налоговым вычетом, предусмотренным подпунктом 5 пункта 1 статьи 219 НК РФ. В соответствии с указанной нормой налогоплательщик вправе уменьшить свою налоговую базу на сумму уплаченных в налоговом периоде дополнительных страховых взносов на накопительную пенсию в соответствии с Федеральным законом от 30.04.2008 г. № 56-ФЗ «О дополнительных страховых взносах на накопительную пенсию и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений» (далее – Закон № 56-ФЗ).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Предоставляется указанный налоговый вычет налогоплательщику в размере фактически произведенных расходов, но не более 120 000 руб.

Получить социальный налоговый вычет по расходам на уплату дополнительных страховых взносов на накопительную пенсию налогоплательщик может как в налоговом органе, так и у работодателя (абзацы 1, 6 пункта 2 статьи 219 НК РФ).

Налоговым органом вычет предоставляется по окончании года, в котором понесены расходы на уплату дополнительных страховых взносов. Для этого налогоплательщиком подается в налоговый орган налоговая декларация по форме 3-НДФЛ и представляются документы, подтверждающие фактические расходы на уплату дополнительных страховых взносов. К таким документам относятся:

– платежные документы, подтверждающие уплату дополнительных страховых взносов через кредитную организацию (статья 6 Закона № 56-ФЗ, Письма УФНС России по городу Москве от 23.12.2010 г. № 20-14/4/135380@, от 31.05.2010 г. № 20-14/4/056762@);

– справка налогового агента о суммах дополнительных страховых взносов, которые налоговый агент удержал и перечислил по поручению налогоплательщика. Форма такой справки утверждена Приказом ФНС России от 02.12.2008 г. № ММ-3-3/634@ «О форме справки»;

– справка по форме 2-НДФЛ (Письма УФНС России по городу Москве от 23.12.2010 г. № 20-14/4/135380@, от 31.05.2010 г. № 20-14/4/056762@).

Работодателем вычет предоставляется до окончания года, если сотрудник обратится к нему с такой просьбой (абзац 6 пункта 2 статьи 219 НК РФ). Вычет в этом случае предоставляется только по суммам, которые работодатель удержал из выплат работнику и перечислил в Пенсионный фонд Российской Федерации, что следует абзаца 6 пункта 2 статьи 219 НК РФ, статей 3, 4 Закона № 56-ФЗ, Письма Минфина России от 01.07.2013 г. № 03-04-06/25031.

Еще один социальный вычет – налоговый вычет по расходам на прохождение независимой оценки своей квалификации.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

В соответствии с подпунктом 6 пункта 1 статьи 219 НК РФ налогоплательщик вправе уменьшить свои налогооблагаемые доходы на налоговый вычет в сумме, уплаченной им в налоговом периоде за прохождение независимой оценки своей квалификации на соответствие требованиям к квалификации в организациях, осуществляющих такую деятельность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Напомним, что воспользоваться налоговым вычетом по расходам на прохождение независимой оценки своей квалификации налогоплательщик вправе, начиная с 2017 года.

Предоставляется указанный вычет налогоплательщику в размере фактически произведенных расходов, но не более 120 000 руб.

Для получения вычета налогоплательщику по окончании налогового периода нужно подать в налоговый орган налоговую декларацию по форме 3-НДФЛ (пункт 2 статьи 219 НК РФ).

Итак, мы рассмотрели виды социальных налоговых вычетов. В основном они предоставляются в размере фактически произведенных расходов, но при этом их совокупный размер ограничен суммой в 120 000 руб.

Иными словами, при наличии у налогоплательщика в течение одного налогового периода расходов на обучение, медицинские услуги, расходов по договору (договорам) негосударственного пенсионного обеспечения, по договору (договорам) добровольного пенсионного страхования, по договору (договорам) добровольного страхования жизни (если такие договоры заключаются на срок не менее пяти лет) и (или) по уплате дополнительных страховых взносов на накопительную пенсию либо по оплате прохождения независимой оценки своей квалификации, он вправе самостоятельно, в том числе при обращении к налоговому агенту, выбирать, какие виды расходов и в каких суммах учитываются им в пределах максимальной величины социального налогового вычета, составляющего сегодня 120 000 руб.

Имущественные налоговые вычеты

При определении размера налоговой базы по НДФЛ налогоплательщик может воспользоваться и имущественными налого-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

выми вычетами, состав и порядок предоставления которых предусмотрен статьей 220 НК РФ.

С 01.01.2016 г. пунктом 1 статьи 220 НК РФ предусмотрены следующие виды имущественных налоговых вычетов:

имущественный налоговый вычет при продаже имущества, а также доли (долей) в нем, доли (ее части) в уставном капитале общества, при выходе из состава участников общества, при передаче средств (имущества) участнику общества в случае ликвидации общества, при уменьшении номинальной стоимости доли в уставном капитале общества, при уступке прав требования по договору участия в долевом строительстве (по договору инвестирования долевого строительства или по другому договору, связанному с долевым строительством).

Указанный вычет применяется с учетом особенностей, установленных пунктом 2 статьи 220 НК РФ. В частности, в соответствии с указанной нормой размер имущественного вычета составляет:

– 1 000 000 руб. – при продаже жилых домов, квартир, комнат, включая приватизированные жилые помещения, дач, садовых домиков или земельных участков, или доли (долей) в указанном имуществе, находившихся в собственности налогоплательщика менее пяти лет;

– 250 000 руб. – при продаже иной недвижимости, находившейся в собственности налогоплательщика менее пяти лет;

– 250 000 руб. – при продаже движимого имущества (за исключением ценных бумаг), находившегося в собственности налогоплательщика менее трех лет.

ерскуИмейте в виду, вместо получения указанного налогового вычета налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением этого имущества. Аналогичное право предусмотрено законом для налогоплательщика при продаже долей в уставном капитале общества, при выходе из состава участников общества, при передаче средств (имущества) участнику общества в случае ликвидации общества, при уменьшении номинальной стоимости доли в уставном капитале общества, при уступке прав требования

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

по договору участия в долевом строительстве (по договору инвестирования долевого строительства или по другому договору, связанному с долевым строительством);

имущественный налоговый вычет в размере выкупной стоимости земельного участка и (или) расположенного на нем иного объекта недвижимого имущества, полученной налогоплательщиком в денежной или натуральной форме, в случае изъятия указанного имущества для государственных или муниципальных нужд;

имущественный налоговый вычет в размере фактически произведенных налогоплательщиком расходов на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилых домов, квартир, комнат или доли (долей) в них, приобретение земельных участков или доли (долей) в них, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков или доли (долей) в них, на которых расположены приобретаемые жилые дома или доля (доли) в них.

Этот вычет предоставляется с учетом особенностей, установленных пунктом 3 статьи 220 НК РФ, и ограничен размером в 2 000 000 руб.;

● имущественный налоговый вычет в сумме фактически произведенных налогоплательщиком расходов на погашение процентов по целевым займам (кредитам), фактически израсходованным на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, приобретение земельных участков или доли (долей) в них, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков или доли (долей) в них, на которых расположены приобретаемые жилые дома или доля (доли) в них, а также на погашение процентов по кредитам, полученным от банков в целях рефинансирования (перекредитования) кредитов на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, приобретение земельных участков или доли (долей) в них, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков или доли (долей) в них,

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

на которых расположены приобретаемые жилые дома или доля (доли) в них.

Данный вычет предоставляется в сумме фактически произведенных налогоплательщиком расходов по уплате процентов в соответствии с договором займа (кредита), но не более 3 000 000 руб. при наличии документов, подтверждающих право на получение имущественного налогового вычета, договора займа (кредита), а также документов, подтверждающих факт уплаты денежных средств в погашение процентов (пункт 4 статьи 220 НК РФ). Вычет может быть предоставлен только в отношении одного объекта недвижимого имущества, что установлено абзацем 2 пункта 8 статьи 220 НК РФ.

Обратите внимание, что последние два из вышеназванных имущественных налоговых вычетов, то есть вычеты, предусмотренные подпунктами 3 и 4 пункта 1 статьи 220 НК РФ, не предоставляются (пункт 5 статьи 220 НК РФ):

- в части расходов налогоплательщика на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, покрываемых за счет:

– средств работодателей или иных лиц;

– средств материнского (семейного капитала), направляемых на обеспечение реализации дополнительных мер государственной поддержки семей, имеющих детей;

– выплат, предоставленных из средств бюджетов бюджетной системы Российской Федерации;

- в случаях, если сделка купли-продажи жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них совершается между физическими лицами, являющимися взаимозависимыми в соответствии со статьей 105.1 НК РФ.

Право на получение имущественных налоговых вычетов, предусмотренных подпунктами 3 и 4 пункта 1 статьи 220 НК РФ, имеют налогоплательщики, являющиеся родителями (усыновителями, приемными родителями, опекунами, попечителями) и осуществляющие новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации за счет собственных средств жилого

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, приобретение земельных участков или доли (долей) в них, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков или доли (долей) в них, на которых расположены приобретаемые жилые дома или доля (доли) в них, в собственность своих детей в возрасте до 18 лет (подопечных в возрасте до 18 лет). Размер имущественных налоговых вычетов в этом случае определяется исходя из фактически произведенных расходов с учетом ограничений, установленных пунктом 3 статьи 220 НК РФ.

Предоставляются все вышеперечисленные имущественные налоговые вычеты при подаче налогоплательщиком по окончании налогового периода налоговой декларации в налоговые органы (пункт 7 статьи 220 НК РФ).

Имущественные налоговые вычеты, предусмотренные подпунктами 3 и 4 пункта 1 статьи 220 НК РФ, могут быть предоставлены налогоплательщику до окончания налогового периода работодателем (пункт 8 статьи 220 НК РФ). Для этого налогоплательщику нужно представить работодателю:

– письменное заявление на вычет;

– уведомление о подтверждении права налогоплательщика на имущественные налоговые вычеты, выданное налоговым органом по форме, утвержденной Приказом ФНС России от 14.01.2015 г. № ММВ-7-11/3@ «Об утверждении формы уведомления о подтверждении права налогоплательщика на имущественные налоговые вычеты, предусмотренные подпунктами 3 и 4 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации».

Обратите внимание, если у работодателя возникают подозрения в части неправомерной выдачи налогоплательщику уведомления или его фиктивности, он вправе запросить у налогового органа, выдавшего уведомление, подтверждение его выдачи. При этом отсутствие гербовой печати налогового органа на уведомлении не является нарушением. Такие разъяснения содержатся в Письме ФНС России от 27.10.2015 г. № БС-4-11/18740@.

Налогоплательщик вправе получить имущественные налоговые вычеты у одного или нескольких работодателей по своему выбору (абзац 3 пункта 8 статьи 220 НК РФ). Если, получив иму-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

щественный налоговый вычет у одного работодателя, налогоплательщик обращается за получением имущественного налогового вычета к другому работодателю, то указанный вычет предоставляется в порядке, предусмотренном пунктом 7 и пунктом 8 статьи 220 НК РФ.

Обратите внимание, что работодатель обязан предоставить имущественные налоговые вычеты при получении от налогоплательщика уведомление, выданное налоговым органом, с указанием суммы имущественного вычета, который налогоплательщик вправе получить у каждого работодателя, указанного в уведомлении. Налоговый орган в свою очередь должен подтвердить право на получение налогоплательщиком имущественных налоговых вычетов у налоговых агентов в срок, не превышающий 30 календарных дней со дня подачи заявления налогоплательщиком и документов, подтверждающих право на получение имущественных налоговых вычетов, предусмотренных подпунктами 3 и 4 пункта 1 статьи 220 НК РФ.

Если по итогам налогового периода сумма дохода налогоплательщика, полученного у всех работодателей, оказалась меньше суммы имущественных налоговых вычетов, определенной в соответствии с подпунктами 3 и 4 пункта 1 статьи 220 НК РФ, то налогоплательщик имеет право на получение вычетов в порядке, предусмотренном пунктом 7 статьи 220 НК РФ, то есть, подав налоговую декларацию в налоговые органы по окончании года.

Если после представления налогоплательщиком в установленном порядке заявления работодателю о получении имущественных налоговых вычетов, предусмотренных подпунктами 3 и 4 пункта 1 статьи 220 НК РФ, работодатель удержал налог без учета вычетов, то сумма излишне удержанного налога после получения заявления подлежит возврату налогоплательщику в порядке, установленном статьей 231 НК РФ.

Здесь хотелось бы обратить внимание на пункт 15 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации, утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 21.10.2015 г., в котором Верховным Судом Российской Федерации

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

была рассмотрена ситуация, когда работник обратился к работодателю с заявлением о предоставлении имущественного налогового вычета в середине года. В указанном пункте сказано, что при определении последствий обращения работника к налоговому агенту с таким заявлением необходимо учитывать, что исчисление сумм налога производится налоговыми агентами нарастающим итогом с начала налогового периода (года) применительно ко всем доходам (за исключением доходов от долевого участия в организации, а также доходов, в отношении которых исчисление сумм налога производится в соответствии со статьей 214.7 НК РФ), в отношении которых применяется налоговая ставка 13%, начисленным налогоплательщику за данный период, с зачетом удержанной в предыдущие месяцы текущего налогового периода суммы налога (пункт 3 статьи 226 НК РФ).

Следовательно, при обращении физического лица к работодателю с заявлением о предоставлении имущественного налогового вычета не в первом, а в одном из последующих месяцев календарного года налог исчисляется за весь истекший с начала года период с применением имущественного налогового вычета.

Разница между суммой налога, исчисленной и удержанной до предоставления имущественного вычета, и суммой налога, определенной по установленным пунктом 3 статьи 226 НК РФ правилам, в том месяце, в котором от работника поступило заявление о предоставлении вычета, образует сумму налога, перечисленную в бюджет излишне.

На основании пункта 1 статьи 231 НК РФ излишне удержанная налоговым агентом из дохода налогоплательщика сумма налога подлежит возврату налоговым агентом на основании письменного заявления работника.

Отметим, что позицию Президиума Верховного Суда Российской Федерации разделяет и Минфин России в Письмах от 06.10.2016 г. № 03-04-05/58149, от 05.09.2017 г. № 03-04-05/56959, а также поддерживает налоговый орган, о чем свидетельствует пункт 4 Письма ФНС России от 04.10.2016 г. № БС-4-11/18723@ «Об обложении налогом на доходы физических лиц», доведенного до нижестоящих налоговых органов.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Имущественный налоговый вычет при продаже недвижимого имущества, освобождение

Как известно, главой 23 «Налог на доходы физических лиц» Налогового кодекса Российской Федерации предусмотрены вычеты, благодаря которым можно уменьшить размер налоговой базы и, соответственно, снизить сумму налога. Одним из таких вычетов является имущественный налоговый вычет.

В главе рассмотрим применение указанного вычета в отношении продажи недвижимого имущества.

Прежде всего, установим, что понимается под имуществом.

На основании пункта 2 статьи 38 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) под имуществом в НК РФ понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации (далее – ГК РФ).

В силу статьи 128 ГК РФ к объектам гражданских прав относятся, в частности, вещи, включая наличные деньги и документарные ценные бумаги, иное имущество.

При этом к недвижимым вещам (недвижимое имущество, недвижимость) относятся согласно статье 130 ГК РФ земельные участки, участки недр и все, что прочно связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе здания, сооружения, объекты незавершенного строительства.

К недвижимым вещам относятся также подлежащие государственной регистрации воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания. Законом к недвижимым вещам может быть отнесено и иное имущество.

К недвижимым вещам относятся жилые и нежилые помещения, а также предназначенные для размещения транспортных средств части зданий или сооружений (машино-места), если границы таких помещений, частей зданий или сооружений описаны

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

в установленном законодательством о государственном кадастровом учете порядке.

Вещи, не относящиеся к недвижимости, включая деньги и ценные бумаги, признаются движимым имуществом. Регистрация прав на движимые вещи не требуется, кроме случаев, указанных в законе.

Согласно подпункту 5 пунктов 1, 3 статьи 208 НК РФ для целей главы 23 НК РФ доходы от реализации недвижимого имущества, находящегося в Российской Федерации, относятся к доходам от источников в Российской Федерации, а доходы от реализации недвижимого имущества, находящегося за пределами Российской Федерации – к доходам, полученным от источников за пределами Российской Федерации.

Объектом налогообложения по налогу на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, признается доход, полученный налогоплательщиками от источников в Российской Федерации и (или) от источников за пределами Российской Федерации (пункт 1 статьи 209 НК РФ).

При определении налоговой базы по НДФЛ учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со статьей 212 НК РФ (пункт 1 статьи 210 НК РФ).

В силу пункта 1 статьи 224 НК РФ по общему правилу доходы физических лиц облагаются НДФЛ по ставке 13%.

Как следует из пункта 3 статьи 210 НК РФ, для доходов (за исключением доходов от долевого участия в организации, доходов в виде выигрышей, полученных участниками азартных игр и участниками лотерей), в отношении которых предусмотрена налоговая ставка в размере 13%, налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, предусмотренных статьями 218 – 221 НК РФ, с учетом особенностей, установленных главой 23 НК РФ.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Одним из предусмотренных НК РФ вычетов является имущественный налоговый вычет, порядок предоставления которого установлен статьей 220 НК РФ.

В соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 220 НК РФ налогоплательщик при определении размера налоговой базы имеет право на получение имущественного налогового вычета, в частности, при продаже имущества, а также доли (долей) в нем.

При этом указанный вычет предоставляется в размере доходов, полученных налогоплательщиком в налоговом периоде от продажи (подпункт 1 пункта 2 статьи 220 НК РФ):

– жилых домов, квартир, комнат, включая приватизированные жилые помещения, дач, садовых домиков или земельных участков или доли (долей) в указанном имуществе, находившихся в собственности налогоплательщика менее минимального предельного срока владения объектом недвижимого имущества, установленного в соответствии со статьей 217.1 НК РФ, не превышающем в целом 1 000 000 руб.;

– иного недвижимого имущества, находившегося в собственности налогоплательщика менее минимального предельного срока владения объектом недвижимого имущества, установленного в соответствии со статьей 217.1 НК РФ, не превышающем в целом 250 000 руб.

В силу пункта 4 статьи 217.1 НК РФ по общему правилу минимальный предельный срок владения объектом недвижимого имущества составляет пять лет. Исключением являются объекты, указанные в пункте 3 статьи 217.1 НК РФ, для них минимальный предельный срок владения составляет три года. К таким объектам относятся объекты недвижимого имущества, в отношении которых соблюдается хотя бы одно из следующих условий:

1) право собственности на объект недвижимого имущества получено налогоплательщиком в порядке наследования или по договору дарения от физического лица, признаваемого членом семьи и (или) близким родственником этого налогоплательщика в соответствии с Семейным кодексом Российской Федерации;

2) право собственности на объект недвижимого имущества получено налогоплательщиком в результате приватизации;

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

3) право собственности на объект недвижимого имущества получено налогоплательщиком – плательщиком ренты в результате передачи имущества по договору пожизненного содержания с иждивением.

Таким образом, налогоплательщик по общему правилу вправе получить имущественный вычет в вышеуказанном размере при условии, что продаваемое им имущество находится в его собственности менее 5 лет.

Обратите внимание, что положения подпункта 1 пункта 2 статьи 220 НК РФ применяются в отношении объектов недвижимого имущества, приобретенных в собственность после 01.01.2016 г., на что указывает пункт 3 статьи 4 Федерального закона от 29.11.2014 г. № 382-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – Закон № 382-ФЗ).

Имейте в виду, что статья 220 НК РФ не содержит ограничений на применение вычета в зависимости от места нахождения недвижимого имущества (территория Российской Федерации или территория за пределами Российской Федерации). Значит, вычет по подпункту 1 пункта 1 статьи 220 НК РФ, который предоставляется при продаже имущества, перечисленного в подпункте 1 пункта 2 названной статьи, можно применить и в случае, если оно расположено за границей.

Аналогичный вывод содержится в Письме Минфина России от 19.11.2012 г. № 03-04-05/4-1319.

Следует отметить, что вместо получения имущественного налогового вычета в соответствии с подпунктом 1 пункта 2 статьи 220 НК РФ налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением этого имущества, на это указывает подпункт 2 пункта 2 статьи 220 НК РФ.

Иначе говоря, налогоплательщик может уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов, полученных от продажи имущества, либо на сумму имущественного налогового вычета, либо на сумму фактически произведенных им и документаль-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

но подтвержденных расходов, связанных с приобретением этого имущества (Письмо Минфина России от 25.07.2017 г. № 03-04-05/47384).

При реализации имущества, находящегося в общей долевой либо общей совместной собственности, соответствующий размер имущественного налогового вычета распределяется между совладельцами этого имущества пропорционально их доле либо по договоренности между ними (в случае реализации имущества, находящегося в общей совместной собственности) (подпункт 3 пункта 2 статьи 220 НК РФ).

Таким образом, если предметом договора купли-продажи является, например, квартира, находящаяся в общей долевой собственности нескольких лиц, то сумма имущественного налогового вычета, установленного подпунктом 1 пункта 2 статьи 220 НК РФ, распределяется между совладельцами этого имущества пропорционально их долям в праве собственности на указанную квартиру. Если предметом договора является продажа доли в праве собственности на квартиру как самостоятельного объекта купли-продажи, имущественный налоговый вычет предоставляется владельцу доли в сумме, не превышающей 1 000 000 руб. Такие разъяснения даны в Письмах Минфина России от 04.09.2017 г. № 03-04-05/56544, от 27.09.2017 г. № 03-04-05/62627.

Обратите внимание!

По общему правилу положения подпункта 1 пункта 1 статьи 220 НК РФ не применяются в отношении доходов, полученных от продажи недвижимого имущества, которое использовалось в предпринимательской деятельности. Об этом сказано в подпункте 4 пункта 2 статьи 220 НК РФ.

Исходя из изложенного, налогоплательщик имеет право на получение имущественного налогового вычета при продаже недвижимого имущества в случае, если оно не использовалось им в предпринимательской деятельности. При этом учет налогоплательщиком доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности, должен осуществляться отдельно от доходов, полученных им вне рамок осуществления такой деятель-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ности. На это указывает Письмо Минфина России от 28.08.2014 г. № 03-04-05/43075.

Доходы, полученные от продажи недвижимого имущества, которое использовалось в предпринимательской деятельности, подлежат включению в налоговую базу по налогу на доходы физических лиц без применения имущественного налогового вычета (Письма Минфина России от 20.11.2015 г. № 03-04-05/67311, от 15.04.2014 г. № 03-04-05/17131).

Согласно пункту 7 статьи 220 НК РФ имущественный налоговый вычет при продаже недвижимого имущества предоставляется при подаче налогоплательщиком налоговой декларации в налоговые органы по окончании налогового периода (календарного года).

Форма налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ), порядок ее заполнения, а также формат представления налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц в электронной форме утверждены Приказом ФНС России от 24.12.2014 г. № ММВ-7-11/671@.

Подается налоговая декларация в налоговый орган не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, в котором был получен доход.

Обратите внимание!

В силу пункта 17.1 статьи 217 НК РФ доходы, получаемые физическими лицами, являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации, за соответствующий налоговый период от продажи объектов недвижимого имущества, а также долей в указанном имуществе с учетом особенностей, установленных статьей 217.1 НК РФ, не подлежат налогообложению НДФЛ.

Иначе говоря, доходы получаемые налогоплательщиком от продажи объекта недвижимого имущества, освобождаются от налогообложения при условии, что такой объект находился в собственности налогоплательщика в течение минимального предельного срока владения объектом недвижимого имущества и более, на это указывает пункт 2 статьи 217.1 НК РФ. Напомним, что минимальный предельный срок владения объектом недвижимого иму-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

щества составляет пять лет, за исключением случаев, указанных в пункте 3 статьи 217.1 НК РФ. При этом налогоплательщик, участвующий в реализации программы реновации жилищного фонда в городе Москве в соответствии с Законом Российской Федерации от 15.04.1993 г. № 4802-1 «О статусе столицы Российской Федерации», при исчислении минимального предельного срока владения продаваемыми жилым помещением или долей (долями) в нем, предоставленными ему в собственность в связи с реализацией этой программы, должен учитывать абзацы 2 и 3 пункта 2 статьи 217.1 НК РФ, действие положений которых распространяется на правоотношения, возникшие с 01.08.2017 г. (пункт 2 статьи 2 Федерального закона от 27.11.2017 г. № 352-ФЗ).

В случае продажи налогоплательщиком объекта недвижимого имущества, срок владения которым на дату реализации не достиг минимального предельного срока, с полученного дохода ему необходимо уплатить НДФЛ. Чтобы определить размер дохода от продажи объекта недвижимого имущества, учитываемый в целях исчисления НДФЛ, нужно сравнить две величины: сумму полученного продавцом дохода и кадастровую стоимость этого объекта по состоянию на 1 января года, в котором осуществлена государственная регистрация перехода права собственности на продаваемый объект, умноженную на понижающий коэффициент 0,7. Если доход, полученный от продажи недвижимости, будет меньше, чем произведение кадастровой стоимости этого объекта и коэффициента 0,7, то налог налогоплательщику нужно исчислить из произведения кадастровой стоимости этого объекта и коэффициента 0,7 (пункт 5 статьи 217.1 НК РФ).

Обратите внимание, что данное правило применяется в случаях, если кадастровая стоимость по состоянию на 1 января года, в котором осуществлена государственная регистрация перехода права собственности на указанный объект определена. В случае же ее неопределенпя на указанную дату, положения пункта 5 статьи 217.1 НК РФ не применяются.

Имейте в виду, что субъектам Российской Федерации пунктом 6 статьи 217.1 НК РФ предоставлено право уменьшить:

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– минимальный предельный срок владения объектом недвижимого имущества, указанный в пункте 4 названной статьи (5 лет);

– размер понижающего коэффициента, указанного в пункте 5 статьи 217.1 НК РФ (0,7).

При этом субъекты Российской Федерации могут снизить своим законом указанные величины вплоть до нуля для всех или отдельных категорий налогоплательщиков и (или) объектов недвижимого имущества.

Обратите внимание!

Положения пункта 17.1 статьи 217 НК РФ не распространяются на доходы, получаемые физическими лицами от продажи имущества, непосредственно используемого в предпринимательской деятельности.

Положения пункта 17.1 статьи 217, статьи 217.1 НК РФ применяются в отношении объектов недвижимого имущества, приобретенных в собственность после 01.01.2016 г. (пункт 3 статьи 4 Закона № 382-ФЗ).

В завершении хотелось бы отметить, что согласно абзацу 2 пункта 4 статьи 229 НК РФ налогоплательщики вправе не указывать в налоговой декларации (в форме 3-НДФЛ) доходы, не подлежащие налогообложению в соответствии со статьей 217 НК РФ (за исключением доходов, указанных в пунктах 60 и 66 статьи 217 НК РФ).

Исходя из изложенного, налогоплательщик вправе не подавать налоговую декларацию (форму 3-НДФЛ) по доходам от продажи недвижимого имущества, освобождаемым от налогообложения в соответствии с пунктом 17.1 статьи 217 НК РФ, в случае если у налогоплательщика нет иных доходов, подлежащих декларированию. Аналогичный вывод сделан Минфином России в Письме от 24.02.2016 г. № 03-04-05/10118.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Имущественный налоговый вычет при продаже не недвижимого имущества, освобождение

Как известно, главой 23 «Налог на доходы физических лиц» Налогового кодекса Российской Федерации предусмотрены вычеты, позволяющие уменьшить размер налоговой базы и, соответственно, снизить сумму налога. Одним из таких вычетов является имущественный налоговый вычет.

В главе рассмотрим применение указанного вычета в отношении продажи имущества, не являющегося недвижимым.

Прежде установим, что понимается под имуществом.

Согласно пункту 2 статьи 38 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) под имуществом в НК РФ понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации (далее – ГК РФ).

Статьей 128 ГК РФ к объектам гражданских прав отнесены, в частности, вещи, включая наличные деньги и документарные ценные бумаги, иное имущество.

При этом к недвижимым вещам (недвижимое имущество, недвижимость) относятся земельные участки, участки недр и все, что прочно связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе здания, сооружения, объекты незавершенного строительства (статья 130 ГК РФ). К недвижимым вещам относятся также подлежащие государственной регистрации воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания. Законом к недвижимым вещам может быть отнесено и иное имущество. К недвижимым вещам относятся жилые и нежилые помещения, а также предназначенные для размещения транспортных средств части зданий или сооружений (машино-места), если границы таких помещений, частей зданий или сооружений описаны в установленном законодательством о государственном кадастровом учете порядке.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Вещи, не относящиеся к недвижимости, включая деньги и ценные бумаги, признаются движимым имуществом. Регистрация прав на движимые вещи не требуется, кроме случаев, указанных в законе.

Что касается налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ), то порядок исчисления данного налога регламентирован главой 23 НК РФ, в соответствии с которой плательщиками НДФЛ признаются физические лица – резиденты и не резиденты Российской Федерации.

Чтобы определить размер своего налогового обязательства налогоплательщик должен знать налоговую базу и ставку налога, по которой облагается доход.

По общему правилу, установленному пунктом 1 статьи 210 НК РФ, в налоговую базу налогоплательщика включаются все налогооблагаемые доходы, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со статьей 212 НК РФ.

При этом налоговая база в общем случае определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки (пункт 2 статьи 210 НК РФ). Сегодня в зависимости от статуса физического лица и вида получаемого им дохода налог может исчисляться по следующим ставкам – 9%,13%,15%,30% и 35%. Причем ставка 13% считается общей ставкой налога, все иные являются специальными.

В соответствии с положениями главы 23 НК РФ рассчитывать налоговую базу по НДФЛ могут как сами налогоплательщики, так и налоговые агенты – лица, от которых и в результате отношений с которыми физические лица получают доход.

Заметим, что самостоятельно исчисляют и платят НДФЛ лишь индивидуальные предприниматели и лица, занимающиеся частной практикой (статья 227 НК РФ), а также физические лица при получении доходов, перечисленных в статье 228 НК РФ. Напомним, что согласно подпункту 2 пункта 1, пункту 2 статьи 228 НК РФ самостоятельно исчисляют и платят НДФЛ физические лица при получении доходов от продажи имущества, принад-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

лежащего им на праве собственности и имущественных прав, за исключением случаев, предусмотренных пунктом 17.1 статьи 217 НК РФ, когда такие доходы не подлежат налогообложению.

Кроме того, самостоятельно исчисляют и платят НДФЛ в бюджет иностранцы, осуществляющие трудовую деятельность по найму у физических лиц для личных, домашних и иных подобных нужд, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности, на основании патента (пункт 5 статьи 227.1 НК РФ).

Исходя из пункта 3 статьи 210 НК РФ, для доходов (за исключением доходов от долевого участия в организации, доходов в виде выигрышей, полученных участниками азартных игр и участниками лотерей), в отношении которых предусмотрена налоговая ставка в размере 13%, налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, предусмотренных статьями 218 – 221 НК РФ, с учетом особенностей, установленных главой 23 НК РФ.

Одним из предусмотренных НК РФ вычетов является имущественный налоговый вычет, порядок предоставления которого установлен статьей 220 НК РФ.

В соответствии с подпунктом 1 пункта 1, подпунктом 1 пункта 2 статьи 220 НК РФ налогоплательщик при определении размера налоговой базы имеет право на получение имущественного налогового вычета, в частности, в размере доходов, полученных им в налоговом периоде от продажи иного имущества (за исключением ценных бумаг), находившегося в его собственности менее трех лет, не превышающем в целом 250 000 руб.

По мнению Минфина России, выраженному в Письмах от 04.09.2017 г. № 03-04-05/56683, от 29.01.2014 г. № 03-04-05/3294, от 18.09.2013 г. № 03-04-05/38680, иным имуществом являются автомобили.

Лом черных и цветных металлов, произведения искусства (картины, плакаты, комиксы, портреты), имеющие материальный носитель, также являются иным имуществом, на что указывают Минфин России в Письме от 27.06.2013 г. № 03-04-05/24432 и ФНС России в Письме от 10.06.2016 г. № БС-3-11/2636@.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Обратите внимание!

По общему правилу доходы, полученные от продажи транспортных средств, которые использовались в предпринимательской деятельности, не подлежат уменьшению на сумму имущественных налоговых вычетов, что вытекает из подпункта 4 пункта 2 статьи 220 НК РФ. Иначе говоря, указанные доходы подлежат включению в налоговую базу по НДФЛ без применения имущественного налогового вычета. Аналогичный вывод содержится в Письмах Минфина России от 01.12.2015 г. № 03-04-05/69870, от 20.07.2016 г. № 03-11-11/42531.

Следует отметить, что вместо получения имущественного налогового вычета налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением этого имущества, на это указывает подпункт 2 пункта 2 статьи 220 НК РФ.

Таким образом, налогоплательщик может уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов, полученных от продажи иного имущества, либо на сумму имущественного налогового вычета, либо на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением этого имущества. Такой же вывод содержится в Письме Минфина России от 04.09.2017 г. № 03-04-05/56683. При этом следует иметь в виду, что расходы, непосредственно не связанные с приобретением имущества, например, расходы на ремонт автомобиля перед его продажей, не уменьшают налоговую базу по НДФЛ, на это указывает Минфин России в Письме от 18.08.2017 г. № 03-04-05/53028.

Согласно пункту 7 статьи 220 НК РФ имущественный налоговый вычет предоставляется при подаче налогоплательщиком налоговой декларации в налоговые органы по окончании налогового периода.

Форма налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ), порядок ее заполнения, а также формат представления налоговой декларации по налогу на дохо-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ды физических лиц в электронной форме утверждены Приказом ФНС России от 24.12.2014 г. № ММВ-7-11/671@.

Представляется налоговая декларация не позднее 30 апреля года, следующего за годом, в котором произошла продажа иного имущества, что следует из пункта 1 статьи 229 НК РФ и на что указано в Информации ФНС России от 23.03.2015 г. «О декларационной кампании 2015 г.».

Имейте в виду, что вместе с декларацией налогоплательщик должен представить в налоговый орган соответствующий пакет документов, который зависит от того, каким способом налогоплательщик решил уменьшить полученные от продажи иного имущества доходы – на имущественный налоговый вычет или на документально подтвержденные расходы.

Обратите внимание!

Доходы, получаемые физическими лицами, являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации, за соответствующий налоговый период, в частности, от продажи иного имущества, находившегося в собственности налогоплательщика три года и более, освобождаются от налогообложения, на что указывает пункт 17.1 статьи 217 НК РФ.

Из Письма Минфина России от 27.06.2013 г. № 03-04-05/24432 вытекает, что для освобождения от налогообложения НДФЛ дохода, полученного, например, от продажи личного имущества (металлолома), у налогоплательщика должны быть документы, подтверждающие основания возникновения права собственности на сдаваемый лом и отходы, свидетельствующие о нахождении данного имущества в его собственности три года и более. Основания возникновения права собственности на сдаваемый лом и отходы фиксируются в приемосдаточном акте по форме согласно Приложению № 1 (пункт 10 Правил обращения с ломом и отходами черных металлов и их отчуждения, утвержденных Постановлением Правительства Российской Федерации от 11.05.2001 г. № 369).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Имейте в виду, что положения пункта 17.1 статьи 217 НК РФ не распространяются на доходы, получаемые физическими лицами, в частности, от продажи имущества, непосредственно используемого в предпринимательской деятельности.

Согласно абзацу 2 пункта 4 статьи 229 НК РФ налогоплательщики вправе не указывать в налоговой декларации (форме 3-НДФЛ) доходы, не подлежащие налогообложению в соответствии со статьей 217 НК РФ (за исключением доходов, указанных в пунктах 60 и 66 статьи 217 НК РФ).

Исходя из изложенного, налогоплательщик вправе не подавать налоговую декларацию (форму 3-НДФЛ) в налоговый орган по доходам от продажи иного имущества, принадлежащего ему более трех лет, если нет иных доходов, подлежащих декларированию (Письмо Минфина России от 29.12.2014 г. № 03-04-05/68054).

Имущественный налоговый вычет на расходы, связанные с получением доходов

Главой 23 «Налог на доходы физических лиц» Налогового кодекса Российской Федерации установлены различные виды налоговых вычетов. К ним относятся, в том числе имущественные налоговые вычеты.

В данной главе рассмотрим имущественный налоговый вычет на расходы, связанные с получением доходов.

Для начала необходимо уточнить, что является имуществом.

Согласно пункту 2 статьи 38 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) под имуществом в НК РФ понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации (далее – ГК РФ).

На основании статьи 128 ГК РФ к объектам гражданских прав относятся, в частности, вещи, включая наличные деньги и документарные ценные бумаги, иное имущество.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

При этом к недвижимым вещам (недвижимое имущество, недвижимость) относятся в силу статьи 130 ГК РФ земельные участки, участки недр и все, что прочно связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе здания, сооружения, объекты незавершенного строительства.

К недвижимым вещам относятся также подлежащие государственной регистрации воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания. Законом к недвижимым вещам может быть отнесено и иное имущество.

К недвижимым вещам относятся жилые и нежилые помещения, а также предназначенные для размещения транспортных средств части зданий или сооружений (машино-места), если границы таких помещений, частей зданий или сооружений описаны в установленном законодательством о государственном кадастровом учете порядке.

Вещи, не относящиеся к недвижимости, включая деньги и ценные бумаги, признаются движимым имуществом. Регистрация прав на движимые вещи не требуется, кроме случаев, указанных в законе.

При определении размера налоговой базы по налогу на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) налогоплательщик на основании подпункта 1 пункта 2 статьи 220 НК РФ имеет право на получение имущественного налогового вычета в размере доходов, полученных им в налоговом периоде от продажи:

– жилых домов, квартир, комнат, включая приватизированные жилые помещения, дач, садовых домиков или земельных участков или доли (долей) в указанном имуществе, находившихся в собственности налогоплательщика менее минимального предельного срока владения объектом недвижимого имущества, установленного в соответствии со статьей 217.1 НК РФ, не превышающем в целом 1 000 000 руб.;

– иного недвижимого имущества, находившегося в собственности налогоплательщика менее минимального предельного срока владения объектом недвижимого имущества, установлен-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ного в соответствии со статьей 217.1 НК РФ, не превышающем в целом 250 000 руб.

При этом согласно пункту 4 статьи 217.1 НК РФ по общему правилу минимальный предельный срок владения объектом недвижимого имущества составляет пять лет. Исключением являются объекты, указанные в пункте 3 статьи 217.1 НК РФ, для них минимальный предельный срок владения составляет три года. К таким объектам относятся объекты недвижимого имущества, в отношении которых соблюдается хотя бы одно из следующих условий:

1) право собственности на объект недвижимого имущества получено налогоплательщиком в порядке наследования или по договору дарения от физического лица, признаваемого членом семьи и (или) близким родственником этого налогоплательщика в соответствии с Семейным кодексом Российской Федерации;

2) право собственности на объект недвижимого имущества получено налогоплательщиком в результате приватизации;

3) право собственности на объект недвижимого имущества получено налогоплательщиком – плательщиком ренты в результате передачи имущества по договору пожизненного содержания с иждивением.

Для справки: положения подпункта 1 пункта 2 статьи 220 НК РФ применяются в отношении объектов недвижимого имущества, приобретенных в собственность после 01.01.2016 г., на что указывает пункт 3 статьи 4 Федерального закона от 29.11.2014 г. № 382-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации».

Кроме того, налогоплательщик имеет право на получение имущественного налогового вычета в размере доходов, полученных в налоговом периоде от продажи иного имущества (за исключением ценных бумаг), находившегося в собственности налогоплательщика менее трех лет, не превышающем в целом 250 000 руб., на что указывает абзац 3 подпункта 1 пункта 2 статьи 220 НК РФ.

Исходя из Писем Минфина России от 18.08.2017 г. № 03-04-05/53028, от 04.09.2017 г. № 03-04-05/56683 иным имуществом, в частности является автомобиль.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Имейте в виду, что при реализации имущества, находящегося в общей долевой либо общей совместной собственности, соответствующий размер имущественного налогового вычета распределяется между совладельцами этого имущества пропорционально их доле либо по договоренности между ними (в случае реализации имущества, находящегося в общей совместной собственности) (подпункт 3 пункта 2 статьи 220 НК РФ).

Также имейте в виду, что доходы, полученные от продажи недвижимого имущества и (или) транспортных средств, которые использовались в предпринимательской деятельности, и доходы, полученные от реализации ценных бумаг, по общему правилу не подлежат уменьшению на сумму имущественных налоговых вычетов, что вытекает из подпункта 4 пункта 2 статьи 220 НК РФ. Иначе говоря, налогоплательщик имеет право на получение имущественного налогового вычета при продаже, к примеру, недвижимого имущества в случае, если оно не использовалось им в предпринимательской деятельности (Письмо Минфина России от 28.08.2014 г. № 03-04-05/43075).

Обратите внимание, что вместо получения имущественного налогового вычета в соответствии с подпунктом 1 пункта 2 статьи 220 НК РФ налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением этого имущества, что установлено подпунктом 2 пункта 2 статьи 220 НК РФ.

То есть, НК РФ предоставляет налогоплательщикам право уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов, полученных от продажи имущества, либо на сумму имущественного налогового вычета, либо на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением этого имущества. Аналогичный вывод содержится в Письмах Минфина России от 30.01.2015 г. № 03-04-05/3513, от 25.08.2017 г. № 03-04-05/54847, от 04.09.2017 г. № 03-04-05/56683.

Учитывая изложенное, одновременно применить имущественный вычет и уменьшить доходы на сумму произведенных расходов в отношении одного объекта нельзя.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Следует отметить, что документальным подтверждением расходов на приобретение квартиры в целях уплаты НДФЛ при продаже этой квартиры, могут служить договор купли-продажи квартиры и расписка, подтверждающая расчет между физическими лицами исполнение обязательств, что следует из Письма Минфина России от 30.01.2015 г. № 03-04-05/3513.

При продаже квартиры, полученной по договору мены, налогоплательщик вправе в качестве расходов учитывать стоимость квартиры, которая была указана в договоре мены, либо, при ее отсутствии, рыночную стоимость обмениваемой квартиры на дату совершения мены. При этом рыночная стоимость квартиры может быть установлена физическим лицом, осуществляющим оценочную деятельность (оценщиком), в рамках Федерального закона от 29.07.1998 г. № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации». На это указывают Письма Минфина России от 05.03.2015 г. № 03-04-05/11808, от 23.11.2016 г. № 03-04-05/69147, от 27.09.2017 г. № 03-04-05/62627.

Поскольку суммы субсидии и (или) материнского капитала, направленные налогоплательщиком на приобретение недвижимого имущества, являются его расходами, то при продаже квартиры, находившейся в собственности налогоплательщика менее минимального предельного срока владения, установленного в соответствии со статьей 217.1 НК РФ, он имеет право уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на всю сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением данной квартиры, в том числе произведенных за счет средств единовременной субсидии и (или) материнского капитала. Такой вывод следует из Письма ФНС России от 22.07.2014 г. № БС-4-11/14019@ «Об уплате налога на доходы физических лиц» (вместе с Письмом Минфина России от 10.07.2014 г. № 03-04-07/33669).

При продаже имущества (жилого дома), находившегося в собственности налогоплательщика менее минимального предельного срока владения, установленного в соответствии со статьей 217.1 НК РФ, налогоплательщик вправе уменьшить сумму подлежащего налогообложению дохода на сумму фактически произ-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

веденных им и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением этого имущества, в том числе связанных со строительством указанного дома.

Перечень фактических расходов налогоплательщика на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома или доли (долей) установлен подпунктом 3 пункта 3 статьи 220 НК РФ.

Для уточнения перечня фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, связанных со строительством жилого дома, которые могут быть учтены при определении размера налоговой базы при продаже указанного дома, следует обратиться в налоговый орган по месту жительства. На это указывает Минфин России в Письме от 22.08.2014 г. № 03-04-05/42109.

Обратите внимание!

При продаже жилого помещения или доли (долей) в нем, предоставленных в собственность взамен освобожденных жилого помещения или доли (долей) в нем в связи с реализацией программы реновации жилищного фонда в городе Москве, налогоплательщик вправе уменьшить полученные доходы от продажи таких жилого помещения или доли (долей) в нем на величину произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением освобожденных жилого помещения или доли (долей) в нем и (или) жилого помещения или доли (долей) в нем, предоставленных в связи с реализацией программы реновации жилищного фонда в городе Москве. На что указывает абзац 10 подпункта 2 пункта 2 статьи 220 НК РФ, положения которого распространяются на правоотношения, возникшие с 01.08.2017 г. (пункт 2 статьи 2 Федерального закона от 27.11.2017 г. № 352-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «О внесении изменений в Закон Российской Федерации «О статусе столицы Российской Федерации» и отдельные законодательные акты Российской Федерации в части установления особенностей регулирования отдельных правоотношений в целях реновации

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

жилищного фонда в субъекте Российской Федерации – городе федерального значения Москве»).

Согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 220 НК РФ налогоплательщик имеет право на получение имущественного налогового вычета:

– при продаже доли (ее части) в уставном капитале общества;

– при выходе из состава участников общества;

– при передаче средств (имущества) участнику общества в случае ликвидации общества;

– при уменьшении номинальной стоимости доли в уставном капитале общества;

– при уступке прав требования по договору участия в долевом строительстве (по договору инвестирования долевого строительства или по другому договору, связанному с долевым строительством).

Налоговый вычет в указанных случаях предоставляется налогоплательщику на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением этого имущества (имущественных прав) (абзац 2 подпункта 2 пункта 2 статьи 220 НК РФ).

При этом в состав расходов налогоплательщика, связанных с приобретением доли в уставном капитале общества, могут включаться следующие расходы:

– расходы в сумме денежных средств и (или) стоимости иного имущества (имущественных прав), внесенных в качестве взноса в уставный капитал при учреждении общества или при увеличении его уставного капитала.

– расходы на приобретение или увеличение доли в уставном капитале общества.

Если расходы, связанные с приобретением доли в уставном капитале общества, понесены налогоплательщиком, указанным в пункте 60 статьи 217 НК РФ, путем передачи обществу или третьим лицам имущества и (или) имущественных прав, доходы от получения которых освобождаются от налогообложения в соответствии с пунктом 60 статьи 217 НК РФ, то в состав расходов

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

налогоплательщика, связанных с приобретением доли в уставном капитале общества, включается сумма, равная стоимости такого имущества и (или) имущественных прав по данным учета ликвидированной иностранной организации (прекращаемой (ликвидированной) иностранной структуры без образования юридического лица) на дату получения налогоплательщиком имущества и (или) имущественных прав от такой иностранной организации (структуры без образования юридического лица), но не выше их рыночной стоимости, определяемой с учетом положений статьи 105.3 НК РФ на дату получения налогоплательщиком имущества и (или) имущественных прав от такой иностранной организации (структуры без образования юридического лица). При этом под обществом в этом случае также понимается иностранная организация с разделенным на доли (вклады) учредителей (участников) уставным (складочным) капиталом.

При отсутствии документально подтвержденных расходов на приобретение доли в уставном капитале общества имущественный налоговый вычет предоставляется в размере доходов, полученных налогоплательщиком в результате прекращения участия в обществе, не превышающем в целом 250 000 руб. за налоговый период.

При продаже части доли в уставном капитале общества, принадлежащей налогоплательщику, расходы налогоплательщика на приобретение указанной части доли в уставном капитале учитываются пропорционально уменьшению доли такого налогоплательщика в уставном капитале общества.

При получении дохода в виде выплат участнику общества в денежной или натуральной форме в связи с уменьшением уставного капитала общества расходы налогоплательщика на приобретение доли в уставном капитале общества учитываются пропорционально уменьшению уставного капитала общества.

Если уставный капитал общества был увеличен за счет переоценки активов, при его уменьшении расходы налогоплательщика на приобретение доли в уставном капитале учитываются в сумме выплаты участнику общества, превышающей сумму увеличения номинальной стоимости его доли в результате переоценки активов.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

При продаже имущества (имущественных прав) и (или) осуществлении имущественных прав, полученных при ликвидации иностранной организации (прекращении (ликвидации) иностранной структуры без образования юридического лица) налогоплательщиком-акционером (участником, пайщиком, учредителем, контролирующим лицом иностранной организации или контролирующим лицом иностранной структуры без образования юридического лица), доходы которого в виде такого имущества (имущественных прав) освобождаются от налогообложения в соответствии с пунктом 60 статьи 217 НК РФ, такой налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов от продажи такого имущества (имущественных прав), а также доходов в виде денежных средств (иного имущества), полученных им либо перечисленных (переданных) по его указанию третьим лицам при осуществлении указанных имущественных прав, ранее переданных ему ликвидируемой иностранной организацией (структурой), на сумму, равную стоимости имущества (имущественных прав) по данным учета ликвидированной организации (структуры) на дату получения имущества (имущественных прав) от такой организации (структуры), но не выше рыночной стоимости такого имущества (имущественных прав), определяемой с учетом положений статьи 105.3 НК РФ на дату получения налогоплательщиком имущества (имущественных прав) от такой иностранной организации (структуры) (подпункт 2.1 пункта 2 статьи 220 НК РФ).

При продаже имущества, полученного при осуществлении имущественных прав, ранее переданных налогоплательщику при ликвидации иностранной организации (прекращении (ликвидации) иностранной структуры без образования юридического лица) налогоплательщиком-акционером (участником, пайщиком, учредителем, контролирующим лицом иностранной организации или контролирующим лицом иностранной структуры без образования юридического лица), доходы которого в виде таких имущественных прав освобождаются от налогообложения в соответствии с пунктом 60 статьи 217 НК РФ, налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов от продажи такого имущества на сумму, равную стоимости ука-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

занных имущественных прав по данным учета ликвидированной организации (структуры) на дату получения имущественных прав от такой организации (структуры), но не выше их рыночной стоимости, определяемой с учетом положений статьи 105.3 НК РФ на дату получения налогоплательщиком имущественных прав от такой иностранной организации (структуры).

Для справки: действие положений подпунктов 2 и 2.1 пункта 2 статьи 220 НК РФ распространяется на порядок учета расходов, осуществленных с 01.01.2016 г., на что указывает пункт 7 статьи 14 Федерального закона от 28.12.2017 г. № 436-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации».

При реализации имущественных прав (в том числе долей, паев), приобретенных у контролируемой иностранной компании, в случае, если доходы такой контролируемой иностранной компании от реализации этих имущественных прав (в том числе долей, паев) и расходы в виде цены их приобретения исключаются из прибыли (убытка) такой иностранной компании на основании пункта 10 статьи 309.1 НК РФ, налогоплательщиком, признаваемым контролирующим лицом такой контролируемой иностранной компании или являющимся российским взаимозависимым лицом такого контролирующего лица, сумма фактически произведенных расходов в виде стоимости имущественных прав (в том числе долей, паев) определяется исходя из меньшей из следующих стоимостей (подпункт 2.2 пункта 2 статьи 220 НК РФ):

– документально подтвержденной стоимости по данным учета контролируемой иностранной компании на дату перехода права собственности на указанные имущественные права (в том числе доли, паи) от контролируемой иностранной компании,

– рыночной стоимости указанных имущественных прав (в том числе долей, паев) на дату перехода права собственности от контролируемой иностранной компании, определяемой с учетом положений статьи 105.3 НК РФ.

При реализации имущества, полученного налогоплательщиком-жертвователем в случае расформирования целевого капита-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ла некоммерческой организации, отмены пожертвования или в ином случае, если возврат имущества, переданного на пополнение целевого капитала некоммерческой организации, предусмотрен договором пожертвования и (или) Федеральным законом от 30.12.2006 г. № 275-ФЗ «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций» (далее – Закон № 275-ФЗ), расходами налогоплательщика-жертвователя признаются документально подтвержденные расходы на приобретение, хранение или содержание такого имущества, понесенные налогоплательщиком-жертвователем на дату передачи такого имущества некоммерческой организации – собственнику целевого капитала на пополнение целевого капитала некоммерческой организации (подпункт 5 пункта 2 статьи 220 НК РФ).

Срок нахождения в собственности недвижимого имущества, полученного налогоплательщиком-жертвователем в случае расформирования целевого капитала некоммерческой организации, отмены пожертвования или в ином случае, если возврат такого имущества, переданного на пополнение целевого капитала некоммерческой организации, предусмотрен договором пожертвования и (или) Законом № 275-ФЗ, определяется с учетом срока нахождения такого имущества в собственности налогоплательщика-жертвователя до даты передачи такого имущества на пополнение целевого капитала некоммерческой организации в порядке, установленном Законом № 275-ФЗ.

Согласно пункту 7 статьи 220 НК РФ имущественный налоговый вычет при продаже имущества, а также доли (долей) в нем, доли (ее части) в уставном капитале общества, при выходе из состава участников общества, при передаче средств (имущества) участнику общества в случае ликвидации общества, при уменьшении номинальной стоимости доли в уставном капитале общества, при уступке прав требования по договору участия в долевом строительстве (по договору инвестирования долевого строительства или по другому договору, связанному с долевым строительством) предоставляется при подаче налогоплательщиком налоговой декларации в налоговые органы по окончании налогового периода.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Форма налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ), порядок ее заполнения, а также формат представления налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц в электронной форме утверждены Приказом ФНС России от 24.12.2014 г. № ММВ-7-11/671@.

Представляется налоговая декларация не позднее 30 апреля года, следующего за годом, в котором произошла соответствующая продажа, что следует из пункта 1 статьи 229 НК РФ и на что указано в Информации ФНС России от 23.03.2015 г. «О декларационной кампании 2015 г.».

Имейте в виду, что вместе с декларацией налогоплательщик должен представить в налоговый орган соответствующий пакет документов. Заметим, что если речь идет о продаже имущества пакет документов зависит от того, каким способом налогоплательщик решит уменьшить полученные от продажи имущества доходы – на имущественный налоговый вычет или на документально подтвержденные расходы.

Имущественный налоговый вычет при приобретении (строительстве) жилья, в том числе на несовершеннолетних детей

Главой 23 «Налог на доходы физических лиц» Налогового кодекса Российской Федерации установлены различные виды налоговых вычетов, позволяющих уменьшить размер налоговой базы и, соответственно, снизить сумму налога. Одним из таких вычетов является имущественный налоговый вычет.

В данной главе рассмотрим такой вид имущественного налогового вычета, как налоговый вычет при приобретении (строительстве) жилья, в том числе на несовершеннолетних детей.

В соответствии с подпунктом 3 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) при определении размера налоговой базы по налогу на доходы физических лиц

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

налогоплательщик указанного налога имеет право на получение имущественного налогового вычета в размере фактически произведенных им расходов на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилых домов, квартир, комнат или доли (долей) в них, приобретение земельных участков или доли (долей) в них, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков или доли (долей) в них, на которых расположены приобретаемые жилые дома или доля (доли) в них.

Кроме того, налогоплательщик на основании подпункта 4 пункта 1 статьи 220 НК РФ вправе получить налоговый вычет в сумме фактически произведенных расходов на погашение процентов:

– по целевым займам (кредитам), фактически израсходованным на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, приобретение земельных участков или доли (долей) в них, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков или доли (долей) в них, на которых расположены приобретаемые жилые дома или доля (доли) в них;

– по кредитам, полученным от банков в целях рефинансирования (перекредитования) кредитов на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, приобретение земельных участков или доли (долей) в них, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков или доли (долей) в них, на которых расположены приобретаемые жилые дома или доля (доли) в них.

Право на получение вышеперечисленных имущественных налоговых вычетов имеют также налогоплательщики, являющиеся родителями (усыновителями, приемными родителями, опекунами, попечителями) и осуществляющие новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации за счет собственных средств жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, приобретение земельных участков или доли (долей) в них, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков или доли (долей) в них, на кото-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

рых расположены приобретаемые жилые дома или доля (доли) в них, в собственность своих детей в возрасте до 18 лет (подопечных в возрасте до 18 лет) (пункт 6 статьи 220 НК РФ).

Предоставляется имущественный налоговый вычет, предусмотренный подпунктом 3 пункта 1 статьи 220 НК РФ, с учетом особенностей, установленных пунктом 3 статьи 220 НК РФ.

Так, имущественный налоговый вычет предоставляется в размере фактически произведенных налогоплательщиком расходов на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации одного или нескольких объектов имущества, указанного в подпункте 3 пункта 1 статьи 220 НК РФ, не превышающем 2 000 000 руб.

Если налогоплательщик воспользовался правом на получение имущественного вычета в размере менее его предельной суммы, остаток налогового вычета до полного его использования может быть учтен при получении имущественного вычета в дальнейшем на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, приобретение земельных участков или доли (долей) в них, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков или доли (долей) в них, на которых расположены приобретаемые жилые дома или доля (доли) в них.

При этом предельный размер имущественного налогового вычета равен размеру, действовавшему в налоговом периоде, в котором у налогоплательщика впервые возникло право на получение имущественного вычета, в результате предоставления которого образовался остаток, переносимый на последующие налоговые периоды.

Согласно подпункту 2 пункта 3 статьи 220 НК РФ при приобретении земельных участков или доли (долей) в них, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, имущественный налоговый вычет предоставляется после получения налогоплательщиком свидетельства о праве собственности на жилой дом.

В фактические расходы на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома или

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

доли (долей) в нем в силу подпункта 3 пункта 3 статьи 220 НК РФ могут включаться:

– расходы на разработку проектной и сметной документации;

– расходы на приобретение строительных и отделочных материалов;

– расходы на приобретение жилого дома или доли (долей) в нем, в том числе не оконченного строительством;

– расходы, связанные с работами или услугами по строительству (достройке жилого дома или доли (долей) в нем, не оконченного строительством) и отделке;

– расходы на подключение к сетям электро-, водо– и газоснабжения и канализации или создание автономных источников электро-, водо- и газоснабжения и канализации.

В фактические расходы на приобретение квартиры, комнаты или доли (долей) в них могут включаться (подпункт 4 пункта 3 статьи 220 НК РФ):

– расходы на приобретение квартиры, комнаты или доли (долей) в них либо прав на квартиру, комнату или доли (долей) в них в строящемся доме;

– расходы на приобретение отделочных материалов;

– расходы на работы, связанные с отделкой квартиры, комнаты или доли (долей) в них, а также расходы на разработку проектной и сметной документации на проведение отделочных работ.

Обратите внимание, что НК РФ не дает определений «отделочные работы» и «отделочные материалы».

Вместе с тем, Минфин России в Письме от 07.10.2015 г. № 03-04-05/57182 отмечает, что состав отделочных работ в строительстве определен в Общероссийском классификаторе видов экономической деятельности ОК 029-2014 (КДЕС Ред. 2), утвержденном Приказом Росстандарта от 31.01.2014 г. № 14-ст, в группе 43.3 «Работы строительные отделочные».

При этом к отделочным материалам могут быть отнесены все материалы, используемые при производстве вышеуказанных отделочных работ.

Таким образом, налогоплательщик вправе включить в состав имущественного налогового вычета расходы, связанные с выпол-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

нением отделочных работ и приобретением им отделочных материалов в соответствии с перечнем работ, относимых к отделочным работам вышеназванным классификатором.

Причем включить в состав имущественного вычета расходы на достройку и отделку приобретенного жилого дома или доли (долей) в них либо отделку приобретенной квартиры, комнаты или доли (долей) в них налогоплательщик вправе лишь в том случае, если в договоре, на основании которого осуществлено такое приобретение, предусмотрено приобретение не завершенных строительством жилого дома, квартиры, комнаты (прав на квартиру, комнату) без отделки или доли (долей) в них (подпункт 5 пункта 3 статьи 220 НК РФ).

Следовательно, при приобретении квартиры на вторичном рынке расходы на ее отделку учесть в составе имущественного вычета нельзя (Письмо ФНС России от 15.08.2013 г. № АС-4-11/14910@ «По вопросу возможности включения в состав по НДФЛ расходов на отделку квартиры, приобретенной на вторичном рынке»).

Если в договоре купли-продажи квартиры не указано, что она приобретена без отделки, то налогоплательщик не вправе включить в состав вычета расходы, связанные с отделкой квартиры (Письма Минфина России от 10.06.2013 г. № 03-04-05/21469, от 07.07.2016 г. № 03-04-05/39967).

Для подтверждения права на имущественный налоговый вычет налогоплательщик, руководствуясь подпунктом 6 пункта 3 статьи 220 НК РФ, должен представить в налоговый орган:

– договор о приобретении жилого дома или доли (долей) в нем, документы, подтверждающие право собственности налогоплательщика на жилой дом или долю (доли) в нем, – при строительстве или приобретении жилого дома или доли (долей) в нем;

– договор о приобретении квартиры, комнаты или доли (долей) в них и документы, подтверждающие право собственности налогоплательщика на квартиру, комнату или долю (доли) в них, – при приобретении квартиры, комнаты или доли (долей) в них в собственность;

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– договор участия в долевом строительстве и передаточный акт или иной документ о передаче объекта долевого строительства застройщиком и принятие его участником долевого строительства, подписанный сторонами, – при приобретении прав на объект долевого строительства (квартиру или комнату в строящемся доме);

– документы, подтверждающие право собственности налогоплательщика на земельный участок или долю (доли) в нем, и документы, подтверждающие право собственности на жилой дом или долю (доли) в нем, – при приобретении земельных участков или доли (долей) в них, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков, на которых расположены приобретаемые жилые дома или доля (доли) в них;

– свидетельство о рождении ребенка – при приобретении родителями жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, земельных участков или доли (долей) в них, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков или доли (долей) в них, на которых расположены приобретаемые жилые дома или доля (доли) в них, в собственность своих детей в возрасте до 18 лет;

– решение органа опеки и попечительства об установлении опеки или попечительства – при приобретении опекунами (попечителями) жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, земельных участков или доли (долей) в них, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков или доли (долей) в них, на которых расположены приобретаемые жилые дома или доля (доли) в них, в собственность своих подопечных в возрасте до 18 лет;

– документы, подтверждающие произведенные налогоплательщиком расходы (квитанции к приходным ордерам, банковские выписки о перечислении денежных средств со счета покупателя на счет продавца, товарные и кассовые чеки, акты о закупке материалов у физических лиц с указанием в них адресных и паспортных данных продавца и другие документы).

Обратите внимание, что имущественный налоговый вычет предоставляется налогоплательщику на основании документов, подтверждающих возникновение права на указанный вычет, пла-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

тежных документов, оформленных в установленном порядке и подтверждающих произведенные налогоплательщиком расходы (квитанции к приходным ордерам, банковские выписки о перечислении денежных средств со счета покупателя на счет продавца, товарные и кассовые чеки, акты о закупке материалов у физических лиц с указанием в них адресных и паспортных данных продавца и другие документы) (подпункт 7 пункта 3 статьи 220 НК РФ).

В Письме Минфина России от 13.02.2015 г. № 03-04-05/6426 уточняется, что по вопросу документов, требующихся для получения имущественного налогового вычета и подтверждающих произведенные расходы, следует обратиться в налоговый орган по месту жительства.

В случае разногласий с налоговым органом по вопросу предоставления имущественного налогового вычета по налогу на доходы физических лиц налогоплательщик вправе обратиться в ФНС России.

Что касается имущественного налогового вычета, предусмотренного подпунктом 4 пункта 1 статьи 220 НК РФ, то в силу пункта 4 статьи 220 НК РФ он предоставляется в сумме фактически произведенных налогоплательщиком расходов по уплате процентов в соответствии с договором займа (кредита), но не более 3 000 000 руб. при наличии документов, подтверждающих право на получение имущественного налогового вычета, указанных в пункте 3 статьи 220 НК РФ, договора займа (кредита), а также документов, подтверждающих факт уплаты денежных средств налогоплательщиком в погашение процентов.

Обратите внимание!

Если налогоплательщиком имущественный налоговый вычет в сумме фактически произведенных расходов на погашение процентов по целевым займам (кредитам), получен до 01.01.2014 г., а также на погашение процентов по кредитам, полученным от банков в целях рефинансирования (перекредитования) таких кредитов, то данный вычет предоставляется без учета вышеназванного ограничения (3 000 000 руб.), на что указано в пункте 4 статьи 2 Федерального закона от 23.07.2013 г. № 212-ФЗ «О внесении

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

изменения в статью 220 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – Закон № 212-ФЗ).

Имущественный налоговый вычет, предусмотренный подпунктом 4 пункта 1 статьи 220 НК РФ, может быть предоставлен только в отношении одного объекта недвижимого имущества (абзац 2 пункта 8 статьи 220 НК РФ).

Налогоплательщикам, являющимся родителями (усыновителями, приемными родителями, опекунами, попечителями) и осуществляющим новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации за счет собственных средств жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, приобретение земельных участков или доли (долей) в них, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков или доли (долей) в них, на которых расположены приобретаемые жилые дома или доля (доли) в них, в собственность своих детей в возрасте до 18 лет (подопечных в возрасте до 18 лет) имущественные налоговые вычеты, предусмотренные подпунктами 3 и 4 пункта 1 статьи 220 НК РФ, предоставляются в размере, установленном пунктом 6 названной статьи, то есть исходя из фактически произведенных расходов с учетом ограничений, установленных пунктом 3 статьи 220 НК РФ.

Следует отметить, что имущественные вычеты не предоставляются в части расходов налогоплательщика на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, покрываемых (пункт 5 статьи 220 НК РФ):

– за счет средств работодателей или иных лиц, средств материнского (семейного) капитала, направляемых на обеспечение реализации дополнительных мер государственной поддержки семей, имеющих детей;

– за счет выплат, предоставленных из средств бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

Таким образом, в случае приобретения имущества с привлечением средств работодателя или иных лиц, средств материнского (семейного) капитала, а также бюджетных средств, вычет

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

может быть предоставлен налогоплательщику только в сумме израсходованных собственных средств (Письма Минфина России от 21.12.2016 г. № 03-04-05/76790, от 20.09.2016 г. № 03-04-05/54947).

Кроме того, имущественные вычеты не предоставляются в части расходов налогоплательщика на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, покрываемых в случаях, если сделка купли-продажи жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них совершается между физическими лицами, являющимися взаимозависимыми в соответствии со статьей 105.1 НК РФ. Имейте виду, что отец налогоплательщика и супруга налогоплательщика, между которыми заключена сделка купли-продажи, не являются по отношению друг к другу взаимозависимыми лицами, на что указывает Минфин России в Письмах от 09.01.2014 г. № 03-04-05/18, от 09.12.2013 г. № 03-04-07/53623.

Предоставляются имущественные налоговые вычеты при подаче налогоплательщиком налоговой декларации в налоговые органы по окончании налогового периода (пункт 7 статьи 220 НК РФ). Имущественные вычеты могут быть предоставлены налогоплательщику и до окончания налогового периода при его обращении с письменным заявлением к работодателю (далее – налоговый агент) при условии подтверждения права налогоплательщика на вычеты налоговым органом по форме, утвержденной Приказом ФНС России от 14.01.2015 г. № ММВ-7-11/3@ «Об утверждении формы уведомления о подтверждении права налогоплательщика на имущественные налоговые вычеты, предусмотренные подпунктами 3 и 4 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации» (пункт 8 статьи 220 НК РФ).

Обратите внимание!

Налогоплательщик имеет право на получение имущественных налоговых вычетов у одного или нескольких налоговых агентов по своему выбору. В случае, если, получив имущественный налоговый вычет у одного налогового агента, налогоплательщик обращается за получением имущественного налогового вычета к

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

другому налоговому агенту, указанный имущественный налоговый вычет предоставляется в порядке, предусмотренном пунктом 7 и пунктом 8 статьи 220 НК РФ.

Заметим, что налоговый агент обязан предоставить имущественные налоговые вычеты при получении от налогоплательщика подтверждения права на имущественные вычеты, выданного налоговым органом, с указанием суммы имущественного вычета, который налогоплательщик вправе получить у каждого налогового агента, указанного в подтверждении. Налоговый орган в свою очередь должен подтвердить право на получение налогоплательщиком имущественных налоговых вычетов у налоговых агентов в срок, не превышающий 30 календарных дней со дня подачи заявления налогоплательщиком и документов, подтверждающих право на получение имущественных налоговых вычетов, предусмотренных подпунктами 3 и 4 пункта 1 статьи 220 НК РФ.

Если по итогам налогового периода сумма дохода налогоплательщика, полученного у всех налоговых агентов, оказалась меньше суммы имущественных налоговых вычетов, определенной в соответствии с пунктами 3 и 4 статьи 220 НК РФ, то налогоплательщик имеет право на получение вычетов в порядке, предусмотренном пунктом 7 статьи 220 НК РФ.

Если после представления налогоплательщиком в установленном порядке заявления налоговому агенту о получении имущественных налоговых вычетов налоговый агент удержал налог без учета имущественных налоговых вычетов, то сумма излишне удержанного после получения заявления налога подлежит возврату налогоплательщику в порядке, установленном статьей 231 НК РФ.

В случае невозможности использования полностью имущественных налоговых вычетов в налоговом периоде их остаток может быть перенесен на последующие налоговые периоды до полного их использования, если иное не предусмотрено статьей 220 НК РФ.

У налогоплательщиков, получающих пенсии в соответствии с законодательством Российской Федерации, имущественные налоговые вычеты могут быть перенесены на предшествующие налоговые периоды, но не более трех, непосредственно предшествующих

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

налоговому периоду, в котором образовался переносимый остаток имущественных налоговых вычетов (пункт 10 статьи 220 НК РФ).

Обратите внимание!

Повторное предоставление налоговых вычетов, предусмотренных подпунктами 3 и 4 пункта 1 статьи 220 НК РФ, не допускается (пункт 11 статьи 220 НК РФ, Письмо Минфина России от 18.03.2016 г. № 03-04-05/15139).

В завершение статьи отметим, что нами рассмотрена система предоставления имущественных налоговых вычетов на основании статьи 220 НК РФ, в которую Законом № 212-ФЗ были внесены изменения, вступившие в силу с 01.01.2014 г. Поэтому если право на получение имущественного вычета возникло у налогоплательщика до указанной даты, такие правоотношения регулируются нормами НК РФ в редакции, действовавшей до внесения в них изменений, даже если эти отношения не завершены на начало 2014 года, о чем сказано в пункте 3 статьи 2 Закона № 212-ФЗ. Аналогичные разъяснения содержатся в Письмах Минфина России от 20.09.2013 г. № 03-04-05/39119, от 13.09.2013 г. № 03-04-07/37870 и других.

Имущественный налоговый вычет при приобретении (строительстве) жилья, система предоставления налоговым агентом

Российское налоговое законодательство позволяет налогоплательщикам уменьшать величину доходов, облагаемых по общей налоговой ставке, на сумму налоговых вычетов. Одним из таких вычетов является имущественный вычет на приобретение (строительство) жилья, причем предоставить его налогоплательщику может как налоговый орган, так и работодатель – налоговый агент. О системе предоставления указанного имущественного вычета налоговым агентом и пойдет речь в настоящей статье.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Напомним, что в соответствии с нормами главы 23 «Налог на доходы физических лиц» Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) плательщиками НДФЛ признаются физические лица, – резиденты и нерезиденты Российской Федерации.

Статус резидента не зависит от гражданства физического лица, поскольку резидентами Российской Федерации признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Период нахождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на периоды его выезда за ее пределы для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения, а также для исполнения трудовых или иных обязанностей, связанных с выполнением работ (оказанием услуг) на морских месторождениях углеводородного сырья (статья 207 НК РФ).

Независимо от фактического времени нахождения в Российской Федерации, резидентами Российской Федерации признаются:

– российские военнослужащие, проходящие службу за границей;

– сотрудники органов государственной власти и органов местного самоуправления, командированные на работу за рубеж.

Нерезиденты Российской Федерации уплачивают НДФЛ лишь с доходов, полученных ими в Российской Федерации.

По общему правилу налог на доходы физических лиц взимается государством через налоговых агентов, которыми признаются лица, являющиеся источниками выплаты дохода налогоплательщику. Учитывая то, что в состав налогооблагаемых доходов физического лица входит и вознаграждение за труд, налоговыми агентами по НДФЛ признаются все работодатели, использующие труд наемных работников как по трудовым, так и по гражданско-правовым договорам.

Понятие налогового агента, используемое в целях налогообложения, закреплено в пункте 1 статьи 24 НК РФ, согласно которому налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации. По общему правилу,

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

налоговые агенты наделены теми же правами, что и налогоплательщики. Обязанности налоговых агентов определены пунктами 3 и 3.1 статьи 24 НК РФ.

Налоговыми агентами по НДФЛ в силу статьи 226 НК РФ признаются следующие лица, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил налогооблагаемые доходы:

– российские организации;

– индивидуальные предприниматели;

– нотариусы, занимающиеся частной практикой;

– адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты;

– обособленные подразделения иностранных организаций в Российской Федерации.

Исчисление и уплата сумм налога производится налоговым агентом в отношении большинства налогооблагаемых доходов, источником которых является он, с зачетом ранее удержанных сумм налога (за исключением доходов, в отношении которых исчисление сумм налога производится в соответствии со статьей 214.7 НК РФ), а в случаях и порядке, предусмотренных статьей 227.1 НК РФ, также с учетом уменьшения на суммы фиксированных авансовых платежей, уплаченных налогоплательщиком (пункт 2 статьи 226 НК РФ).

Особенности исчисления и (или) уплаты налога по отдельным видам доходов устанавливаются статьями 214.3, 214.4, 214.5, 214.6, 214.7, 226.1, 227 и 228 НК РФ.

Для исчисления суммы налога, подлежащего удержанию у налогоплательщика, налоговый агент должен определить налогооблагаемую базу и ставку налога, по которой полученный доход облагается НДФЛ.

При определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со статьей 212 НК РФ (пункт 1 статьи 210 НК РФ).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Статьей 224 НК РФ предусмотрены следующие ставки налога – 9%, 13%, 15%, 30% и 35%. Размер ставки НДФЛ зависит от налогового статуса физического лица (резидент, нерезидент) и от вида получаемого дохода. Общей ставкой налога считается ставка 13%, все остальные являются специальными.

Исчисление сумм налога производится налоговыми агентами на дату фактического получения дохода, определяемую в соответствии со статьей 223 НК РФ, нарастающим итогом с начала налогового периода применительно ко всем доходам (за исключением доходов от долевого участия в организации, а также доходов, в отношении которых исчисление сумм налога производится в соответствии со статьей 214.7 НК РФ), в отношении которых применяется общая ставка налога (13%), начисленным налогоплательщику за данный период, с зачетом удержанной в предыдущие месяцы текущего налогового периода суммы налога (пункт 3 статьи 226 НК РФ).

Сумма налога в части доходов, облагаемых по ставке НДФЛ отличной от общей ставки налога, а также доходов от долевого участия в организации исчисляется налоговым агентом отдельно по каждой сумме указанного дохода, начисленного налогоплательщику.

Для доходов, облагаемых налогом по общей налоговой ставке, налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, предусмотренных статьями 218 – 221 НК РФ с учетом особенностей установленных главой 23 НК РФ (пункт 3 статьи 210 НК РФ).

Следует помнить, что в отношении доходов от долевого участия в организации, а также в виде выигрышей, полученных участниками азартных игр и участниками лотерей, налоговые вычеты, предусмотренные статьями 218 – 221 НК РФ, не применяются.

Имущественные налоговые вычеты предоставляются в соответствии со статьей 220 НК РФ, согласно пункту 1 которой при определении размера налоговой базы налогоплательщик имеет право на получение, в частности, имущественного налогового вычета:

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

● в размере фактически произведенных налогоплательщиком расходов на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилых домов, квартир, комнат или доли (долей) в них, приобретение земельных участков или доли (долей) в них, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков или доли (долей) в них, на которых расположены приобретаемые жилые дома или доля (доли) в них (подпункт 3 пункт 1 статьи 220 НК РФ);

● в сумме фактически произведенных налогоплательщиком расходов на погашение процентов (подпункт 4 пункта 1 статьи 220 НК РФ):

– по целевым займам (кредитам), фактически израсходованным на новое строительство, либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, приобретение земельных участков или доли (долей) в них, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков или доли (долей) в них, на которых расположены приобретаемые жилые дома или доля (доли) в них;

– по кредитам, полученным от банков в целях рефинансирования (перекредитования) кредитов на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, приобретение земельных участков или доли (долей) в них, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков или доли (долей) в них, на которых расположены приобретаемые жилые дома или доля (доли) в них.

Обратите внимание!

Имущественный налоговый вычет, предусмотренный подпунктом 3 пункта 1 статьи 220 НК РФ, предоставляется с учетом особенностей, установленных пунктом 3 статьи 220 НК РФ.

В частности, имущественный налоговый вычет предоставляется в размере фактически произведенных налогоплательщиком расходов на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации одного или нескольких объектов иму-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

щества, указанного в подпункте 3 пункта 1 статьи 220 НК РФ, не превышающем 2 000 000 руб.

В случае если налогоплательщик воспользовался правом на получение имущественного налогового вычета в размере менее его предельной суммы, остаток вычета до полного его использования может быть учтен при получении имущественного налогового вычета в дальнейшем на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, приобретение земельных участков или доли (долей) в них, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков или доли (долей) в них, на которых расположены приобретаемые жилые дома или доля (доли) в них.

При этом предельный размер имущественного налогового вычета равен размеру, действовавшему в налоговом периоде, в котором у налогоплательщика впервые возникло право на получение имущественного налогового вычета, в результате предоставления которого образовался остаток, переносимый на последующие налоговые периоды.

Обратите внимание!

Как отмечает Минфин России в Письме от 23.11.2016 г. № 03-04-05/69146, возможность получения имущественного налогового вычета до полного использования его предельного размера без ограничения количества объектов недвижимого имущества, расходы на приобретение или строительство которых могут учитываться в составе имущественного налогового вычета, появилась с 01.01.2014 г.

Воспользоваться такой возможностью могут налогоплательщики, впервые обратившиеся за предоставлением имущественного налогового вычета, и в отношении объектов недвижимого имущества, приобретенных ими после 01.01.2014 г.

Налоговым агентам, предоставляющим своим работникам имущественные налоговые вычеты, следует учитывать, что подпункты 6, 7 пункта 3 статьи 220 НК РФ не содержат закрытого

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

перечня документов, подтверждающих возникновение права на имущественный налоговый вычет, но устанавливают обязательное условие, а именно: документы должны быть оформлены в установленном порядке и подтверждать произведенные налогоплательщиком расходы.

Если работники налогового агента, претендующие на получение имущественного налогового вычета, являются супругами, то в соответствии с положениями Гражданского и Семейного кодексов Российской Федерации имущество, нажитое супругами во время брака, является их совместной собственностью. При этом не имеет значения, на имя кого из супругов оформлено такое имущество, а также кем из них вносились деньги при его приобретении.

Таким образом, каждый из супругов имеет право на получение имущественного налогового вычета, установленного подпунктом 3 пункта 1 статьи 220 НК РФ, причем общая сумма предоставленного каждому из супругов налогового вычета должна оставаться в пределах максимального размера, установленного названным подпунктом, на что указано в Письме Минфина России от 03.10.2017 г. № 03-04-05/64291.

Имущественный налоговый вычет, предусмотренный подпунктом 4 пункта 1 статьи 220 НК РФ, может быть предоставлен только в отношении одного объекта недвижимого имущества и предоставляется в сумме фактически произведенных налогоплательщиком расходов по уплате процентов в соответствии с договором займа (кредита), но не более 3 000 000 руб. (пункты 4, 8 статьи 220 НК РФ).

Имейте в виду, что имущественный налоговый вычет, предусмотренный подпунктом 4 пункта 1 статьи 220 НК РФ, в сумме фактически произведенных налогоплательщиком расходов на погашение процентов по целевым займам (кредитам), полученным налогоплательщиком до 01.01.2014 г., а также на погашение процентов по кредитам, полученным от банков в целях рефинансирования (перекредитования) таких кредитов, предоставляется без учета вышеназванного ограничения (3 000 000 руб.), о чем сказано в пункте 4 статьи 2 Федерального закона от 23.07.2013 г. № 212-ФЗ «О внесении изменения в статью 220 части второй

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – Закон № 212-ФЗ).

Обращаем Ваше внимание на разъяснения, данные Минфином России в Письме от 25.05.2017 г. № 03-04-07/32360. В Письме отмечено, что если получение кредита, который планируется направить на перекредитование кредита, полученного для рефинансирования первоначального ипотечного кредита, связано с исполнением обязательств заемщика по погашению кредита, полученного в целях рефинансирования ипотечного кредита, а не связано непосредственно с погашением ипотечного кредита, оснований для предоставления имущественного налогового вычета по уплате процентов по такому кредиту не имеется.

Вместе с тем, в случае, если из кредитного договора, выданного в целях рефинансирования кредита, выданного на рефинансирование первоначального ипотечного кредита, будет следовать, что планируемое рефинансирование непосредственно связано с первоначальным целевым ипотечным кредитом на приобретение жилья (имеются ссылки на первоначальный ипотечный кредит и на кредит, предоставленный в целях его рефинансирования), то, в связи с отсутствием в НК РФ ограничения по количеству кредитов, получаемых в целях перекредитования ипотечного кредита на приобретение жилья, налогоплательщик будет иметь право на имущественный налоговой вычет, предусмотренный подпунктом 4 пункта 1 статьи 220 НК РФ, в сумме фактически расходов на погашение процентов по кредиту, полученному от банка в целях рефинансирования кредита, выданного для рефинансирование первоначального ипотечного кредита.

Обратите внимание, что право на получение имущественных налоговых вычетов, предусмотренных подпунктами 3 и 4 пункта 1 статьи 220 НК РФ, имеют налогоплательщики, являющиеся родителями (усыновителями, приемными родителями, опекунами, попечителями) и осуществляющие новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации за счет собственных средств жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, приобретение земельных участков или доли (долей) в них, предоставленных для индивидуального жилищного строитель-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ства, и земельных участков или доли (долей) в них, на которых расположены приобретаемые жилые дома или доля (доли) в них, в собственность своих детей в возрасте до 18 лет (подопечных в возрасте до 18 лет). Размер имущественных налоговых вычетов в этом случае определяется исходя из фактически произведенных расходов с учетом ограничений, установленных пунктом 3 статьи 220 НК РФ.

Специалисты Минфина России в Письмах от 18.03.2016 г. № 03-04-05/15107, от 01.12.2017 г. № 03-04-05/79697, напомнили, что согласно пункту 5 статьи 220 НК РФ имущественные налоговые вычеты, предусмотренные подпунктами 3 и 4 пункта 1 статьи 220 НК РФ, не предоставляются, в частности, в случае, когда сделка купли-продажи жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них совершается между физическими лицами, являющимися взаимозависимыми в соответствии со статьей 105.1 НК РФ.

Взаимозависимыми признаются физическое лицо, его супруг (супруга), родители (в том числе усыновители), дети (в том числе усыновленные), полнородные и неполнородные братья и сестры, опекун (попечитель) и подопечный (подпункт 11 пункта 2 статьи 105.1 НК РФ).

Обратите внимание!

Согласно пункту 11 статьи 220 НК РФ повторное предоставление налоговых вычетов, предусмотренных подпунктами 3 и 4 пункта 1 статьи 220 НК РФ, не допускается. Иначе говоря, если ранее, например, в 2011 г. налогоплательщик воспользовался своим правом на получение имущественного налогового вычета в связи с приобретением квартиры, то оснований для предоставления ему имущественного налогового вычета в связи с приобретением еще одной квартиры в 2016 году не имеется (Письмо Минфина России от 10.08.2016 г. № 03-04-05/46801).

Имейте в виду, что получение имущественного налогового вычета в течение нескольких налоговых периодов не будет являться повторным, если вычет предоставляется в связи с достройкой (отделкой) объекта недвижимости, не завершенного строительством (полученного без отделки) на момент приобретения. На это

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

указывает пункт 17 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации, утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 21.10.2015 г. (далее – Обзор, утвержденный Президиумом Верховного Суда РФ).

По мнению ФНС России, изложенному в Письме от 22.04.2016 г. № БС-4-11/7253, расходы, связанные с отделкой жилого дома, произведенные после регистрации права собственности на жилой дом, могут быть включены в состав имущественного налогового вычета, в том числе и в том случае, если ранее налогоплательщику имущественный налоговый вычет в сумме расходов, связанных со строительством данного жилого дома, уже был предоставлен. При этом общая сумма расходов, связанных в том числе со строительством и отделкой жилого дома, принимаемых к учету при предоставлении налогоплательщику имущественного налогового вычета, не может превышать 2 000 000 руб.

Получить имущественные налоговые вычеты налогоплательщик может либо в налоговой инспекции, либо у своего работодателя. В первом случае обратиться за получением вычетов можно лишь по окончании налогового периода, в котором у налогоплательщика возникло право на их применение, а во втором – это сделать можно в течение года.

Как сказано в пункте 8 статьи 220 НК РФ, имущественные налоговые вычеты, предусмотренные подпунктами 3 и 4 пункта 1 статьи 220 НК РФ, могут быть предоставлены налогоплательщику до окончания налогового периода при его обращении с письменным заявлением к работодателю (налоговому агенту) при условии подтверждения права налогоплательщика на имущественные налоговые вычеты налоговым органом по форме, утвержденной Приказом ФНС России от 14.01.2015 г. № ММВ-7-11/3@ (далее – Уведомление).

Право на получение налогоплательщиком имущественных налоговых вычетов у налоговых агентов должно быть подтверждено налоговым органом в срок, не превышающий 30 календарных дней со дня подачи заявления налогоплательщика и документов,

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

подтверждающих право на получение имущественных налоговых вычетов, предусмотренных подпунктами 3 и 4 пункта 1 статьи 220 НК РФ.

Поскольку имущественные налоговые вычеты, о которых мы говорим, могут быть получены налогоплательщиком по самостоятельным основаниям, в том числе в отношении разных объектов недвижимого имущества, положениями НК РФ не предусмотрено ограничения количества выдаваемых налоговым органом налогоплательщику в течение налогового периода подтверждений о его праве на имущественный налоговый вычет, в том числе и в адрес одного и того же налогового агента.

Кроме того, отказ налогового органа в выдаче налогоплательщику подтверждения о его праве на имущественный налоговый вычет, например, в случае приобретения налогоплательщиком другого объекта недвижимого имущества, приведет к нарушению его прав на получение имущественного налогового вычета у налогового агента, на что указано в Письме Минфина России от 16.02.2015 г. № 03-04-07/6813.

Итак, чтобы получить Уведомление налогоплательщик должен обратиться с соответствующим заявлением в налоговую инспекцию. Рекомендуемая форма заявления о подтверждении права налогоплательщика на получение имущественных налоговых вычетов по налогу на доходы физических лиц приведена в Письме ФНС России от 06.10.2016 г. № БС-4-11/18925@. Рекомендуемый формат представления в электронной форме заявления о подтверждении права налогоплательщика на получение имущественных налоговых вычетов по налогу на доходы физических лиц приведен в Приложении № 3 к Приказу ФНС России от 10.11.2016 г. № ММВ-7-6/609@.

К указанному заявлению налогоплательщик должен приложить (подпункт 6 пункта 3 статьи 220 НК РФ):

– договор о приобретении жилого дома или доли (долей) в нем, документы, подтверждающие право собственности налогоплательщика на жилой дом или долю (доли) в нем, – при строительстве или приобретении жилого дома или доли (долей) в нем;

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– договор о приобретении квартиры, комнаты или доли (долей) в них и документы, подтверждающие право собственности налогоплательщика на квартиру, комнату или долю (доли) в них, – при приобретении квартиры, комнаты или доли (долей) в них в собственность;

– договор участия в долевом строительстве и передаточный акт или иной документ о передаче объекта долевого строительства застройщиком и принятие его участником долевого строительства, подписанный сторонами, – при приобретении прав на объект долевого строительства (квартиру или комнату в строящемся доме);

– документы, подтверждающие право собственности налогоплательщика на земельный участок или долю (доли) в нем, и документы, подтверждающие право собственности на жилой дом или долю (доли) в нем, – при приобретении земельных участков или доли (долей) в них, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков, на которых расположены приобретаемые жилые дома или доля (доли) в них;

– свидетельство о рождении ребенка – при приобретении родителями жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, земельных участков или доли (долей) в них, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков или доли (долей) в них, на которых расположены приобретаемые жилые дома или доля (доли) в них, в собственность своих детей в возрасте до 18 лет;

– решение органа опеки и попечительства об установлении опеки или попечительства – при приобретении опекунами (попечителями) жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, земельных участков или доли (долей) в них, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков или доли (долей) в них, на которых расположены приобретаемые жилые дома или доля (доли) в них, в собственность своих подопечных в возрасте до 18 лет;

– документы, подтверждающие произведенные налогоплательщиком расходы (квитанции к приходным ордерам, банковские выписки о перечислении денежных средств со счета покупателя на счет продавца, товарные и кассовые чеки, акты о

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

закупке материалов у физических лиц с указанием в них адресных и паспортных данных продавца и другие документы).

Обратите внимание!

Для получения имущественного налогового вычета, предусмотренного подпунктом 4 пункта 1 статьи 220 НК РФ, налогоплательщик должен еще предоставить в налоговый орган договор займа (кредита), а также документы, подтверждающие факт уплаты им денежных средств в погашение процентов.

Налогоплательщик имеет право на получение имущественных налоговых вычетов у одного или нескольких налоговых агентов по своему выбору. В случае если, получив имущественный налоговый вычет у одного налогового агента, налогоплательщик обращается за получением имущественного налогового вычета к другому налоговому агенту, указанный вычет предоставляется в порядке, предусмотренном пунктами 7 и 8 статьи 220 НК РФ. Заметим, что налоговый агент обязан предоставить имущественные налоговые вычеты при получении от налогоплательщика Уведомления, выданного налоговым органом, с указанием суммы вычета, который налогоплательщик вправе получить у каждого налогового агента, указанного в Уведомлении (Письмо УФНС России по городу Москве от 11.09.2014 г. № 20-14/090226@, Письмо ФНС России от 28.07.2014 г. № БС-3-11/2497@).

Если после представления налогоплательщиком в установленном порядке заявления налоговому агенту о получении имущественных налоговых вычетов, налоговый агент удержал налог без учета вычетов, сумма излишне удержанного налога подлежит возврату налогоплательщику в порядке, установленном статьей 231 НК РФ (абзац шестой пункта 8 статьи 220 НК РФ).

Напомним, что согласно пункту 1 статьи 231 НК РФ налоговый агент по НДФЛ обязан сообщить налогоплательщику о каждом ставшем известным ему факте излишнего удержания налога и сумме излишне удержанного налога в течение 10 дней со дня обнаружения такого факта.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Обратите внимание!

На основании пункта 8 статьи 220 НК РФ можно сделать вывод, что суммы НДФЛ, удержанные налоговым агентом до получения им обращения налогоплательщика о предоставлении имущественных налоговых вычетов и соответствующего Уведомления, не являются излишне удержанными и, соответственно, под действие статьи 231 НК РФ не подпадают. Аналогичное мнение высказано в Письмах Минфина России от 20.07.2015 г. № 03-04-05/41417, от 15.07.2014 г. № 03-04-05/34402.

Между тем, из пункта 15 Обзора, утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации, следует, что при обращении налогоплательщика к налоговому агенту – работодателю с заявлением о предоставлении имущественного налогового вычета не в первом, а в одном из последующих месяцев календарного года налог исчисляется за весь истекший с начала года период с применением имущественного налогового вычета.

Разница между суммой налога, исчисленной и удержанной до предоставления имущественного вычета, и суммой налога, определенной в том месяце, в котором от работника поступило заявление о предоставлении вычета, образует сумму налога, перечисленную в бюджет излишне.

На основании пункта 1 статьи 231 НК РФ излишне удержанная налоговым агентом из дохода налогоплательщика сумма налога подлежит возврату налоговым агентом на основании письменного заявления работника.

Заметим, что позицию Президиума Верховного Суда Российской Федерации теперь разделяет и Минфин России, на что указывают Письма от 06.10.2016 г. № 03-04-05/58149, от 05.09.2017 г. № 03-04-05/56959, и поддерживает налоговое ведомство, о чем свидетельствует пункт 4 Письма ФНС России от 04.10.2016 г. № БС-4-11/18723@ «Об обложении налогом на доходы физических лиц», доведенного до нижестоящих налоговых органов.

Если в налоговом периоде имущественные налоговые вычеты не могут быть использованы полностью, то их остаток может быть перенесен на последующие налоговые периоды до полного

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

их использования, если иное не предусмотрено статьей 220 НК РФ (пункт 9 статьи 220 НК РФ).

У налогоплательщиков, получающих пенсии в соответствии с законодательством Российской Федерации, имущественные налоговые вычеты могут быть перенесены на предшествующие налоговые периоды, но не более трех, непосредственно предшествующих налоговому периоду, в котором образовался переносимый остаток имущественных налоговых вычетов (пункт 10 статьи 220 НК РФ). Заметим, что если за переносом остатка имущественного налогового вычета на предшествующие налоговые периоды налогоплательщик обращается не в налоговом периоде, непосредственно следующем за налоговым периодом, в котором образовался остаток имущественного налогового вычета, а в последующие налоговые периоды, то, учитывая положения статьи 78 НК РФ, количество налоговых периодов, на которые может быть перенесен вышеуказанный остаток, соответственно уменьшается. На это указывает Минфин России в Письмах от 03.04.2015 г. № 03-04-05/18913, от 12.07.2016 г. № 03-04-05/40681.

Если по итогам налогового периода сумма дохода налогоплательщика, полученного у всех налоговых агентов, оказалась меньше суммы вычетов, определенной в соответствии с пунктами 3 и 4 статьи 220 НК РФ, то налогоплательщик имеет право на получение имущественных налоговых вычетов в порядке, предусмотренном пунктом 7 статьи 220 НК РФ, то есть он может получить вычеты в налоговом органе по окончании налогового периода, подав налоговую декларацию.

В завершение статьи отметим, что нами рассмотрена система предоставления вычета налоговыми агентами на основании статьи 220 НК РФ, в которую Законом № 212-ФЗ были внесены изменения, вступившие в силу с 01.01.2014 г. Поэтому если право на получение имущественного вычета возникло у налогоплательщика до указанной даты, то такие правоотношения регулируются нормами НК РФ в редакции, действовавшей до внесения в них изменений, даже если эти отношения не завершены на начало 2014 года, о чем сказано в пункте 3 статьи 2 Закона № 212-ФЗ. Аналогичные разъяснения содержатся в Письмах Минфина Рос-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

сии от 20.09.2013 г. № 03-04-05/39119, от 13.09.2013 г. № 03-04-07/37870 и других.

Социальный налоговый вычет на благотворительность и пожертвования

Если налогоплательщик несет социальные расходы, то при определении своей налогооблагаемой базы по налогу на доходы физических лиц он может воспользоваться социальными вычетами.

В данной главе поговорим об одном из социальных видов вычетов – вычете на пожертвования.

В силу пункта 3 статьи 210 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) доходы физических лиц, облагаемые налогом на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) по ставке 13% (за исключением доходов от долевого участия в организации, а также в виде выигрышей, полученных участниками азартных игр и участниками лотерей), можно уменьшить на величину налоговых вычетов, предусмотренных статьями 218 – 221 НК РФ, с учетом особенностей, установленных главой 23 НК РФ.

Следовательно, налогоплательщик вправе уменьшить свою налогооблагаемую базу по НДФЛ на:

- стандартные налоговые вычеты, предусмотренные статьей 218 НК РФ;
- социальные налоговые вычеты, предусмотренные статьей 219 НК РФ;
- инвестиционные налоговые вычеты, предусмотренные статьей 219.1 НК РФ;
- имущественные налоговые вычеты, предусмотренные статьей 220 НК РФ;
- налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от операций с ценными бумагами и операций с производными финансовыми инструментами, предусмотренные статьей 220.1 НК РФ;

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

● налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от участия в инвестиционном товариществе, предусмотренные статьей 220.2 НК РФ;

● профессиональные налоговые вычеты, предусмотренные статьей 221 НК РФ.

Социальные налоговые вычеты предоставляются в тех случаях, когда налогоплательщик несет определенные расходы. Это так называемые социальные расходы и они связаны с пожертвованием, обучением, лечением, с негосударственным пенсионным обеспечением и (или) добровольным пенсионным страхованием и (или) добровольным страхованием жизни, с уплатой дополнительных страховых взносов на накопительную пенсию, а также с прохождением независимой оценки своей квалификации. Поэтому и социальные налоговые вычеты предоставляются по шести основаниям:

1) по расходам на пожертвования (подпункт 1 пункта 1 статьи 219 НК РФ);

2) по расходам на обучение (подпункт 2 пункта 1 статьи 219 НК РФ);

3) по расходам на лечение (подпункт 3 пункта 1 статьи 219 НК РФ);

4) по расходам на негосударственное пенсионное обеспечение и (или) добровольное пенсионное страхование и (или) добровольное страхование жизни (подпункт 4 пункта 1 статьи 219 НК РФ);

5) по расходам на уплату дополнительных страховых взносов на накопительную пенсию (подпункт 5 пункта 1 статьи 219 НК РФ);

6) по расходам на прохождение независимой оценки своей квалификации (подпункт 6 пункта 1 статьи 219 НК РФ).

Для справки: вычет по последнему основанию налогоплательщик вправе получить, начиная с 2017 года.

При этом в соответствии с абзацем 7 пункта 2 статьи 219 НК РФ социальные налоговые вычеты, предусмотренные подпунктами 2 – 6 пункта 1 статьи 219 НК РФ (за исключением вычетов в размере расходов на обучение детей налогоплательщика, указанных в подпункте 2 пункта 1 статьи 219 НК РФ, и расходов на доро-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

гостоящее лечение, указанных в подпункте 3 пункта 1 статьи 219 НК РФ), предоставляются в размере фактически произведенных расходов, но в совокупности не более 120 000 руб. за налоговый период. Причем налогоплательщик самостоятельно выбирает, какие виды расходов и в каких суммах учитываются в пределах максимальной величины социального налогового вычета.

Рассмотрим более подробно вычет на пожертвования.

Для начала необходимо определить, что является пожертвованием.

В соответствии со статьей 582 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) пожертвованием признается дарение вещи или права в общеполезных целях. Пожертвования могут делаться гражданам, медицинским, образовательным организациям, организациям социального обслуживания и другим аналогичным организациям, благотворительным и научным организациям, фондам, музеям и другим учреждениям культуры, общественным и религиозным организациям, иным некоммерческим организациям в соответствии с законом, а также государству и другим субъектам гражданского права, указанным в статье 124 ГК РФ.

Согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 219 НК РФ при определении размера налоговой базы в соответствии с пунктом 3 статьи 210 НК РФ налогоплательщик имеет право на получение социального налогового вычета в сумме доходов, перечисляемых налогоплательщиком в виде пожертвований:

– благотворительным организациям;

– социально ориентированным некоммерческим организациям на осуществление ими деятельности, предусмотренной законодательством Российской Федерации о некоммерческих организациях;

– некоммерческим организациям, осуществляющим деятельность в области науки, культуры, физической культуры и спорта (за исключением профессионального спорта), образования, просвещения, здравоохранения, защиты прав и свобод человека и гражданина, социальной и правовой поддержки и защиты граждан, содействия защите граждан от чрезвычайных ситуаций, охраны окружающей среды и защиты животных;

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– религиозным организациям на осуществление ими уставной деятельности;

– некоммерческим организациям на формирование или пополнение целевого капитала, которые осуществляются в порядке, установленном Федеральным законом от 30.12.2006 г. № 275-ФЗ «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций» (далее – Закон № 275-ФЗ).

Указанный вычет предоставляется в размере фактически произведенных расходов, но не более 25% суммы дохода, полученного в налоговом периоде и подлежащего налогообложению (Письмо Минфина России от 23.01.2018 г. № 03-03-07/3443).

При этом, как сказано в Письме Минфина России от 09.08.2013 г. № 03-04-05/32319, статья 219 НК РФ не содержит ограничений для получения налогоплательщиком социального налогового вычета в случае, если налогоплательщик является сотрудником некоммерческой организации, в пользу которой он совершил пожертвование.

ПРИМЕР

Гражданин Иванов в 2017 г. перечислил денежное пожертвование религиозной организации на уставные цели в сумме 200 000 руб. Предположим, что доход Иванова, облагаемый НДФЛ, за этот год составил 465 000 руб.

Сумма пожертвования превышает 25% суммы дохода Иванова (200 000 руб. > (465 000 руб. х 25%)). Таким образом, размер социального налогового вычета, который Иванов вправе заявить, составляет 116 250 руб. (465 000 руб. х 25%).

При возврате налогоплательщику пожертвования, в связи с перечислением которого им был применен социальный налоговый вычет в соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 219 НК РФ, в том числе в случае расформирования целевого капитала некоммерческой организации, отмены пожертвования или в ином случае, если возврат имущества, переданного на формирование

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

или пополнение целевого капитала некоммерческой организации, предусмотрен договором пожертвования и (или) Законом № 275-ФЗ, налогоплательщик обязан включить в налоговую базу налогового периода, в котором имущество или его денежный эквивалент были фактически возвращены, сумму социального налогового вычета, предоставленного в связи с перечислением некоммерческой организации соответствующего пожертвования (абзац 8 подпункта 1 пункта 1 статьи 219 НК РФ).

Согласно разъяснениям контролирующих органов, приведенным в Письмах Минфина России от 04.07.2012 г. № 03-04-05/7-838, ФНС России от 16.08.2012 г. № ЕД-4-3/13603@, от 06.04.2011 г. № КЕ-4-3/5392@ «О налоге на доходы физических лиц», перенос неиспользованного социального налогового вычета на последующие налоговые периоды статьей 219 НК РФ не предусмотрен. Таким образом, если вычет полностью не удалось использовать в текущем году, то на следующий год его остаток не переносится. Он так и останется неиспользованным.

Как было сказано выше, социальный вычет предоставляется в сумме доходов, перечисляемых налогоплательщиком в виде пожертвований (подпункт 1 пункта 1 статьи 219 НК РФ).

Согласно пункту 1 статьи 582 ГК РФ пожертвованием признается дарение вещи или права в общеполезных целях. Понятие вещи, в свою очередь, включает деньги, ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права (статья 128 ГК РФ). Иначе говоря, пожертвование может быть совершено различными способами: как перечислением денежных средств, так и передачей какого-либо имущества (например, автомобиля, оргтехники).

НК РФ не содержит уточнения о том, в какой форме (денежной или натуральной) такие пожертвования должны быть осуществлены. Вместе с тем, Минфин России в Письме от 30.12.2013 г. № 03-04-08/58234 указал, что подпункт 1 пункта 1 статьи 219 НК РФ не ограничивает право налогоплательщика на получение социального налогового вычета в случае осуществления пожертвований в натуральной форме. Аналогичное мнение высказано ФНС России в Письме от 16.11.2015 г. № БС-4-11/19950@.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

В силу пункта 2 статьи 219 НК РФ социальный вычет по расходам на пожертвование предоставляется налоговыми органами. Основанием для его предоставления является налоговая декларация, подаваемая налогоплательщиком в налоговую инспекцию по окончании налогового периода.

Заметим, что в НК РФ не предусмотрен перечень документов, представляемых в налоговую инспекцию вместе с налоговой декларацией для получения данного социального вычета. Однако если следовать разъяснениям ФНС России, приведенным в Письме от 22.11.2012 г. № ЕД-4-3/19630@ «О направлении информации» (далее – Письмо № ЕД-4-3/19630@) в налоговый орган необходимо представить:

– налоговую декларацию по форме 3-НДФЛ, утвержденной Приказом ФНС России от 24.12.2014 г. № ММВ-7-11/671@ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ), порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц в электронной форме»;

– копии документов, подтверждающих перечисление пожертвований (например, квитанции к приходным кассовым ордерам, платежные поручения);

– заявление на возврат НДФЛ, которое представляется в случае, если в налоговой декларации исчислена сумма налога к возврату.

Отметим, что названное заявление на сегодняшний день представляется по форме, утвержденной Приказом ФНС России от 14.02.2017 г. № ММВ-7-8/182@ «Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами и налогоплательщиками при осуществлении зачета и возврата сумм излишне уплаченных (взысканных) налогов, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов».

Обратите внимание, что ФНС России в Письме № ЕД-4-3/19630@ подчеркивает, что указанный перечень документов является исчерпывающим и расширенному толкованию не подлежит.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Социальный налоговый вычет на лечение

Одним из налоговых вычетов, которые могут быть предоставлены налогоплательщику, при исчислении налога на доходы физических лиц, является социальный налоговый вычет на лечение. Об этом вычете и поговорим в настоящей статье.

Согласно подпункту 3 пункта 1 статьи 219 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) правом на получение социального налогового вычета может воспользоваться налогоплательщик, потративший денежные средства на следующие цели:

– за медицинские услуги, предоставленные ему, его супругу (супруге), родителям, детям (в том числе усыновленным) в возрасте до 18 лет, подопечным в возрасте до 18 лет (в соответствии с Перечнем медицинских услуг, утвержденным Правительством Российской Федерации), медицинскими организациями, индивидуальными предпринимателями, осуществляющими медицинскую деятельность;

– за лекарственные препараты для медицинского применения (в соответствии с Перечнем лекарственных средств, утверждаемым Правительством Российской Федерации), назначенные лечащим врачом и приобретаемые за счет собственных средств.

Для справки: Перечни медицинских услуг и дорогостоящих видов лечения в медицинских учреждениях Российской Федерации, лекарственных средств, суммы оплаты которых за счет собственных средств налогоплательщика учитываются при определении суммы социального налогового вычета, утверждены Постановлением Правительства Российской Федерации от 19.03.2001 г. № 201.

При применении социального налогового вычета, предусмотренного подпунктом 3 пункта 1 статьи 219 НК РФ, учитываются суммы страховых взносов, уплаченные налогоплательщиком в налоговом периоде по договорам добровольного личного страхования, а также по договорам добровольного страхования своих супруга (супруги), родителей, детей (в том числе усыновленных)

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

в возрасте до 18 лет, подопечных в возрасте до 18 лет, заключенным им со страховыми организациями, имеющими лицензии на ведение соответствующего вида деятельности, предусматривающим оплату такими страховыми организациями исключительно медицинских услуг.

В случае, если договор добровольного медицинского страхования заключен между страховой организацией и работодателем (организацией) в пользу работников, но удержание страховых взносов производится из заработной платы работников, налогоплательщик также вправе реализовать свое право на получение социального налогового вычета.

Следует иметь в виду, что социальный налоговый вычет предоставляется в размере фактически произведенных расходов по упомянутым договорам, предусматривающим оплату вышеназванными страховыми организациями исключительно медицинских услуг, путем подачи налогоплательщиком налоговой декларации по НДФЛ в налоговый орган по месту своего жительства. На это обращено внимание в Письме ФНС России от 30.01.2014 г. № БС-4-11/1561 «О социальном налоговом вычете».

Общая сумма социального налогового вычета принимается в сумме фактически произведенных расходов, но с учетом ограничения, установленного пунктом 2 статьи 219 НК РФ.

На основании пункта 2 статьи 219 НК РФ социальный налоговый вычет предоставляются в размере фактически произведенных расходов, но в совокупности не более 120 000 руб. за налоговый период. Исключение составляет лишь вычет на лечение по дорогостоящим видам лечения – здесь стоимостного ограничения нет, следовательно, вычет предоставляется налогоплательщику в сумме фактически осуществленных расходов. Такая же точка зрения изложена налоговыми органами в Письме ФНС России от 16.08.2012 г. № ЕД-4-3/13603@ «О социальном налоговом вычете». При этом налоговое ведомство отмечает, что социальные налоговые вычеты, предусмотренные статьей 219 НК РФ, являются своеобразной формой участия государства в софинансировании социально значимых расходов физических лиц.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Освобождение от уплаты налогов по своей природе – льгота, которая является исключением из вытекающих из статей 19 и 57 Конституции Российской Федерации принципов всеобщности и равенства налогообложения, в силу которых каждый обязан платить законно установленный налог с соответствующего объекта налогообложения. Льготы всегда носят адресный характер, и их установление относится к исключительной прерогативе законодателя.

Вычет сумм оплаты стоимости медицинских услуг и (или) уплаты страховых взносов предоставляется налогоплательщику, если медицинские услуги оказываются в медицинских организациях, у индивидуальных предпринимателей, имеющих соответствующие лицензии на осуществление медицинской деятельности, выданные в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также при представлении налогоплательщиком документов, подтверждающих его фактические расходы на оказанные медицинские услуги, приобретение лекарственных препаратов для медицинского применения или уплату страховых взносов.

Указанный социальный налоговый вычет предоставляется налогоплательщику, если оплата стоимости медицинских услуг и приобретенных лекарственных препаратов для медицинского применения и (или) уплата страховых взносов не были произведены за счет средств работодателей.

Следует иметь в виду, что право на получение социального налогового вычета имеют налогоплательщики в части расходов на услуги по лечению только в медицинских организациях Российской Федерации, имеющих лицензии на осуществление медицинской деятельности, выданные в соответствии с законодательством Российской Федерации. Аналогичное мнение высказано в Письме Минфина России от 08.04.2014 г. № 03-04-РЗ/15804. Данная позиция финансового министерства подтверждается и арбитражной практикой. В качестве примера приведем судебное разбирательство, которое рассматривалось Конституционным судом Российской Федерации (Определение от 02.11.2011 г. № 1478-О-О). Суть его заключалась в следующем. Гражданин Российской Федерации оплатил услуги по оказанию дорогостоящей медицинской помощи своему несовершеннолетнему ребенку за рубежом

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

и полагал, что имеет право на получение социального налогового вычета в связи с произведенными расходами. Обратившись в налоговый орган с соответствующим требованием, гражданину было отказано со ссылкой на то, что он не представил документ, подтверждающий фактические расходы на лечение ребенка, – справку установленного образца, а также на то, что лечение оказывалось медицинским учреждением, расположенным на территории иностранного государства.

Конституционный суд Российской Федерации посчитал такое решение налоговой службы законным и обоснованным и указал, что, по смыслу положения подпункта 3 пункта 1 статьи 219 НК РФ, право на получение социального налогового вычета имеют налогоплательщики, а также члены их семьи за услуги по лечению исключительно в медицинских учреждениях Российской Федерации, в связи с чем, при решении вопроса о предоставлении соответствующего вычета учет территориальной принадлежности медицинского учреждения является обязательным.

Что касается документов, подтверждающих расходы по оплате лечения в медицинской организации, налоговое ведомство в Письме от 02.05.2012 г. № ЕД-4-3/7333@ «О направлении информации» сообщило следующее.

Представление налогоплательщиком Справки об оплате медицинских услуг для представления в налоговые органы Российской Федерации, утвержденной Приказом Минздрава России № 289 и МНС России № БГ-3-04/256 от 25.07.2001 г. «О реализации Постановления Правительства Российской Федерации от 19 марта 2001 г. № 201 «Об утверждении перечней медицинских услуг и дорогостоящих видов лечения в медицинских учреждениях Российской Федерации, лекарственных средств, суммы оплаты которых за счет собственных средств налогоплательщика учитываются при определении суммы социального налогового вычета» (далее – Приказ № 289), в качестве документа, подтверждающего его фактические расходы на лечение, не противоречит норме подпункта 3 пункта 1 статьи 219 НК РФ.

Согласно Инструкции по учету, хранению и заполнению справки об оплате медицинских услуг для представления в нало-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

говые органы Российской Федерации, утвержденной Приказом № 289, Справка об оплате медицинских услуг удостоверяет факт получения медицинской услуги и ее оплаты через кассу учреждения здравоохранения за счет средств налогоплательщика.

Таким образом, налогоплательщик, представивший в налоговый орган указанную справку, вправе получить социальный налоговый вычет по НДФЛ.

Аналогичное мнение высказано Минфином России в Письме от 12.03.2015 г. № 03-04-05/13176.

Вопрос о порядке подтверждения права на получение социального налогового вычета по НДФЛ в сумме расходов на приобретение расходных медицинских материалов, используемых при проведении дорогостоящих видов лечения, рассмотрен ФНС России в Письмах от 26.04.2013 г. № ЕД-3-3/1534@, от 18.05.2011 г. № АС-4-3/7958@.

Как сказано в указанных Письмах, со ссылкой на Письмо ФНС России от 31.08.2006 г. № САЭ-6-04/876@ «Об отдельных вопросах предоставления социальных налоговых вычетов» стоимость оплаченных налогоплательщиком необходимых дорогостоящих расходных медицинских материалов учитывается при предоставлении социального налогового вычета по дорогостоящим видам лечения, если сама медицинская организация не располагает такими материалами. При этом не имеет значения, на каких условиях (платно или бесплатно) медицинской организацией были оказаны медицинские услуги с использованием указанных медицинских материалов.

Налоговый орган вправе предоставить налогоплательщику социальный налоговый вычет в сумме, израсходованной на приобретение медицинских материалов, при условии подтверждения факта их использования при проведении дорогостоящих видов лечения.

Таким образом, для подтверждения права на получение социального налогового вычета по расходам на приобретение расходных медицинских материалов налогоплательщику необходимо представить в налоговый орган следующие документы:

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– справку об оплате медицинских услуг с указанием кода 2, соответствующего дорогостоящим видам лечения. В случае предоставления налогоплательщику услуг по дорогостоящему лечению на бесплатной основе в Справке об оплате медицинских услуг стоимость оказанных медицинских услуг указывается в размере 0 руб.;

– справку, выданную медицинской организацией в произвольной форме, или выписной эпикриз, подтверждающие назначение налогоплательщику лечащим врачом соответствующих расходных медицинских материалов и их использование в ходе проведения дорогостоящего лечения;

– копии платежных документов на приобретение налогоплательщиком указанных расходных медицинских материалов.

Как уже было отмечено, социальные налоговые вычеты, указанные в пункте 1 статьи 219 НК РФ, предоставляются при подаче налоговой декларации (с приложением вышеназванных документов, а также справки (справок) по форме 2-НДФЛ, подтверждающей уплату налога) в налоговый орган налогоплательщиком по окончании налогового периода, в котором получен доход, облагаемый по налоговой ставке 13%, и произведены соответствующие расходы.

Например, если в 2017 г. налогоплательщик осуществил расходы на оплату медицинских услуг, предоставленных ему медицинскими организациями Российской Федерации, то в 2018 г. на основании налоговой декларации по НДФЛ при представлении указанных документов он может реализовать право на получение социального налогового вычета и осуществить в связи с этим возврат излишне уплаченного налога за 2017 г.

Для справки: на сегодняшний день форма налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ), порядок ее заполнения, а также формат представления налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц в электронной форме утверждены Приказом ФНС России от 24.12.2014 г. № ММВ-7-11/671@.

Форма сведений о доходах физического лица «Справка о доходах физического лица» (форма 2-НДФЛ), порядок ее заполнения,

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

а также формат представления сведений о доходах физического лица «Справка о доходах физического лица» (форма 2-НДФЛ) в электронной форме, утверждены Приказом ФНС России от 30.10.2015 г. № ММВ-7-11/485@.

Социальные налоговые вычеты предоставляются к доходам того налогового периода, в котором налогоплательщиком фактически произведены расходы.

Довольно часто у налогоплательщиков возникает вопрос, могут ли они получить вычет по НДФЛ, если расходы на оплату медицинских услуг были осуществлены несколько налоговых периодов назад?

Для ответа на вопрос обратимся к Письму УФНС России по городу Москве от 13.05.2011 г. № 20-14/4/047011@.

Из Письма следует, что в соответствии с пунктом 7 статьи 78 НК РФ заявление о возврате суммы излишне уплаченного налога может быть подано в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы.

Социальные налоговые вычеты предоставляются к доходам того налогового периода, в котором налогоплательщиком фактически произведены расходы.

Таким образом, в 2018 г. для получения социального налогового вычета в связи с оплатой в 2015 г. медицинских услуг, налогоплательщик вправе представить в налоговый орган по месту жительства налоговую декларацию за 2015 г. с приложением всех вышеперечисленных документов, включая справку о доходах по форме 2-НДФЛ, а также справку об оплате медицинских услуг с кодом «1» или «2» за указанный налоговый период.

Следует отметить, что социальный налоговый вычет, предусмотренный подпунктом 3 пункта 1 статьи 219 НК РФ, может быть предоставлен налогоплательщику до окончания налогового периода работодателем, на это указывает пункт 2 статья 219 НК РФ. Для этого налогоплательщик должен обратиться к нему с письменным заявлением и представить подтверждение права на получение социальных налоговых вычетов, выданное налогоплательщику налоговым органом. На сегодняшний день рекомендуемая форма указанного подтверждения приведена в Письме ФНС

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

России от 16.01.2017 г. № БС-4-11/500@ «О направлении рекомендуемых форм» (Приложение № 2). Налоговый орган выдает подтверждение в срок, не превышающий 30 календарных дней со дня подачи налогоплательщиком в инспекцию:

– письменного заявления. Рекомендуемая форма указанного заявления приведена в Письме ФНС России от 16.01.2017 г. № БС-4-11/500@ «О направлении рекомендуемых форм» (Приложение № 1);

– документов, подтверждающих право на получение социального налогового вычета по расходам на лечение.

Указанный налоговый вычет в этом случае предоставляется налогоплательщику, начиная с месяца, в котором он обратился к работодателю за его получением.

Если после обращения налогоплательщика в установленном порядке к работодателю за получением социального налогового вычета работодатель удержал НДФЛ без учета указанного вычета, то сумма излишне удержанного после получения письменного заявления налогоплательщика налога подлежит возврату налогоплательщику в порядке, установленном статьей 231 НК РФ.

Если в течение налогового периода социальный налоговый вычет предоставлен налогоплательщику в меньшем размере, чем предусмотрено статьей 219 НК РФ, налогоплательщик имеет право на его получение по окончании налогового периода при предоставлении налоговой декларации в налоговый орган.

Социальный налоговый вычет на обучение

Каждое физическое лицо в соответствии с действующим законодательством вправе получить образование как на платной, так и на бесплатной основе.

Если обучение осуществляется на платной основе, то физическое лицо может получить социальный налоговый вычет, порядок представления которого мы и рассмотрим в этой главе.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Прежде всего, отметим, что физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, признаются налогоплательщиками налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ), на это указывает статья 207 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ). При этом по общему правилу налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Период нахождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на периоды его выезда за пределы Российской Федерации для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения, а также для исполнения трудовых или иных обязанностей, связанных с выполнением работ (оказанием услуг) на морских месторождениях углеводородного сырья.

Объектом налогообложения по НДФЛ в силу пункта 1 статьи 209 НК РФ признается доход, полученный налогоплательщиками от источников в Российской Федерации и (или) от источников за пределами Российской Федерации.

При определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со статьей 212 НК РФ, о чем сказано в пункте 1 статьи 210 НК РФ. Помимо этого, пунктом 3 статьи 210 НК РФ установлено, что налогоплательщик вправе уменьшить налогооблагаемые доходы (то есть доходы, подлежащие налогообложению по ставке 13% (за исключением доходов от долевого участия в организации, а также в виде выигрышей, полученных участниками азартных игр и участниками лотерей)), на величину налоговых вычетов, предусмотренных статьями 218 – 221 НК РФ, с учетом особенностей, установленных главой 23 «Налог на доходы физических лиц» НК РФ.

Таким образом, физическое лицо, как налогоплательщик НДФЛ, вправе уменьшить свои налогооблагаемые доходы, в частности, на социальный налоговый вычет на обучение, порядок и условия предоставления которого регулирует статья 219 НК РФ.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Согласно положениям подпункта 2 пункта 1 статьи 219 НК РФ налогоплательщик вправе получить социальный налоговый вычет в сумме, уплаченной им в налоговом периоде за свое обучение в организациях, осуществляющих образовательную деятельность, причем в размере фактически произведенных расходов на обучение, но не более 120 000 руб.

Кроме того, налогоплательщик вправе получить вычет на суммы, уплаченные им за обучение:

– своих детей в возрасте до 24 лет, своих подопечных в возрасте до 18 лет по очной форме обучения в организациях, осуществляющих образовательную деятельность;

– бывших подопечных (после прекращения опеки или попечительства) в возрасте до 24 лет по очной форме обучения в организациях, осуществляющих образовательную деятельность;

– своих братьев или сестер в возрасте до 24 лет, обучающихся в организациях, осуществляющих образовательную деятельность, по очной форме обучения. Заметим, что степень полнородности братьев или сестер в НК РФ не оговаривается. Поэтому налогоплательщик имеет право на получение социального налогового вычета по расходам, направленным на оплату услуг обучения по очной форме обучения в организациях, осуществляющих образовательную деятельность, брата (сестры) в возрасте до 24 лет, являющихся налогоплательщику полнородными либо неполнородными, что следует из Письма ФНС России от 25.04.2012 г. № ЕД-4-3/6995@ «По вопросу предоставления налогоплательщику социального налогового вычета по расходам на оплату обучения брата (сестры) налогоплательщика».

При этом вычет на обучение детей, подопечных, бывших подопечных предоставляется налогоплательщику в размере фактически произведенных расходов на это обучение, но не более 50 000 руб. на каждого ребенка в общей сумме на обоих родителей (опекуна или попечителя). Вычет на обучение братьев или сестер предоставляется налогоплательщику в размере фактически произведенных расходов на это обучение, но не более 120 000 руб., что следует из пункта 2 статьи 219 НК РФ.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Таким образом, применить вычет по расходам на обучение налогоплательщик вправе сам, как учащийся, как родитель (опекун, попечитель) учащихся и как родственник.

Однако если налогоплательщик оплачивает обучение своей супруги (супруга), внука (внучки), то воспользоваться вычетом на обучение он не сможет. Об этом сказано в Письмах Минфина России от 03.02.2014 г. № 03-04-05/4028, от 27.01.2012 г. № 03-04-05/5-82, от 31.03.2011 г. № 03-04-05/7-208, от 08.04.2010 г. № 03-04-05/7-177, а также в Письме ФНС России от 14.10.2016 г. № БС-3-11/4769@.

Не имеет право на получение вычета и налогоплательщик – отчим, если не является усыновителем ребенка своей жены. Такое мнение изложено в Письме Минфина России от 15.07.2009 г. № 03-04-05-01/553.

Обратите внимание, что для получения социального налогового вычета по расходам на собственное обучение форма обучения не имеет принципиального значения. Это может быть очная, очно-заочная, заочная или даже дистанционная форма обучения (абзацы 1, 6 подпункта 2 пункта 1 статьи 219 НК РФ, Письма Минфина России от 22.02.2012 г. № 03-04-05/7-217, ФНС России от 01.11.2008 г. № ШС-15-7/1275, Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 17.12.2008 г. № 1071-О-О).

В части расходов на обучение детей, подопечных, бывших подопечных, брата или сестры необходимо, чтобы обучение проводилось по очной форме обучения. Аналогичное мнение высказывают контролирующие органы в Письмах Минфина России от 07.09.2017 г. № 03-04-06/57590, от 27.05.2016 г. № 03-04-05/30655, от 16.08.2012 г. № 03-04-05/7-959, от 01.02.2012 г. № 03-04-05/5-103, УФНС России по городу Москве от 31.12.2010 г. № 20-14/4/138475@.

Предоставляется социальный налоговый вычет при выполнении одного из условий:

– у организации, осуществляющей образовательную деятельность, индивидуального предпринимателя (за исключением случаев осуществления индивидуальными предпринимателями

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

образовательной деятельности непосредственно) имеется лицензия на осуществление образовательной деятельности;

– у иностранной организации имеется документ, подтверждающий статус организации, осуществляющей образовательную деятельность;

– в едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей содержатся сведения об осуществлении образовательной деятельности индивидуальным предпринимателем, осуществляющим образовательную деятельность непосредственно.

Обратите внимание, что в положениях статьи 219 НК РФ о социальном налоговом вычете используется понятие «организация, осуществляющая образовательную деятельность». Поскольку в НК РФ не закреплено, что следует понимать под этим понятием, воспользуемся отраслевым законодательством, что позволяет сделать пункт 1 статьи 11 НК РФ.

Правоотношения в сфере образования регулируются Федеральным законом от 29.12.2012 г. № 273-ФЗ «Об образовании в Российской Федерации» (далее – Закон № 273-ФЗ), пунктом 20 статьи 2 которого установлено, что организациями, осуществляющими образовательную деятельность, признаются:

– образовательные организации (пункт 18 статьи 2 Закона № 273-ФЗ);

– организации, осуществляющие обучение, к которым относятся осуществляющие образовательную деятельность научные организации, организации для детей-сирот и детей, оставшихся без попечения родителей, организации, осуществляющие лечение, оздоровление и (или) отдых, организации, осуществляющие социальное обслуживание, и иные юридические лица (пункт 19 статьи 2, статья 31 Закона № 273-ФЗ).

К организациям, осуществляющим образовательную деятельность, по общему правилу приравниваются индивидуальные предприниматели, осуществляющие образовательную деятельность (пункт 20 статьи 2, статья 32 Закона № 273-ФЗ).

Учитывая изложенное, если обучение осуществлялось в организации или у индивидуального предпринимателя, осуществляющих образовательную деятельность, и названные лица имеют

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

документ, подтверждающий их право на осуществление образовательной деятельности, то налогоплательщик может получить вычет на обучение.

Следует отметить, что социальный налоговый вычет на обучение предоставляется налогоплательщику за период обучения в организации, осуществляющей образовательную деятельность, включая академический отпуск, оформленный в установленном порядке в процессе обучения. Порядок и основания предоставления академического отпуска обучающимся утверждены Приказом Минобрнауки России от 13.06.2013 г. № 455 «Об утверждении Порядка и оснований предоставления академического отпуска обучающимся».

Вместе с тем, применить указанный вычет можно только в тех периодах, в которых фактически производилась оплата, поскольку только наличие фактических расходов является основанием для предоставления вычета.

Если налогоплательщик единовременно оплачивает многолетнее обучение, то вычет ему будет предоставлен в пределах установленного лимита, на это указывает Письмо Минфина России от 14.10.2013 г. № 03-04-05/42719.

Налоговый вычет может быть предоставлен как налоговым органом, так и работодателем, что следует из пункта 2 статьи 219 НК РФ.

Налоговым органом вычет предоставляется по окончании года, в котором осуществлены расходы на оплату обучения. Для этого в налоговый орган налогоплательщик должен представить налоговую декларацию и документы, подтверждающие фактические расходы за обучение. Обратите внимание, что если налогоплательщик при представлении налоговой декларации не представит документы, подтверждающие произведенные им в связи с обучением расходы, то воспользоваться социальным налоговым вычетом, предусмотренным подпунктом 2 пункта 1 статьи 219 НК РФ, он не вправе. На это указывает Письмо УФНС России по городу Москве от 07.04.2011 г. № 20-14/4/33825@.

НК РФ не предусматривает конкретного перечня таких документов. Однако очевидно, что они должны в полной мере

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

свидетельствовать о факте несения расходов по обучению в соответствующей организации, осуществляющей образовательную деятельность. В качестве документов, подтверждающих расходы налогоплательщика на обучение, исходя из Писем Минфина России от 29.01.2018 г. № 03-04-06/4871, от 31.10.2017 г. № 03-04-05/71413, от 24.03.2017 г. № 03-04-05/17204, от 20.04.2012 г. № 03-04-05/7-539, ФНС РФ от 10.11.2009 г. № 3-5-04/1652, могут выступать:

– договор или иной документ с организацией, осуществляющей образовательную деятельность, имеющей лицензию на оказание соответствующих образовательных услуг;

– копия лицензии организации, осуществляющей образовательную деятельность (если в договоре отсутствуют сведения о ней);

– платежные документы (квитанции к приходным кассовым ордерам, чеки контрольно-кассовой техники, платежные поручения, банковские выписки и иные документы), подтверждающие плату за обучение;

– справка из организации, осуществляющей образовательную деятельность, подтверждающая обучение ребенка в конкретном налоговом периоде по очной форме (если в договоре отсутствует указание на это);

– справка по форме 2-НДФЛ.

При этом следует учитывать, что если подтверждающие документы составлены на иностранном языке, то к ним нужно приложить нотариально заверенный перевод на русский язык. Например, это необходимо сделать, если обучение осуществляется в иностранной организации, осуществляющей образовательную деятельность, что следует из Письма УФНС России по городу Москве от 06.08.2010 г. № 20-14/4/083175@.

Отметим, что необязательно подавать в налоговый орган подлинники документов, можно предоставлять их копии. Причем удостоверять копии таких документов у нотариуса не нужно. Налогоплательщику достаточно заверить данные копии самостоятельно, проставив подпись (с расшифровкой) и указав дату заверения (Письма УФНС России по городу Москве от 18.03.2011 г. № 20-14/4/25235@, от 21.02.2011 г. № 20-14/4/015677@).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Имейте в виду, что если документы, подтверждающие фактические расходы родителя, оформлены на ребенка, то налогоплательщик не сможет получить вычет на обучение. Такие разъяснения приведены в Письмах Минфина России от 31.10.2017 г. № 03-04-05/71413, от 11.12.2015 г. № 03-04-05/72843, от 22.11.2013 г. № 03-04-05/50508, от 18.06.2010 г. № 03-04-05/7-338.

Если сумма денежных средств указана в договоре на обучение не в рублях, а в условных единицах и при этом отсутствует дополнительное соглашение, устанавливающее стоимость обучения в рублевом эквиваленте, то эта сумма определяется в соответствии с суммой денежных средств в рублях, фактически внесенной налогоплательщиком в оплату обучения согласно платежным документам. Об этом сказано в Письме ФНС России от 31.08.2006 г. № САЭ-6-04/876@ «Об отдельных вопросах предоставления социальных налоговых вычетов».

Если в процессе обучения повысилась плата за обучение, то в налоговый орган нужно представить документы, подтверждающие увеличение стоимости обучения, с указанием конкретной суммы. Таким документами могут быть дополнительное соглашение к договору, протокол совещания педагогического коллектива по увеличению тарифов по оплате обучения и другие документы.

Напоминаем, что при проверке оснований для предоставления налогового вычета налоговые органы, руководствуясь статьей 31 и статьей 87 НК РФ, вправе потребовать от налогоплательщика документы, подтверждающие правильность исчисления налога, а также проверить подлинность и достоверность документов, подтверждающих расходы.

Обратите внимание!

При подаче декларации в налоговый орган вместе с подтверждающими документами налогоплательщику целесообразно приложить сопроводительное письмо с указанием перечня этих документов, поскольку в случае возникновения спора с налоговым органом оно позволит подтвердить, что необходимые документы были приложены.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Работодателем вычет предоставляется до окончания налогового периода в случае обращения к нему налогоплательщиком с письменным заявлением, при условии предоставления налогоплательщиком уведомления о подтверждении права на получение социальных налоговых вычетов, выданное ему налоговым органом. На сегодняшний день рекомендуемая форма уведомления приведена в Письме ФНС России от 16.01.2017 г. № БС-4-11/500@ «О направлении рекомендуемых форм» (Приложение № 2). Налоговый орган выдает уведомление в срок, не превышающий 30 календарных дней со дня подачи налогоплательщиком в инспекцию:

– письменного заявления. Рекомендуемая форма указанного заявления приведена в Письме ФНС России от 16.01.2017 г. № БС-4-11/500@ «О направлении рекомендуемых форм» (Приложение № 1);

– документов, подтверждающих право на получение социального налогового вычета на обучение.

Вычет предоставляется работодателем при получении всех вышеперечисленных документов, начиная с месяца, в котором налогоплательщик обратился к работодателю за его получением.

Обратите внимание, что если после обращения налогоплательщика в установленном порядке к работодателю за получением вычета на обучение работодатель удержал НДФЛ без учета указанного вычета, то сумма излишне удержанного после получения письменного заявления налогоплательщика налога подлежит возврату налогоплательщику в порядке, установленном статьей 231 НК РФ.

Если в течение налогового периода вычет на обучение предоставлен налогоплательщику в меньшем размере, чем предусмотрено статьей 219 НК РФ, то налогоплательщик имеет право на его получение по окончании налогового периода при предоставлении налоговой декларации в налоговый орган.

В заключение статьи отметим, что если оплата расходов на обучение производится за счет средств материнского (семейного) капитала, то вычет на обучение налогоплательщиком не применяется, на это прямо указано в подпункте 2 пункта 1 статьи 219 НК РФ.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Нельзя включать в состав социального налогового вычета на обучение:

– проценты, уплаченные налогоплательщиком по кредитам, израсходованным на оплату своего обучения (Письмо Минфина России от 02.11.2011 г. № 03-04-05/7-851);

– проценты, уплаченные банку в виде комиссии за перечисление платы за обучение (Письмо Минфина России от 30.12.2011 г. № 03-04-05/9-1132).

В случае наличия у налогоплательщика в течение одного налогового периода нескольких расходов, входящих в список социальных налоговых вычетов (за исключением, в частности, расходов на обучение детей налогоплательщика), налогоплательщик вправе самостоятельно выбрать, какие виды расходов учитывать за этот налоговый период в пределах не более 120 000 руб.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Индивидуальные предприниматели и лица, занимающиеся частной практикой

Налогообложение НДФЛ доходов индивидуального предпринимателя

Индивидуальные предприниматели, так же, как и организации, признаются самостоятельными плательщиками налогов и сборов, установленных российским налоговым законодательством. Если бизнесмен применяет так называемую общую систему налогообложения, то он уплачивает налог на доходы физических лиц. О том, в каком порядке производится обложение доходов индивидуального предпринимателя указанным налогом, мы и поговорим в нижеприведенном материале.

Итак, если при ведении бизнеса гражданин, зарегистрированный в установленном порядке в качестве индивидуального предпринимателя, не применяет специальные налоговые режимы, предусмотренные разделом VIII.1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), то он уплачивает налог на доходы физических лиц (далее – НДФЛ), регулируемый главой 23 НК РФ.

Для справки: индивидуальный предприниматель, использующий наемный труд по трудовым договорам или договорам гражданско-правового характера, при выплате доходов другим физическим лицам признается еще и налоговым агентом по НДФЛ, на что указывает статья 226 НК РФ.

Особенности исчисления НДФЛ индивидуальными предпринимателями определены статьей 227 НК РФ, в соответствии

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

с которой исчисление и уплата налогов производится коммерсантом только с доходов, полученных им от ведения бизнеса. При этом объектом налогообложения на основании статьи 210 НК РФ являются все доходы индивидуального предпринимателя, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со статьей 212 НК РФ.

При налогообложении индивидуальный предприниматель учитывает как доходы, полученные непосредственно от предпринимательской деятельности, подлежащие налогообложению в соответствии со статьей 227 НК РФ, так и все прочие доходы, которые он получил как обычное физическое лицо, вне рамок ведения бизнеса.

Из положений главы 23 НК РФ вытекает, что налоговая база определяется индивидуальным предпринимателем отдельно по каждому виду доходов, по которым установлены различные налоговые ставки.

Напоминаем, что на сегодняшний день, помимо общей ставки налога 13%, статьей 224 НК РФ предусмотрено несколько специальных налоговых ставок, а именно: 9, 15, 30 и 35%. При этом из статьи 224 НК РФ вытекает, что предпринимательские доходы коммерсанта облагаются налогом по общей ставке налога.

Пунктом 3 статьи 210 НК РФ определено, что налоговая база по доходам, облагаемым по ставке 13% (за исключением доходов от долевого участия в организации, а также доходов в виде выигрышей, полученных участниками азартных игр и участниками лотерей), определяется как денежное выражение таких доходов, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, предусмотренных статьями 218 – 221 НК РФ, с учетом особенностей, установленных главой 23 НК РФ.

Иными словами, коммерсанты, применяющие общий режим, вправе уменьшить свою налогооблагаемую базу по НДФЛ на:

1. стандартные налоговые вычеты, предусмотренные статьей 218 НК РФ;

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

2. социальные налоговые вычеты, предусмотренные статьей 219 НК РФ;

3. инвестиционные налоговые вычеты, предусмотренные статьей 219.1 НК РФ;

4. имущественные налоговые вычеты, предусмотренные статьей 220 НК РФ;

5. налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от операций с ценными бумагами и операций с производными финансовыми инструментами (далее – ПФИ), предусмотренные статьей 220.1 НК РФ;

6. налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от участия в инвестиционном товариществе, предусмотренные статьей 220.2 НК РФ;

7. профессиональные налоговые вычеты, предусмотренные статьей 221 НК РФ.

Напоминаем, что инвестиционные налоговые вычеты введены в главу 23 НК РФ с 01.01.2015 г. Федеральным законом от 28.12.2013 г. № 420-ФЗ «О внесении изменений в статью 27.5-3 Федерального закона «О рынке ценных бумаг» и части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – Закон № 420-ФЗ). Воспользоваться ими могут все физические лица – резиденты Российской Федерации, вкладывающие средства в ценные бумаги или вносящие деньги на индивидуальные инвестиционные счета.

В части вычетов, связанных с убытками налогоплательщика от операций с ценными бумагами и операций с ПФИ, следует помнить, что уменьшение налоговой базы на указанные вычеты производится по суммам убытков, полученных только с налогового периода 2010 года. На это указывает пункт 6 статьи 13 Федерального закона от 25.11.2009 г. № 281-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации». Если такой убыток был получен коммерсантом ранее, то воспользоваться по нему данным вычетом он не сможет. Аналогичные разъяснения на этот счет дают и финансисты в своем Письме от 01.07.2011 г. № 03-04-05/3-470.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Обратите внимание!

Вычетом по убыткам от участия в инвестиционном товариществе со 02.08.2014 г. могут пользоваться только те коммерсанты, которые на указанную дату уже являлись участниками договора инвестиционного товарищества. Сегодня вступить в инвестиционное товарищество индивидуальные предприниматели не могут, однако те, кто вступил в него до указанной даты, сохраняют свое участие в нем до прекращения договора или до выхода из него по собственной воле. На это указывают нормы статьи 2 Федерального закона от 21.07.2014 г. № 220-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «Об инвестиционном товариществе». Напоминаем, что суть применения вычета при переносе на будущие периоды убытков от участия в инвестиционном товариществе состоит в том, что убытки, полученные коммерсантом от участия в таком договоре, он вправе учитывать при расчете налоговой базы по НДФЛ в течение десяти лет следующих за годом получения убытков.

Порядок предоставления профессиональных налоговых вычетов индивидуальным предпринимателям определен статьей 221 НК РФ, в соответствии с которой коммерсанты при исчислении налоговой базы вправе применить профессиональные налоговые вычеты в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, связанных с извлечением предпринимательских доходов.

Обратите внимание!

Профессиональные вычеты применяются коммерсантами только в отношении доходов, полученных от ведения бизнеса. При этом статьей 221 НК РФ прямо определено, что состав указанных расходов, принимаемых к вычету, определяется индивидуальным предпринимателем самостоятельно в порядке, аналогичном порядку определения расходов для целей налогообложения, установленному главой 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Обратите внимание!

По мнению Минфина России, изложенному в Письме от 16.07.2014 г. № 03-04-05/34662, это норма касается исключительно самого состава расходов коммерсанта, но не порядка их определения.

Глава 25 НК РФ, как известно, позволяет организациям признавать свои расходы методом начисления или кассовым. Правила исчисления НДФЛ, изложенные в главе 23 НК РФ, содержат особый порядок признания доходов и расходов, в силу чего для включения расходов в сумму профессионального налогового вычета требуется одновременное выполнение нескольких условий, то есть расходы должны быть фактически произведены, документально подтверждены и непосредственно связаны с извлечением доходов. Поэтому отсылочная норма статьи 221 НК РФ касается исключительно самого состава расходов коммерсанта, а не порядка их определения.

Вместе с тем, суды не согласны с таким подходом, на что, в частности, указывает Решение ВАС РФ от 08.10.2010 г. № ВАС-9939/10, из которого вытекает, что индивидуальные предприниматели могут признавать свои расходы и методом начисления. К аналогичному выводу пришел и Президиум ВАС РФ в Постановлении от 08.10.2013 г. № 3920/13 по делу № А50-990/2012, а также Верховный Суд Российской Федерации в Определении от 06.05.2015 г. № 308-КГ15-2850 по делу № А53-13040/2013.

О том, что предприниматель в целях налогообложения НДФЛ вправе использовать по своему выбору метод начисления или кассовый метод, говорят и региональные суды, о чем свидетельствует, например, Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 05.05.2016 г. № Ф01-1352/2016 по делу № А82-9572/2015.

Так как использование этой точки зрения чревато обращением в суд, то тем коммерсантам, которые к этому не готовы, имеет смысл придерживаться официальной позиции Минфина России.

Итак, состав своих налогооблагаемых расходов индивидуальный предприниматель определяет в том же порядке, что и органи-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

зации, уплачивающие налог на прибыль. Напомним, что расходам в главе 25 НК РФ посвящены статьи 253 – 269 НК РФ, причем любые из них могут признаваться налогооблагаемыми расходами лишь при условии того, что они отвечают требованиям статьи 252 НК РФ.

Следовательно, по общему правилу учесть в составе своих профессиональных налоговых вычетов индивидуальный предприниматель может только те произведенные расходы, которые:

– обоснованы;

– документально подтверждены;

– осуществлены в рамках деятельности, направленной на получение дохода.

При этом все три критерия должны соблюдаться одновременно.

Между тем, из общего правила имеется одно исключение. Глава 23 НК РФ позволяет в составе профессионального вычета учесть и неподтвержденные расходы коммерсанта, на что указывает абзац 4 пункта 1 статьи 221 НК РФ. Согласны с этим и налоговики столицы, о чем говорит Письмо УФНС России по городу Москве от 27.03.2009 г. № 20-14/2/028404.

Имейте в виду, что такой профессиональный вычет применяется при отсутствии документального подтверждения расходов и размер его ограничен 20% общей суммы доходов, полученной от предпринимательской деятельности!

Как следует из Постановления ФАС Московского округа от 12.01.2010 г. № КА-А40/14809-09 по делу № А40-94129/08-14-457, для применения вычета в размере 20% от общей суммы предпринимательских доходов коммерсанту не нужно доказывать, что он реально понес расходы, связанные с ведением бизнеса.

Обратите внимание!

Пунктом 3 статьи 221 НК РФ закреплено важное правило – при определении налоговой базы расходы, подтвержденные документально, не могут учитываться одновременно с расходами в пределах установленного норматива.

Иными словами, если коммерсант применяет вычет в размере 20% доходов, то уменьшить налоговую базу на фактически произведенные расходы нельзя!

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

При этом статья 221 НК РФ прямо выделяет некоторые виды расходов, которые включаются коммерсантами в профессиональный вычет. К таковым, в частности, относятся начисленные либо уплаченные коммерсантом за налоговый период:

– суммы налогов (за исключением НДФЛ), причем суммы налога на имущество физических лиц, уплаченные бизнесменом, принимаются к вычету лишь в том случае, если налогооблагаемое имущество (за исключением жилья, дач и гаражей), непосредственно используется в бизнесе.

В тоже время заметим, что, по мнению Минфина России, изложенному в Письме Минфина России от 13.09.2013 г. № 03-04-05/37924, земельный налог, уплаченный коммерсантом, не учитывается в составе профессионального вычета. Кроме того, не включаются в состав профессионального вычета у бизнесмена и суммы «входного» НДС, о чем Минфин России напоминает в Письме от 01.07.2010 г. № 03-04-05/8-369;

– суммы страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, страховых взносов на обязательное медицинское страхование, начисленные либо уплаченные предпринимателем за соответствующий период в установленном НК РФ порядке.

Напоминаем, что с 01.01.2017 г. исчисление и уплата указанных страховых взносов осуществляются коммерсантом в соответствии с правилами главы 34 «Страховые взносы» НК РФ.

Применяется профессиональный налоговый вычет индивидуальными предпринимателями по окончании налогового периода, которым по НДФЛ является календарный год.

Причем вычет индивидуальному предпринимателю предоставляет налоговая инспекция на основании поданной им налоговой декларации по НДФЛ. При этом глава 23 НК РФ не обязывает предпринимателя одновременно с декларацией предоставлять в налоговую инспекцию документы, подтверждающие его расходы. Аналогичное мнение выражено в Письме Минфина России от 07.06.2013 г. № 03-04-07/21306, а также в судебных решениях. Например, такой вывод содержится в Решении ВАС РФ от 06.08.2008 г. № 7696/08 «О признании недействующим абзаца пятого письма Минфина России от 26.01.2007 г.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

№ 03-04-07-01/16», в Постановлении ФАС Центрального округа от 30.07.2012 г. по делу № А35-6929/2011 и в других.

В соответствии с пунктом 2 статьи 54 НК РФ индивидуальные предприниматели исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных учета доходов и расходов и хозяйственных операций в порядке, определяемом Министерством финансов Российской Федерации.

Такой порядок утвержден Приказом Минфина России № 86н, МНС России № БГ-3-04/430 от 13.08.2002 г. «Об утверждении порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей» (далее – Порядок), который определяет основные правила ведения учета доходов и расходов и хозяйственных операций индивидуальными предпринимателями.

Из пункта 2 Порядка вытекает, что в целях налогообложения НДФЛ индивидуальные предприниматели должны обеспечивать полноту, непрерывность и достоверность учета всех полученных доходов, произведенных расходов и хозяйственных операций при осуществлении предпринимательской деятельности.

Учет доходов и расходов и хозяйственных операций ведется путем фиксирования их в Книге учета доходов и расходов и хозяйственных операций (далее – КУДИР) индивидуального предпринимателя в момент их совершения на основе первичных документов позиционным способом.

Примерная форма КУДИР индивидуального предпринимателя приведена в Приложении к Порядку. Она состоит из следующих разделов:

– Сведения об индивидуальном предпринимателе;

– Раздел 1. Учет доходов и расходов;

– Раздел 2. Расчет амортизации основных средств;

– Раздел 3. Расчет амортизации по малоценным и быстроизнашивающимся предметам, не списанным по состоянию на 01.01.2002 г.;

– Раздел 4. Расчет амортизации нематериальных активов;

– Раздел 5. Расчет начисленных (выплаченных) в виде оплаты труда доходов и удержаний с них налогов;

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– Раздел 6. Определение налоговой базы.

При необходимости индивидуальный предприниматель по согласованию с налоговым органом вправе разработать иную форму КУДИР, оставив в ней показатели, необходимые для исчисления налоговой базы и (или) включив в нее иные показатели, связанные со спецификой, осуществляемой им деятельности, на это указывает пункт 7 Порядка.

КУДИР индивидуального предпринимателя предназначена для обобщения, систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных учетных документах. Она может вестись как на бумажных носителях, так и в электронной форме. Если используется электронный вариант ведения КУДИР, то по окончании налогового периода индивидуальный предприниматель обязан вывести этот регистр на бумажный носитель путем распечатки.

В КУДИР отражаются имущественное положение предпринимателя, а также результаты его предпринимательской деятельности за налоговый период.

Если индивидуальный предприниматель занимается ведением нескольких видов деятельности, то учет полученных доходов, произведенных расходов и хозяйственных операций ведется им раздельно по каждому из видов предпринимательства.

В соответствии с Порядком индивидуальные предприниматели заполняют КУДИР на основании первичных учетных документов. О том, что операции, фиксируемые в соответствующих книгах учета доходов и расходов предпринимателей, подтверждаются первичными документами, сказано и в Письме Минфина России от 06.05.2015 г. № 03-11-06/2/26028.

Причем КУДИР не является первичным документом, в силу чего при проведении проверок она не может выступать подтверждением расходов индивидуального предпринимателя. Это подтверждается и мнением арбитров, изложенным в Постановлении ФАС Уральского округа от 27.01.2010 г. № Ф09-11393/09-С3 по делу № А60-26432/2009-С6.

Отметим, что налоговое право Российской Федерации не содержит самостоятельного понятия первичного учетного доку-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

мента, поэтому на основании статьи 11 НК РФ коммерсант должен руководствоваться понятием первичного документа, закрепленным в статье 9 Федерального закона от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

КУДИР должна быть пронумерована и прошнурована. На ее последней странице указывается число содержащихся в ней страниц, которое заверяется подписью должностного лица налогового органа и скрепляется печатью до начала ее ведения.

Хранить КУДИР индивидуальные предприниматели должны в течение четырехлетнего срока, на что указывает как подпункт 8 пункта 1 статьи 23 НК РФ, так и пункт 48 Порядка.

Подтверждает это и Постановление ФАС Восточно – Сибирского округа от 20.01.2011 г. по делу № А58-2951/10. Аналогичные сроки хранения распространяются и на первичные учетные документы предпринимателя, а также на иные документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов. Причем, как сказано в Письме Минфина России от 11.05.2012 г. № 03-02-08/45, физическое лицо, являющееся индивидуальным предпринимателем, должно обеспечивать сохранность первичных учетных документов и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, в течение четырех лет независимо от прекращения статуса индивидуального предпринимателя.

При хранении КУДИР индивидуальным предпринимателем должна обеспечиваться ее защита от несанкционированных исправлений. Исправление ошибок в КУДИР должно быть обосновано и подтверждено подписью индивидуального предпринимателя с указанием даты исправления. Внесение исправлений в кассовые и банковские документы не допускается. В остальные первичные учетные документы исправления могут вноситься лишь по согласованию с лицами, составившими и подписавшими эти документы, что должно подтверждаться их подписями с указанием даты внесения исправлений.

Доходы и расходы индивидуального предпринимателя отражаются в КУДИР кассовым методом, то есть после фактического получения дохода и совершения расхода, например, денежных платежей, на что указывает пункт 13 Порядка. В силу этого, кон-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

тролирующие органы настаивают на том, что коммерсанты не вправе использовать метод начисления. В частности, такая точка зрения Минфина России изложена в Письме от 25.01.2008 г. № 03-04-05-01/15. Однако как уже было отмечено выше, суды данный подход не поддерживают и допускают возможность применения бизнесменами метода начисления. Так как Решением ВАС РФ от 08.10.2010 г. № ВАС-9939/10 пункт 13 Порядка признан не соответствующим НК РФ, то у коммерсанта имеется выбор метода признания доходов и расходов.

Кроме того, право выбора метода признания доходов и расходов предпринимателя, уплачивающего НДФЛ, обусловлено и тем, что согласно пункту 4 статьи 227 НК РФ убытки прошлых лет, понесенные физическим лицом, не уменьшают налоговую базу текущего периода. Подтверждает это и Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 09.06.2016 г. № Ф09-4735/16 по делу № А50-14511/2015.

Избранный порядок признания доходов и расходов следует закрепить в своей учетной политике.

В доход включаются все поступления от реализации товаров, выполнения работ и оказания услуг, а также стоимость имущества, полученного безвозмездно.

Понятно, что вопрос о методе признания доходов и расходов тесно связан с обложением НДФЛ сумм полученных авансов.

По мнению Минфина России, изложенному в Письме от 29.08.2012 г. № 03-04-05/8-1022, индивидуальный предприниматель при ведении бизнеса обязан включить авансовые платежи, полученные от покупателей в счет будущих поставок товара, в налоговую базу по НДФЛ того налогового периода, в котором они получены, независимо от даты осуществления поставок товара. Аналогичное мнение высказано Минфином России в Письмах от 17.08.2012 г. № 03-04-05/8-967, от 24.01.2012 г. № 03-04-05/8-59.

Вместе с тем имеются судебные решения, в которых арбитры считают, что полученные коммерсантом авансы включаются в налоговую базу по НДФЛ того налогового периода, в котором произошла отгрузка товаров. В частности, такое мнение суда изложено в Постановлении Арбитражного суда Северо-Кавказ-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ского округа от 22.12.2014 г. № Ф08-9532/2014 по делу № А53-13040/2013. Причем Определением Верховного Суда Российской Федерации от 06.05.2015 г. № 308-КГ15-2850 отказано в передаче указанного дела в Судебную коллегию по экономическим спорам Верховного Суда РФ для пересмотра в порядке кассационного производства. Учитывая то, что пункт 13 Порядка признан недействующим, по мнению автора, коммерсант вправе принять самостоятельное решение о периоде включения полученных авансов в свою доходную часть.

Стоимость реализованных товаров, выполненных работ и оказанных услуг отражается с учетом фактических затрат на их приобретение, выполнение, оказание и реализацию.

Суммы, полученные в результате реализации имущества, используемого в процессе осуществления предпринимательской деятельности, включаются в доход того налогового периода, в котором этот доход фактически получен.

Доходы от реализации основных средств и нематериальных активов определяются как разница между ценой реализации и их остаточной стоимостью, не учтенной для налогообложения.

Под расходами понимаются фактически произведенные и документально подтвержденные затраты, непосредственно связанные с извлечением доходов от предпринимательской деятельности.

Порядок обязывает коммерсантов учитывать расходы в соответствии с особенностями, установленными пунктом 15 Порядка. В тоже время, вышеуказанным решением ВАС РФ от 08.10.2010 г. № ВАС-9939/10 подпункты 1 – 3 пункта 15 Порядка также признаны недействующими. Поэтому те индивидуальные предприниматели, которые выбрали для работы кассовый метод, вправе учитывать в своей расходной части оплаченные расходы вне зависимости от даты получения дохода.

А вот амортизация по-прежнему учитывается в составе расходов в суммах, начисленных за налоговый период.

Расходы, непосредственно связанные с извлечением доходов от предпринимательской деятельности, подразделяются у индивидуального предпринимателя на:

– материальные расходы;

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– расходы на оплату труда;

– амортизационные отчисления;

– прочие расходы.

В состав материальных расходов индивидуального предпринимателя включаются затраты:

– на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в предпринимательской деятельности при изготовлении товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при изготовлении товаров (выполнении работ, оказании услуг), а также для обеспечения технологического процесса, для упаковки и иной подготовки изготовленных и (или) реализуемых товаров;

– на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов и другого имущества, не являющегося амортизируемым имуществом. Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в использование;

– на приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке у налогоплательщика;

– на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, отопление зданий;

– на приобретение работ и услуг, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями, связанных с осуществлением предпринимательской деятельности.

В состав расходов на оплату труда включаются любые начисления (выплаты) работникам в денежной и (или) натуральной формах, за исключением расходов на любые виды вознаграждений, предоставляемых работникам, помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров. Расходы на оплату труда учитываются в составе расходов индивидуальных предпринимателей в момент выплаты денежных средств.

Амортизационные отчисления. К амортизируемому имуществу относятся принадлежащие индивидуальному предпринимателю на праве собственности имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

собственности, непосредственно используемые им для осуществления предпринимательской деятельности, стоимость которых погашается путем начисления амортизации.

При этом Порядком установлено, что амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 10 000 руб. Между тем, в пункте 1 статьи 221 НК РФ прямо указано на то, что состав указанных расходов, принимаемых к вычету, определяется налогоплательщиком самостоятельно в порядке, аналогичном порядку определения расходов для целей налогообложения, установленному главой 25 НК РФ.

С 01.01.2016 г. глава 25 НК РФ относит к амортизируемому имуществу имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 100 000 руб. Так как нормы НК РФ являются приоритетными по отношению к Порядку, то при отнесении имущества в состав амортизируемого коммерсант должен руководствоваться нормами НК РФ.

Следовательно, первоначальная стоимость основного средства, принимаемого к учету индивидуальным предпринимателем, списывается на расходы посредством начисления амортизации только после выполнения обязательств по его оплате и перехода права собственности на данное имущество. Аналогичные разъяснения на этот счет приведены в Письме Минфина России от 07.11.2011 г. № 03-04-05/8-859.

Обратите внимание, что Порядок обязывает коммерсантов применять исключительно линейный метод начисления амортизации. Однако это противоречит нормам НК РФ, в силу чего при определении амортизационных отчислений индивидуальный предприниматель может начислять амортизацию и нелинейным методом. Кстати, на это указывает и Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 27.02.2006 г. по делу № Ф04-8776/2005(17629-А45-33).

Обратите внимание!

Для начисления амортизации не имеет значения, в какой момент приобретено основное средство – до начала осуществле-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ния предпринимательской деятельности или после. Ведь ни НК РФ, ни Порядком не установлено, что начисление амортизации производится только по основным средствам, которые приобретены физическим лицом после регистрации в качестве индивидуального предпринимателя.

По мнению ФНС России, вне зависимости от времени приобретения основного средства индивидуальный предприниматель вправе начислять по нему амортизацию, в случае использования основного средства для извлечения дохода от предпринимательской деятельности. Данные выводы содержатся в Письме ФНС России от 25.07.2013 г. № ЕД-4-3/13609@ «О принятии к учету автомобиля в качестве основного средства».

В состав прочих расходов у индивидуальных предпринимателей относятся следующие расходы:

– суммы налогов и сборов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, уплаченных за отчетный налоговый период, за исключением НДФЛ, налога на имущество физических лиц, уплаченного за имущество, непосредственно не используемое для осуществления предпринимательской деятельности, а также налогов, перечисленных в статье 270 НК РФ;

– суммы комиссионных сборов и иных подобных расходов за выполненные сторонними организациями работы (предоставленные услуги);

– расходы по обеспечению пожарной безопасности, производимые в соответствии с законодательством Российской Федерации, расходы на услуги по охране имущества, расходы по обслуживанию охранно-пожарной сигнализации, расходы на приобретение услуг пожарной охраны и иных услуг охранной деятельности (за исключением расходов на экипировку, приобретение оружия и иных специальных средств защиты);

– расходы по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности, предусмотренных законодательством Российской Федерации;

– расходы по набору работников, включая расходы на услуги специализированных организаций по подбору персонала;

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– расходы на оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию;

– арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество;

– расходы на командировки работников, выплаченные в установленном порядке;

– расходы на оплату информационных услуг, а также периодических изданий по вопросам, связанным с профессиональной деятельностью индивидуального предпринимателя, а также информационных систем при наличии подтверждающих документов об их использовании;

– расходы на оплату консультационных и юридических услуг;

– иные расходы, связанные с осуществлением предпринимательской деятельности.

Обратите внимание!

С 01.01.2017 г. индивидуальные предприниматели-работодатели вправе учитывать при налогообложении расходы на проведение независимой оценки квалификации своих работников в порядке, предусмотренном пунктом 3 статьи 264 НК РФ. Такой вывод можно сделать на основании пункта 3 статьи 264 НК РФ, обновленного Федеральным законом от 03.07.2016 г. № 251-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «О независимой оценке квалификации».

В силу пункта 2 статьи 227 НК РФ индивидуальные предприниматели самостоятельно исчисляют суммы НДФЛ, подлежащие уплате в бюджет, в порядке, установленном статьей 225 НК РФ.

Согласно пункту 3 статьи 227 НК РФ общая сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет, исчисляется налогоплательщиком с учетом сумм налога, удержанных налоговыми агентами при выплате налогоплательщику дохода, а также сумм авансовых платежей по налогу, фактически уплаченных в соответствующий бюджет.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Напоминаем, что в силу пункта 3 статьи 230 НК РФ по заявлению налогоплательщика налоговый агент по НДФЛ обязан выдать физическому лицу сведения о суммах НДФЛ, удержанных из дохода физического лица. Указанные сведения выдаются налоговыми агентами в виде справки 2-НДФЛ, форма которой утверждена Приказом ФНС России от 30.10.2015 г. № ММВ-7-11/485@ «Об утверждении формы сведений о доходах физического лица, порядка заполнения и формата ее представления в электронной форме».

В соответствии с пунктом 8 статьи 227 НК РФ исчисление суммы авансовых платежей производится налоговым органом.

Расчет сумм авансовых платежей на текущий налоговый период производится налоговиками на основании суммы предполагаемого дохода, указанного в налоговой декларации, или суммы фактически полученного дохода от предпринимательской деятельности, за предыдущий год с учетом налоговых вычетов, предусмотренных статьями 218 и 221 НК РФ. Аналогичные разъяснения на этот счет приведены и в Письме Минфина России от 24.12.2008 г. № 03-04-05-01/471.

Обратите внимание!

В соответствии с пунктом 7 статьи 227 НК РФ при появлении в течение года первых предпринимательских доходов начинающий бизнесмен обязан представить в свою налоговую инспекцию декларацию по форме 4-НДФЛ, утвержденной Приказом ФНС России от 27.12.2010 г. № ММВ-7-3/768@ «Об утверждении формы налоговой декларации о предполагаемом доходе физического лица (форма 4-НДФЛ), Порядка ее заполнения и формата налоговой декларации о предполагаемом доходе физического лица (форма 4-НДФЛ)». Причем сделать это нужно в пятидневный срок по истечении месяца со дня появления доходов от ведения бизнеса. В декларации предприниматель-новичок должен указать сумму предполагаемого им к получению дохода. Заметим, что также следует поступить и предпринимателю «со стажем» в случае значительного (более чем на 50%) увеличения или уменьшения дохода в налоговом периоде. В этом случае налоговики сде-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

лают перерасчет сумм авансовых платежей по налогу на доходы на текущий год по не наступившим срокам уплаты. На это указывает пункт 10 статьи 227 НК РФ.

Авансовые платежи уплачиваются индивидуальным предпринимателем на основании налоговых уведомлений:

за январь – июнь – не позднее 15 июля текущего года в размере половины годовой суммы авансовых платежей;

за июль – сентябрь – не позднее 15 октября текущего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей;

за октябрь – декабрь – не позднее 15 января следующего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей.

Обратите внимание!

Убытки, полученные индивидуальным предпринимателем, в предыдущие годы не участвуют в расчете налоговой базы за текущий год, на что прямо указывает пункт 4 статьи 227 НК РФ.

По итогам налогового периода предприниматель обязан подать в налоговую инспекцию налоговую декларацию по НДФЛ по форме 3-НДФЛ, утвержденной Приказом ФНС России от 24.12.2014 г. № ММВ-7-11/671@ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ), порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц в электронной форме». Причем сделать это необходимо не позднее 30-го апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Общая сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисленная коммерсантом в соответствии с налоговой декларацией с учетом положений статьи 227 НК РФ, уплачивается по месту учета индивидуального предпринимателя в срок не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Налоговые вычеты по НДФЛ у индивидуального предпринимателя

Индивидуальные предприниматели, так же, как и организации, признаются самостоятельными плательщиками налогов и сборов, установленных российским налоговым законодательством. Если бизнесмен применяет так называемую общую систему налогообложения, то он уплачивает налог на доходы физических лиц. О том, в каком порядке производится обложение доходов индивидуального предпринимателя указанным налогом, мы и поговорим в нижеприведенном материале.

Итак, если при ведении бизнеса гражданин, зарегистрированный в установленном порядке в качестве индивидуального предпринимателя, не применяет специальные налоговые режимы, предусмотренные разделом VIII.1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), то он уплачивает налог на доходы физических лиц (далее – НДФЛ), регулируемый главой 23 НК РФ.

Для справки: индивидуальный предприниматель, использующий наемный труд по трудовым договорам или договорам гражданско-правового характера, при выплате доходов другим физическим лицам признается еще и налоговым агентом по НДФЛ, на что указывает статья 226 НК РФ.

Особенности исчисления НДФЛ индивидуальными предпринимателями определены статьей 227 НК РФ, в соответствии с которой исчисление и уплата налогов производится коммерсантом только с доходов, полученных им от ведения бизнеса. При этом объектом налогообложения на основании статьи 210 НК РФ являются все доходы индивидуального предпринимателя, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со статьей 212 НК РФ.

При налогообложении индивидуальный предприниматель учитывает как доходы, полученные непосредственно от предпри-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

нимательской деятельности, подлежащие налогообложению в соответствии со статьей 227 НК РФ, так и все прочие доходы, которые он получил как обычное физическое лицо, вне рамок ведения бизнеса.

Из положений главы 23 НК РФ вытекает, что налоговая база определяется индивидуальным предпринимателем отдельно по каждому виду доходов, по которым установлены различные налоговые ставки.

Напоминаем, что на сегодняшний день, помимо общей ставки налога 13%, статьей 224 НК РФ предусмотрено несколько специальных налоговых ставок, а именно: 9, 15, 30 и 35%. При этом из статьи 224 НК РФ вытекает, что предпринимательские доходы коммерсанта облагаются налогом по общей ставке налога.

Пунктом 3 статьи 210 НК РФ определено, что налоговая база по доходам, облагаемым по ставке 13% (за исключением доходов от долевого участия в организации, а также доходов в виде выигрышей, полученных участниками азартных игр и участниками лотерей), определяется как денежное выражение таких доходов, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, предусмотренных статьями 218 – 221 НК РФ, с учетом особенностей, установленных главой 23 НК РФ.

Иными словами, коммерсанты, применяющие общий режим, вправе уменьшить свою налогооблагаемую базу по НДФЛ на:

1. стандартные налоговые вычеты, предусмотренные статьей 218 НК РФ;

2. социальные налоговые вычеты, предусмотренные статьей 219 НК РФ;

3. инвестиционные налоговые вычеты, предусмотренные статьей 219.1 НК РФ;

4. имущественные налоговые вычеты, предусмотренные статьей 220 НК РФ;

5. налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от операций с ценными бумагами и операций с производными финансовыми инструментами (далее – ПФИ), предусмотренные статьей 220.1 НК РФ;

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

6. налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от участия в инвестиционном товариществе, предусмотренные статьей 220.2 НК РФ;

7. профессиональные налоговые вычеты, предусмотренные статьей 221 НК РФ.

Напоминаем, что инвестиционные налоговые вычеты введены в главу 23 НК РФ с 01.01.2015 г. Федеральным законом от 28.12.2013 г. № 420-ФЗ «О внесении изменений в статью 27.5-3 Федерального закона «О рынке ценных бумаг» и части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – Закон № 420-ФЗ). Воспользоваться ими могут все физические лица – резиденты Российской Федерации, вкладывающие средства в ценные бумаги или вносящие деньги на индивидуальные инвестиционные счета.

В части вычетов, связанных с убытками налогоплательщика от операций с ценными бумагами и операций с ПФИ, следует помнить, что уменьшение налоговой базы на указанные вычеты производится по суммам убытков, полученных только с налогового периода 2010 года. На это указывает пункт 6 статьи 13 Федерального закона от 25.11.2009 г. № 281-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации». Если такой убыток был получен коммерсантом ранее, то воспользоваться по нему данным вычетом он не сможет. Аналогичные разъяснения на этот счет дают и финансисты в своем Письме от 01.07.2011 г. № 03-04-05/3-470.

Обратите внимание!

Вычетом по убыткам от участия в инвестиционном товариществе со 02.08.2014 г. могут пользоваться только те коммерсанты, которые на указанную дату уже являлись участниками договора инвестиционного товарищества. Сегодня вступить в инвестиционное товарищество индивидуальные предприниматели не могут, однако те, кто вступил в него до указанной даты, сохраняют свое участие в нем до прекращения договора или до выхода из него по собственной воле. На это указывают нормы статьи 2 Федерального

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

закона от 21.07.2014 г. № 220-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «Об инвестиционном товариществе». Напоминаем, что суть применения вычета при переносе на будущие периоды убытков от участия в инвестиционном товариществе состоит в том, что убытки, полученные коммерсантом от участия в таком договоре, он вправе учитывать при расчете налоговой базы по НДФЛ в течение десяти лет следующих за годом получения убытков.

Порядок предоставления профессиональных налоговых вычетов индивидуальным предпринимателям определен статьей 221 НК РФ, в соответствии с которой коммерсанты при исчислении налоговой базы вправе применить профессиональные налоговые вычеты в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, связанных с извлечением предпринимательских доходов.

Обратите внимание!

Профессиональные вычеты применяются коммерсантами только в отношении доходов, полученных от ведения бизнеса. При этом статьей 221 НК РФ прямо определено, что состав указанных расходов, принимаемых к вычету, определяется индивидуальным предпринимателем самостоятельно в порядке, аналогичном порядку определения расходов для целей налогообложения, установленному главой 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ.

Обратите внимание!

По мнению Минфина России, изложенному в Письме от 16.07.2014 г. № 03-04-05/34662, это норма касается исключительно самого состава расходов коммерсанта, но не порядка их определения.

Глава 25 НК РФ, как известно, позволяет организациям признавать свои расходы методом начисления или кассовым. Правила исчисления НДФЛ, изложенные в главе 23 НК РФ, содержат особый порядок признания доходов и расходов, в силу чего для включения расходов в сумму профессионального налогового вычета требуется одновременное выполнение нескольких условий, то

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

есть расходы должны быть фактически произведены, документально подтверждены и непосредственно связаны с извлечением доходов. Поэтому отсылочная норма статьи 221 НК РФ касается исключительно самого состава расходов коммерсанта, а не порядка их определения.

Вместе с тем, суды не согласны с таким подходом, на что, в частности, указывает Решение ВАС РФ от 08.10.2010 г. № ВАС-9939/10, из которого вытекает, что индивидуальные предприниматели могут признавать свои расходы и методом начисления. К аналогичному выводу пришел и Президиум ВАС РФ в Постановлении от 08.10.2013 г. № 3920/13 по делу № А50-990/2012, а также Верховный Суд Российской Федерации в Определении от 06.05.2015 г. № 308-КГ15-2850 по делу № А53-13040/2013.

О том, что предприниматель в целях налогообложения НДФЛ вправе использовать по своему выбору метод начисления или кассовый метод, говорят и региональные суды, о чем свидетельствует, например, Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 05.05.2016 г. № Ф01-1352/2016 по делу № А82-9572/2015.

Так как использование этой точки зрения чревато обращением в суд, то тем коммерсантам, которые к этому не готовы, имеет смысл придерживаться официальной позиции Минфина России.

Итак, состав своих налогооблагаемых расходов индивидуальный предприниматель определяет в том же порядке, что и организации, уплачивающие налог на прибыль. Напомним, что расходам в главе 25 НК РФ посвящены статьи 253 – 269 НК РФ, причем любые из них могут признаваться налогооблагаемыми расходами лишь при условии того, что они отвечают требованиям статьи 252 НК РФ.

Следовательно, по общему правилу учесть в составе своих профессиональных налоговых вычетов индивидуальный предприниматель может только те произведенные расходы, которые:

– обоснованы;

– документально подтверждены;

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– осуществлены в рамках деятельности, направленной на получение дохода.

При этом все три критерия должны соблюдаться одновременно.

Между тем, из общего правила имеется одно исключение. Глава 23 НК РФ позволяет в составе профессионального вычета учесть и неподтвержденные расходы коммерсанта, на что указывает абзац 4 пункта 1 статьи 221 НК РФ. Согласны с этим и налоговики столицы, о чем говорит Письмо УФНС России по городу Москве от 27.03.2009 г. № 20-14/2/028404.

Имейте в виду, что такой профессиональный вычет применяется при отсутствии документального подтверждения расходов и размер его ограничен 20% общей суммы доходов, полученной от предпринимательской деятельности!

Как следует из Постановления ФАС Московского округа от 12.01.2010 г. № КА-А40/14809-09 по делу № А40-94129/08-14-457, для применения вычета в размере 20% от общей суммы предпринимательских доходов коммерсанту не нужно доказывать, что он реально понес расходы, связанные с ведением бизнеса.

Обратите внимание!

Пунктом 3 статьи 221 НК РФ закреплено важное правило – при определении налоговой базы расходы, подтвержденные документально, не могут учитываться одновременно с расходами в пределах установленного норматива.

Иными словами, если коммерсант применяет вычет в размере 20% доходов, то уменьшить налоговую базу на фактически произведенные расходы нельзя!

При этом статья 221 НК РФ прямо выделяет некоторые виды расходов, которые включаются коммерсантами в профессиональный вычет. К таковым, в частности, относятся начисленные либо уплаченные коммерсантом за налоговый период:

– суммы налогов (за исключением НДФЛ), причем суммы налога на имущество физических лиц, уплаченные бизнесменом, принимаются к вычету лишь в том случае, если налогооблагаемое

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

имущество (за исключением жилья, дач и гаражей), непосредственно используется в бизнесе.

В тоже время заметим, что, по мнению Минфина России, изложенному в Письме Минфина России от 13.09.2013 г. № 03-04-05/37924, земельный налог, уплаченный коммерсантом, не учитывается в составе профессионального вычета. Кроме того, не включаются в состав профессионального вычета у бизнесмена и суммы «входного» НДС, о чем Минфин России напоминает в Письме от 01.07.2010 г. № 03-04-05/8-369;

– суммы страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, страховых взносов на обязательное медицинское страхование, начисленные либо уплаченные предпринимателем за соответствующий период в установленном НК РФ порядке.

Напоминаем, что с 01.01.2017 г. исчисление и уплата указанных страховых взносов осуществляются коммерсантом в соответствии с правилами главы 34 «Страховые взносы» НК РФ.

Применяется профессиональный налоговый вычет индивидуальными предпринимателями по окончании налогового периода, которым по НДФЛ является календарный год.

Причем вычет индивидуальному предпринимателю предоставляет налоговая инспекция на основании поданной им налоговой декларации по НДФЛ. При этом глава 23 НК РФ не обязывает предпринимателя одновременно с декларацией предоставлять в налоговую инспекцию документы, подтверждающие его расходы. Аналогичное мнение выражено в Письме Минфина России от 07.06.2013 г. № 03-04-07/21306, а также в судебных решениях. Например, такой вывод содержится в Решении ВАС РФ от 06.08.2008 г. № 7696/08 «О признании недействующим абзаца пятого письма Минфина России от 26.01.2007 г. № 03-04-07-01/16», в Постановлении ФАС Центрального округа от 30.07.2012 г. по делу № А35-6929/2011 и в других.

В соответствии с пунктом 2 статьи 54 НК РФ индивидуальные предприниматели исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных учета доходов и расходов и хозяйственных операций в порядке, определяемом Министерством финансов Российской Федерации.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Такой порядок утвержден Приказом Минфина России № 86н, МНС России № БГ-3-04/430 от 13.08.2002 г. «Об утверждении порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей» (далее – Порядок), который определяет основные правила ведения учета доходов и расходов и хозяйственных операций индивидуальными предпринимателями.

Из пункта 2 Порядка вытекает, что в целях налогообложения НДФЛ индивидуальные предприниматели должны обеспечивать полноту, непрерывность и достоверность учета всех полученных доходов, произведенных расходов и хозяйственных операций при осуществлении предпринимательской деятельности.

Учет доходов и расходов и хозяйственных операций ведется путем фиксирования их в Книге учета доходов и расходов и хозяйственных операций (далее – КУДИР) индивидуального предпринимателя в момент их совершения на основе первичных документов позиционным способом.

Примерная форма КУДИР индивидуального предпринимателя приведена в Приложении к Порядку. Она состоит из следующих разделов:

– Сведения об индивидуальном предпринимателе;

– Раздел 1. Учет доходов и расходов;

– Раздел 2. Расчет амортизации основных средств;

– Раздел 3. Расчет амортизации по малоценным и быстроизнашивающимся предметам, не списанным по состоянию на 01.01.2002 г.;

– Раздел 4. Расчет амортизации нематериальных активов;

– Раздел 5. Расчет начисленных (выплаченных) в виде оплаты труда доходов и удержаний с них налогов;

– Раздел 6. Определение налоговой базы.

При необходимости индивидуальный предприниматель по согласованию с налоговым органом вправе разработать иную форму КУДИР, оставив в ней показатели, необходимые для исчисления налоговой базы и (или) включив в нее иные показатели, связанные со спецификой, осуществляемой им деятельности, на это указывает пункт 7 Порядка.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

КУДИР индивидуального предпринимателя предназначена для обобщения, систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных учетных документах. Она может вестись как на бумажных носителях, так и в электронной форме. Если используется электронный вариант ведения КУДИР, то по окончании налогового периода индивидуальный предприниматель обязан вывести этот регистр на бумажный носитель путем распечатки.

В КУДИР отражаются имущественное положение предпринимателя, а также результаты его предпринимательской деятельности за налоговый период.

Если индивидуальный предприниматель занимается ведением нескольких видов деятельности, то учет полученных доходов, произведенных расходов и хозяйственных операций ведется им раздельно по каждому из видов предпринимательства.

В соответствии с Порядком индивидуальные предприниматели заполняют КУДИР на основании первичных учетных документов. О том, что операции, фиксируемые в соответствующих книгах учета доходов и расходов предпринимателей, подтверждаются первичными документами, сказано и в Письме Минфина России от 06.05.2015 г. № 03-11-06/2/26028.

Причем КУДИР не является первичным документом, в силу чего при проведении проверок она не может выступать подтверждением расходов индивидуального предпринимателя. Это подтверждается и мнением арбитров, изложенным в Постановлении ФАС Уральского округа от 27.01.2010 г. № Ф09-11393/09-С3 по делу № А60-26432/2009-С6.

Отметим, что налоговое право Российской Федерации не содержит самостоятельного понятия первичного учетного документа, поэтому на основании статьи 11 НК РФ коммерсант должен руководствоваться понятием первичного документа, закрепленным в статье 9 Федерального закона от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

КУДИР должна быть пронумерована и прошнурована. На ее последней странице указывается число содержащихся в ней стра-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ниц, которое заверяется подписью должностного лица налогового органа и скрепляется печатью до начала ее ведения.

Хранить КУДИР индивидуальные предприниматели должны в течение четырехлетнего срока, на что указывает как подпункт 8 пункта 1 статьи 23 НК РФ, так и пункт 48 Порядка.

Подтверждает это и Постановление ФАС Восточно – Сибирского округа от 20.01.2011 г. по делу № А58-2951/10. Аналогичные сроки хранения распространяются и на первичные учетные документы предпринимателя, а также на иные документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов. Причем, как сказано в Письме Минфина России от 11.05.2012 г. № 03-02-08/45, физическое лицо, являющееся индивидуальным предпринимателем, должно обеспечивать сохранность первичных учетных документов и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, в течение четырех лет независимо от прекращения статуса индивидуального предпринимателя.

При хранении КУДИР индивидуальным предпринимателем должна обеспечиваться ее защита от несанкционированных исправлений. Исправление ошибок в КУДИР должно быть обосновано и подтверждено подписью индивидуального предпринимателя с указанием даты исправления. Внесение исправлений в кассовые и банковские документы не допускается. В остальные первичные учетные документы исправления могут вноситься лишь по согласованию с лицами, составившими и подписавшими эти документы, что должно подтверждаться их подписями с указанием даты внесения исправлений.

Доходы и расходы индивидуального предпринимателя отражаются в КУДИР кассовым методом, то есть после фактического получения дохода и совершения расхода, например, денежных платежей, на что указывает пункт 13 Порядка. В силу этого, контролирующие органы настаивают на том, что коммерсанты не вправе использовать метод начисления. В частности, такая точка зрения Минфина России изложена в Письме от 25.01.2008 г. № 03-04-05-01/15. Однако как уже было отмечено выше, суды данный подход не поддерживают и допускают возможность применения бизнесменами метода начисления. Так как Решением

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ВАС РФ от 08.10.2010 г. № ВАС-9939/10 пункт 13 Порядка признан не соответствующим НК РФ, то у коммерсанта имеется выбор метода признания доходов и расходов.

Кроме того, право выбора метода признания доходов и расходов предпринимателя, уплачивающего НДФЛ, обусловлено и тем, что согласно пункту 4 статьи 227 НК РФ убытки прошлых лет, понесенные физическим лицом, не уменьшают налоговую базу текущего периода. Подтверждает это и Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 09.06.2016 г. № Ф09-4735/16 по делу № А50-14511/2015.

Избранный порядок признания доходов и расходов следует закрепить в своей учетной политике.

В доход включаются все поступления от реализации товаров, выполнения работ и оказания услуг, а также стоимость имущества, полученного безвозмездно.

Понятно, что вопрос о методе признания доходов и расходов тесно связан с обложением НДФЛ сумм полученных авансов.

По мнению Минфина России, изложенному в Письме от 29.08.2012 г. № 03-04-05/8-1022, индивидуальный предприниматель при ведении бизнеса обязан включить авансовые платежи, полученные от покупателей в счет будущих поставок товара, в налоговую базу по НДФЛ того налогового периода, в котором они получены, независимо от даты осуществления поставок товара. Аналогичное мнение высказано Минфином России в Письмах от 17.08.2012 г. № 03-04-05/8-967, от 24.01.2012 г. № 03-04-05/8-59.

Вместе с тем имеются судебные решения, в которых арбитры считают, что полученные коммерсантом авансы включаются в налоговую базу по НДФЛ того налогового периода, в котором произошла отгрузка товаров. В частности, такое мнение суда изложено в Постановлении Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 22.12.2014 г. № Ф08-9532/2014 по делу № А53-13040/2013. Причем Определением Верховного Суда Российской Федерации от 06.05.2015 г. № 308-КГ15-2850 отказано в передаче указанного дела в Судебную коллегию по экономическим спорам Верховного Суда РФ для пересмотра в порядке кассационного производства. Учитывая то, что пункт 13 Порядка признан недей-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ствующим, по мнению автора, коммерсант вправе принять самостоятельное решение о периоде включения полученных авансов в свою доходную часть.

Стоимость реализованных товаров, выполненных работ и оказанных услуг отражается с учетом фактических затрат на их приобретение, выполнение, оказание и реализацию.

Суммы, полученные в результате реализации имущества, используемого в процессе осуществления предпринимательской деятельности, включаются в доход того налогового периода, в котором этот доход фактически получен.

Доходы от реализации основных средств и нематериальных активов определяются как разница между ценой реализации и их остаточной стоимостью, не учтенной для налогообложения.

Под расходами понимаются фактически произведенные и документально подтвержденные затраты, непосредственно связанные с извлечением доходов от предпринимательской деятельности.

Порядок обязывает коммерсантов учитывать расходы в соответствии с особенностями, установленными пунктом 15 Порядка. В тоже время, вышеуказанным решением ВАС РФ от 08.10.2010 г. № ВАС-9939/10 подпункты 1 – 3 пункта 15 Порядка также признаны недействующими. Поэтому те индивидуальные предприниматели, которые выбрали для работы кассовый метод, вправе учитывать в своей расходной части оплаченные расходы вне зависимости от даты получения дохода.

А вот амортизация по-прежнему учитывается в составе расходов в суммах, начисленных за налоговый период.

Расходы, непосредственно связанные с извлечением доходов от предпринимательской деятельности, подразделяются у индивидуального предпринимателя на:

– материальные расходы;

– расходы на оплату труда;

– амортизационные отчисления;

– прочие расходы.

В состав материальных расходов индивидуального предпринимателя включаются затраты:

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в предпринимательской деятельности при изготовлении товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при изготовлении товаров (выполнении работ, оказании услуг), а также для обеспечения технологического процесса, для упаковки и иной подготовки изготовленных и (или) реализуемых товаров;

– на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов и другого имущества, не являющегося амортизируемым имуществом. Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в использование;

– на приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке у налогоплательщика;

– на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, отопление зданий;

– на приобретение работ и услуг, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями, связанных с осуществлением предпринимательской деятельности.

В состав расходов на оплату труда включаются любые начисления (выплаты) работникам в денежной и (или) натуральной формах, за исключением расходов на любые виды вознаграждений, предоставляемых работникам, помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров. Расходы на оплату труда учитываются в составе расходов индивидуальных предпринимателей в момент выплаты денежных средств.

Амортизационные отчисления. К амортизируемому имуществу относятся принадлежащие индивидуальному предпринимателю на праве собственности имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, непосредственно используемые им для осуществления предпринимательской деятельности, стоимость которых погашается путем начисления амортизации.

При этом Порядком установлено, что амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использова-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ния более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 10 000 руб. Между тем, в пункте 1 статьи 221 НК РФ прямо указано на то, что состав указанных расходов, принимаемых к вычету, определяется налогоплательщиком самостоятельно в порядке, аналогичном порядку определения расходов для целей налогообложения, установленному главой 25 НК РФ.

С 01.01.2016 г. глава 25 НК РФ относит к амортизируемому имуществу имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 100 000 руб. Так как нормы НК РФ являются приоритетными по отношению к Порядку, то при отнесении имущества в состав амортизируемого коммерсант должен руководствоваться нормами НК РФ.

Следовательно, первоначальная стоимость основного средства, принимаемого к учету индивидуальным предпринимателем, списывается на расходы посредством начисления амортизации только после выполнения обязательств по его оплате и перехода права собственности на данное имущество. Аналогичные разъяснения на этот счет приведены в Письме Минфина России от 07.11.2011 г. № 03-04-05/8-859.

Обратите внимание, что Порядок обязывает коммерсантов применять исключительно линейный метод начисления амортизации. Однако это противоречит нормам НК РФ, в силу чего при определении амортизационных отчислений индивидуальный предприниматель может начислять амортизацию и нелинейным методом. Кстати, на это указывает и Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 27.02.2006 г. по делу № Ф04-8776/2005(17629-А45-33).

Обратите внимание!

Для начисления амортизации не имеет значения, в какой момент приобретено основное средство – до начала осуществления предпринимательской деятельности или после. Ведь ни НК РФ, ни Порядком не установлено, что начисление амортизации производится только по основным средствам, которые приобретены физическим лицом после регистрации в качестве индивидуального предпринимателя.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

По мнению ФНС России, вне зависимости от времени приобретения основного средства индивидуальный предприниматель вправе начислять по нему амортизацию, в случае использования основного средства для извлечения дохода от предпринимательской деятельности. Данные выводы содержатся в Письме ФНС России от 25.07.2013 г. № ЕД-4-3/13609@ «О принятии к учету автомобиля в качестве основного средства».

В состав прочих расходов у индивидуальных предпринимателей относятся следующие расходы:

– суммы налогов и сборов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, уплаченных за отчетный налоговый период, за исключением НДФЛ, налога на имущество физических лиц, уплаченного за имущество, непосредственно не используемое для осуществления предпринимательской деятельности, а также налогов, перечисленных в статье 270 НК РФ;

– суммы комиссионных сборов и иных подобных расходов за выполненные сторонними организациями работы (предоставленные услуги);

– расходы по обеспечению пожарной безопасности, производимые в соответствии с законодательством Российской Федерации, расходы на услуги по охране имущества, расходы по обслуживанию охранно-пожарной сигнализации, расходы на приобретение услуг пожарной охраны и иных услуг охранной деятельности (за исключением расходов на экипировку, приобретение оружия и иных специальных средств защиты);

– расходы по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности, предусмотренных законодательством Российской Федерации;

– расходы по набору работников, включая расходы на услуги специализированных организаций по подбору персонала;

– расходы на оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию;

– арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество;

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– расходы на командировки работников, выплаченные в установленном порядке;

– расходы на оплату информационных услуг, а также периодических изданий по вопросам, связанным с профессиональной деятельностью индивидуального предпринимателя, а также информационных систем при наличии подтверждающих документов об их использовании;

– расходы на оплату консультационных и юридических услуг;

– иные расходы, связанные с осуществлением предпринимательской деятельности.

Обратите внимание!

С 01.01.2017 г. индивидуальные предприниматели-работодатели вправе учитывать при налогообложении расходы на проведение независимой оценки квалификации своих работников в порядке, предусмотренном пунктом 3 статьи 264 НК РФ. Такой вывод можно сделать на основании пункта 3 статьи 264 НК РФ, обновленного Федеральным законом от 03.07.2016 г. № 251-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «О независимой оценке квалификации».

В силу пункта 2 статьи 227 НК РФ индивидуальные предприниматели самостоятельно исчисляют суммы НДФЛ, подлежащие уплате в бюджет, в порядке, установленном статьей 225 НК РФ.

Согласно пункту 3 статьи 227 НК РФ общая сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет, исчисляется налогоплательщиком с учетом сумм налога, удержанных налоговыми агентами при выплате налогоплательщику дохода, а также сумм авансовых платежей по налогу, фактически уплаченных в соответствующий бюджет.

Напоминаем, что в силу пункта 3 статьи 230 НК РФ по заявлению налогоплательщика налоговый агент по НДФЛ обязан выдать физическому лицу сведения о суммах НДФЛ, удержанных из дохода физического лица. Указанные сведения выдаются налоговыми агентами в виде справки 2-НДФЛ, форма которой

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

утверждена Приказом ФНС России от 30.10.2015 г. № ММВ-7-11/485@ «Об утверждении формы сведений о доходах физического лица, порядка заполнения и формата ее представления в электронной форме».

В соответствии с пунктом 8 статьи 227 НК РФ исчисление суммы авансовых платежей производится налоговым органом.

Расчет сумм авансовых платежей на текущий налоговый период производится налоговиками на основании суммы предполагаемого дохода, указанного в налоговой декларации, или суммы фактически полученного дохода от предпринимательской деятельности, за предыдущий год с учетом налоговых вычетов, предусмотренных статьями 218 и 221 НК РФ. Аналогичные разъяснения на этот счет приведены и в Письме Минфина России от 24.12.2008 г. № 03-04-05-01/471.

Обратите внимание!

В соответствии с пунктом 7 статьи 227 НК РФ при появлении в течение года первых предпринимательских доходов начинающий бизнесмен обязан представить в свою налоговую инспекцию декларацию по форме 4-НДФЛ, утвержденной Приказом ФНС России от 27.12.2010 г. № ММВ-7-3/768@ «Об утверждении формы налоговой декларации о предполагаемом доходе физического лица (форма 4-НДФЛ), Порядка ее заполнения и формата налоговой декларации о предполагаемом доходе физического лица (форма 4-НДФЛ)». Причем сделать это нужно в пятидневный срок по истечении месяца со дня появления доходов от ведения бизнеса. В декларации предприниматель-новичок должен указать сумму предполагаемого им к получению дохода. Заметим, что также следует поступить и предпринимателю «со стажем» в случае значительного (более чем на 50%) увеличения или уменьшения дохода в налоговом периоде. В этом случае налоговики сделают перерасчет сумм авансовых платежей по налогу на доходы на текущий год по не наступившим срокам уплаты. На это указывает пункт 10 статьи 227 НК РФ.

Авансовые платежи уплачиваются индивидуальным предпринимателем на основании налоговых уведомлений:

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

за январь – июнь – не позднее 15 июля текущего года в размере половины годовой суммы авансовых платежей;

за июль – сентябрь – не позднее 15 октября текущего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей;

за октябрь – декабрь – не позднее 15 января следующего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей.

Обратите внимание!

Убытки, полученные индивидуальным предпринимателем, в предыдущие годы не участвуют в расчете налоговой базы за текущий год, на что прямо указывает пункт 4 статьи 227 НК РФ.

По итогам налогового периода предприниматель обязан подать в налоговую инспекцию налоговую декларацию по НДФЛ по форме 3-НДФЛ, утвержденной Приказом ФНС России от 24.12.2014 г. № ММВ-7-11/671@ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ), порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц в электронной форме». Причем сделать это необходимо не позднее 30-го апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Общая сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисленная коммерсантом в соответствии с налоговой декларацией с учетом положений статьи 227 НК РФ, уплачивается по месту учета индивидуального предпринимателя в срок не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Какие налоги заменяет УСН, исключения в части НДФЛ, налога на прибыль и налога на имущество

Упрощенная система налогообложения предназначена для малого бизнеса и позволяет значительно упростить порядок исчисления и взимания налогов при ведении предпринимать-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ства. По общему правилу ее применение освобождает налогоплательщика от ряда традиционных налогов, уплачиваемых при общей системе налогообложения.

О том, что это за налоги, Вы узнаете из материала, предлагаемого Вашему вниманию.

В первую очередь отметим, что упрощенная система налогообложения (далее – УСН) представляет собой один из специальных налоговых режимов, действующих сегодня в Российской Федерации, на что указывает пункт 2 статьи 18 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ). Порядок и особенности ее применения установлены главой 26.2 «Упрощенная система налогообложения» НК РФ, в соответствии с которой применять ее в добровольном порядке могут как организации, так и индивидуальные предприниматели.

Пунктом 1 статьи 346.12 НК РФ определено, что налогоплательщиками признаются организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на УСН и применяющие ее в порядке, установленном главой 26.2 НК РФ.

Обратите внимание!

Несмотря на то, что УСН является добровольным налоговым режимом, применять эту систему уплаты налогов могут не все организации и коммерсанты, а лишь те, которые удовлетворяют требованиям главы 26.2 НК РФ.

Для справки: ограничения для перехода на УСН и продолжения ее применения установлены статьями 346.12 НК РФ и 346.13 НК РФ. Заметим, что перечень ограничений в части УСН является исчерпывающим, при этом большинство ограничений является общими для обеих категорий налогоплательщиков, в то же время некоторые из них касаются только организаций.

Итак, перейти на УСН организация или коммерсант, отвечающие требованиям главы 26.2 НК РФ, могут в добровольном порядке. При этом следует учитывать, что отказаться добровольно

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

от применения УСН в течение года нельзя, на что указывает пункт 3 статьи 346.13 НК РФ. То есть сменить УСН на иной режим уплаты налогов налогоплательщик может только с начала следующего календарного года, уведомив об этом свою налоговую инспекцию не позднее 15 января года наступившего. На это указывает как пункт 6 статьи 346.13 НК РФ, так и Письмо ФНС России от 12.08.2015 г. № ГД-4-3/14234 «О направлении письма Минфина России».

Преимуществом специального налогового режима в виде УСН являются особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов, предусмотренных статьями 13 – 15 НК РФ, что прямо предусмотрено пунктом 1 статьи 18 НК РФ.

Состав налогов, от которых освобождается налогоплательщик, применяющий УСН, определен статьей 346.11 НК РФ и зависит от того, в какой форме субъект ведет предпринимательскую деятельность.

Так, в силу пункта 2 статьи 346.11 НК РФ организации, применяющие УСН, освобождаются от обязанности по уплате:

● налога на прибыль организаций. Исключением является налог, уплачиваемый с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 1.6, 3 и 4 статьи 284 НК РФ.

Иначе говоря, организации, применяющие УСН, признаются плательщиками налога на прибыль организаций в отношении доходов в виде:

– прибыли контролируемых ими иностранных компаний;

Для справки: из пункта 5 статьи 25.15 НК РФ следует, что в отношении этих доходов организации – упрощенцы должны подавать декларацию по налогу на прибыль;

– дивидендов;

Напомним, что особенности определения налоговой базы по доходам, полученным от долевого участия в других организациях, установлены статьей 275 НК РФ. Пунктом 3 статьи 275 НК РФ установлено, что российская организация, являющаяся источником дохода налогоплательщика в виде дивидендов, признается налоговым агентом. То есть при получении доходов в виде

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

дивидендов от российской компании организация, применяющая УСН, сама налог на прибыль организаций не уплачивает, за нее это делает налоговый агент – источник выплаты дивидендов. Аналогичные разъяснения на этот счет приведены в Письме Минфина России от 30.09.2013 г. № 03-11-11/40267.

Обратите внимание!

По мнению финансистов, изложенному в Письме от 23.09.2009 г. № 03-11-06/2/197, организация, применяющая УСН, получившая дивиденды от российской организации должна представить налоговикам декларацию по налогу на прибыль. В то же время налоговики считают, что обязанность налогоплательщика по самостоятельному исчислению и уплате налога с доходов от долевого участия в деятельности российской организации НК РФ не предусмотрена. Соответственно, необходимость в составлении налогоплательщиком (организацией, применяющей УСН) налоговой декларации по налогу на прибыль организаций отсутствует. Такие разъяснения даны в Письме ФНС РФ от 01.03.2010 г. № 3-2-10/4.

Если же источником выплаты дивидендов является иностранная компания, то рассчитать сумму налога на прибыль и уплатить ее в бюджет, организация, применяющая УСН, должна самостоятельно, на что указывает пункт 2 статьи 275 НК РФ, а также Письмо ФНС России от 01.03.2010 г. № 3-2-10/4;

Для справки: если у организации, применяющей УСН (получателя дивидендов) выполняются требования о размере и стоимости вклада (доли) в уставном капитале организации, выплачивающей дивиденды, установленные подпунктом 1 пункта 3 статьи 284 НК РФ, то доходы в виде дивидендов (в том числе полученные от иностранных компаний) облагаются налогом на прибыль по ставке 0%. В противном случае применяется ставка налога 13%.

– процентов по государственным (муниципальным) ценным бумагам.

О том, что организация, применяющая УСН, в части доходов в виде процентов по государственным ценным бумагам является

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

плательщиком налога на прибыль организаций, сказано и в Письме Минфина России от 05.04.2013 г. № 03-11-06/2/11244.

Обратите внимание!

На основании подпункта 2 пункта 1.1 статьи 346.15 НК РФ организация, применяющая УСН, не учитывает названные доходы при определении объекта налогообложения.

налога на имущество организаций.

Исключением является налог, уплачиваемый в отношении объектов недвижимого имущества, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость в соответствии с НК РФ.

О том, что организация, применяющая УСН, уплачивает налог на имущество организаций по объектам недвижимости, налоговая база по которым определяется исходя из их кадастровой стоимости, сказано и в Письме Минфина России от 21.02.2017 г. № 03-05-07-01/ВН-7736 «Об особенностях налогообложения имущества при исполнении концессионных соглашений».

Напомним, что согласно пункту 1 статьи 378.2 НК РФ налоговая база по налогу на имущество определяется как кадастровая стоимость имущества в отношении следующих видов недвижимого имущества, признаваемого объектом налогообложения:

– административно-деловые центры и торговые центры (комплексы) и помещения в них;

– нежилые помещения, назначение, разрешенное использование или наименование которых в соответствии со сведениями, содержащимися в Едином государственном реестре недвижимости, или документами технического учета (инвентаризации) объектов недвижимости предусматривает размещение офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и бытового обслуживания либо которые фактически используются для размещения офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и бытового обслуживания;

– объекты недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Российской Федерации через постоянные представительства, а также объекты недвижи-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

мого имущества иностранных организаций, не относящиеся к деятельности данных организаций в Российской Федерации через постоянные представительства.

– жилые дома и жилые помещения, не учитываемые на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета.

При этом объекты недвижимого имущества, указанные в первых двух пунктах, подлежат налогообложению у организации, применяющей УСН, при условии включения их в Перечень объектов недвижимого имущества, определяемого соответствующим субъектом РФ в соответствии с пунктом 7 статьи 378.2 НК РФ.

Кроме того, организации, применяющие УСН, не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость (далее – НДС).

Исключением является НДС, подлежащий уплате в соответствии с НК РФ при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией (включая суммы налога, подлежащие уплате при завершении действия таможенной процедуры свободной таможенной зоны на территории Особой экономической зоны в Калининградской области), а также НДС, уплачиваемого в соответствии со статьями 161 и 174.1 НК РФ.

Иные налоги, сборы, а также страховые взносы организации, применяющие УСН, уплачивают в соответствии с законодательством о налогах и сборах. Такие правила установлены пунктом 2 статьи 346.11 НК РФ. Например, организации – упрощенцы должны уплачивать:

– страховые взносы (с вознаграждений физическим лицам):

● на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, на обязательное медицинское страхование (пункт 3 статьи 8, абзац 2 подпункта 1 пункта 1 статьи 419, статья 420 НК РФ);

● на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (абзацы 7, 12 статьи 3, подпункт 2 пункта 2 статьи 17, статья 20.1 Феде-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

рального закона от 24.07.1998 г. № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний»);

– транспортный налог – при наличии зарегистрированных на организацию транспортных средств (статья 357 НК РФ);

– земельный налог – при наличии земельных участков в собственности, на праве постоянного (бессрочного) пользования или пожизненного наследуемого владения (статья 388 НК РФ).

Индивидуальные предприниматели, применяющие УСН, освобождены от обязанностей по уплате налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности.

Исключением является НДФЛ, уплачиваемый с доходов в виде дивидендов, а также с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 2 и 5 статьи 224 НК РФ. Иначе говоря, индивидуальные предприниматели – упрощенцы признаются плательщиками НДФЛ в отношении следующих доходов:

- дивидендов;
- выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг. В данном случае НДФЛ уплачивается только со стоимости выигрышей и призов, превышающей 4 000 руб. (пункт 28 статьи 217 НК РФ, пункт 2 статьи 224 НК РФ);
- процентов по вкладам в банках, находящихся на территории Российской Федерации, процента (купона) по обращающимся облигациям российских организаций, номинированным в рублях, налоговая база по которым определяется в соответствии со статьей 214.2 НК РФ (пункт 2 статьи 224 НК РФ).

Напомним, что по общему правилу согласно статье 214.2 НК РФ налоговая база по НДФЛ в отношении доходов в виде процентов, получаемых по вкладам в банках, находящихся на территории Российской Федерации, определяется как превышение суммы процентов, начисленной в соответствии с условиями договора, над суммой процентов:

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– по рублевым вкладам – рассчитанной исходя из ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, увеличенной на пять процентных пунктов, действующей в течение периода, за который начислены указанные проценты;

– по вкладам в иностранной валюте – рассчитанной исходя из 9% годовых.

В отношении доходов в виде процента (купона), получаемого налогоплательщиком по обращающимся облигациям российских организаций, номинированным в рублях и эмитированным после 01.01.2017 г., налоговая база определяется как превышение суммы выплаты процентов (купона) над суммой процентов, рассчитанной исходя из номинальной стоимости облигаций и ставки рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной на пять процентных пунктов, действующей в течение периода, за который был выплачен купонный доход.

При определении налоговой базы не учитываются доходы в виде процентов по рублевым вкладам, которые на дату заключения договора либо продления договора были установлены в размере, не превышающем действующую ставку рефинансирования ЦБ РФ, увеличенную на пять процентных пунктов, при условии, что в течение периода начисления процентов размер процентов по вкладу не повышался и с момента, когда процентная ставка по рублевому вкладу превысила ставку рефинансирования ЦБ РФ, увеличенную на пять процентных пунктов, прошло не более трех лет.

В отношении доходов в виде процентов по рублевым вкладам в банках, находящихся на территории Российской Федерации, начисленных за период с 15.12.2014 г. по 31.12.2015 г., при определении налоговой базы ставка рефинансирования ЦБ РФ увеличивается на десять процентных пунктов;

● сумм экономии на процентах при получении заемных (кредитных) средств (пункт 2 статьи 224 НК РФ).

Отметим, что если заемные (кредитные) средства выданы в рублях, то под налогообложение подпадает разница между процентами, исчисленными исходя из двух третьих действующей ставки рефинансирования установленной ЦБ РФ на дату факти-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ческого получения дохода, и процентами, исчисленными исходя из условий договора (подпункт 1 пункта 2 статьи 212 НК РФ).

Если же заемные (кредитные) средства получены в иностранной валюте, то НДФЛ облагается разница между процентами, исчисленными исходя из 9% годовых, и процентами, рассчитанными в соответствии с договором (подпункт 2 пункта 2 статьи 212 НК РФ).

● процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 01.01.2007 г., а также по доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 01.01.2007 г. (пункт 5 статьи 224 НК РФ).

При этом все названные виды доходов на основании подпункта 3 пункта 1.1 статьи 346.15 НК РФ предприниматель – упрощенец не учитывает при определении объекта налогообложения.

Также коммерсанты, применяющие УСН, освобождены от обязанности по уплате налога на имущество физических лиц (далее – НИМФЛ) в отношении имущества, используемого для предпринимательской деятельности.

Исключением являются объекты налогообложения НИМФЛ, включенные в перечень, определяемый в соответствии с пунктом 7 статьи 378.2 НК РФ с учетом особенностей, предусмотренных абзацем 2 пункта 10 статьи 378.2 НК РФ. На это указывает пункт 3 статьи 346.11 НК РФ.

Как уже было отмечено выше, статья 378.2 НК РФ предусматривает особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога на имущество организаций в отношении отдельных объектов недвижимого имущества. Состав таких объектов, налог по которым уплачивается с кадастровой стоимости имущества, приведен в пункте 2 статьи 378.2 НК РФ.

Анализ названной статьи и пункта 3 статьи 346.11 НК РФ позволяет сказать, что обязанность по уплате НИМФЛ у предпринимателя, применяющего УСН, возникает на основании закона субъекта РФ исключительно в отношении облагаемых по кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества, вклю-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ченных в названный перечень. Если же субъектом РФ не принят региональный закон или объекты недвижимого имущества, собственником которых является предприниматель, не включены в перечень, то обязанность по уплате данного налога отсутствует.

Аналогичные разъяснения на этот счет даны в Письмах Минфина России от 20.03.2015 г. № 03-11-11/15442, от 13.03.2015 г. № 03-11-11/13666, от 13.03.2015 г. № 03-11-11/13667 и в других.

Как и организации, применяющие УСН, предприниматели-упрощенцы не признаются плательщиками НДС, за исключением НДС, подлежащего уплате в соответствии с НК РФ при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией (включая суммы налога, подлежащие уплате при завершении действия таможенной процедуры свободной таможенной зоны на территории Особой экономической зоны в Калининградской области), а также НДС, уплачиваемого в соответствии со статьями 161 и 174.1 НК РФ.

Иные налоги, сборы и страховые взносы предприниматели – упрощенцы уплачивают в соответствии с законодательством о налогах и сборах, на что прямо указано в пункте 3 статьи 346.11 НК РФ.

Например, они должны уплачивать:

– «свои» страховые взносы на обязательное пенсионное и медицинское страхование (подпункт 2 пункта 1 статьи 419, пункт 1, пункт 6 статьи 430 НК РФ);

– страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, на обязательное медицинское страхование (с выплат и вознаграждений физическим лицам) (пункт 3 статьи 8, абзац 3 подпункта 1 пункта 1 статьи 419, статья 420 НК РФ);

– транспортный налог – при наличии зарегистрированных на предпринимателя как на физическое лицо транспортных средств (статья 357 НК РФ);

– сборы за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов – при получении разрешения на добычу таких объектов (статья 333.1 НК РФ).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Обратите внимание!

В соответствии с пунктом 5 статьи 346.11 НК РФ организации и индивидуальные предприниматели, применяющие УСН, не освобождены от исполнения обязанностей налогового агента, а также от обязанности контролирующих лиц контролируемых иностранных компаний.

Налоговая декларация индивидуального предпринимателя по налогу на доходы физических лиц

В силу статьи 23 Налогового кодекса Российской Федерации индивидуальный предприниматель обязан не только уплачивать законно установленные налоги, но и представлять в установленном порядке в налоговый орган по месту учета налоговые декларации. Если коммерсант не применяет специальные налоговые режимы, то с доходов, полученных от ведения бизнеса, он уплачивает налог на доходы физических лиц.

Сумма налога, подлежащая уплате, определяется предпринимателем самостоятельно и фиксируется им в налоговой декларации, подаваемой в свою налоговую инспекцию. В какие сроки коммерсантом подается декларация по налогу на доходы физических лиц, и в каком порядке она заполняется, Вы узнаете из настоящей статьи.

Порядок исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) определен главой 23 «Налог на доходы физических лиц» Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ). Индивидуальные предприниматели, находящиеся на общей системе налогообложения, с доходов, полученных при ведении бизнеса, уплачивают НДФЛ, причем исчисление сумм налога производится ими в порядке, определенном статьей 227 НК РФ.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Как следует из указанной статьи, по итогам полугодия, 3 и 4 квартала текущего года индивидуальные предприниматели платят авансовые платежи по налогу. При этом исчисление авансовых платежей производится не самим предпринимателем, а налоговым органом.

Расчет сумм авансовых платежей на текущий налоговый период производится налоговиками исходя из суммы предполагаемого дохода, указанного начинающим бизнесменом в налоговой декларации (4-НДФЛ), или исходя из суммы фактически полученного дохода бизнесмена за предыдущий налоговый период, задекларированного им в декларации 3-НДФЛ, если он осуществляет предпринимательскую деятельность не первый год.

Как сказано в Письме Минфина России от 24.12.2008 г. № 03-04-05-01/471, авансовые платежи по НДФЛ рассчитываются налоговыми органами исходя из сумм предполагаемого дохода, указанного в налоговой декларации, или суммы фактически полученного дохода за предыдущий налоговый период, а исчисление и уплата НДФЛ по окончании налогового периода производятся налогоплательщиком самостоятельно с учетом сумм авансовых платежей, фактически уплаченных в соответствующий бюджет.

Обращаем Ваше внимание на то, что налоговое законодательство разграничивает понятия налога и авансового платежа, предусматривая различные сроки их уплаты. Авансовые платежи являются промежуточными платежами, уплачиваемыми в течение налогового периода, следовательно, в силу статьи 11 НК РФ неуплаченный авансовый платеж не является недоимкой по налогу. На это указывает и пункт 17 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

Кроме того, законодательство о налогах и сборах не содержит норм, предусматривающих право налоговых органов взыскивать с налогоплательщика в принудительном порядке суммы авансовых платежей по НДФЛ. Данное мнение содержится в Письме ФНС России от 19.11.2012 г. № НД-4-8/19411@ «По вопросу при-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

менения мер принудительного взыскания авансовых платежей по НДФЛ». Однако злоупотреблять этим не стоит.

На основании полученного налогового уведомления индивидуальный предприниматель уплачивает авансовые платежи в следующем порядке (пункт 9 статьи 227 НК РФ):

за январь – июнь – не позднее 15 июля текущего года в размере половины годовой суммы авансовых платежей;

за июль – сентябрь – не позднее 15 октября текущего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей;

за октябрь – декабрь – не позднее 15 января следующего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей.

Для справки: форма уведомления утверждена Приказом МНС России от 27.07.2004 г. № САЭ-3-04/440@ «О форме налогового уведомления на уплату налога на доходы физических лиц».

По итогам налогового периода (календарного года) посредством подачи налоговой декларации налоговые обязательства перед бюджетом корректируются, и производится либо доплата НДФЛ, либо возврат.

Индивидуальные предприниматели по итогам года представляют в налоговую инспекцию декларацию по налогу на доходы физических лиц по форме 3-НДФЛ, утвержденной Приказом ФНС России от 24.12.2014 г. № ММВ-7-11/671@ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ), порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц в электронной форме».

Обратите внимание, что в указанную форму налоговой декларации Приказом ФНС России от 25.10.2017 г. № ММВ-7-11/822@ «О внесении изменений в приложения к приказу Федеральной налоговой службы от 24.12.2014 г. № ММВ-7-11/671@» были внесены изменения, которые действуют, начиная с представления налоговой декларации за налоговый период 2017 года.

По общему правилу, представить декларацию налоговикам необходимо не позднее 30-го апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом (пункт 1 статьи 229 НК РФ).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Если 30 апреля приходится на день, признаваемый в соответствии с законодательством Российской Федерации выходным и (или) нерабочим праздничным днем, то декларация должна быть представлена не позднее ближайшего рабочего дня. На это указывает как пункт 7 статьи 6.1 НК РФ, так и специалисты Минфина России в своем Письме от 22.07.2011 г. № 03-02-07/1-180.

Обратите внимание!

Если индивидуальный предприниматель прекратил свою деятельность до конца налогового периода, то подать декларацию налоговикам ему придется в пятидневный срок со дня прекращения предпринимательской деятельности. Такие правила определены пунктом 3 статьи 229 НК РФ. Напомним, что днем прекращения деятельности индивидуального предпринимателя считается дата внесения об этом записи в ЕГРИП. Следовательно, налогоплательщик обязан представить в налоговый орган декларацию в пятидневный срок с момента внесения записи о государственной регистрации при прекращении физическим лицом деятельности в качестве индивидуального предпринимателя в связи с принятием им решения о прекращении данной деятельности в единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей и снятия его с учета в налоговом органе в качестве индивидуального предпринимателя (в том числе и за период между днем представления заявления о государственной регистрации прекращения деятельности в качестве индивидуального предпринимателя и днем исключения данного предпринимателя из ЕГРИП). Такие разъяснения содержатся в Письме ФНС России от 13.01.2016 г. № БС-4-11/114@.

Заметим, что отсутствие у налогоплательщика по итогам конкретного налогового периода суммы налога к уплате не освобождает его от обязанности представления налоговой декларации по данному налоговому периоду, если иное не установлено законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. На это обратили внимание налоговые органы в Письме от 26.04.2011 г. № АС-4-3/6753.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Если же индивидуальный предприниматель не предоставит «нулевую» декларацию, то штрафа ему не избежать. Фискальные органы привлекут его к налоговой ответственности по статье 119 НК РФ. Об этом в очередной раз напомнил налогоплательщикам Минфин России в Письме от 16.02.2015 г. № 03-02-08/6947.

Правда, максимальная сумма, которую придется заплатить предпринимателю за непредставление «нулевой» декларации, невелика и составляет всего 1 000 руб., на что указывает пункт 1 статьи 119 НК РФ. Аналогичные разъяснения на этот счет приведены и в Письме Минфина России от 14.08.2015 г. № 03-02-08/47033. В указанном письме чиновники со ссылкой на позицию Пленума ВАС РФ, согласно которой отсутствие налога к уплате по декларации не освобождает налогоплательщика от ответственности, разъясняют, что неподача «нулевой» декларации обойдется коммерсанту в 1000 руб.

Если же индивидуальный предприниматель нарушит сроки подачи налоговой декларации, в которой зафиксирована сумма налога, подлежащего уплате, то штрафные санкции могут стать весьма ощутимыми.

В этом случае бизнесмену грозит штраф в размере 5% не уплаченной в установленный законодательством о налогах и сборах срок суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основании этой декларации, за каждый полный или неполный месяц просрочки со дня, установленного для ее представления, но не более 30% указанной суммы и не менее 1 000 руб.

Представить декларацию по форме 3-НДФЛ в налоговую инспекцию коммерсант может либо на бумажном носителе, либо в электронной форме.

Такое право ему предоставляет пункт 3 статьи 80 НК РФ. Если выбор индивидуального предпринимателя осуществляется в пользу электронной отчетности, то декларация представляется им с соблюдением формата, общие требования к которому утверждены Приказом ФНС России от 18.07.2008 г. № ММ-3-6/321@.

Правда, если предприниматель использует наемный труд, и среднесписочная численность его работников превышает 100

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

человек, то декларация им подается исключительно в электронной форме, на что указывает пункт 3 статьи 80 НК РФ.

Напоминаем, что электронная декларация заверяется усиленной квалифицированной электронной подписью налогоплательщика (его уполномоченного или законного представителя), на что указывает пункт 5 статьи 80 НК РФ.

Если в дальнейшем коммерсант обнаружит ошибки в поданной декларации, то ему необходимо подать в налоговую инспекцию уточненную декларацию, такие правила предусмотрены пунктом 1 статьи 81 НК РФ. Имейте в виду, что если ошибка привела к занижению суммы налога, то подача уточненной декларации – это обязанность коммерсанта. В том случае, если ошибка не привела к занижению НДФЛ, то здесь уже идет речь о праве бизнесмена на подачу уточненной декларации.

При этом если уточненную налоговую декларацию коммерсант успеет представить в налоговую инспекцию до истечения срока представления основной декларации, то налоговая декларация будет считаться представленной в установленные сроки, на что указывает пункт 2 статьи 81 НК РФ.

Заметим, что Порядок заполнения налоговой декларации 3-НДФЛ (далее – Порядок) также утвержден Приказом ФНС России от 24.12.2014 г. № ММВ-7-11/671@ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ), порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц в электронной форме». В указанный порядок также были внесены изменения Приказом ФНС России от 25.10.2017 г. № ММВ-7-11/822@ «О внесении изменений в приложения к приказу Федеральной налоговой службы от 24.12.2014 г. № ММВ-7-11/671@».

Общим требованиям к заполнению формы налоговой декларации 3-НДФЛ посвящен раздел I Порядка.

Согласно пункту 1.1 Порядка форма 3-НДФЛ заполняется вручную либо распечатывается на принтере с использованием чернил синего или черного цвета, при этом двусторонняя печать листов не допускается.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Заполнить форму декларации можно и с помощью специальной программы, при условии, что она при распечатке позволяет выводить на страницах декларации двумерный штрих-код.

Наличие каких-либо исправлений в декларации не допускается, как не допускается и деформация штрих-кода и утрата сведений на листах декларации при их скреплении механическими канцелярскими средствами (пункты 1.2, 1.3 Порядка).

Обратите внимание!

Некорректное заполнение отдельных реквизитов налоговой декларации, в частности, неверное указание кода ОКТМО, отсутствие на бланке налоговой декларации двумерного штрих-кода или представление налоговой декларации по форме, соответствующей по составу показателей утвержденной форме, но не подлежащей обработке автоматизированным способом, не являются причинами для отказа в приеме соответствующей налоговой декларации. Это мнение содержится в Письме ФНС России от 18.04.2014 г. № ПА-4-6/7440 «О порядке приема налоговых деклараций по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ)».

При заполнении формы декларации значения показателей берутся из справок о доходах и удержанных суммах налогов, выдаваемых налоговыми агентами по запросу налогоплательщика, расчетных, платежных и иных документов, имеющихся в распоряжении налогоплательщика, а также из произведенных на основании указанных документов расчетов.

Каждому показателю соответствует одно поле в форме декларации, состоящее из определенного количества ячеек. Каждый показатель записывается в одном поле.

Исключение составляют показатели, значениями которых являются дата, правильная или десятичная дробь, а также показатели, единицей измерения которых являются денежные единицы.

Правильной или десятичной дроби соответствуют два поля, разделенные либо знаком «/» («косая черта»), либо знаком «.» («точка») соответственно. Первое поле соответствует числителю правильной дроби (целой части десятичной дроби), второе – ее знаменателю.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

В таком же порядке указываются показатели, выраженные в денежных единицах. В первом поле указывается значение показателя, состоящее из целых денежных единиц, во втором – из части соответствующей денежной единицы.

Для указания даты используются по порядку три поля: день (поле из двух ячеек), месяц (поле из двух ячеек) и год (поле из четырех ячеек), разделенные знаком «точка» (пункт 1.5 Порядка).

В соответствии с пунктом 1.6 Порядка все стоимостные показатели указываются коммерсантом в налоговой декларации в рублях и копейках, за исключением сумм доходов от источников за пределами территории Российской Федерации, до их пересчета в валюту Российской Федерации.

Суммы НДФЛ исчисляются и указываются в полных рублях. Значения показателей сумм налога менее 50 копеек отбрасываются, а суммы 50 копеек и более округляются до полного рубля.

Особое внимание следует обратить на такой показатель как «Код по ОКТМО». При заполнении показателя «Код по ОКТМО», под который отводится одиннадцать знакомест, свободные знакоместа справа от значения кода в случае, если код ОКТМО имеет восемь знаков, не подлежат заполнению дополнительными символами (заполняются прочерками). Например, для восьмизначного кода ОКТМО 12445698 в поле «Код по ОКТМО» указывается одиннадцатизначное значение «12445698---».

Если декларация заполняется вручную, то заполнение текстовых полей формы производится заглавными печатными символами слева направо. При отсутствии какого-либо показателя во всех ячейках соответствующего поля проставляется прочерк (пункт 1.12.2 Порядка).

Если форма декларации распечатывается на принтере, то допускается отсутствие обрамления ячеек и прочерков для незаполненных ячеек. Печать знаков выполняется исключительно шрифтом Courier New высотой 16 – 18 пунктов (пункт 1.13.2 Порядка).

После заполнения и комплектования формы декларации коммерсанту необходимо проставить сквозную нумерацию запол-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ненных страниц в поле «Стр.» (для первой страницы – «001»; для пятнадцатой – «015»). На это указано в пункте 1.14 Порядка.

Обратите внимание!

Если декларация подписана уполномоченным представителем налогоплательщика, то к декларации прикладывается копия документа, подтверждающего его полномочия на подписание представляемой декларации. Такое требование установлено пунктом 1.15 Порядка.

Декларация 3-НДФЛ состоит из титульного листа, разделов 1, 2 и листов А, Б, В, Г, Д1, Д2, Е1, Е2, Ж, З, И, а также Приложения.

Содержание налоговой декларации среднестатистического индивидуального предпринимателя складывается из:

– Титульного листа;

– Раздела 1 «Сведения о суммах налога, подлежащих уплате (доплате) в бюджет/возврату из бюджета»;

– Раздела 2 «Расчет налоговой базы и суммы налога по доходам, облагаемым по ставке (001) __%»;

– Листа В «Доходы, полученные от предпринимательской, адвокатской деятельности и частной практики».

Поскольку остальные листы налоговой декларации по НДФЛ не имеют прямой связи с налогообложением доходов бизнесмена, то их предприниматель заполняет и включает в состав подаваемой декларации по необходимости. В частности, если у предпринимателя имеются дети и он вправе воспользоваться стандартными вычетами на детей, то в налоговую декларацию по НДФЛ нужно включить лист Е1.

Некоторые думают, что начинать заполнение налоговой декларации нужно с титульного листа, в котором индивидуальный предприниматель должен указать все сведения о себе, как о налогоплательщике.

Однако в силу того, что для отражения данных на титульном листе нужно знать общее количество заполненных страниц налоговой декларации, его следует заполнять последним. Напоминаем, что согласно Приложению № 1 к Порядку кодом такой катего-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

рии налогоплательщиков как индивидуальные предприниматели является код – 720!

Таким образом, сначала заполняется Лист В, в который коммерсантом вносятся все доходы, полученные им от ведения бизнеса. Причем по каждому виду деятельности Лист В заполняется индивидуальным предпринимателем отдельно! Расчет итоговых данных производится на последнем заполняемом Листе В.

В пункте 1 «Вид деятельности» Листа В индивидуальным предпринимателем указываются следующие показатели:

в подпункте 1.1 «Код вида деятельности» – он проставляет 1, что соответствует предпринимательской деятельности.

в подпункте 1.2 «Код основного вида экономической деятельности» – им проставляется код в соответствии с Общероссийским классификатором видов экономической деятельности (ОКВЭД2) ОК 029-2014 (КДЕС Ред. 2)).

В пункте 2 «Показатели, используемые для расчета налоговой базы и суммы налога» Листа В указываются следующие показатели:

в подпункте 2.1 – сумма полученного дохода по каждому виду деятельности;

в подпункте 2.2 – сумма фактически произведенных расходов, учитываемых в составе профессионального налогового вычета, по каждому виду деятельности.

Причем произведенные индивидуальным предпринимателем расходы отражаются по следующим элементам затрат:

в подпункте 2.2.1 – указывается сумма материальных расходов;

в подпункте 2.2.2 – указывается сумма амортизационных начислений;

в подпункте 2.2.3 – указывается сумма расходов на выплаты и вознаграждения в пользу физических лиц;

в подпункте 2.2.3.1 – указывается сумма выплат, произведенная физическим лицам на основании трудовых договоров, которые действовали в налоговом периоде;

в подпункте 2.2.4 – указываются прочие расходы, непосредственно связанные с извлечением доходов.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Если бизнесмен не имеет документально подтвержденных расходов, связанных с предпринимательством, то заполняется подпункт 2.3 листа В, в котором указывается сумма расходов, учитываемая в составе профессионального налогового вычета, в пределах 20% от общей суммы доходов, полученных от предпринимательской деятельности (пп. 2.1 х 0,20).

После заполнения перечисленных данных в пункте 3 листа В коммерсантом производится итоговый расчет, при этом указываются следующие показатели:

в подпункте 3.1 – общая сумма дохода (110), которая рассчитывается как сумма значений показателя строк 030 по каждому виду деятельности;

в подпункте 3.2 – сумма профессионального налогового вычета (120), которая рассчитывается как сумма значений показателя строки 040 по каждому виду деятельности или в размере 20% от общей суммы доходов, полученных от предпринимательской деятельности (пп. 3.1 х 0,20), если расходы, связанные с деятельностью в качестве индивидуального предпринимателя, не могут быть подтверждены документально;

в подпункте 3.3 – сумма начисленных авансовых платежей (на основании налогового уведомления налогового органа) (130);

в подпункте 3.4 – сумма фактически уплаченных авансовых платежей (на основании платежных документов) (140).

После оформления всех необходимых листов индивидуальный предприниматель должен определить налоговую базу и сумму НДФЛ, подлежащую уплате (доплате) в бюджет или возврату из бюджета, отдельно по доходам, облагаемым по ставкам 9%, 13%, 15%, 30% и 35%.

Заплатить задекларированную сумму налога в бюджет индивидуальный предприниматель должен не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом (пункт 6 статьи 227 НК РФ).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Индивидуальный предприниматель, налоговый агент по НДФЛ

При ведении бизнеса индивидуальный предприниматель может выступать не только налогоплательщиком, но и налоговым агентом по определенному налогу. Чаще всего таким налогом является налог на доходы физических лиц (далее – НДФЛ), поскольку предприниматели, равно как и юридические лица, активно используют труд наемных работников.

При выплате доходов физическим лицам у индивидуального предпринимателя возникают обязанности налогового агента по НДФЛ. В чем они заключаются, Вы узнаете из статьи, предлагаемой Вашему вниманию.

Вначале отметим, что на основании пункта 1 статьи 24 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации.

Порядок исчисления и уплаты НДФЛ, как известно, определен главой 23 «Налог на доходы физических лиц» НК РФ, согласно которой его плательщиками признаются физические лица – резиденты Российской Федерации, а также физические лица, не являющиеся резидентами Российской Федерации, но получающие доходы от источников в Российской Федерации.

Мы уже отметили, что индивидуальные предприниматели сегодня активно используют наемный труд как по трудовым, так и по гражданско-правовым договорам, а любая работа требует оплаты. Если это трудовой договор, то коммерсант выплачивает своему работнику заработную плату, если же речь идет о труде в рамках гражданско-правового соглашения, то имеет место выплата вознаграждения по договору. И то, и другое в целях налогообложения рассматривается как доход физического лица, с которого последний обязан заплатить налог. Однако физические лица в боль-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

шинстве своем сами этот налог не уплачивают, за них это делают налоговые агенты – субъекты, выплачивающие им доходы. Аналогичные разъяснения на этот счет содержатся в многочисленных письмах контролирующих органов, например, в Письмах Минфина России от 23.10.2012 г. № 03-04-08/8-362, от 07.09.2012 г. № 03-04-06/8-272, от 05.08.2011 г. № 03-04-06/3-179, ФНС России от 01.11.2010 г. № ШС-37-3/14584@ и в других.

При наличии соответствующих обстоятельств налоговыми агентами по НДФЛ признаются не только организации, но и индивидуальные предприниматели. Как сказано в статье 226 НК РФ, индивидуальные предприниматели, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму НДФЛ в бюджет.

Пунктом 2 статьи 226 НК РФ определено, что исчисление сумм и уплата НДФЛ производится коммерсантом в отношении всех доходов физического лица, источником которых является сам индивидуальный предприниматель, с зачетом ранее удержанных сумм налога, а в случаях и порядке, предусмотренных статьей 227.1 НК РФ, также с учетом уменьшения на суммы фиксированных авансовых платежей, уплаченных налогоплательщиком.

Особенности исчисления и (или) уплаты налога по отдельным видам доходов устанавливаются статьями 214.3, 214.4, 214.5, 214.6, 214.7, 226.1, 227 и 228 НК РФ.

Отметим, что статьей 224 НК РФ предусмотрено несколько действующих ставок налога, а именно: 9%, 13%, 15%, 30% и 35%. Общей ставкой налога является ставка 13%, все остальные ставки являются специальными и применяются в зависимости от налогового статуса физического лица и вида полученного им дохода.

В частности, по ставке 9% налог удерживается с процентов, полученных гражданами по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 01.01.2007 г.

Под 15%-ную ставку попадают дивиденды, выплачиваемые российскими фирмами гражданам-нерезидентам.

Для справки: напоминаем, что с 01.01.2015 г. дивиденды, выплачиваемые отечественными фирмами физическим лицам –

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

резидентам Российской Федерации, облагаются налогом по общей ставке 13%.

30%-ная ставка применяется в общем случае по всем иным доходам физических лиц, не являющихся резидентами Российской Федерации, а также в отношении доходов по ценным бумагам (за исключением доходов в виде дивидендов), выпущенным российскими организациями, права по которым учитываются на счете депо иностранного держателя.

Доходы в виде призов, выигрышей, получаемые в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг, в части превышения размеров, указанных в пункте 28 статьи 217 НК РФ, процентные доходы по вкладам в банках, находящихся на территории Российской Федерации, налоговая база по которым определяется в соответствии со статьей 214.2 НК РФ, и прочие облагаются налогом по максимальной ставке 35%. Подтверждает это и Минфин России в Письме от 25.04.2017 г. № 03-11-11/24735.

С 01.01.2018 г. по ставке 35% облагаются и доходы в виде процента (купона) по обращающимся облигациям российских организаций, номинированным в рублях, налоговая база по которым определяется в соответствии со статьей 214.2 НК РФ, на что указывает Федеральный закон от 03.04.2017 г. № 58-ФЗ «О внесении изменений в главу 23 части второй Налогового кодекса Российской Федерации».

В соответствии с пунктом 3 статьи 226 НК РФ исчисление сумм налога производится коммерсантом – налоговым агентом на дату фактического получения дохода, определяемую в соответствии со статьей 223 НК РФ.

Налог рассчитывается налоговым агентом нарастающим итогом с начала налогового периода в отношении всех доходов налогоплательщика, облагаемых по ставке 13%, с зачетом удержанной суммы налога в предыдущие месяцы текущего налогового периода.

Исключение составляют только доходы физических лиц – резидентов Российской Федерации от долевого участия в организации, а также доходы, в отношении которых исчисление сумм

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

налога производится в соответствии со статьей 214.7 НК РФ, которые также облагаются налогом по ставке 13%

По ним, равно как и по другим доходам, облагаемым по специальным ставкам налога, сумма налога определяется налоговым агентом не нарастающим итогом, а отдельно по каждой сумме дохода, начисленного налогоплательщику (абзац 2 пункта 3 статьи 226, статья 214.7 НК РФ). Однако эта особенность исчисления налога касается лишь налоговых агентов – организаций. Поскольку у индивидуальных предпринимателей таких выплат в пользу физических лиц по определению быть не может, это положение не является для них актуальным.

При этом исчисление суммы налога производится коммерсантом без учета доходов, полученных налогоплательщиком от других налоговых агентов, и удержанных другими налоговыми агентами сумм налога.

Как видим, в статье 226 НК РФ прямо предусмотрено, что исчисление суммы НДФЛ определяется налоговым агентом на дату фактического получения дохода, определяемую в соответствии со статьей 223 НК РФ.

При выплате заработной платы своим работникам коммерсанту следует помнить о том, что датой фактического получения дохода признается последний день месяца, за который она начислена работнику. На это указывает как пункт 2 статьи 223 НК РФ, так и Письма Минфина России от 01.02.2017 г. № 03-04-06/5209, от 23.11.2016 г. № 03-04-06/69181, от 27.10.2015 г. № 03-04-07/61550. Следовательно, исчислить сумму НДФЛ с заработной платы работника предпринимателю нужно именно в последний день месяца, за который она начислена.

В случае прекращения трудовых отношений до истечения календарного месяца датой фактического получения налогоплательщиком дохода в виде оплаты труда считается последний день работы, за который работнику был начислен доход в виде заработной платы.

В свою очередь датой получения дохода при выплате вознаграждения по гражданско-правовому договору по общему правилу признается день его выплаты, в том числе путем перечисления

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

на счета налогоплательщика в банках либо по его распоряжению на счета третьих лиц (подпункт 1 пункта 1 статьи 223 НК РФ).

Сумма НДФЛ удерживается предпринимателем из доходов физического лица при их фактической выплате с учетом особенностей, установленных пунктом 4 статьи 226 НК РФ.

Таким образом, исчислить сумму НДФЛ с заработной платы своих работников коммерсант обязан в последний день месяца начисления заработной платы, а удержать – при ее фактической выплате. Аналогичный вывод содержится в Письме Минфина России от 17.01.2017 г. № 03-04-06/1995.

Если доход выплачивается налогоплательщику в натуральной форме, то удержание суммы НДФЛ производится коммерсантом за счет любых доходов, выплачиваемых налогоплательщику в денежной форме. При этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50% суммы выплачиваемого денежного дохода.

Обратите внимание на то, что налог удерживается именно с любых денежных доходов физического лица, а не любых денежных выплат в пользу последнего, в силу чего нельзя, например, удержать сумму НДФЛ при погашении задолженности перед работником по подотчетным суммам.

Аналогичный механизм удержания НДФЛ применяется коммерсантом – налоговым агентом и по доходам налогоплательщика в виде материальной выгоды.

Заметим, что при наличии у налогоплательщика «натуральных» доходов, равно как и доходов в виде материальной выгоды, у коммерсанта – источника их выплаты не всегда имеется возможность удержать налог, например, в случае отсутствия у налогоплательщика денежных доходов.

Если в течение года у коммерсанта нет возможности удержать сумму исчисленного налога у физического лица, то в срок не позднее 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, в котором возникли соответствующие обстоятельства, предприниматель – налоговый агент обязан письменно сообщить и самому налогоплательщику, и налоговому органу по месту своего учета о:

– невозможности удержания налога;

– суммах дохода, с которого им не удержан налог;

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– сумме неудержанного налога.

Такое сообщение оформляется предпринимателем по форме 2-НДФЛ, утвержденной Приказом ФНС России от 30.10.2015 г. № ММВ-7-11/485@ «Об утверждении формы сведений о доходах физического лица, порядка заполнения и формата ее представления в электронной форме» (далее – Приказ ФНС РФ № ММВ-7-11/485@).

Напоминаем, что такие сообщения представляются в налоговые органы в порядке, утвержденном Приказом ФНС России от 16.09.2011 г. № ММВ-7-3/576@ «Об утверждении Порядка представления в налоговые органы сведений о доходах физических лиц и сообщений о невозможности удержания налога и сумме налога на доходы физических лиц» (далее – Порядок).

Сведения могут быть представлены предпринимателем – налоговым агентом в налоговый орган лично или через представителя, направлены в виде почтового отправления с описью вложения, переданы в электронной форме по установленным форматам на электронных носителях или в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи (далее – ТКС) с применением усиленной квалифицированной электронной подписи налогового агента или его представителя (пункт 3 Порядка).

Обратите внимание!

Индивидуальные предприниматели, состоящие в налоговом органе на учете по месту осуществления деятельности в связи с применением системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (далее – ЕНВД) и (или) патентной системы налогообложения (далее – ПСН), сообщают о суммах дохода, с которого не удержан налог, и сумме неудержанного налога в порядке, аналогичном порядку, предусмотренному пунктом 2 статьи 230 НК РФ. Иначе говоря, указанные предприниматели сообщают о суммах дохода, с которого не удержан налог, в налоговую инспекцию, где они состоят на учете в качестве налогоплательщиков ЕНВД и (или) ПСН.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

После направления такого сообщения в налоговую инспекцию обязанности коммерсанта, как налогового агента, в отношении такого налогоплательщика прекращаются, а обязанность по уплате налога возлагается на физическое лицо, на что в частности, указывают Письма Минфина России от 12.03.2013 г. № 03-04-06/7337, от 05.04.2010 г. № 03-04-06/10-62, от 09.02.2010 г. № 03-04-06/10-12, Письмо ФНС России от 22.08.2014 г. № СА-4-7/16692.

Обратите внимание!

По окончании квартала коммерсант – налоговый агент по НДФЛ обязан представить в свою налоговую инспекцию расчет сумм НДФЛ, исчисленных и удержанных им как налоговым агентом у налогоплательщиков (далее – Расчет). За первый квартал, полугодие и девять месяцев года такой Расчет представляется в срок не позднее последнего дня месяца, следующего за соответствующим периодом, а за год – не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Расчет представляется предпринимателем по форме, форматам и в порядке, утвержденном Приказом ФНС РФ от 14.10.2015 г. № ММВ-7-11/450@ «Об утверждении формы расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом (форма 6-НДФЛ), порядок ее заполнения и представления, а также формата представления расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, в электронной форме».

В общем случае Расчет представляется предпринимателем в электронной форме по ТКС. Правда, если численность физических лиц, получивших доходы от коммерсанта в налоговом периоде, невелика (не превышает 25 человек), то можно обойтись и бумажной формой Расчета, на что указывает последний абзац пункта 2 статьи 230 НК РФ.

Обратите внимание!

Обязанность по представлению в налоговую инспекцию Расчета у бизнесмена возникает только в том случае, если он в соответствии со статьей 226 НК РФ признается налоговым агентом по

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

НДФЛ. Если же коммерсант не имеет работников, а также не производит выплату доходов физическим лицам, обязанности по представлению Расчета у него не возникает. Аналогичные разъяснения на этот счет приведены в Письме ФНС России от 01.08.2016 г. № БС-4-11/13984@ «В отношении расчета по форме 6-НДФЛ».

Иными словами, обязанности по сдаче «нулевого» Расчета в налоговую инспекцию у бизнесмена нет. Еще раз обращаем Ваше внимание на то, что по общему правилу Расчет представляется предпринимателем в налоговый орган по месту своего учета, а если речь идет о бизнесмене, состоящем на учете в связи с применением «вмененной» или «патентной» деятельности, то – в налоговый орган по месту своего учета в связи с осуществлением такой деятельности.

Следует помнить, что нарушение предпринимателем формы представления Расчета может обернуться для него штрафом по статье 119.1 НК РФ, согласно которой несоблюдение порядка представления налоговой декларации (расчета) в электронной форме в случаях, предусмотренных НК РФ, влечет взыскание штрафа в размере 200 руб.

Чревато штрафом и непредставление Расчета в установленный срок в налоговую инспекцию, причем здесь размер штрафа составляет уже 1000 руб. за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для его представления (пункт 1.2 статьи 126 НК РФ).

Если в представленном коммерсантом Расчете налоговики выявят недостоверные сведения, то его оштрафуют на сумму 500 руб. (статья 126.1 НК РФ). Избежать этого штрафа предприниматель сможет только в случае, если он самостоятельно выявит ошибки в Расчете и представит налоговому органу уточненный документ до того, как недостоверность представленных сведений выявит налоговая инспекция.

Для справки: рекомендуемый порядок представления уточненных Расчетов изложен в Письме ФНС России от 12.08.2016 г. № ГД-4-11/14772 «О представлении уточненного расчета по форме 6-НДФЛ».

Суммы исчисленного и удержанного налога предприниматель обязан перечислить в бюджет. По общему правилу налог пере-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

числяется коммерсантом в бюджет не позднее дня, следующего за днем выплаты налогоплательщику дохода.

Иные сроки уплаты налога установлены только по доходам в виде пособий по временной нетрудоспособности (включая пособие по уходу за больным ребенком) и по отпускным – в этом случае налог следует перечислить в бюджет не позднее последнего числа месяца, в котором производились такие выплаты (пункт 6 статьи 226 НК РФ).

Отметим, что по общему правилу совокупная сумма налога, исчисленная и удержанная индивидуальным предпринимателем у налогоплательщика, в отношении которого он признается источником дохода, уплачивается коммерсантом по месту своего учета, то есть по месту жительства.

Исключение установлено лишь для налоговых агентов – предпринимателей, состоящих в налоговом органе на учете по месту осуществления деятельности в связи с применением системы налогообложения в виде ЕНВД и (или) ПСН – которые с доходов наемных работников обязаны перечислять исчисленные и удержанные суммы НДФЛ в бюджет по месту своего учета в связи с осуществлением такой деятельности.

Если совокупная сумма налога, удержанная коммерсантом, составляет более 100 руб., то ее уплата в бюджет производится в общем порядке. Если же совокупная сумма налога не превышает указанного предела, то коммерсанту следует добавить ее к сумме налога, который подлежит уплате в следующем месяце, но не позднее декабря текущего года (пункт 8 статьи 226 НК РФ).

Имейте в виду, что уплата НДФЛ за счет средств налогового агента, то есть за счет средств самого индивидуального предпринимателя, не допускается, на что прямо указывает пункт 9 статьи 226 НК РФ. Подтверждает это и Минфин России в Письмах от 04.04.2017 г. № 03-04-06/19952, от 24.08.2016 г. № 03-04-05/49495, от 12.11.2014 г. № 03-04-06/57158, от 19.02.2010 г. № 03-02-07/1-69. При этом в пункте 9 статьи 226 НК РФ определено, что при заключении договоров и иных сделок запрещается включение в них налоговых оговорок, в соответствии с которыми выплачивающие доход налоговые агенты принимают на себя обя-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

зательства нести расходы, связанные с уплатой налога за физических лиц. На это также обращено внимание в Письме Минфина России от 04.04.2017 г. № 03-04-06/19952.

Заметим, что на основании статьи 230 НК РФ в обязанности индивидуального предпринимателя – налогового агента по НДФЛ входит ведение учета доходов, полученных от него физическими лицами в налоговом периоде, предоставленных физическим лицам налоговых вычетов, исчисленных и удержанных налогов. Причем вести такой учет коммерсант обязан отдельно по каждому физическому лицу в регистрах налогового учета, разрабатываемых им самостоятельно.

Форма регистра может быть любая, главное, чтобы в ней имелась вся необходимая информация, ведь на основании этих данных коммерсант – налоговый агент будет заполнять справки о доходах физических лиц по форме 2-НДФЛ, утвержденной Приказом ФНС России № ММВ-7-11/485@.

В налоговых регистрах по НДФЛ помимо сведений, позволяющих идентифицировать налогоплательщика, в обязательном порядке должны содержаться следующие данные (статья 230 НК РФ):

– вид выплачиваемых налогоплательщику доходов и предоставленных налоговых вычетов, а также расходов и сумм, уменьшающих налоговую базу в соответствии с кодами, утвержденными Приказом ФНС России от 10.09.2015 г. № ММВ-7-11/387@ «Об утверждении кодов видов доходов и вычетов»;

– суммы дохода и даты их выплаты;

– статус налогоплательщика;

– даты удержания и перечисления налога в бюджетную систему Российской Федерации;

– реквизиты соответствующего платежного документа.

По общему правилу ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, предприниматели – налоговые агенты по НДФЛ представляют в свою налоговую инспекцию сведения о доходах физических лиц по форме 2-НДФЛ (пункт 2 статьи 230 НК РФ). Форма 2-НДФЛ, как уже было отмечено, утверждена Приказом ФНС России № ММВ-7-11/485@.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Порядок представления справок 2-НДФЛ утвержден Приказом ФНС России от 16.09.2011 г. № ММВ-7-3/576@ «Об утверждении Порядка представления в налоговые органы сведений о доходах физических лиц и сообщений о невозможности удержания налога и сумме налога на доходы физических лиц».

В общем случае справки 2-НДФЛ представляются коммерсантами – налоговыми агентами налоговикам в электронной форме по ТКС. И только в том случае, если в течение года число физических лиц, которым индивидуальный предприниматель выплатил доходы, не превысило 25 человек, справки 2-НДФЛ могут представляться им в налоговую инспекцию в бумажном виде.

Нарушение порядка представления справок может привести предпринимателя к ответственности, установленной статьей 119.1 НК РФ. При этом каждая непредставленная справка формы 2-НДФЛ обойдется бизнесмену в 200 руб., на что указывает статья 126 НК РФ.

Имейте в виду, что, помимо налоговой инспекции, индивидуальный предприниматель – налоговый агент обязан выдавать справки о полученных доходах и самим физическим лицам, получившим от него доход, например, для получения социального налогового вычета, при оформлении кредитов и так далее. Выдается такая справка по заявлению физического лица (пункт 3 статьи 230 НК РФ).

Напоминаем, что налоговые агенты по НДФЛ, в том числе и коммерсанты, обязаны сообщать налогоплательщикам о фактах и суммах излишне удержанного у них налога. Законом на эти действия налоговому агенту отведено всего десять рабочих дней с момента выявления такого факта (абзац 2 пункта 1 статьи 231, пункт 6 статьи 6.1 НК РФ). Правда, пока за нарушение данной обязанности налоговым агентом меры ответственности не предусмотрены.

Так как НК РФ не определяет форму и способ сообщения налоговым агентом налогоплательщику о факте излишнего удержания налога и сумме налога, то сообщить налогоплательщику о факте удержания «лишних» сумм налога коммерсант может в произволь-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ной форме. Именно такие разъяснения на этот счет приведены в Письме Минфина России от 16.05.2011 г. № 03-04-06/6-112.

Излишне удержанная коммерсантом – налоговым агентом сумма налога подлежит возврату налоговым агентом на основании письменного заявления налогоплательщика, если иное не предусмотрено главой 23 НК РФ (пункт 1 статьи 231 НК РФ). Причем заявление подается именно налоговому агенту, а не в налоговый орган (пункт 1 статьи 231 НК РФ, Постановление ФАС Уральского округа от 06.05.2010 г. по делу № Ф09-3130/10-С2).

В заключение отметим, что неисполнение предпринимателем возложенных на него обязанностей налогового агента по НДФЛ может повлечь за собой привлечение его к различным видам ответственности – налоговой, административной и даже к уголовной.

Некоторые меры налоговой ответственности были рассмотрены выше, поэтому, повторять их не имеет смысла. Однако обойти стороной меры налоговой ответственности, предусмотренные статьей 123 НК РФ, нельзя!

Так, в соответствии со статьей 123 НК РФ неправомерное неудержание и (или) неперечисление (неполное удержание и (или) перечисление) в установленный НК РФ срок сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом, влечет взыскание штрафа в размере 20% от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению.

Заметим, что в данном случае речь идет именно о штрафе в размере 20% от суммы налога, подлежащего удержанию и (или) перечислению, а не о недоимке. Взыскивать сам налог с коммерсанта, неудержанный им у налогоплательщика, неправомерно, ведь пункт 9 статьи 226 НК РФ прямо запрещает уплату налога за счет средств налогового агента. Аналогичного мнения придерживаются и суды. В частности, такой вывод содержат Постановление Президиума ВАС РФ от 16.05.2006 г. № 16058/05, Постановление ФАС Поволжского округа от 23.07.2009 г. по делу № А57-5229/2008, Постановление ФАС Московского округа от 28.07.2009 г. по делу № КА-А40/6948-09 и другие.

Причем оштрафовать индивидуального предпринимателя по статье 123 НК РФ можно лишь в том случае, если у него имелась

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

возможность удержания налога, но он этого не сделал, например, выплатил денежный доход физическому лицу, но не удержал сумму НДФЛ. Аналогичный вывод содержится в пункте 21 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – Постановление № 57). Поддерживает данный вывод и Минфин России в Письмах от 11.11.2016 г. № 03-02-08/66026, от 08.11.2016 г. № 03-02-08/65310, от 13.10.2016 г. № 03-02-08/59771.

Если налог был удержан, но не перечислен в бюджет, то, помимо штрафа, с коммерсанта будет взыскана недоимка по налогу, а также сумма пени за каждый день просрочки. То есть, в том случае, если имелась возможность взыскания налога, но он не был удержан у налогоплательщика, придется заплатить штраф и пени. Такие выводы содержатся в пункте 2 Постановления № 57.

В части последнего варианта отметим следующую особенность.

Правоприменительная практика содержит примеры судебных решений, в которых суд считает неправомерным начисление штрафа и пени налоговым агентам, не удержавшим налог у налогоплательщика. Например, такая точка зрения суда изложена в Постановлении ФАС Московского округа от 11.04.2011 г. по делу № КА-А40/1664-11-2 или в Постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 06.06.2011 г. по делу № А45-10322/2010. Однако эти судебные решения принимались в тот период, когда сама статья 123 НК РФ действовала в иной редакции и не предусматривала мер налоговой ответственности за неудержание сумм налоговыми агентами.

Вместе с тем, сегодня ситуация изменилась и неудержание сумм налога налоговым агентом рассматривается в качестве самостоятельного налогового правонарушения, совершение которого влечет за собой взыскание штрафа. Поэтому оштрафовать налогового агента по статье 123 НК РФ можно даже в том случае, если он заплатит налог за счет собственных средств.

Индивидуальному предпринимателю – налоговому агенту по НДФЛ также следует помнить о том, что при непредставлении им

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, он может привлекаться не только к налоговой, но и к административной ответственности, на что указывает статья 15.6 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях (далее – КоАП РФ).

Так, в соответствии с частью 1 указанной статьи КоАП РФ непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок либо отказ от представления в налоговые органы оформленных в установленном порядке документов и (или) иных сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, а равно представление таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде, за исключением случаев, предусмотренных частью 2 статьи 15.6 КоАП РФ, влечет наложение административного штрафа на индивидуального предпринимателя в размере от 300 до 500 руб.

Ну и, наконец, при неисполнении обязанностей налогового агента по НДФЛ индивидуальный предприниматель может привлекаться даже к уголовной ответственности, на что указывает статья 199.1 Уголовного кодекса Российской Федерации. Однако такое возможно, если неисполнение обязанностей налогового агента связано с личными интересами коммерсанта и совершено им в крупном и особо крупном размере.

Для справки: крупным размером признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах 3-х финансовых лет подряд более 5 миллионов руб., при условии, что доля неисчисленных, неудержанных или неперечисленных налогов и (или) сборов превышает 25% подлежащих исчислению, удержанию или перечислению сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 15 миллионов руб., а особо крупным размером – сумма, составляющая за период в пределах 3-х финансовых лет подряд более 15 миллионов руб., при условии, что доля неисчисленных, неудержанных или неперечисленных налогов и (или) сборов превышает 50% подлежащих исчислению, удержанию или перечислению сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 45 миллионов руб.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Обратите внимание!

При выплате доходов физическому лицу по договору гражданско-правового характера коммерсанту следует помнить о том, что здесь обязанности налогового агента у него будут возникать лишь при условии, что физическое лицо, получающее доход, само не является предпринимателем.

Однако прежде чем игнорировать свои обязанности налогового агента в отношении таких физических лиц, коммерсанту следует убедиться, что они действительно зарегистрированы в качестве индивидуальных предпринимателей. Если на просьбу индивидуального предпринимателя физическое лицо предъявило ему соответствующий документ, например, свидетельство о государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя или же документ о постановке на налоговый учет, то коммерсанту не нужно в отношении такого лица исчислять и удерживать сумму налога, а также подавать сведения в налоговую инспекцию.

В том случае, если выплата в пользу такого гражданина осуществляется по иным основаниям, не связанным с бизнесом, например, по трудовому договору, то обязанности налогового агента у индивидуального предпринимателя возникают в общем порядке.

Плательщики ЕНВД и исполнение обязанностей налоговых агентов по НДФЛ

При осуществлении предпринимательской деятельности организации или индивидуальные предприниматели – плательщики единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности не освобождаются от обязанностей налоговых агентов, которые могут возникать по налогу на добавленную стоимость, по налогу на доходы физических лиц и по налогу на прибыль организаций.

В настоящей главе рассмотрим, в каких случаях у плательщиков ЕНВД возникают обязанности налоговых агентов по

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

налогу на доходы физических лиц и какая ответственность предусмотрена за их неисполнение.

Порядок исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) определен главой 23 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), и в соответствии с пунктом 1 статьи 207 НК РФ плательщиками НДФЛ признаются физические лица – резиденты Российской Федерации, а также нерезиденты, получающие доходы от источников в Российской Федерации. Между тем, самостоятельно налогоплательщики платят этот налог только в случаях, прямо предусмотренных главой 23 НК РФ. В большинстве своем уплата НДФЛ в бюджет производится налоговыми агентами.

Налоговыми агентами по НДФЛ признаются российские организации, индивидуальные предприниматели, нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также обособленные подразделения иностранных организаций в Российской Федерации, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы (статья 226 НК РФ).

Причем в данном случае определяющее значение имеет факт выплаты дохода физическому лицу-налогоплательщику, а не режим налогообложения, применяемый указанными лицами. Следовательно, при выплате налогооблагаемых доходов физическим лицам плательщики единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (далее – плательщики ЕНВД), которыми в соответствии с главой 26.3 НК РФ признаются организации и индивидуальные предприниматели, обретают статус налогового агента по НДФЛ.

Исчисление, удержание у налогоплательщика и уплата сумм НДФЛ производится налоговым агентом в отношении всех доходов налогоплательщика, источником выплаты которых является сам налоговый агент, с зачетом ранее удержанных сумм налога (за исключением доходов, в отношении которых исчисление сумм налога производится в соответствии со статьей 214.7 НК РФ), а в случаях и порядке, предусмотренных статьей 227.1 НК РФ, также

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

с учетом уменьшения на суммы фиксированных авансовых платежей, уплаченных налогоплательщиком. Особенности исчисления и (или) уплаты налога по отдельным видам доходов устанавливаются статьями 214.3, 214.4, 214.5, 214.6, 214.7, 226.1, 227 и 228 НК РФ (пункт 2 статьи 226 НК РФ).

Например, в соответствии со статьями 227, 228 НК РФ самостоятельно исчисляют и уплачивают НДФЛ:

а) индивидуальные предприниматели и лица, занимающиеся частной практикой;

б) физические лица, перечень которых приведен в пункте 1 статьи 228 НК РФ.

Кроме того, самостоятельно исчисляют и уплачивают НДФЛ в бюджет иностранцы, осуществляющие трудовую деятельность по найму у физических лиц для личных, домашних и иных подобных нужд, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности, на основании патента (пункт 5 статьи 227.1 НК РФ).

Во всех иных случаях исчисление и уплата НДФЛ производится источником выплаты дохода – налоговым агентом, на что указано в многочисленных письмах контролирующих органов, например, в Письмах Минфина России от 05.06.2015 г. № 03-04-06/32801, от 02.06.2015 г. № 03-04-06/31829, от 23.10.2012 г. № 03-04-08/8-362, ФНС России от 01.11.2010 г. № ШС-37-3/14584@ и других.

Исчисление сумм налога производится налоговыми агентами на дату фактического получения дохода, определяемую в соответствии со статьей 223 НК РФ. Например, при выплате заработной платы датой фактического получения налогоплательщиком такого дохода признается последний день месяца, за который ему был начислен доход за выполненные трудовые обязанности в соответствии с трудовым договором (контрактом) (пункт 2 статьи 223 НК РФ). Следовательно, исчислить сумму НДФЛ с заработной платы работника налоговому агенту, применяющему ЕНВД, нужно именно в последний день месяца, за который она начислена.

Датой получения дохода при выплате вознаграждения по гражданско-правовому договору по общему правилу признается день его выплаты, в том числе путем перечисления на счета нало-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

гоплательщика в банках, либо по его распоряжению на счета третьих лиц (подпункт 1 пункта 1 статьи 223 НК РФ).

Налог рассчитывается налоговым агентом нарастающим итогом с начала налогового периода применительно ко всем доходам (за исключением доходов от долевого участия в организации, а также доходов, в отношении которых исчисление сумм налога производится в соответствии со статьей 214.7 НК РФ), в отношении которых применяется налоговая ставка 13%, установленная пунктом 1 статьи 224 НК РФ, начисленным налогоплательщику за данный период, с зачетом удержанной в предыдущие месяцы текущего налогового периода суммы налога (пункт 3 статьи 226 НК РФ).

Напомним, что главой 23 НК РФ предусмотрены ставки налога 9%, 13%, 15%, 30% и 35%. Применение той или иной ставки налога зависит от налогового статуса физического лица и от вида дохода, причем общей ставкой НДФЛ считается ставка 13%, все остальные являются специальными.

Сумма налога применительно к доходам, в отношении которых применяются специальные налоговые ставки, а также к доходам от долевого участия в организации исчисляется налоговым агентом отдельно по каждой сумме указанного дохода, начисленного налогоплательщику.

Налог исчисляется без учета доходов, полученных налогоплательщиком от других налоговых агентов, и удержанных другими налоговыми агентами сумм налога.

Налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате с учетом особенностей, установленных пунктом 4 статьи 226 НК РФ.

При выплате налогоплательщику дохода в натуральной форме или получении налогоплательщиком дохода в виде материальной выгоды удержание исчисленной суммы налога производится налоговым агентом за счет любых доходов, выплачиваемых им налогоплательщику в денежной форме. При этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50% суммы выплачиваемого дохода в денежной форме.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

При невозможности в течение налогового периода удержать у налогоплательщика исчисленную сумму налога налоговый агент, применяющий ЕНВД, руководствуясь пунктом 5 статьи 226 НК РФ, обязан в срок не позднее 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, в котором возникли соответствующие обстоятельства, письменно сообщить налогоплательщику и налоговому органу по месту своего учета:

– о невозможности удержать налог;

– о суммах дохода, с которого не удержан налог;

– о сумме неудержанного налога.

Сообщение оформляется налоговым агентом по форме 2-НДФЛ, утвержденной Приказом ФНС России от 30.10.2015 г. № ММВ-7-11/485@ «Об утверждении формы сведений о доходах физического лица, порядка заполнения и формата ее представления в электронной форме» (далее – Приказ ФНС России № ММВ-7-11/485@).

Представляется такое сообщение в налоговый орган в порядке, утвержденном Приказом ФНС России от 16.09.2011 г. № ММВ-7-3/576@ «Об утверждении Порядка представления в налоговые органы сведений о доходах физических лиц и сообщений о невозможности удержания налога и сумме налога на доходы физических лиц» (далее – Порядок).

Как сказано в пункте 3 Порядка, сведения могут быть представлены налоговым агентом в налоговый орган лично или через представителя, направлены в виде почтового отправления с описью вложения, переданы в электронной форме по установленным форматам на электронных носителях или в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи налогового агента или его представителя.

Обратите внимание!

Если налоговым агентом является российская организация, имеющая обособленные подразделения, или индивидуальный предприниматель, который состоит в налоговом органе на учете по месту осуществления деятельности в связи с применением

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

системы налогообложения в виде ЕНВД, то они сообщают о суммах дохода, с которого не удержан налог, и сумме неудержанного налога в порядке, аналогичном порядку, предусмотренному пунктом 2 статьи 230 НК РФ (абзац 3 пункта 5 статьи 226 НК РФ).

Так, налоговые агенты – российские организации, имеющие обособленные подразделения, сообщают о суммах дохода, с которого не удержан налог в налоговую инспекцию по месту учета обособленных подразделений, а предприниматели – плательщики ЕНВД, состоящие в качестве плательщиков ЕНВД по месту ведения «вмененной» деятельности – в налоговую инспекцию, где они стоят на учете в качестве налогоплательщика ЕНВД.

ПРИМЕР

Организация, применяющая систему налогообложения в виде ЕНВД, оказывает бытовые услуги. 09.02.2018 г. сотруднику организации И.И. Иванову была выплачена заработная плата за январь в размере 25 000 руб. Предположим, работник имеет одного ребенка. Определим сумму НДФЛ, которую организации необходимо уплатить в бюджет с дохода сотрудника.

При определении налоговой базы работник имеет право на получение стандартного налогового вычета на одного ребенка в размере 1 400 руб. Указанный налоговый вычет действует до месяца, в котором доход налогоплательщика, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода налоговым агентом, предоставляющим данный стандартный налоговый вычет, превысил 350 000 руб. (подпункт 4 пункта 1 статьи 218 НК РФ).

Исходя из условий примера, при выплате заработной платы работнику организация обязана удержать НДФЛ в размере 3 068 руб. ((25 000 руб. – 1 400 руб.) x 13%).

Налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня, следующего за днем выплаты налогоплательщику дохода (пункт 6 статьи 226 НК РФ).

При выплате налогоплательщику доходов в виде пособий по временной нетрудоспособности (включая пособие по уходу за

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

больным ребенком) и в виде оплаты отпусков налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее последнего числа месяца, в котором производились такие выплаты.

По общему правилу, установленному абзацем 1 пункта 7 статьи 226 НК РФ, совокупная сумма налога, исчисленная и удержанная налоговым агентом у налогоплательщика, в отношении которого он признается источником дохода, уплачивается в бюджет по месту учета (месту жительства) налогового агента в налоговом органе.

Если налоговым агентом является индивидуальный предприниматель – плательщик ЕНВД, состоящий на учете в качестве плательщика ЕНВД по месту ведения «вмененной» деятельности, то с доходов наемных работников он обязан перечислять исчисленные и удержанные суммы налога в бюджет по месту своего учета в связи с осуществлением такой деятельности (абзац четвертый пункта 7 статьи 226 НК РФ).

Вопрос о выполнении индивидуальным предпринимателем, уплачивающим ЕНВД, функций налогового агента по НДФЛ был рассмотрен в Письме Минфина России от 08.04.2016 г. № 03-04-05/20162. В частности, в Письме сказано, что из вышеприведенной нормы (абзаца 4 пункта 7 статьи 226 НК РФ) вытекает, что НДФЛ с доходов, выплачиваемых работникам, занятым в деятельности, в отношении которой применяется система налогообложения в виде ЕНВД, следует перечислять в бюджет по месту учета индивидуального предпринимателя в связи с осуществлением такой деятельности.

Вместе с тем, по мнению Минфина России, налог на доходы физических лиц с доходов, выплачиваемых административно-хозяйственному персоналу, следует перечислять в бюджет по месту учета индивидуального предпринимателя в налоговом органе по месту жительства.

Возможность перечисления НДФЛ по месту учета (месту жительства) индивидуального предпринимателя с доходов, выплачиваемых работникам, занятым в деятельности, в отно-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

шении которой применяется система налогообложения в виде ЕНВД, НК РФ не предусмотрена.

Если же налоговым агентом выступает российская организация, имеющая обособленные подразделения, то уплата налога в бюджет производится как по месту нахождения головной организации, так и по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения (Письмо ФНС России от 02.03.2016 г. № БС-4-11/3460@, Письма Минфина России от 07.08.2012 г. № 03-04-06/3-222, от 20.12.2011 г. № 03-04-06/3-352).

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по месту нахождения обособленного подразделения организации, определяется исходя из суммы дохода, подлежащего налогообложению, начисляемого и выплачиваемого работникам этого обособленного подразделения, а также исходя из сумм доходов, начисляемых и выплачиваемых по договорам гражданско-правового характера, заключаемым с физическими лицами обособленным подразделением (уполномоченными лицами обособленного подразделения) от имени такой организации (пункт 7 статьи 226 НК РФ).

Удержанная налоговым агентом из доходов физических лиц, в отношении которых он признается источником дохода, совокупная сумма налога, превышающая 100 руб., перечисляется в бюджет в порядке, установленном статьей 226 НК РФ. Если совокупная сумма удержанного налога, подлежащая уплате в бюджет, составляет менее 100 руб., она добавляется к сумме налога, подлежащей перечислению в бюджет в следующем месяце, но не позднее декабря текущего года (пункт 8 статьи 226 НК РФ).

Не следует забывать о положениях пункта 9 статьи 226 НК РФ, которыми установлено, что не допускается уплата налога за счет средств налоговых агентов, о чем в очередной раз напомнили специалисты Минфина России в Письме от 12.11.2014 г. № 03-04-06/57158. Следует помнить, что при заключении договоров и иных сделок запрещается включение в них налоговых оговорок, в соответствии с которыми выплачивающие доход налоговые агенты принимают на себя обязательства нести расходы, связанные с уплатой налога за физических лиц. Аналогичные разъяснения

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

приведены и в Письме Минфина России от 29.04.2011 г. № 03-04-05/3-314.

Налоговые агенты, руководствуясь пунктом 2 статьи 230 НК РФ, представляют в налоговый орган по месту своего учета:

– документ, содержащий сведения о доходах физических лиц истекшего налогового периода и суммах налога, исчисленного, удержанного и перечисленного в бюджетную систему Российской Федерации за этот налоговый период по каждому физическому лицу, ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Форма указанного документа, формат и порядок его заполнения утверждены Приказом ФНС России № ММВ-7-11/485@ (далее – справка по форме 2-НДФЛ);

– расчет сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, за первый квартал, полугодие, девять месяцев – не позднее последнего дня месяца, следующего за соответствующим периодом, за год – не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Форма расчета, формат и порядок его заполнения утверждены Приказом ФНС России от 14.10.2015 г. № ММВ-7-11/450@ «Об утверждении формы расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом (форма 6-НДФЛ), порядок ее заполнения и представления, а также формата представления расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, в электронной форме» (далее – расчет по форме 6-НДФЛ).

Вышеперечисленные документы представляются налоговыми агентами в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи. При численности физических лиц, получивших доходы в налоговом периоде, до 25 человек налоговые агенты могут представлять указанные документы на бумажных носителях.

Обратите внимание!

Налоговые агенты – российские организации, имеющие обособленные подразделения, представляют справки по форме 2-НДФЛ и расчет по форме 6-НДФЛ в отношении работников

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

этих обособленных подразделений в налоговый орган по месту учета таких обособленных подразделений, а также в отношении физических лиц, получивших доходы по договорам гражданско-правового характера, в налоговый орган по месту учета обособленных подразделений, заключивших такие договоры (абзац 4 пункта 2 статьи 230 НК РФ).

Налоговые агенты – индивидуальные предприниматели, состоящие в налоговом органе на учете по месту осуществления деятельности в связи с применением системы налогообложения в виде ЕНВД, представляют справки по форме 2-НДФЛ и расчет по форме 6-НДФЛ в отношении своих наемных работников в налоговый орган по месту своего учета в связи с осуществлением такой деятельности (абзац 6 пункта 2 статьи 230 НК РФ).

Ответственность

Неисполнение обязанностей налогового агента грозит плательщику ЕНВД привлечением к налоговой, административной и даже к уголовной ответственности.

В соответствии со статьей 123 НК РФ неправомерное неудержание и (или) неперечисление (неполное удержание и (или) перечисление) в установленный НК РФ срок сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом, влечет взыскание штрафа в размере 20% от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению.

Помимо штрафа налоговики насчитают и сумму пени за недоимку по налогу за каждый день просрочки.

Статья 123 НК РФ – это не единственная «налоговая» статья, грозящая налоговому агенту ответственностью за невыполнение установленных законом обязанностей.

В частности, пунктом 1 статьи 126 НК РФ установлено, что непредставление в установленный срок налоговым агентом в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах, если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 119, 129.4, 129.6, 129.9 – 129.11 НК РФ, а также пунктами 1.1 и 1.2 статьи 126 НК РФ,

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

влечет взыскание штрафа в размере 200 руб. за каждый непредставленный документ.

Непредставление налоговым агентом в установленный срок расчета по форме 6-НДФЛ в налоговый орган по месту учета влечет взыскание штрафа с налогового агента в размере 1 000 руб. за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для его представления (пункт 1.2 статьи 126 НК РФ).

Непредставление в установленный срок налоговому органу сведений о налогоплательщике, отказ лица представить имеющиеся у него документы со сведениями о налогоплательщике по запросу налогового органа влечет взыскание штрафа с организации или индивидуального предпринимателя в размере 10 000 руб. (пункт 2 статьи 126 НК РФ).

Представление налоговым агентом налоговому органу документов, содержащих недостоверные сведения, влечет взыскание штрафа в размере 500 руб. за каждый представленный документ, содержащий недостоверные сведения, на что указывает статья 126.1 НК РФ. Заметим, что налоговый агент освобождается от ответственности, предусмотренной статьей 126.1 НК РФ, в случае если им самостоятельно выявлены ошибки и представлены налоговому органу уточненные документы до момента, когда налоговый агент узнал об обнаружении налоговым органом недостоверности содержащихся в представленных им документах сведений.

Должностные лица «вмененщика» могут привлекаться к административной ответственности, предусмотренной статьей 15.6 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях. Более того, если налоговый агент не исполнил свои обязанности в личных интересах или размер не перечисленных в бюджет налогов является крупным или особо крупным, то должностные лица налогового агента могут понести и уголовное наказание, на что указывает статья 199.1 Уголовного кодекса Российской Федерации.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Плательщики УСН и исполнение обязанностей налоговых агентов по НДФЛ

Применение упрощенной системы налогообложения не освобождает плательщика «упрощенного» налога от обязанностей налогового агента, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации.

В частности, у фирмы или коммерсанта, выплачивающих доходы физическим лицам, возникают обязанности налогового агента по налогу на доходы физических лиц. Об исполнении обязанностей налоговых агентов по НДФЛ «упрощенцами» мы и расскажем в этой главе.

Налоговыми агентами по налогу на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) согласно статье 226 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) признаются российские организации, индивидуальные предприниматели, нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также обособленные подразделения иностранных организаций в Российской Федерации, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы.

Условием возникновения обязанностей налогового агента является факт выплаты названными выше лицами дохода налогоплательщику (физическому лицу), а не применяемый ими режим уплаты налогов. Как отмечено в Письме Минфина России от 02.02.2015 г. № 03-04-06/4019, признание организации налоговым агентом не зависит от применяемой этой организацией системы налогообложения. Так, пунктом 5 статьи 346.11 НК РФ прямо предусмотрено, что организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения (далее – УСН), не освобождаются от исполнения обязанностей налоговых агентов.

По общему правилу исчисление сумм и уплата НДФЛ в бюджет производится налоговым агентом в соответствии со статьей 226 НК РФ в отношении всех доходов, источником которых является

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

он сам, с зачетом ранее удержанных сумм налога (за исключением доходов, в отношении которых исчисление сумм налога производится в соответствии со статьей 214.7 НК РФ), а в случаях и порядке, предусмотренных статьей 227.1 НК РФ, также с учетом уменьшения на суммы фиксированных авансовых платежей, уплаченных налогоплательщиком. Особенности исчисления и (или) уплаты НДФЛ по отдельным видам доходов устанавливаются статьями 214.3, 214.4, 214.5, 214.6, 214.7, 226.1, 227 и 228 НК РФ (пункт 2 статьи 226 НК РФ). В частности, в соответствии со статьями 227, 228 НК РФ самостоятельно исчисляют и уплачивают НДФЛ:

- индивидуальные предприниматели и лица, занимающиеся частной практикой;
- физические лица при получении доходов, перечень которых содержит пункт 1 статьи 228 НК РФ.

Кроме того, самостоятельно исчисляют и платят НДФЛ в бюджет иностранцы, осуществляющие трудовую деятельность по найму у физических лиц для личных, домашних и иных подобных нужд, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности, на основании патента (пункт 5 статьи 227.1 НК РФ).

Во всех иных случаях исчисление и уплата НДФЛ производится источником выплаты дохода – налоговым агентом, о чем сказано в многочисленных письмах контролирующих органов, в частности, в Письмах Минфина России от 02.06.2015 г. № 03-04-06/31829, от 25.03.2013 г. № 03-11-06/2/9222, ФНС России от 12.01.2015 г. № БС-3-11/14@, от 01.11.2010 г. № ШС-37-3/14584@ и в других.

Обратите внимание!

В зависимости от налогового статуса физического лица (резидент или нерезидент) и вида получаемого им дохода главой 23 НК РФ предусмотрены ставки налога 9%, 13%, 15%, 30% и 35%. При этом общей ставкой налога является ставка 13%, все остальные являются специальными.

Исчисление сумм НДФЛ производится налоговыми агентами на дату фактического получения дохода, определяемую в соответствии со статьей 223 НК РФ, нарастающим итогом с начала

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

налогового периода применительно ко всем доходам (за исключением доходов от долевого участия в организации, а также доходов, в отношении которых исчисление сумм налога производится в соответствии со статьей 214.7 НК РФ), в отношении которых применяется общая налоговая ставка НДФЛ 13%, начисленным налогоплательщику за данный период, с зачетом удержанной в предыдущие месяцы текущего налогового периода суммы налога (пункт 3 статьи 226 НК РФ).

Сумма налога применительно к доходам, в отношении которых применяются иные налоговые ставки, а также к доходам от долевого участия в организации исчисляется налоговым агентом отдельно по каждой сумме указанного дохода, начисленного налогоплательщику.

Исчисление суммы налога производится без учета доходов, полученных налогоплательщиком от других налоговых агентов, и удержанных другими налоговыми агентами сумм НДФЛ.

Налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате с учетом особенностей, установленных пунктом 4 статьи 226 НК РФ.

При выплате налогоплательщику дохода в натуральной форме или получении налогоплательщиком дохода в виде материальной выгоды удержание исчисленной суммы НДФЛ производится налоговым агентом за счет любых доходов, выплачиваемых им налогоплательщику в денежной форме.

Следует помнить, что удерживаемая сумма налога не может превышать 50% суммы выплачиваемого дохода в денежной форме. Указанное ограничение не распространяются на налоговых агентов, являющихся кредитными организациями, в отношении удержания и уплаты сумм налога с доходов, полученных клиентами указанных кредитных организаций (за исключением клиентов, являющихся сотрудниками указанных кредитных организаций) в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии с подпунктами 1 и 2 пункта 1 статьи 212 НК РФ.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Обратите внимание!

Так как подпунктом 2 пункта 3 статьи 346.12 НК РФ установлен запрет на применение банками упрощенной системы налогообложения, то в части налогового агента, находящегося на УСН, это исключение не является актуальным.

При невозможности в течение налогового периода удержать у налогоплательщика исчисленную сумму налога налоговый агент, применяющий УСН, руководствуясь пунктом 5 статьи 226 НК РФ, обязан в срок не позднее 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, в котором возникли соответствующие обстоятельства, письменно сообщить налогоплательщику и налоговому органу по месту своего учета:

– о невозможности удержать налог;

– о суммах дохода, с которого не удержан налог;

– о сумме неудержанного налога.

Сообщение оформляется по форме 2-НДФЛ, утвержденной Приказом ФНС России от 30.10.2015 г. № ММВ-7-11/485@ «Об утверждении формы сведений о доходах физического лица, порядка заполнения и формата ее представления в электронной форме» (далее – Приказ ФНС России № ММВ-7-11/485@).

Представляется такое сообщение в налоговый орган в порядке, утвержденном Приказом ФНС России от 16.09.2011 г. № ММВ-7-3/576@ «Об утверждении Порядка представления в налоговые органы сведений о доходах физических лиц и сообщений о невозможности удержания налога и сумме налога на доходы физических лиц» (далее – Порядок).

Сведения могут быть представлены налоговым агентом в налоговый орган лично или через представителя, направлены в виде почтового отправления с описью вложения, переданы в электронной форме по установленным форматам на электронных носителях или в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи налогового агента или его представителя (пункт 3 Порядка).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Обратите внимание!

Если налоговым агентом является российская организация, имеющая обособленные подразделения, то она сообщает о суммах дохода, с которого не удержан налог, и сумме неудержанного налога в порядке, аналогичном предусмотренному пунктом 2 статьи 230 НК РФ (абзац 3 пункта 5 статьи 226 НК РФ).

Даты фактического получения дохода с целью исчисления и удержания налога налоговый агент должен определять, как уже было сказано выше, руководствуясь статьей 223 НК РФ, согласно которой в общем случае дата фактического получения дохода в денежной форме определяется как день выплаты дохода, в том числе перечисления дохода на счета налогоплательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц.

В части дохода в виде оплаты труда днем его фактического получения считается последний день месяца, за который налогоплательщику был начислен доход за выполненные трудовые обязанности в соответствии с трудовым договором (контрактом) (пункт 2 статьи 223 НК РФ).

Таким образом, в последний день месяца, за который налогоплательщику был начислен доход в виде оплаты труда, налоговым агентом производится исчисление сумм налога. До истечения месяца доход в виде оплаты труда не может считаться полученным налогоплательщиком. Соответственно, до окончания месяца налог не может быть исчислен и удержан, на что указано в Письмах Минфина России от 15.12.2017 г. № 03-04-06/84250, от 28.10.2016 г. № 03-04-06/63250, от 25.07.2016 г. № 03-04-06/43463.

А вот в части выплаты премиальных удержание налога производится налоговым агентом в зависимости от вида премии. Если премия является составной частью оплаты труда и выплачивается в соответствии с трудовым договором и принятой в организации системой оплаты труда на основании положений Трудового кодекса Российской Федерации, то датой фактического получения дохода в соответствии с пунктом 2 статьи 223 НК РФ признается последний день месяца, за который налогоплательщику был

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

начислен указанный доход в соответствии с трудовым договором (контрактом).

В случае начисления и выплаты работникам организации премий (единовременных, квартальных, за полугодие, годовых), являющихся составной частью оплаты труда, например премии по итогам работы за 2017 год, приказ о выплате которой датирован 15.06.2018, дата фактического получения дохода определяется как день выплаты дохода, в том числе перечисления дохода на счета налогоплательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц, что следует из Писем ФНС России от 10.10.2017 г. № ГД-4-11/20374@, от 06.10.2017 г. № ГД-4-11/20217, а также Письма Минфина от 13.11.2017 г. № 03-04-06/74717.

В случае прекращения трудовых отношений до истечения календарного месяца датой фактического получения дохода считается последний день работы, за который был начислен доход.

Датой получения дохода при выплате вознаграждения по гражданско-правовому договору по общему правилу признается день его выплаты, в том числе путем перечисления на счета налогоплательщика в банках либо по его распоряжению на счета третьих лиц, на что указывает подпункт 1 пункта 1 статьи 223 НК РФ.

Обратите внимание!

Если доход выплачивается в натуральной форме, то днем фактического получения дохода считается день передачи доходов в натуральной форме, а при получении доходов в виде материальной выгоды – день приобретения товаров (работ, услуг), приобретения ценных бумаг. В случае если оплата приобретенных ценных бумаг производится после перехода к налогоплательщику права собственности на эти ценные бумаги, дата фактического получения дохода определяется как день совершения соответствующего платежа в оплату стоимости приобретенных ценных бумаг.

При получении дохода в виде материальной выгоды, полученной от экономии на процентах при получении заемных (кредитных) средств, днем фактического получения дохода считается последний день каждого месяца в течение срока, на который были предоставлены заемные (кредитные) средства.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Удержав НДФЛ у налогоплательщика, налоговый агент, применяющий УСН, обязан перечислить его в бюджет, причем по общему правилу, установленному пунктом 6 статьи 226 НК РФ, сделать это следует не позднее дня, следующего за днем выплаты налогоплательщику дохода. Иной срок установлен в отношении выплат налогоплательщику дохода в виде пособия по временной нетрудоспособности (включая пособие по уходу за больным ребенком) и в виде оплаты отпуска. С указанных сумм налог перечисляется не позднее последнего числа месяца, в котором производились такие выплаты.

Отметим, что совокупная сумма налога, исчисленная и удержанная у налогоплательщика, в отношении которого «упрощенец» признается источником дохода, уплачивается налоговым агентом по месту своего учета (месту жительства) (пункт 7 статьи 226 НК РФ).

В том случае, если налоговым агентом выступает организация, имеющая обособленные подразделения, то НДФЛ на основании абзаца 2 пункта 7 статьи 226 НК РФ платится в бюджет как по месту нахождения самой компании, так и по месту нахождения каждого ее обособленного подразделения (Письма Минфина России от 17.10.2016 г. № 03-05-06-02/60364, от 01.07.2016 г. № 03-02-07/1/38432, от 07.12.2015 г. № 03-04-06/71413).

При этом сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по месту нахождения обособленного подразделения организации, определяется исходя из суммы дохода, подлежащего налогообложению, начисляемого и выплачиваемого работникам этого обособленного подразделения, а также исходя из сумм доходов, начисляемых и выплачиваемых по договорам гражданско-правового характера, заключаемым с физическими лицами обособленным подразделением (уполномоченными лицами обособленного подразделения) от имени такой организации (Письмо Минфина России от 21.04.2016 г. № 03-04-06/23195).

Удержанная налоговым агентом из доходов физических лиц, в отношении которых он признается источником дохода, совокупная сумма налога, превышающая 100 руб., перечисляется в бюджет в установленном порядке. Если совокупная сумма удержан-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ного налога, подлежащая уплате в бюджет, составляет менее 100 руб., она добавляется к сумме налога, подлежащей перечислению в бюджет в следующем месяце, но не позднее декабря текущего года (пункт 8 статьи 226 НК РФ).

Не допускается уплата налога за счет средств налоговых агентов, на что прямо указано в пункте 9 статьи 226 НК РФ, о чем финансисты напомнили в Письмах Минфина России от 05.02.2016 г. № 03-11-06/2/5880, от 12.11.2014 г. № 03-04-06/57158. Как указано в Письме Минфина России от 24.08.2016 г. № 03-04-05/49495 при заключении договоров и иных сделок запрещается включение в них налоговых оговорок, в соответствии с которыми выплачивающие доход налоговые агенты принимают на себя обязательства нести расходы, связанные с уплатой налога за физических лиц.

В соответствии с положениями статьи 230 НК РФ «упрощенцы» – налоговые агенты по НДФЛ ведут учет доходов, полученных от них физическими лицами в налоговом периоде, предоставленных физическим лицам налоговых вычетов, исчисленных и удержанных налогов в регистрах налогового учета, причем формы регистров и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета, данных первичных учетных документов находятся в компетенции самого налогового агента.

Форма регистра может быть любая, главное, чтобы в нем были предусмотрены все обязательные сведения, требуемые статьей 230 НК РФ.

В первую очередь, к таким сведениям относятся данные о самом налогоплательщике – получателе дохода – ИНН, Ф.И.О, статус налогоплательщика, дата рождения, гражданство, серия и номер документа, удостоверяющего личность, адрес места жительства в Российской Федерации для резидентов или адрес в стране проживания для нерезидентов и иностранных граждан.

Кроме того, в налоговом регистре должна в обязательном порядке присутствовать следующая информация:

– вид выплачиваемых налогоплательщику доходов и предоставленных налоговых вычетов, а также расходов и сумм, уменьшающих налоговую базу, в соответствии с утвержденными кода-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ми (коды видов доходов и вычетов утверждены Приказом ФНС России от 10.09.2015 г. № ММВ-7-11/387@);

– суммы дохода и даты их выплаты;

– даты удержания и перечисления налога в бюджетную систему Российской Федерации;

– реквизиты соответствующего платежного документа.

По мнению автора, самостоятельно разработанную форму налогового регистра по НДФЛ и порядок его ведения целесообразно закрепить в учетной политике, которую обязаны формировать все организации в соответствии с действующим российским законодательством.

Основываясь на данных налоговых регистров по НДФЛ, налоговый агент подает в налоговый орган по месту своего учета:

– документ, содержащий сведения о доходах физических лиц истекшего налогового периода и суммах налога, исчисленного, удержанного и перечисленного в бюджетную систему Российской Федерации за этот налоговый период по каждому физическому лицу, ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом. Форма указанного документа, формат и порядок его заполнения, утверждены Приказом ФНС России № ММВ-7-11/485@ (далее – справка по форме 2-НДФЛ);

– расчет сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, за первый квартал, полугодие, девять месяцев – не позднее последнего дня месяца, следующего за соответствующим периодом, за год – не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом. Форма расчета, формат и порядок его заполнения утверждены Приказом ФНС России от 14.10.2015 г. № ММВ-7-11/450@ «Об утверждении формы расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом (форма 6-НДФЛ), порядок ее заполнения и представления, а также формата представления расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, в электронной форме» (далее – расчет по форме 6-НДФЛ).

Справки по форме 2-НДФЛ и расчет по форме 6-НДФЛ представляются налоговыми агентами в электронной форме по теле-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

коммуникационным каналам связи. Между тем, если в течение года число физических лиц, которым налоговый агент выплатил доходы, не превысило 25 человек, указанные документы можно представить в налоговую инспекцию на бумажных носителях.

Обратите внимание!

Если налоговым агентом выступает российская организация, имеющая обособленные подразделения, то она представляет справки по форме 2-НДФЛ и расчет по форме 6-НДФЛ в отношении работников этих обособленных подразделений в налоговый орган по месту учета таких обособленных подразделений, а также в отношении физических лиц, получивших доходы по договорам гражданско-правового характера, в налоговый орган по месту учета обособленных подразделений, заключивших такие договоры.

Имейте в виду, что на лиц, признаваемых налоговыми агентами в соответствии со статьей 226.1 НК РФ, не распространяется общий порядок представления в налоговый орган справок по форме 2-НДФЛ (пункты 2, 4 статьи 230 НК РФ). Они подают в инспекцию по месту своего учета документ, содержащий сведения о доходах, в отношении которых ими был исчислен и удержан налог, о лицах, являющихся получателями этих доходов (при наличии соответствующей информации), и о суммах начисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему Российской Федерации за этот налоговый период налогов. Указанный документ подается по той же форме и в том же порядке и сроки, которые установлены статьей 289 НК РФ для представления налоговых расчетов налоговыми агентами по налогу на прибыль организаций.

Обратите внимание!

Пунктом 5 статьи 24 НК РФ прямо закреплено, что за неисполнение или ненадлежащее исполнение возложенных на него обязанностей налоговый агент несет ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации. Причем неисполнение фирмой или индивидуальным предпринимателем, при-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

меняющими УСН, обязанностей налоговых агентов по НДФЛ чревато привлечением к налоговой, административной и даже к уголовной ответственности.

Так, в соответствии со статьей 123 НК РФ неправомерное неудержание и (или) неперечисление (неполное удержание и (или) перечисление) в установленный НК РФ срок сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом, влечет взыскание штрафа в размере 20% от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению.

Кроме того, независимо от причины недоимки, помимо штрафа налоговики насчитают и сумму пени за каждый день просрочки.

Ответственность для налогового агента установлена и за непредставление в установленный срок в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах. Если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 119, 129.4, 129.6, 129.9 – 129.11 НК РФ, а также пунктами 1.1 и 1.2 статьи 126 НК РФ, то штраф составит 200 руб. за каждый непредставленный вовремя документ (пункт 1 статьи 126 НК РФ).

Если же налоговый агент не представит в установленный срок налоговым органам по месту учета расчет по форме 6-НДФЛ, то штраф составит уже 1 000 руб. за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для его представления (пункт 1.2 статьи 126 НК РФ).

В случае же непредставления налоговым агентом в установленный срок налоговому органу сведений о налогоплательщике, отказе представить документы, запрашиваемые налоговым органом в ходе проведения мер налогового контроля, штраф увеличится в разы и составит уже 10 000 руб. (пункт 2 статьи 126 НК РФ).

Привлечь к налоговой ответственности налогового агента – «упрощенца» могут и по статье 126.1 НК РФ, согласно которой представление налоговым агентом налоговому органу документов, содержащих недостоверные сведения, влечет взыскание штрафа в размере 500 руб. за каждый представленный документ, содержа-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

щий недостоверные сведения. Заметим, что налоговый агент освобождается от ответственности, предусмотренной статьей 126.1 НК РФ в случае, если им самостоятельно выявлены ошибки и представлены налоговому органу уточненные документы до момента, когда налоговый агент узнал об обнаружении налоговым органом недостоверности сведений, содержащихся в представленных им документах.

Должностные лица «упрощенца» могут за неисполнение обязанностей налогового агента привлекаться к административной ответственности по статье 15.6 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях. Ну а если налоговый агент не исполняет свои обязанности в личных интересах или имеет место размер недоимки по налогу в крупном или особо крупном размере, то должностные лица налогового агента могут понести и уголовное наказание, предусмотренное статьей 199.1 Уголовного кодекса Российской Федерации.

Плательщики единого сельскохозяйственного налога и исполнение обязанностей налоговых агентов по НДФЛ

Осуществляя коммерческую деятельность, организации и индивидуальные предприниматели, в том числе являющиеся плательщиками единого сельскохозяйственного налога, как правило, используют труд наемных работников. Выплачивая вознаграждения за труд и осуществляя иные выплаты в пользу физических лиц, организации и предприниматели приобретают обязанности налоговых агентов по налогу на доходы физических лиц.

О том, в каком порядке осуществляется исчисление и удержание НДФЛ налоговыми агентами, а также об ответственности, предусмотренной за нарушение возложенных на них обязанностей, мы расскажем в настоящей главе.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Порядок исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) определен главой 23 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ).

Плательщиками НДФЛ признаются физические лица – резиденты Российской Федерации, а также нерезиденты, получающие доходы в Российской Федерации (пункт 1 статьи 207 НК РФ). Однако самостоятельно налогоплательщики платят этот налог только в случаях, прямо предусмотренных главой 23 НК РФ. В большинстве своем уплата НДФЛ в бюджет производится налоговыми агентами, коими в соответствии с пунктом 1 статьи 24 НК РФ признаются лица, на которых НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в бюджет налогов.

Налоговыми агентами по НДФЛ признаются российские организации, индивидуальные предприниматели, нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также обособленные подразделения иностранных организаций в Российской Федерации, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы (статья 226 НК РФ). Причем определяющее значение имеет факт выплаты дохода физическому лицу-налогоплательщику, а не режим налогообложения, применяемый лицами, выплачивающими доходы.

Поскольку речь в статье мы поведем об исполнении обязанностей налоговых агентов лицами, применяющими систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (далее – ЕСХН), обратимся к главе 26.1 НК РФ, регулирующей этот режим налогообложения, а именно к пункту 4 статьи 346.1 НК РФ, которым установлено, что организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся налогоплательщиками ЕСХН (далее – плательщики ЕСХН), не освобождаются от исполнения предусмотренных НК РФ обязанностей налоговых агентов. Данные правила распространяются и на крестьянские (фермерские) хозяйства.

По общему правилу исчисление, удержание у налогоплательщика и уплата сумм НДФЛ производится налоговым аген-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

том в отношении всех доходов налогоплательщика, источником выплаты которых является сам налоговый агент, с зачетом ранее удержанных сумм налога (за исключением доходов, в отношении которых исчисление сумм налога производится в соответствии со статьей 214.7 НК РФ), а в случаях и порядке, предусмотренных статьей 227.1 НК РФ, также с учетом уменьшения на суммы фиксированных авансовых платежей, уплаченных налогоплательщиком. Особенности исчисления и (или) уплаты налога по отдельным видам доходов устанавливаются статьями 214.3, 214.4, 214.5, 214.6, 214.7, 226.1, 227 и 228 НК РФ (статья 226 НК РФ).

В частности, на основании статей 227, 228 НК РФ самостоятельно исчисляют и уплачивают НДФЛ:

а) индивидуальные предприниматели и лица, занимающиеся частной практикой;

б) категории налогоплательщиков, перечень которых приведен в пункте 1 статьи 228 НК РФ.

Кроме того, самостоятельно исчисляют и уплачивают НДФЛ в бюджет иностранцы, осуществляющие трудовую деятельность по найму у физических лиц для личных, домашних и иных подобных нужд, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности, на основании патента (пункт 5 статьи 227.1 НК РФ).

В остальных случаях исчисление и уплата НДФЛ производится источником выплаты дохода – налоговым агентом. Аналогичные разъяснения на этот счет содержат многочисленные письма контролирующих органов, например, Письма Минфина России от 14.07.2016 г. № 03-04-05/41194, от 31.03.2016 г. № 03-04-05/18280, ФНС России от 24.03.2016 г. № БС-4-11/5110@ и другие.

Исчисление сумм налога производится налоговыми агентами на дату фактического получения дохода, определяемую в соответствии со статьей 223 НК РФ, нарастающим итогом с начала налогового периода применительно ко всем доходам (за исключением доходов от долевого участия в организации, а также доходов, в отношении которых исчисление сумм налога производится в соответствии со статьей 214.7 НК РФ), в отношении которых применяется налоговая ставка, установленная пунктом 1 статьи 224 НК

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

РФ (13%), начисленным налогоплательщику за данный период, с зачетом удержанной в предыдущие месяцы текущего налогового периода суммы налога (пункт 3 статьи 226 НК РФ).

Отметим, что в зависимости от налогового статуса физического лица и от вида дохода главой 23 НК РФ предусмотрено несколько ставок налога, а именно 9%, 13%, 15%, 30%, 35%, причем основной ставкой НДФЛ считается ставка 13%, все остальные являются специальными.

Сумма налога применительно к доходам, в отношении которых применяются специальные налоговые ставки, а также к доходам от долевого участия в организации исчисляется налоговым агентом отдельно по каждой сумме указанного дохода, начисленного налогоплательщику.

Исчисление суммы налога производится без учета доходов, полученных налогоплательщиком от других налоговых агентов, и удержанных другими налоговыми агентами сумм налога.

Налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму НДФЛ непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате с учетом особенностей, установленных пунктом 4 статьи 226 НК РФ.

При выплате налогоплательщику дохода в натуральной форме, например, собственной продукцией крестьянского (фермерского) хозяйства, или получении налогоплательщиком дохода в виде материальной выгоды удержание исчисленной суммы налога производится налоговым агентом за счет любых доходов, выплачиваемых налоговым агентом налогоплательщику в денежной форме. При этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50% суммы выплачиваемого дохода в денежной форме (абзац 2 пункта 4 статьи 226 НК РФ).

При невозможности в течение налогового периода удержать у налогоплательщика исчисленную сумму налога налоговый агент обязан в срок не позднее 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, в котором возникли соответствующие обстоятельства, письменно сообщить налогоплательщику и налоговому органу по месту своего учета о невозможности удержать налог, о

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

суммах дохода, с которого не удержан налог, и сумме неудержанного налога (пункт 5 статьи 226 НК РФ).

Заметим, что сообщить о невозможности удержать НДФЛ налоговый агент обязан в любом случае, даже если он пропустил установленный для этого статьей 226 НК РФ срок (Письмо ФНС России от 16.07.2012 г. № ЕД-4-3/11637@).

Сообщение оформляется налоговым агентом по форме 2-НДФЛ, утвержденной Приказом ФНС России от 30.10.2015 г. № ММВ-7-11/485@ «Об утверждении формы сведений о доходах физического лица, порядка заполнения и формата ее представления в электронной форме» (далее – Приказ ФНС России № ММВ-7-11/485@). В Приложении к данной форме содержится порядок ее заполнения.

Представляется такое сообщение в налоговый орган в порядке, утвержденном Приказом ФНС России от 16.09.2011 г. № ММВ-7-3/576@ «Об утверждении Порядка представления в налоговые органы сведений о доходах физических лиц и сообщений о невозможности удержания налога и сумме налога на доходы физических лиц» (далее – Порядок, Приказ ФНС России № ММВ-7-3/576@).

Как сказано в пункте 3 Порядка, сведения могут быть представлены налоговым агентом в налоговый орган лично или через представителя, направлены в виде почтового отправления с описью вложения, переданы в электронной форме по установленным форматам на электронных носителях или в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи налогового агента или его представителя.

Обратите внимание!

Налоговые агенты – российские организации, имеющие обособленные подразделения, организации, отнесенные к категории крупнейших налогоплательщиков, сообщают о суммах дохода, с которого не удержан налог, и сумме неудержанного налога в порядке, аналогичном порядку, предусмотренному пунктом 2 статьи 230 НК РФ.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

После направления такого сообщения налоговикам обязанности плательщика ЕСХН, как налогового агента, в отношении такого налогоплательщика прекращаются (Письма Минфина России от 05.04.2010 г. № 03-04-06/10-62, от 09.02.2010 г. № 03-04-06/10-12).

Если до окончания налогового периода налоговый агент выплачивает налогоплательщику какие-либо денежные средства, то он обязан произвести удержание налога с учетом ранее неудержанных сумм (Письмо ФНС России от 22.08.2014 г. № СА-4-7/16692 «О применении отдельных положений Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации»).

Выплачивая заработную плату своим работникам, плательщику ЕСХН необходимо помнить о положениях пункта 2 статьи 223 НК РФ, из которого следует, что при получении дохода в виде оплаты труда датой фактического получения налогоплательщиком такого дохода признается последний день месяца, за который ему был начислен доход за выполненные трудовые обязанности в соответствии с трудовым договором. В случае прекращения трудовых отношений до истечения календарного месяца датой фактического получения дохода считается последний день работы, за который был начислен доход.

Датой получения дохода при выплате вознаграждения по гражданско-правовому договору по общему правилу признается день его выплаты, в том числе путем перечисления на счета налогоплательщика в банках либо по его распоряжению на счета третьих лиц (подпункт 1 пункта 1 статьи 223 НК РФ).

Налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня, следующего за днем выплаты налогоплательщику дохода.

При выплате налогоплательщику доходов в виде пособий по временной нетрудоспособности (включая пособие по уходу за больным ребенком) и в виде оплаты отпусков налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного нало-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

га не позднее последнего числа месяца, в котором производились такие выплаты (пункт 6 статьи 226 НК РФ).

По общему правилу совокупная сумма налога, исчисленная и удержанная налоговым агентом у налогоплательщика, в отношении которого он признается источником дохода, уплачивается в бюджет по месту учета (месту жительства) налогового агента в налоговом органе (пункт 7 статьи 226 НК РФ).

Если налоговым агентом выступает российская организация, имеющая обособленные подразделения, то уплата налога в бюджет производится как по месту нахождения головной организации, так и по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения (Письмо Минфина России от 23.12.2016 г. № 03-04-06/77778).

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по месту нахождения обособленного подразделения организации, определяется исходя из суммы дохода, подлежащего налогообложению, начисляемого и выплачиваемого работникам этого обособленного подразделения, а также исходя из сумм доходов, начисляемых и выплачиваемых по договорам гражданско-правового характера, заключаемым с физическими лицами обособленным подразделением (уполномоченными лицами обособленного подразделения) от имени такой организации.

Удержанная налоговым агентом из доходов физических лиц, в отношении которых он признается источником дохода, совокупная сумма налога, превышающая 100 руб., перечисляется в бюджет в порядке, установленном статьей 226 НК РФ. Если совокупная сумма удержанного налога, подлежащая уплате в бюджет, составляет менее 100 руб., она добавляется к сумме налога, подлежащей перечислению в бюджет в следующем месяце, но не позднее декабря текущего года (пункт 8 статьи 226 НК РФ).

Следует помнить о том, что не допускается уплата налога за счет средств налоговых агентов. Подтверждает это и Минфин России в Письмах от 01.02.2016 г. № 03-04-06/4321, от 12.11.2014 г. № 03-04-06/57158, а также судебная практика (Постановление Арбитражного суда Омской области от 07.07.2004 г. по делу № А-611/04). При этом в пункте 9 статьи 226 НК РФ определе-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

но, что при заключении договоров и иных сделок запрещается включение в них налоговых оговорок, в соответствии с которыми выплачивающие доход налоговые агенты принимают на себя обязательства нести расходы, связанные с уплатой налога за физических лиц. Аналогичные разъяснения приведены и в Письме Минфина России от 29.04.2011 г. № 03-04-05/3-314.

В обязанности плательщика ЕСХН – налогового агента по НДФЛ входит ведение учета доходов, полученных от него физическими лицами в налоговом периоде, предоставленных физическим лицам налоговых вычетов, исчисленных и удержанных налогов, причем вести указанный учет налоговый агент обязан отдельно по каждому физическому лицу в регистрах налогового учета, разрабатываемых им самостоятельно.

Форма регистра может быть любая, главное, чтобы в нем имелась вся необходимая информация, ведь на основании этих данных налоговый агент будет заполнять справки по форме 2-НДФЛ, утвержденной Приказом ФНС России № ММВ-7-11/485@.

В налоговых регистрах по НДФЛ помимо сведений, позволяющих идентифицировать налогоплательщика, в обязательном порядке должны содержаться данные, предусмотренные пунктом 1 статьи 230 НК РФ:

– вид выплачиваемых налогоплательщику доходов;

– вид предоставленных налоговых вычетов, а также расходов и сумм, уменьшающих налоговую базу;

– суммы дохода и даты их выплаты;

– статус налогоплательщика;

– даты удержания и перечисления налога в бюджетную систему Российской Федерации;

– реквизиты соответствующего платежного документа.

Кстати, за основу такого регистра налоговый агент может взять соответствующие разделы утратившей силу налоговой карточки 1-НДФЛ, утвержденной Приказом МНС России от 31.10.2003 г. № БГ-3-04/583, и доработать ее в соответствии с нормами действующего законодательства. Такие разъяснения в отсутствие официальной формы налогового регистра были приве-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

дены в Письмах Минфина России от 20.07.2010 г. № 03-04-06/6-155, от 21.01.2010 г. № 03-04-08/4-6.

Кроме того, плательщики ЕСХН – налоговые агенты обязаны представлять в налоговый орган по месту своего учета:

– документ, содержащий сведения о доходах физических лиц истекшего налогового периода и суммах налога, исчисленного, удержанного и перечисленного в бюджетную систему Российской Федерации за этот налоговый период по каждому физическому лицу (далее – справка по форме 2-НДФЛ). Указанный документ представляется налоговым агентом в налоговый орган ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, по форме, форматам, утвержденным Приказом ФНС России № ММВ-7-11/485@, и в порядке, установленном Приказом ФНС России № ММВ-7-3/576@;

– расчет сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом (далее – расчет по форме 6-НДФЛ). Данный расчет представляется за первый квартал, полугодие, девять месяцев – не позднее последнего дня месяца, следующего за соответствующим периодом, за год – не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, по форме, форматам и в порядке, утвержденным Приказом ФНС России от 14.10.2015 г. № ММВ-7-11/450@ «Об утверждении формы расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом (форма 6-НДФЛ), порядка ее заполнения и представления, а также формата представления расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, в электронной форме».

Указанные документы (справки по форме 2-НДФЛ и расчет по форме 6-НДФЛ) должны быть представлены налоговыми агентами в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи. При численности физических лиц, получивших доходы в налоговом периоде, до 25 человек налоговые агенты могут представлять указанные документы на бумажных носителях.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Обратите внимание!

Налоговые агенты – российские организации, имеющие обособленные подразделения, представляют справки по форме 2-НДФЛ и расчет по форме 6-НДФЛ в отношении работников этих обособленных подразделений в налоговый орган по месту учета таких обособленных подразделений, а также в отношении физических лиц, получивших доходы по договорам гражданско-правового характера, в налоговый орган по месту учета обособленных подразделений, заключивших такие договоры (абзац 4 пункта 2 статьи 230 НК РФ).

Налоговые агенты – организации, отнесенные к категории крупнейших налогоплательщиков, представляют справки по форме 2-НДФЛ и расчет по форме 6-НДФЛ, в том числе в отношении работников этих обособленных подразделений в налоговый орган по месту учета таких обособленных подразделений, а также в отношении физических лиц, получивших доходы по договорам гражданско-правового характера, в налоговый орган по месту учета обособленных подразделений, заключивших такие договоры, в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейшего налогоплательщика либо в налоговый орган по месту учета такого налогоплательщика по соответствующему обособленному подразделению (отдельно по каждому обособленному подразделению) (абзац 5 пункта 2 статьи 230 НК РФ).

Ответственность

Налоговые агенты по НДФЛ за невыполнение возложенных на них обязанностей могут быть привлечены к различным видам ответственности – налоговой, административной и даже к уголовной.

Так, в соответствии со статьей 123 НК РФ неправомерное неудержание и (или) неперечисление (неполное удержание и (или) перечисление) в установленный НК РФ срок сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом, влечет взыскание штрафа в размере 20% от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Заметим, что в данном случае речь идет именно о 20%-ном штрафе от суммы налога, подлежащего удержанию и (или) перечислению, а не о недоимке. Взыскивать сам налог с налогового агента, неудержанный им у налогоплательщика, на основании статьи 123 НК РФ не правомерно, поскольку пункт 9 статьи 226 НК РФ прямо запрещает уплату налога за счет средств налогового агента. Аналогичного мнения придерживаются и суды. В частности, такой вывод содержит Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 16.05.2006 г. № 16058/05, Постановление ФАС Поволжского округа от 23.07.2009 г. по делу № А57-5229/2008, Постановление ФАС Московского округа от 28.07.2009 г. по делу № КА-А40/6948-09 и в других.

Причем оштрафовать налогового агента по статье 123 НК РФ можно лишь в том случае, если у него имелась возможность удержать налог, но он этого не сделал, например, выплатил денежный доход физическому лицу, но не удержал сумму НДФЛ. Аналогичный вывод содержится в пункте 21 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – Постановление № 57).

Если налог был удержан, но не был перечислен в бюджет, то, помимо штрафа, с налогового агента будет взыскана недоимка по налогу, а также сумма пени за каждый день просрочки. В том случае, если имелась возможность взыскания налога, но он не был удержан у налогоплательщика, придется заплатить штраф и пени. Данные выводы содержатся в пункте 2 Постановления № 57.

Оштрафовать налогового агента по статье 123 НК РФ можно даже в том случае, если он заплатит налог за счет собственных средств.

Статья 123 НК РФ – это не единственная статья НК РФ, грозящая плательщику ЕСХН ответственностью за невыполнение обязанностей налогового агента по НДФЛ. В частности, согласно пункту 1 статьи 126 НК РФ, если налоговый агент не представит в установленные сроки в налоговые органы документы и (или) иные сведения, предусмотренные НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах, то его оштрафуют. Причем

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

заплатить штраф придется в размере 200 руб. за каждый непредставленный документ.

Если же налоговый агент не представит в установленный срок налоговым органам по месту учета расчет по форме 6-НДФЛ, то штраф составит уже 1 000 руб. за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для его представления (пункт 1.2 статьи 126 НК РФ).

В случае же непредставления налоговым агентом в установленный срок налоговому органу сведений о налогоплательщике, отказе представить документы, запрашиваемые налоговым органом в ходе проведения мер налогового контроля, штраф увеличится в разы и составит уже 10 000 руб. (пункт 2 статьи 126 НК РФ).

Привлечь к налоговой ответственности налогового агента – плательщика ЕСХН могут и по статье 126.1 НК РФ, согласно которой представление налоговым агентом налоговому органу документов, содержащих недостоверные сведения, влечет взыскание штрафа в размере 500 руб. за каждый представленный документ, содержащий недостоверные сведения. Заметим, что налоговый агент освобождается от ответственности, предусмотренной статьей 126.1 НК РФ в случае, если им самостоятельно выявлены ошибки и представлены налоговому органу уточненные документы до момента, когда налоговый агент узнал об обнаружении налоговым органом недостоверности содержащихся в представленных им документах сведений.

Должностные лица плательщика ЕСХН могут привлекаться к административной ответственности по статье 15.6 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях. Более того, если налоговый агент не исполнил свои обязанности в личных интересах или размер не перечисленных в бюджет налогов является крупным или особо крупным размером, то должностные лица налогового агента могут понести и уголовное наказание, на что указывает статья 199.1 Уголовного кодекса Российской Федерации.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Особенности налоговых проверок налогоплательщиков, индивидуальных предпринимателей

Напомним, что основными мерами налогового контроля налогоплательщиков являются камеральные и выездные налоговые проверки. Первые осуществляются исключительно в налоговой инспекции, вторые – по общему правилу проводятся на территории налогоплательщика. Так как индивидуальный предприниматель – это физическое лицо, имеющее статус коммерсанта, то, понятно, что проверки этой категории налогоплательщиков имеют свои особенности. О них и пойдет речь в настоящем материале.

В соответствии со статьей 11 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) индивидуальные предприниматели – это физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, главы крестьянских (фермерских) хозяйств. В свою очередь под физическими лицами в целях налогообложения понимаются граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства.

Как видим, индивидуальный предприниматель – это особый тип налогоплательщика, который в первую очередь является физическим лицом и только после соответствующей регистрации признается коммерсантом.

Для справки: порядок государственной регистрации индивидуальных предпринимателей определен главой VII.1. «Государственная регистрация индивидуальных предпринимателей» Федерального закона от 08.08.2001 г. № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» (далее – Закон № 129-ФЗ). Функции по государственной регистрации индивидуальных предпринимателей осуществляет Федеральная налоговая служба в соответствии с Административным регламентом, утвержденным Приказом Минфина Рос-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

сии от 30.09.2016 г. № 169н «Об утверждении Административного регламента предоставления Федеральной налоговой службой государственной услуги по государственной регистрации юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств».

В соответствии с пунктом 2 статьи 11 Закона № 129-ФЗ гражданин считается зарегистрированным в качестве индивидуального предпринимателя с даты внесения соответствующей записи в Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей (далее – ЕГРИП). С этого момента к предпринимательской деятельности гражданина применяются правила Гражданского кодекса Российской Федерации, регулирующие деятельность коммерческих организаций.

При этом не стоит забывать, что в силу прямого указания НК РФ физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства Российской Федерации, при исполнении обязанностей, возложенных на них НК РФ, не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями.

В силу пункта 2 статьи 83 НК РФ постановка на учет в налоговом органе индивидуальных предпринимателей осуществляется независимо от наличия обстоятельств, с которыми НК РФ связывает возникновение обязанности по уплате того или иного налога или сбора. Согласно пункту 1 статьи 83 НК РФ в общем случае индивидуальные предприниматели встают на налоговый учет по месту жительства.

Для справки: под местом жительства понимается адрес (наименование субъекта Российской Федерации, района, города, иного населенного пункта, улицы, номера дома, квартиры), по которому физическое лицо зарегистрировано по месту жительства в соответствии с Правилами, утвержденными Постановлением Правительства Российской Федерации от 17.07.1995 г. № 713 «Об утверждении Правил регистрации и снятия граждан Российской Федерации с регистрационного учета по месту пре-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

бывания и по месту жительства в пределах Российской Федерации и перечня лиц, ответственных за прием и передачу в органы регистрационного учета документов для регистрации и снятия с регистрационного учета граждан Российской Федерации по месту пребывания и по месту жительства в пределах Российской Федерации».

Согласно пункту 3 статьи 83 НК РФ постановка предпринимателя на налоговый учет осуществляется налоговой службой автоматически на основании сведений, содержащихся в ЕГРИП. При этом в силу пункта 2 статьи 84 НК РФ налоговая инспекция, поставившая бизнесмена на налоговый учет, обязана выдать ему:

– свидетельство о постановке на учет в налоговом органе, если ранее указанное свидетельство ему не выдавалось или не направлялось;

– уведомление о постановке на учет в налоговом органе, подтверждающее постановку на учет в налоговом органе физического лица в качестве предпринимателя.

Для справки: формы названных документов утверждены Приказом ФНС России от 11.08.2011 г. № ЯК-7-6/488@ «Об утверждении форм и форматов документов, используемых при постановке на учет и снятии с учета российских организаций и физических лиц, в том числе индивидуальных предпринимателей, в налоговых органах, а также порядка заполнения форм документов и порядка направления налоговым органом организации или физическому лицу, в том числе индивидуальному предпринимателю, свидетельства о постановке на учет в налоговом органе и (или) уведомления о постановке на учет в налоговом органе (уведомления о снятии с учета в налоговом органе) в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи».

Постановка предпринимателя на налоговый учет осуществляется в целях проведения налогового контроля, в том числе в форме камеральных и выездных проверок налогоплательщика.

В силу статьи 88 НК РФ камеральная налоговая проверка проводится налоговиками автоматически по каждой налоговой отчетности, сданной предпринимателем в свою налоговую инспекцию. При этом налоговикам не требуется специального

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

решения руководителя налоговой инспекции, проверять сданную отчетность они вправе в течение трех месяцев со дня представления бизнесменом соответствующей отчетности – налоговой декларации или расчета.

Выездная проверка деятельности предпринимателя по общему правилу осуществляется на территории (в помещении) налогоплательщика на основании решения руководителя налоговой инспекции или его заместителя.

В то же время, если у налогоплательщика отсутствует возможность предоставить проверяющим место для проведения ревизии, то выездная налоговая проверка может проводиться в самой налоговой инспекции. Иных оснований для проведения выездных налоговых проверок налогоплательщиков в налоговом органе статья 89 НК РФ не предусматривает.

Поэтому если у коммерсанта имеется возможность предоставления помещения для проведения проверки (офис, производственные помещения и так далее), то проверять индивидуального предпринимателя будут вне стен налоговой инспекции.

Если же у предпринимателя нет офисных или производственных помещений, или же при их наличии отсутствует возможность предоставления помещения для проведения проверки, то налоговики примут решение о проведении проверки по месту жительства физического лица.

Ведь, как мы уже отметили, индивидуальный предприниматель в первую очередь является физическим лицом, а выездные проверки физических лиц осуществляются по месту жительства гражданина.

В тоже время статьей 25 Конституции Российской Федерации закреплено, что жилище неприкосновенно. Никто не вправе проникать в жилище против воли проживающих в нем лиц иначе как в случаях, установленных федеральным законом, или на основании судебного решения.

Этот принцип учтен в пункте 5 статьи 91 НК РФ, в соответствии с которым доступ должностных лиц налоговых органов, проводящих налоговую проверку, в жилые помещения помимо или против воли проживающих в них физических лиц иначе как в

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

случаях, установленных федеральным законом, или на основании судебного решения не допускается. Следовательно, чтобы провести выездную проверку предпринимателя по месту его жительства, налоговикам следует получить согласие всех лиц, проживающих вместе с коммерсантом.

При отсутствии такого согласия проверять деятельность бизнесмена будут в налоговой инспекции. Аналогичные разъяснения на этот счет приведены в Письме ФНС России от 23.05.2013 г. № АС-4-2/9355 «О мероприятиях налогового контроля».

При этом коммерсант должен понимать, что выездная проверка, проводимая в налоговой инспекции, не приравнивает выездную проверку к камеральной проверке, что подтверждается Определением Конституционного Суда Российской Федерации от 08.04.2010 г. № 441-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Измайловой Галины Васильевны на нарушение ее конституционных прав пунктом 1 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации».

Обратите внимание!

Проведение выездной проверки в самой налоговой инспекции не лишает налоговиков права осматривать территорию и помещения коммерсанта, проводить инвентаризацию имущества, а также выемку документов.

Обратите внимание!

При смене местожительства коммерсантам нужно обратить внимание на один нюанс.

При смене адреса вынести решение о выездной налоговой проверке бизнесмена «новая» налоговая инспекция может только после того, как сведения о смене адреса появятся в ЕГРИП. Это подтверждается и материалами Постановления ФАС Поволжского округа от 25.03.2014 г. по делу № А72-2001/2013.

При проведении проверки на территории (в помещении) предпринимателя следует обратить внимание на фактический состав проверяющих лиц, который должен соответствовать ука-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

занному в решении о проведении проверки. В случае несоответствия данного списка предприниматель на законных основаниях вправе «отсеять» контролеров, изъявивших желание попасть на его территорию с целью проверки.

Ведь на практике случается, что проверку налогоплательщика проводят лица, не указанные в решении о ее проведении, и в дальнейшем акт по ее результатам ими не подписывается.

В этом случае доказать превышение полномочий контролеров, выразившееся в нарушении порядка проведения проверки, после ее окончания весьма проблематично. За защитой своих прав придется обращаться в суд, о чем говорит, например, Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 09.03.2011 г. по делу № А29-4799/2010.

В то же время последствия отказа в допуске на территорию налогоплательщика лиц, не указанных в решении, являются менее «болезненными» для хозяйствующего субъекта, нежели те, которые может повлечь за собой проверка более квалифицированного (опытного) специалиста.

Тем не менее, принципиально и без разбора отказывать в доступе на территорию предпринимателя всем проверяющим, в том числе указанным в решении о проведении проверки, – по большей степени неправомерно, а по меньшей – просто глупо. Поэтому воспрепятствовать доступу на свою территорию следует исключительно при полной уверенности в том, что действия налоговиков каким-то образом нарушают установленный регламент. В противном случае контролеры могут составить акт о воспрепятствовании доступу должностных лиц на территорию или в помещение предпринимателя, что позволит им определять суммы налогов расчетным путем, на что указывает подпункт 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ.

Нужно сказать, что, за исключением места проведения выездной проверки и оснований для ее переноса в налоговую инспекцию, налоговое законодательство в целом не предусматривает каких-либо существенных особенностей проведения налоговых проверок (как выездных, так и камеральных) для налогоплательщиков – индивидуальных предпринимателей.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Итак, как уже было отмечено, основанием для проведения выездной налоговой проверки служит решение руководителя налогового органа или его заместителя.

Пунктом 2 статьи 89 НК РФ установлено, что форма решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

В настоящий момент решение выносится по форме, утвержденной Приказом ФНС России от 08.05.2015 г. № ММВ-7-2/189@ «Об утверждении форм документов, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки, порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов, требований к составлению акта налоговой проверки, требований к составлению акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации налоговых правонарушениях (за исключением налоговых правонарушений, дела о выявлении которых рассматриваются в порядке, установленном статьей 101 Налогового кодекса Российской Федерации)» (далее – Приказ ФНС России от 08.05.2015 г. № ММВ-7-2/189@).

В решении в обязательном порядке указываются:

- фамилия, имя, отчество индивидуального предпринимателя;
- предмет проверки, то есть налоги, правильность исчисления и уплаты которых подлежит проверке;
- периоды, за которые проводится проверка;
- должности, фамилии и инициалы сотрудников налогового органа, которым поручается проведение проверки.

Пункт 3 статьи 89 НК РФ позволяет налоговикам проводить выездные налоговые проверки в отношении одного налогоплательщика как по одному, так и по нескольким налогам сразу (комплексная проверка).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Предметом выездной налоговой проверки является правильность исчисления и своевременность уплаты налогов. На это указывает как пункт 4 статьи 89 НК РФ, так и судебная практика, о чем говорит, например, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 16.06.2009 г. по делу № А26-7103/2008.

По общему правилу в рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки. На это указывает и арбитраж, в частности Постановление ФАС Поволжского округа от 28.08.2008 г. по делу № А12-16788/07, а также Определение ВАС РФ от 02.04.2012 г. № ВАС-3072/12 по делу № А05-13345/2010.

Иной период проверки предусмотрен только для случая предоставления налогоплательщиком уточненной декларации. Как сказано в пункте 4 статьи 89 НК РФ, в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации в рамках соответствующей выездной налоговой проверки проверяется период, за который представлена уточненная налоговая декларация.

Обратите внимание!

Под выездную проверку может «попасть» и бывший коммерсант, то есть физическое лицо, утратившее статус индивидуального предпринимателя, за период его деятельности в качестве такового. Такой вывод сделан Минфином России в Письме от 23.01.2012 г. № 03-02-08/6. Поддерживает финансистов в этом вопросе налоговая служба, о чем позволяет судить Письмо ФНС России от 13.09.2012 г. № АС-4-2/15309@, а также арбитры в Постановлении Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 23.04.2015 г. № Ф02-1452/2015 по делу № А10-3830/2014.

По общему правилу выездная проверка коммерсанта должна «занимать» не более двух месяцев, на что указывает пункт 6 статьи 89 НК РФ. Между тем в некоторых случаях выездная проверка может длиться четыре месяца, а в исключительных случаях – даже полгода.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Основания и порядок продления срока проведения выездной проверки приведены в Приложении № 4 к Приказу ФНС России от 08.05.2015 г. № ММВ-7-2/189@.

Кроме того, при необходимости руководитель налоговой инспекции (его заместитель) на основании пункта 9 статьи 89 НК РФ своим решением может приостановить выездную проверку коммерсанта, но не более чем на полгода (а в некоторых случаях – не более чем на девять месяцев). Такое возможно, например, когда требуется истребовать документы у партнеров предпринимателя, провести экспертизу, перевести на русский язык документы, предоставленные предпринимателем на иностранном языке.

Для справки: формы решения о приостановлении (о возобновлении) проведения выездной налоговой проверки приведены соответственно в Приложении № 5 и Приложении № 6 к Приказу ФНС России от 08.05.2015 г. № ММВ-7-2/189@.

Таким образом, с учетом всех этих обстоятельств общая продолжительность выездной проверки бизнесмена может длиться более года, а именно – год и три месяца.

При этом срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке. На это указывает как пункт 8 статьи 89 НК РФ, так и разъяснения налоговиков, содержащиеся в Письме ФНС России от 25.07.2013 г. № АС-4-2/13622 «О рекомендациях по проведению выездных налоговых проверок».

Обратите внимание!

Пункт 5 статьи 89 НК РФ запрещает налоговикам проводить две и более выездные налоговые проверки предпринимателя по одним и тем же налогам за один и тот же период. Кроме того, налоговики не вправе проводить в отношении коммерсанта более двух выездных проверок в течение календарного года, за исключением случаев принятия решения руководителем ФНС России о необходимости проведения выездной налоговой проверки налогоплательщика сверх указанного ограничения.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Учитывая это, налоговики выездные налоговые проверки по отдельным налогам используют редко, в основном такие ревизии носят комплексный характер, когда коммерсант проверяется по всем видам налогов и сборов.

На основании пункта 12 статьи 89 НК РФ предприниматель обязан обеспечить возможность должностных лиц налоговых органов, проводящих выездную налоговую проверку, ознакомиться с документами, связанными с исчислением и уплатой налогов.

При проведении выездной налоговой проверки у налогоплательщика могут быть истребованы необходимые для проверки документы в порядке, установленном статьей 93 НК РФ.

Обратите внимание!

Отказ предпринимателя от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки признается налоговым правонарушением, и влечет ответственность, предусмотренную статьей 126 НК РФ (пункт 4 статьи 93 НК РФ).

Имейте в виду, что ознакомление должностных лиц налоговых органов с подлинниками документов допускается только на территории налогоплательщика, на что указывает пункт 12 статьи 89 НК РФ. Вместе с тем, из этого правила имеются исключения, а именно:

– выездная проверка налогоплательщика проводится в налоговой инспекции;

– подлинники документов получены проверяющими в ходе выемки документов в порядке, установленном статьей 94 НК РФ.

Обращаем Ваше внимание на то, что в пункте 5.5 Письма ФНС России от 25.07.2013 г. № АС-4-2/13622 «О рекомендациях по проведению выездных налоговых проверок» налоговики расширяют состав исключений, включив в него ситуацию, когда налогоплательщик не выразил согласие на такое ознакомление на своей территории.

Пункт 13 статьи 89 НК РФ закрепляет положение, согласно которому, при необходимости, уполномоченные должност-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ные лица налоговых органов, осуществляющие выездную налоговую проверку, могут проводить инвентаризацию имущества налогоплательщика. Такая ревизия проводится в соответствии с Положением о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке, утвержденным совместным Приказом Минфина России № 20н, МНС России № ГБ-3-04/39 от 10.03.1999 г. «Об утверждении Положения о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке».

Помимо инвентаризации имущества налоговики могут производить осмотр производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, в порядке, установленном статьей 92 НК РФ («Осмотр»).

При наличии у проверяющих достаточных оснований полагать, что документы, свидетельствующие о совершении правонарушений, могут быть уничтожены, сокрыты, изменены или заменены, производится выемка этих документов.

Процедуре выемки документов посвящена статья 94 НК РФ.

Как следует из пункта 1 статьи 94 НК РФ, выемка документов и предметов производится только на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку. Аналогичные разъяснения приведены и в Письмах ФНС России от 23.05.2013 г. № АС-4-2/9355 «О мероприятиях налогового контроля», от 17.07.2013 г. № АС-4-2/12837 «О рекомендациях по проведению мероприятий налогового контроля, связанных с налоговыми проверками».

Указанное постановление подлежит утверждению руководителем (его заместителем) налогового органа, вынесшего решение о проведении налоговой проверки. Форма такого постановления утверждена Приказом ФНС России от 08.05.2015 г. № ММВ-7-2/189@ (Приложение № 19).

Следует иметь в виду, что указанное постановление должно быть полностью заполнено, то есть в обязательном порядке в нем должно быть указано, у какого лица производится выемка, где, в

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

связи с чем, а также какие именно документы подлежат изъятию. Постановление должно быть подписано руководителем налогового органа либо его заместителем. Вручается данное постановление уполномоченному лицу проверяемого субъекта хозяйственной деятельности под подпись.

Особо обращаем Ваше внимание на то, что указанное постановление должно содержать достаточные основания для того, чтобы выемка документов была признана правомерной. Об этом же говорит и судебная практика, например, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 15.01.2007 г. по делу № А21-7163/2005, Постановление ФАС Центрального округа от 16.01.2007 г. по делу № А64-3084/06-22, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 13.03.2007 г. № Ф04-838/2007(31637-А45-32) по делу № А45-10487/2006-3/256 и другие.

Если же из постановления о производстве выемки не вытекает наличие реальной угрозы уничтожения, сокрытия, изменения или замены документов, то арбитры, наверняка, вынесут решение не в пользу налогового органа. В качестве примера можно привести Постановление ФАС Московского округа от 12.07.2006 г. № КА-А40/6276-06 по делу № А40-82103/05-35-67, в котором судьи удовлетворили заявление налогоплательщика о признании действий налогового органа по изъятию первичных бухгалтерских документов незаконными, так как у налогового органа не имелось оснований к тому, что подлинники документов будут сокрыты или уничтожены.

В последний день проведения выездной налоговой проверки проверяющие обязаны составить справку о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения, и вручить ее налогоплательщику или его представителю (форма данной справки приведена в Приложении № 7 к Приказу ФНС России от 08.05.2015 г. № ММВ-7-2/189@).

В случае если индивидуальный предприниматель (его представитель) уклоняется от получения справки о проведенной проверке, указанная справка направляется предпринимателю заказным письмом по почте (рекомендуем ознакомиться с пунктом 3

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Письма ФНС России от 29.12.2012 г. № АС-4-2/22690 «О налоговых проверках»).

По итогам ревизии налоговики составляют акт налоговой проверки, в котором отражаются документально подтвержденные факты нарушений законодательства о налогах и сборах со стороны коммерсанта, выявленные в ходе проверки или запись об отсутствии таковых.

Иными словами, акт налоговой проверки составляется налоговым органом в любом случае, даже если проверяющие не выявили нарушений налогового законодательства со стороны бизнесмена. Составить такой акт налоговики должны не позднее двух месяцев со дня составления справки о проведенной проверки, на что указывает пункт 1 статьи 100 НК РФ.

В течении пяти дней с даты этого акта налоговый орган должен вручить его коммерсанту, в отношении которого проводилась указанная проверка, под расписку или иным способом, свидетельствующим о дате его получения предпринимателем. В частности, налоговики могут направить акт проверки бизнесмену заказным письмом по почте на его домашний адрес.

Если предприниматель не согласен с фактами, выводами и предложениями проверяющих, изложенными в акте, то он может представить свои письменные возражения в налоговую инспекцию, приложив к ним (если это необходимо) документы или их копии, подтверждающие обоснованность своих возражений. На эти действия предпринимателю закон отводит один месяц со дня получения акта.

Не забывайте, что с даты вступления в силу (02.06.2016 г.) Федерального закона от 01.05.2016 г. № 130-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – Закон № 130-ФЗ) немного изменились правила рассмотрения материалов проверки и обжалований решений по ним.

Напомним, что обновленная процедура рассмотрения материалов налоговых проверок и обжалований их результатов применяется при вынесении решений по результатам налоговых проверок, завершенных после дня вступления в силу Закона № 130-ФЗ, то есть после 02.06.2016 г.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

В случае если жалоба (апелляционная жалоба) на акты налоговых органов ненормативного характера либо действия или бездействие их должностных лиц подана до дня вступления в силу Закона № 130-ФЗ, то при рассмотрении и принятии решения по такой жалобе (апелляционной жалобе) применяются положения части первой НК РФ без учета изменений, внесенных Законом № 130-ФЗ. На это прямо указывают пункты 4 и 5 статьи 2 Закона № 130-ФЗ.

Согласно пункту 1 статьи 101 НК РФ в течение 10 рабочих дней с даты окончания срока, отведенного бизнесмену на представление письменных возражений по акту, руководитель налоговой инспекции (его заместитель) по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки деятельности коммерсанта (акт проверки, иные материалы налоговой проверки, представленные коммерсантом возражения по акту) должен вынести одно из решений:

– о привлечении предпринимателя к ответственности за совершение налогового правонарушения;

– об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения;

– о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

При этом срок рассмотрения материалов налоговой проверки и вынесения соответствующего решения может быть продлен, но не более чем на один месяц.

В последнем случае предприниматель, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представитель), в течение 10 дней со дня истечения срока проведения дополнительных мероприятий налогового контроля, указанного в соответствующем решении налогового органа, вправе представить в налоговую инспекцию свои письменные возражения по результатам дополнительных мероприятий налогового контроля в целом или в части.

Они, как и возражения по акту, также рассматриваются руководителем налоговой инспекции (его заместителем), проводившей проверку. По результатам их рассмотрения в течение 10 дней со дня истечения срока, отведенного бизнесмену на представление

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

письменных возражений, по результатам дополнительных мер налогового контроля налоговиками принимается решение:

– о привлечении предпринимателя к ответственности за совершение налогового правонарушения

– об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Решение (решение о привлечении или об отказе к привлечению к ответственности) вручается предпринимателю в течение пяти рабочих дней после его вынесения. В силу пункта 9 статьи 101 НК РФ решение налогового органа, принятое по результатам налоговой проверки, вступает в силу в течение месяца со дня его вручения коммерсанту.

Исчисление и уплата НДФЛ лицами, занимающимися частной практикой, с учетом арбитражных управляющих

Нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты и другие лица, занимающиеся частной практикой, самостоятельно исчисляют и уплачивают в бюджет налог на доходы физических лиц, исходя из сумм доходов, полученных от такой деятельности. Об особенностях исчисления и уплаты НДФЛ указанными лицами мы и поговорим в настоящей статье.

Перед тем как рассмотреть порядок исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) лицами, занимающимися частной практикой, необходимо определить, кто является лицом, занимающимся частной практикой.

Лицами, занимающимися частной практикой, являются частные нотариусы, адвокаты, учредившие адвокатский кабинет, другие лица, имеющие право вести частную деятельность без регистрации в качестве индивидуального предпринимателя, к которым относится в том числе арбитражный управляющий.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Напомним, что нотариус, занимающийся частной практикой, согласно статье 8 Основ законодательства Российской Федерации о нотариате от 11.02.1993 г. № 4462-1 (далее – Основы законодательства о нотариате) вправе иметь контору, открывать в любом банке расчетный и другие счета, в том числе валютный, иметь имущественные и личные неимущественные права и обязанности, нанимать и увольнять работников, распоряжаться поступившим доходом, выступать в суде, арбитражном суде от своего имени и совершать другие действия в соответствии с законодательством Российской Федерации и субъектов Российской Федерации.

Источником финансирования деятельности нотариуса, занимающегося частной практикой, являются денежные средства, полученные им за совершение нотариальных действий и оказание услуг правового и технического характера, другие финансовые поступления, не противоречащие законодательству Российской Федерации (статья 23 Основ законодательства о нотариате).

За совершение нотариальных действий, для которых законодательством Российской Федерации предусмотрена обязательная нотариальная форма, нотариус, занимающийся частной практикой, взимает нотариальный тариф в размере, соответствующем размеру государственной пошлины, предусмотренной за совершение аналогичных действий в государственной нотариальной конторе и с учетом особенностей, установленных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах (статья 22 Основ законодательства о нотариате).

За совершение действий, для которых законодательством Российской Федерации не предусмотрена обязательная нотариальная форма, нотариус, занимающийся частной практикой, взимает нотариальный тариф в размере, установленном в соответствии с требованиями статьи 22.1 Основ законодательства о нотариате.

Адвокат, имеющий стаж адвокатской деятельности не менее пяти лет и принявший решение осуществлять адвокатскую деятельность индивидуально, вправе учредить адвокатский кабинет (пункт 1 статьи 21 Федерального закона от 31.05.2002 г. № 63-ФЗ «Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации» (далее – Закон № 63-ФЗ)).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Адвокатский кабинет не является юридическим лицом (пункт 3 статьи 21 Закона № 63-ФЗ).

Адвокат, учредивший адвокатский кабинет, открывает счета в банках в соответствии с законодательством, имеет печать, штампы и бланки с адресом и наименованием адвокатского кабинета, содержащим указание на субъект Российской Федерации, на территории которого учрежден адвокатский кабинет. Адвокат вправе использовать для размещения адвокатского кабинета жилые помещения, принадлежащие ему либо членам его семьи на праве собственности, с согласия последних. Жилые помещения, занимаемые адвокатом и членами его семьи по договору найма, могут использоваться адвокатом для размещения адвокатского кабинета с согласия наймодателя и всех совершеннолетних лиц, проживающих совместно с адвокатом (пункты 4, 6, 7 статьи 21 Закона № 63-ФЗ).

Адвокатская деятельность осуществляется на основе соглашения между адвокатом и доверителем. Соглашение представляет собой гражданско-правовой договор, заключаемый в простой письменной форме между доверителем и адвокатом (адвокатами), на оказание юридической помощи самому доверителю или назначенному им лицу (пункты 1, 2 статьи 25 Закона № 63-ФЗ). Одним из существенных условий соглашения является выплата доверителем вознаграждения за оказываемую юридическую помощь либо указание на то, что юридическая помощь оказывается доверителю бесплатно в соответствии с Федеральным законом от 21.11.2011 г. № 324-ФЗ «О бесплатной юридической помощи в Российской Федерации».

Арбитражным управляющим признается гражданин Российской Федерации, являющийся членом одной из саморегулируемых организаций арбитражных управляющих (пункт 1 статьи 20 Федерального закона от 26.10.2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» (далее – Закон № 127-ФЗ)). Он является субъектом профессиональной деятельности и осуществляет регулируемую Законом № 127-ФЗ профессиональную деятельность, занимаясь частной практикой.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

В абзаце 5 пункта 1 статьи 20.3 Закона № 127-ФЗ закреплено право арбитражного управляющего на получение вознаграждения за период осуществления им своих полномочий.

Пунктами 1, 3 статьи 20.6 Закона № 127-ФЗ определено, что арбитражный управляющий имеет право на вознаграждение в деле о банкротстве, при этом сумма вознаграждения состоит из фиксированной суммы и процентов.

Вознаграждение в деле о банкротстве выплачивается арбитражному управляющему за счет средств должника, если иное не предусмотрено Законом № 127-ФЗ (пункт 2 статьи 20.6 Закона № 127-ФЗ).

Согласно Письму ФНС России от 26.03.2012 г. № ЕД-4-3/4964@ «О налогообложении доходов арбитражных управляющих с 01.01.2011» доходы арбитражного управляющего, полученные от частной практики, осуществляемой в соответствии с Законом № 127-ФЗ, подлежат налогообложению НДФЛ в соответствии с главой 23 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ). Аналогичная позиция изложена в Письмах Минфина России от 30.04.2013 г. № 03-11-11/15591, от 04.07.2012 г. № 03-11-11/201, в пункте 13 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации, утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 21.10.2015 г., а также в Письме ФНС России от 23.05.2017 г. № БС-4-11/9592@ «О налогообложении доходов арбитражных управляющих».

Особенности исчисления НДФЛ, порядок и сроки уплаты указанного налога, порядок и сроки уплаты авансовых платежей лицами, занимающимися частной практикой, установлены статьей 227 НК РФ.

Согласно подпункту 2 пункта 1 названной статьи нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты и другие лица, занимающиеся в установленном действующим законодательством порядке частной практикой, производят исчисление и уплату НДФЛ по суммам доходов, полученных от осуществления такой деятельности.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Указанные лица самостоятельно исчисляют суммы налога, подлежащие уплате в соответствующий бюджет, в порядке, установленном статьей 225 НК РФ (пункт 2 статьи 227 НК РФ).

Общая сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет, исчисляется лицом, занимающимся частной практикой, с учетом сумм налога, удержанных налоговыми агентами при выплате ему дохода, а также сумм авансовых платежей по налогу, фактически уплаченных в соответствующий бюджет (пункт 3 статьи 227 НК РФ)

При этом убытки прошлых лет, понесенные физическим лицом, не уменьшают налоговую базу (пункт 4 статьи 227 НК РФ).

В силу пункта 7 статьи 227 НК РФ лица, которые только начали заниматься частной практикой, в случае появления в течение года доходов, полученных от такой деятельности, обязаны представить в налоговый орган налоговую декларацию по форме 4-НДФЛ.

Форма налоговой декларации о предполагаемом доходе физического лица (форма 4-НДФЛ), порядок ее заполнения, а также формат налоговой декларации о предполагаемом доходе физического лица (форма 4-НДФЛ) утверждены Приказом ФНС России от 27.12. 2010 г. № ММВ-7-3/768@.

Представить указанную декларацию данные лица должны в пятидневный срок по истечении месяца со дня появления доходов от частной практики. В декларации должна быть указана сумма предполагаемого дохода, которая рассчитывается лицом, занимающимся частной практикой, самостоятельно.

Обратите внимание!

Обязанность представления лицом, занимающимся частной практикой, налоговой декларации с указанием суммы предполагаемого дохода возникает именно с момента фактического получения им дохода от такой деятельности. На это указывает Минфин России в Письме от 17.01.2013 г. № 03-04-05/3-29. Напомним, что дата фактического получения дохода определяется при получении доходов в денежной форме как день выплаты дохода, в том числе перечисления дохода на счета налогоплательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц (пункт 1 статьи 223 НК РФ).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Лица, занимающиеся частной практикой длительное время (более одного года), также обязаны представить в налоговый орган налоговую декларацию по форме № 4-НДФЛ с указанием суммы предполагаемого дохода от такой деятельности на текущий год. Эта обязанность возникает в случае значительного (более чем на 50%) увеличения или уменьшения в налоговом периоде дохода от частной практики. При предоставлении такой декларации налоговый орган производит перерасчет сумм авансовых платежей на текущий год по не наступившим срокам уплаты (пункт 10 статьи 227 НК РФ, Письмо ФНС России от 06.11.2012 г. № ЕД-4-3/18684@).

Перерасчет сумм авансовых платежей производится налоговым органом не позднее пяти дней с момента получения налоговой декларации.

На основании пункта 8 статьи 227 НК РФ исчисление суммы авансовых платежей производится налоговым органом. Расчет сумм авансовых платежей на текущий налоговый период производится налоговым органом на основании суммы предполагаемого дохода, указанного в налоговой декларации, или суммы фактически полученного дохода от занятия частной практикой за предыдущий налоговый период с учетом налоговых вычетов, предусмотренных статьями 218 и 221 НК РФ. Напомним, что статьей 218 НК РФ предусмотрены стандартные налоговые вычета, статьей 221 – профессиональные налоговые вычеты

Авансовые платежи уплачиваются лицом, занимающимся частной практикой, на основании налоговых уведомлений (пункт 9 статьи 227 НК РФ):

за январь – июнь – не позднее 15 июля текущего года в размере половины годовой суммы авансовых платежей;

за июль – сентябрь – не позднее 15 октября текущего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей;

за октябрь – декабрь – не позднее 15 января следующего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей.

Форма налогового уведомления на уплату налога на доходы физических лиц утверждена Приказом МНС России от 27.07.2004 г. № САЭ-3-04/440@.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

В налоговом уведомлении налоговики обязаны указать (пункт 3 статьи 52 НК РФ):

– сумму налога, подлежащего уплате;

– объект налогообложения;

– налоговую базу;

– срок уплаты налога.

Налоговое уведомление может быть передано лицу, занимающемуся частной практикой, лично под расписку, направлено по почте заказным письмом или передано в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи. В случае направления налогового уведомления по почте заказным письмом налоговое уведомление считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма (пункт 4 статьи 52 НК РФ).

Обратите внимание!

Если лицо, занимающееся частной практикой, уплатит авансовые платежи в более поздние сроки по сравнению с установленными пунктом 9 статьи 227 НК РФ, то на сумму несвоевременно уплаченных авансовых платежей начисляются пени в порядке, предусмотренном статьей 75 НК РФ. Это вытекает из абзаца 2 пункта 3 статьи 58 НК РФ.

При этом пени за неуплату в установленные сроки авансовых платежей подлежат исчислению до даты их фактической уплаты или в случае их неуплаты – до момента наступления срока уплаты НДФЛ. Если по итогам налогового периода сумма исчисленного налога оказалась меньше сумм авансовых платежей, подлежавших уплате в течение этого налогового периода, то пени, начисленные за неуплату указанных авансовых платежей, подлежат соразмерному уменьшению. Такие разъяснения содержатся в пункте 14 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

Согласно пункту 5 статьи 227 НК РФ по итогам налогового периода лица, занимающиеся частной практикой, обязаны пред-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ставить в налоговый орган по месту своего учета налоговую декларацию по форме 3-НДФЛ.

В настоящее время форма налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ), порядок ее заполнения, а также формат представления налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц в электронной форме утверждены Приказом ФНС России от 24.12.2014 г. № ММВ-7-11/671@.

Представляется налоговая декларация по форме 3-НДФЛ не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Общая сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет, исчисленная в соответствии с налоговой декларацией, уплачивается по месту учета лица, занимающегося частной практикой, в срок, не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом (пункт 6 статьи 227 НК РФ).

Обратите внимание, что в случае прекращения лицом, занимающимся частной практикой, своей деятельности до конца налогового периода, он должен представить в налоговый орган налоговую декларацию по форме 3-НДФЛ о фактически полученных доходах в текущем налоговом периоде в течение пяти дней с даты прекращения такой деятельности (пункт 3 статьи 229 НК РФ).

В случае прекращения в течение календарного года иностранным физическим лицом деятельности, доходы от которой подлежат налогообложению в соответствии со статьей 227 НК РФ, и выезде его за пределы территории Российской Федерации налоговая декларация о доходах, фактически полученных за период его пребывания в текущем налоговом периоде на территории Российской Федерации, должна быть представлена им не позднее чем за один месяц до выезда за пределы территории Российской Федерации.

Уплата налога, доначисленного по налоговым декларациям производится не позднее чем через 15 календарных дней с момента подачи такой декларации.

В налоговой декларации лица, занимающегося частной практикой, указывают все полученные ими в налоговом периоде доходы, источники их выплаты, налоговые вычеты, суммы налога, удержанные налоговыми агентами, суммы фактически уплачен-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ных в течение налогового периода авансовых платежей, суммы налога, подлежащие уплате (доплате) или возврату по итогам налогового периода (пункт 4 статьи 229 НК РФ).

Лица, занимающиеся частной практикой, вправе не указывать в налоговой декларации доходы, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения) в соответствии со статьей 217 НК РФ, а также доходы, при получении которых налог полностью удержан налоговыми агентами, если это не препятствует получению налоговых вычетов, предусмотренных статьями 218 и 221 НК РФ.

В заключение отметим, что непредставление лицом, занимающимся частной практикой, в установленный срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета влечет взыскание штрафа в размере 5% неуплаченной суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основании этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30% указанной суммы и не менее 1 000 руб. (пункт 1 статьи 119 НК РФ).

Налогообложение НДФЛ адвокатов

Адвокатская деятельность не относится к предпринимательской. Налоговым законодательством в целях исчисления НДФЛ адвокаты выделены в особую категорию налогоплательщиков. В зависимости от того, в каком адвокатском образовании состоит адвокат, налог на доходы физических лиц исчисляет и уплачивает в бюджет либо сам адвокат, либо налоговый агент.

Об особенностях исчисления и уплаты НДФЛ адвокатами и адвокатскими образованиями мы и поговорим в данной статье.

Общие положения

Федеральным законом от 31.05.2002 г. № 63-ФЗ «Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации» (далее – Закон № 63-ФЗ) определены понятие, права и обязанности

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

адвоката, организация адвокатской деятельности и адвокатуры и так далее.

Адвокатом является лицо, получившее в установленном Законом № 63-ФЗ порядке статус адвоката и право осуществлять адвокатскую деятельность (статья 2 Закона № 63-ФЗ). Адвокат является независимым профессиональным советником по правовым вопросам. Адвокат не вправе вступать в трудовые отношения в качестве работника, за исключением научной, преподавательской и иной творческой деятельности, а также занимать государственные должности Российской Федерации, государственные должности субъектов Российской Федерации, должности государственной службы и муниципальные должности.

Адвокат вправе совмещать адвокатскую деятельность с работой в качестве руководителя адвокатского образования, а также с работой на выборных должностях в адвокатской палате субъекта Российской Федерации, Федеральной палате адвокатов Российской Федерации, общероссийских и международных общественных объединениях адвокатов.

Согласно пункту 2 статьи 1 Закона № 63-ФЗ адвокатская деятельность не является предпринимательской.

Законодательство об адвокатской деятельности и адвокатуре основывается на Конституции Российской Федерации и состоит из Закона № 63-ФЗ, других федеральных законов, принимаемых в соответствии с федеральными законами нормативных правовых актов Правительства Российской Федерации и федеральных органов исполнительной власти, регулирующих указанную деятельность, а также из принимаемых в пределах полномочий, установленных Законом № 63-ФЗ, законов и иных нормативных правовых актов субъектов Российской Федерации (статья 4 Закона № 63-ФЗ).

Принятый в порядке, предусмотренном Законом № 63-ФЗ, Кодекс профессиональной этики адвоката устанавливает обязательные для каждого адвоката правила поведения при осуществлении адвокатской деятельности, а также основания и порядок привлечения адвоката к ответственности.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Согласно статье 20 Закона № 63-ФЗ адвокат вправе самостоятельно избирать форму адвокатского образования и место осуществления адвокатской деятельности.

Формами адвокатских образований являются:

- адвокатский кабинет;
- коллегия адвокатов;
- адвокатское бюро;
- юридическая консультация.

Адвокат, имеющий стаж адвокатской деятельности не менее пяти лет и принявший решение осуществлять адвокатскую деятельность индивидуально, вправе учредить адвокатский кабинет (статья 21 Закона № 63-ФЗ). Адвокатский кабинет не является юридическим лицом. Адвокат, учредивший адвокатский кабинет, открывает счета в банках в соответствии с законодательством, имеет печать, штампы и бланки с адресом и наименованием адвокатского кабинета, содержащим указание на субъект Российской Федерации, на территории которого учрежден адвокатский кабинет. Адвокат вправе использовать для размещения адвокатского кабинета жилые помещения, принадлежащие ему либо членам его семьи на праве собственности, с согласия последних. Жилые помещения, занимаемые адвокатом и членами его семьи по договору найма, могут использоваться адвокатом для размещения адвокатского кабинета с согласия наймодателя и всех совершеннолетних лиц, проживающих совместно с адвокатом.

Два и более адвоката вправе учредить коллегию адвокатов. В числе учредителей коллегии адвокатов должно быть не менее двух адвокатов, имеющих стаж адвокатской деятельности не менее пяти лет (статья 22 Закона № 63-ФЗ). Коллегия адвокатов является некоммерческой организацией, основанной на членстве и действующей на основании устава, утверждаемого ее учредителями, и заключаемого ими учредительного договора. Учредителями коллегии адвокатов могут быть адвокаты, сведения о которых внесены только в один региональный реестр. Коллегия адвокатов является юридическим лицом, имеет самостоятельный баланс, открывает счета в банках в соответствии с законодательством Российской Федерации, имеет печать, штампы и бланки с адресом

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

и наименованием коллегии адвокатов, содержащим указание на субъект Российской Федерации, на территории которого учреждена коллегия адвокатов.

Коллегия адвокатов вправе создавать филиалы на всей территории Российской Федерации, а также на территории иностранного государства, если это предусмотрено законодательством иностранного государства.

Коллегия адвокатов в соответствии с законодательством Российской Федерации является налоговым агентом адвокатов, являющихся ее членами, по доходам, полученным ими в связи с осуществлением адвокатской деятельности, а также их представителем по расчетам с доверителями и третьими лицами и другим вопросам, предусмотренным учредительными документами коллегии адвокатов.

Коллегия адвокатов несет предусмотренную законодательством Российской Федерации ответственность за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанностей налогового агента или представителя.

Два и более адвоката вправе учредить адвокатское бюро (статья 23 Закона № 63-ФЗ).

Учреждение и деятельность адвокатского бюро осуществляются в соответствии с правилами, которые применяются для учреждения и деятельности коллегии адвокатов.

Адвокаты, учредившие адвокатское бюро, заключают между собой партнерский договор в простой письменной форме. По партнерскому договору адвокаты-партнеры обязуются соединить свои усилия для оказания юридической помощи от имени всех партнеров. Партнерский договор не предоставляется для государственной регистрации адвокатского бюро.

В случае, если на территории одного судебного района общее число адвокатов во всех адвокатских образованиях, расположенных на территории данного судебного района, составляет менее двух на одного федерального судью, адвокатская палата по представлению органа исполнительной власти соответствующего субъекта Российской Федерации учреждает юридическую консультацию (статья 24 Закона № 63-ФЗ).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Юридическая консультация является некоммерческой организацией. Совет адвокатской палаты утверждает порядок, в соответствии с которым адвокаты направляются для работы в юридических консультациях. При этом советом адвокатской палаты может быть предусмотрена выплата адвокатам, осуществляющим профессиональную деятельность в юридических консультациях, дополнительного вознаграждения за счет средств адвокатской палаты.

Адвокатская деятельность осуществляется на основе соглашения между адвокатом и доверителем (статья 25 Закона № 63-ФЗ). Соглашение представляет собой гражданско-правовой договор, заключаемый в простой письменной форме между доверителем и адвокатом (адвокатами), на оказание юридической помощи самому доверителю или назначенному им лицу. Одним из существенных условий соглашения являются условия и размер выплаты доверителем вознаграждения за оказываемую юридическую помощь либо указание на то, что юридическая помощь оказывается доверителю бесплатно в соответствии с Федеральным законом от 21.11.2011 г. № 324-ФЗ «О бесплатной юридической помощи в Российской Федерации» (далее – Закон № 324-ФЗ).

Размер дополнительного вознаграждения, выплачиваемого за счет средств адвокатской палаты адвокату, участвующему в качестве защитника в уголовном судопроизводстве по назначению органов дознания, органов предварительного следствия или суда либо в качестве представителя в гражданском или административном судопроизводстве по назначению суда, и адвокату, оказывающему юридическую помощь гражданам Российской Федерации бесплатно в соответствии с Законом № 324-ФЗ, и порядок выплаты такого дополнительного вознаграждения устанавливаются ежегодно советом адвокатской палаты.

Налог на доходы физических лиц

Полученное адвокатом вознаграждение и будет являться доходом, подлежащим обложению налогом на доходы физических лиц (далее – НДФЛ).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Исчисление и уплата НДФЛ с доходов, полученных адвокатами, производятся в соответствии с главой 23 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ).

В пункте 1 статьи 226 НК РФ установлено, что налог с доходов адвокатов исчисляется, удерживается и уплачивается коллегиями адвокатов, адвокатскими бюро и юридическими консультациями. Указанные в данном пункте коллегии адвокатов, адвокатские бюро и юридические консультации именуются налоговыми агентами.

Для доходов адвоката – резидента Российской Федерации, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка 13%, налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на суммы налоговых вычетов, предусмотренных статьями 218 – 221 НК РФ (пункт 3 статьи 210 НК РФ).

Обратите внимание!

ФНС России в Письме от 18.11.2015 г. № БС-4-11/20175@ указывает, что в соответствии с пунктом 2 статьи 221 НК РФ при определении налоговой базы адвокаты имеют право на получение профессионального налогового вычета независимо от формы адвокатского образования, в рамках которой осуществляется адвокатская деятельность.

В целях статьи 221 НК РФ к расходам налогоплательщика относятся также суммы налогов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах для видов деятельности, указанных в данной статье (за исключением НДФЛ), начисленные либо уплаченные им за налоговый период в установленном законодательством о налогах и сборах порядке, а также суммы страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, страховых взносов на обязательное медицинское страхование, начисленные либо уплаченные им за соответствующий период в установленном НК РФ порядке.

Суммы расходов адвокатов на уплату страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и страховых взносов на обязательное медицинское страхование, произведенных адвокатом в текущем налоговом периоде, включаются в состав профес-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

сионального налогового вычета по налогу на доходы физических лиц этого налогового периода.

В соответствии со статьей 221 НК РФ налогоплательщики реализуют право на получение профессиональных налоговых вычетов путем подачи письменного заявления налоговому агенту.

Согласно пункту 1 статьи 226 НК РФ налог с доходов адвокатов исчисляется, удерживается и уплачивается коллегиями адвокатов, адвокатскими бюро и юридическими консультациями.

Из вышеизложенного следует, что адвокатское бюро в качестве налогового агента вправе учитывать в течение налогового периода в составе профессионального налогового вычета, предоставляемого адвокату, расходы адвоката на обязательное пенсионное страхование и на уплату страховых взносов на обязательное медицинское страхование при наличии соответствующих оправдательных документов.

Данная позиция также отражена в Письмах Минфина России от 29.01.2014 г. № 03-04-05/3641, от 11.09.2013 г. № 03-04-06/37516, от 20.08.2013 г. № 03-04-06/34051.

Общая сумма налога исчисляется по итогам налогового периода применительно ко всем доходам адвоката – резидента Российской Федерации (далее – налогоплательщик), дата получения которых относится к соответствующему налоговому периоду (пункт 3 статьи 225 НК РФ).

Исчисление сумм и уплата налога налоговым агентом производятся в отношении всех доходов налогоплательщика, источником которых он является, с зачетом ранее удержанных сумм налога (пункт 2 статьи 226 НК РФ).

Исчисление сумм налога производится на дату фактического получения дохода, определяемую в соответствии со статьей 223 НК РФ. Налог рассчитывается налоговым агентом нарастающим итогом с начала налогового периода в отношении всех доходов налогоплательщика, облагаемым по ставке 13%, с зачетом удержанной суммы налога в предыдущие месяцы текущего налогового периода (пункт 3 статьи 226 НК РФ).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Исчисление суммы налога производится без учета доходов, полученных налогоплательщиком от других налоговых агентов, и удержанных другими налоговыми агентами сумм налога.

Налоговый агент обязан удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате (пункт 4 статьи 226 НК РФ).

Налоговый агент обязан перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня, следующего за днем выплаты налогоплательщику дохода. При выплате налогоплательщику доходов в виде пособий по временной нетрудоспособности (включая пособие по уходу за больным ребенком) и в виде оплаты отпусков налоговый агент обязан перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее последнего числа месяца, в котором производились такие выплаты (пункт 6 статьи 226 НК РФ).

Совокупная сумма налога, исчисленная и удержанная налоговым агентом у налогоплательщика, в отношении которого он признается источником дохода, уплачивается в бюджет по месту учета налогового агента в налоговом органе (пункт 7 статьи 226 НК РФ, Письмо Минфина России от 24.07.2014 г. № 03-04-06/36464).

Налоговый агент, имеющий обособленные подразделения, обязан перечислять исчисленные и удержанные суммы налога как по месту своего нахождения, так и по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по месту нахождения обособленного подразделения организации, определяется исходя из суммы дохода, подлежащего налогообложению, начисляемого и выплачиваемого работникам этого обособленного подразделения, а также исходя из сумм доходов, начисляемых и выплачиваемых по договорам гражданско-правового характера, заключаемым с физическими лицами обособленным подразделением (уполномоченными лицами обособленного подразделения) от имени такой организации.

Удержанная налоговым агентом из доходов физических лиц, в отношении которых он признается источником дохода, совокупная сумма налога, превышающая 100 руб., перечисляется в бюджет в установленном статьей 226 НК РФ порядке. Если сово-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

купная сумма удержанного налога, подлежащая уплате в бюджет, составляет менее 100 руб., она добавляется к сумме налога, подлежащей перечислению в бюджет в следующем месяце, но не позднее декабря текущего года (пункт 8 статьи 226 НК РФ).

Обратите внимание!

Уплата налога за счет средств налогового агента не допускается. При заключении договоров и иных сделок запрещается включение в них налоговых оговорок, в соответствии с которыми выплачивающий доход налоговый агент принимает на себя обязательства нести расходы, связанные с уплатой налога за физических лиц (пункт 9 статьи 226 НК РФ).

Адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, самостоятельно исчисляют суммы налога, подлежащие уплате в соответствующий бюджет, в порядке, установленном статьей 225 НК РФ (подпункт 2 пункта 1, пункт 2 статьи 227 НК РФ).

Они исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных учета доходов и расходов и хозяйственных операций в порядке, определяемом Минфином России (пункт 2 статьи 54 НК РФ). Указанный порядок утвержден Приказом Минфина России и МНС России от 13.08.2002 г. № 86н/БГ-3-04/430 «Об утверждении Порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей», на что указывают Письма Минфина России от 15.11.2016 г. № 03-04-05/66791, от 15.12.2014 г. № 03-02-08/64589.

Общая сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет, исчисляется адвокатом, учредившим адвокатский кабинет (далее – налогоплательщик), с учетом сумм налога, удержанных налоговыми агентами при выплате налогоплательщику дохода, а также сумм авансовых платежей по налогу, фактически уплаченных в соответствующий бюджет (пункт 3 статьи 227 НК РФ).

Убытки прошлых лет, понесенные физическим лицом, не уменьшают налоговую базу (пункт 4 статьи 227 НК РФ).

Налогоплательщики обязаны представить в налоговый орган по месту своего учета налоговую декларацию по форме 3-НДФЛ

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

в сроки, установленные статьей 229 НК РФ (пункт 5 статьи 227 НК РФ). Отметим, что в настоящее время налоговая декларация по форме 3-НДФЛ утверждена Приказом ФНС России от 24.12.2014 г. № ММВ-7-11/671@ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ), порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц в электронной форме». Согласно пункту 1 статьи 229 НК РФ по общему правилу налоговая декларация представляется не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Общая сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет, исчисленная в соответствии с налоговой декларацией по форме 3-НДФЛ, уплачивается по месту учета налогоплательщика в срок не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом (пункт 6 статьи 227 НК РФ).

В случае появления в течение года у налогоплательщиков доходов, полученных от занятия частной практикой, налогоплательщики обязаны представить в налоговый орган налоговую декларацию по форме 4-НДФЛ. Отметим, что на сегодняшний день налоговая декларация по форме 4-НДФЛ утверждена Приказом ФНС России от 27.12.2010 г. № ММВ-7-3/768@ «Об утверждении формы налоговой декларации о предполагаемом доходе физического лица (форма 4-НДФЛ), Порядка ее заполнения и формата налоговой декларации о предполагаемом доходе физического лица (форма 4-НДФЛ)».

При этом представить декларацию по форме 4–НДФЛ налогоплательщики должны в пятидневный срок по истечении месяца со дня появления доходов от частной практики. В декларации должна быть указана сумма предполагаемого дохода, которая рассчитывается налогоплательщиком самостоятельно (пункт 7 статьи 227 НК РФ).

Исчисление суммы авансовых платежей производится налоговым органом. Расчет сумм авансовых платежей на текущий налоговый период производится налоговым органом на основании суммы предполагаемого дохода, указанного в налоговой декларации, или суммы фактически полученного дохода от ука-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

занных видов деятельности за предыдущий налоговый период с учетом налоговых вычетов, предусмотренных статьями 218 и 221 НК РФ (пункт 8 статьи 227 НК РФ).

Авансовые платежи уплачиваются налогоплательщиком на основании налоговых уведомлений (пункт 9 статьи 227 НК РФ):

- за январь – июнь – не позднее 15 июля текущего года в размере половины годовой суммы авансовых платежей;
- за июль – сентябрь – не позднее 15 октября текущего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей;
- за октябрь – декабрь – не позднее 15 января следующего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей.

Форма налогового уведомления на уплату авансовых платежей по НДФЛ утверждена Приказом МНС России от 27.07.2004 г. № САЭ-3-04/440@ «О форме налогового уведомления на уплату налога на доходы физических лиц».

В налоговом уведомлении налоговые органы обязаны указать (пункт 3 статьи 52 НК РФ):

– сумму налога, подлежащего уплате;
– объект налогообложения;
– налоговую базу;
– срок уплаты налога.

В случае значительного (более чем на 50%) увеличения или уменьшения в налоговом периоде дохода налогоплательщик обязан представить новую налоговую декларацию по форме 4-НДФЛ с указанием суммы предполагаемого дохода от осуществления деятельности на текущий год. В этом случае налоговый орган производит перерасчет сумм авансовых платежей на текущий год по не наступившим срокам уплаты. При этом перерасчет сумм авансовых платежей производится налоговым органом не позднее пяти дней с момента получения новой налоговой декларации (пункт 10 статьи 227 НК РФ, Письмо ФНС России от 06.11.2012 г. № ЕД-4-3/18684@).

Обратите внимание!

Согласно пункту 3 статьи 58 НК РФ нарушение порядка исчисления и (или) уплаты авансовых платежей не может рас-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

сматриваться в качестве основания для привлечения лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

В случае уплаты авансовых платежей в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки, на сумму несвоевременно уплаченных авансовых платежей начисляются пени в порядке, предусмотренном статьей 75 НК РФ. При этом пени подлежат исчислению до даты их фактической уплаты или в случае их неуплаты – до момента наступления срока уплаты НДФЛ. Если по итогам налогового периода сумма исчисленного налога оказалась меньше сумм авансовых платежей, подлежавших уплате в течение этого налогового периода, то пени, начисленные за неуплату указанных авансовых платежей, подлежат соразмерному уменьшению. Такие разъяснения содержатся в пункте 14 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

В случае прекращения деятельности до конца налогового периода, налогоплательщики обязаны в пятидневный срок со дня прекращения такой деятельности или таких выплат представить налоговую декларацию о фактически полученных доходах в текущем налоговом периоде (пункт 3 статьи 229 НК РФ).

Налогообложение НДФЛ нотариусов

Особенности налогообложения доходов, получаемых нотариусами, зависят от их профессионального статуса, поскольку нотариус может осуществлять свою деятельность как самостоятельно, так и с привлечением наемных работников.

Об особенностях налогообложения НДФЛ нотариусов мы и поговорим в нижеприведенном материале.

Прежде чем рассмотреть обложение налогом на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) доходов нотариусов, занимающихся частной практикой, определим, кто может быть нотариусом.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Согласно статье 2 Основ законодательства Российской Федерации о нотариате, утвержденных Верховным Советом Российской Федерации от 11.02.1993 г. № 4462-1 (далее – Основы законодательства о нотариате) нотариусом в Российской Федерации может быть гражданин Российской Федерации:

– получивший высшее юридическое образование в имеющей государственную аккредитацию образовательной организации высшего образования;

– имеющий стаж работы по юридической специальности не менее чем пять лет;

– достигший возраста двадцати пяти лет, но не старше семидесяти пяти лет;

– сдавший квалификационный экзамен.

Нотариусом в Российской Федерации не может быть лицо:

– имеющее гражданство (подданство) иностранного государства или иностранных государств, если иное не предусмотрено международным договором Российской Федерации;

– признанное недееспособным или ограниченное в дееспособности решением суда, вступившим в законную силу;

– состоящее на учете в наркологическом или психоневрологическом диспансере в связи с лечением от алкоголизма, наркомании, токсикомании, хронических и затяжных психических расстройств;

– осужденное к наказанию, исключающему возможность исполнения обязанностей нотариуса, по вступившему в законную силу приговору суда, а также в случае наличия не снятой или не погашенной в установленном федеральным законом порядке судимости за умышленное преступление;

– представившее подложные документы или заведомо ложные сведения при назначении на должность нотариуса;

– ранее освобожденное от полномочий нотариуса на основании решения суда о лишении права нотариальной деятельности по основаниям, установленным Основами законодательства о нотариате, в том числе в связи с неоднократным совершением дисциплинарных проступков или нарушением законодательства (за исключением случаев сложения нотариусом полномочий в связи

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

с невозможностью исполнять профессиональные обязанности по состоянию здоровья).

Нотариус, занимающийся частной практикой, должен быть членом нотариальной палаты субъекта Российской Федерации, на территории которого он осуществляет нотариальную деятельность.

Должность нотариуса учреждается и ликвидируется в порядке, определяемом федеральным органом юстиции совместно с Федеральной нотариальной палатой (статья 12 Основ законодательства о нотариате). На сегодняшний день Порядок учреждения и ликвидации должности нотариуса утвержден Приказом Минюста России от 23.12.2009 г. № 430 «Об утверждении Порядка учреждения и ликвидации должности нотариуса».

Территория деятельности нотариуса (нотариальный округ) устанавливается в соответствии с административно-территориальным делением Российской Федерации. В городах, имеющих районное или иное административное деление, нотариальным округом является вся территория соответствующего города (статья 13 Основ законодательства о нотариате).

Нотариус обязан оказывать физическим и юридическим лицам содействие в осуществлении их прав и защите законных интересов, разъяснять им права и обязанности, предупреждать о последствиях совершаемых нотариальных действий, с тем, чтобы юридическая неосведомленность не могла быть использована им во вред (статья 16 Основ законодательства о нотариате).

Нотариус не вправе заниматься предпринимательской и другой оплачиваемой деятельностью, за исключением преподавательской, научной или иной творческой деятельности (статья 6 Основ законодательства о нотариате). Нотариус также не вправе оказывать посреднические услуги при заключении договоров.

Нотариус, занимающийся частной практикой, согласно статье 8 Основ законодательства о нотариате, вправе иметь контору, открывать в любом банке расчетный и другие счета, в том числе валютный, иметь имущественные и личные неимущественные права и обязанности, нанимать и увольнять работников, распоряжаться поступившим доходом, выступать в суде, арбитражном

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

суде от своего имени и совершать другие действия в соответствии с законодательством Российской Федерации и субъектов Российской Федерации.

Нотариус пользуется услугами системы государственного социального обеспечения, медицинского и социального страхования в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

Нотариус имеет личную печать с изображением Государственного Герба Российской Федерации, указанием фамилии, инициалов, должности нотариуса и места его нахождения, штампы удостоверительных надписей, личные бланки (статья 11 Основ законодательства о нотариате). Для совершения нотариальных действий с электронными документами и передачи сведений в единую информационную систему нотариата нотариус использует усиленную квалифицированную электронную подпись, созданную в соответствии с Федеральным законом от 06.04.2011 г. № 63-ФЗ «Об электронной подписи».

Нотариус, занимающийся частной практикой, обязан заключить договор или договоры страхования гражданской ответственности нотариуса при осуществлении им нотариальной деятельности со страховой организацией, аккредитованной Федеральной нотариальной палатой, так как нотариус не вправе выполнять свои обязанности и совершать нотариальные действия без заключения указанного договора страхования гражданской ответственности (статья 18 Основ законодательства о нотариате).

За совершение нотариальных действий, для которых законодательством Российской Федерации предусмотрена обязательная нотариальная форма, нотариус, занимающийся частной практикой, взимает нотариальный тариф в размере, соответствующем размеру государственной пошлины, предусмотренной за совершение аналогичных действий в государственной нотариальной конторе и с учетом особенностей, установленных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах (статья 22 Основ законодательства о нотариате).

За совершение действий, для которых законодательством Российской Федерации не предусмотрена обязательная нотариаль-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ная форма, нотариус, занимающийся частной практикой, взимает нотариальные тарифы в размере, установленном в соответствии с требованиями статьи 22.1 Основ законодательства о нотариате.

Источником финансирования деятельности нотариуса, занимающегося частной практикой, являются денежные средства, полученные им за совершение нотариальных действий и оказание услуг правового и технического характера, другие финансовые поступления, не противоречащие законодательству Российской Федерации (статья 23 Основ законодательства о нотариате).

Денежные средства, полученные нотариусом, занимающимся частной практикой, после уплаты налогов, других обязательных платежей поступают в собственность нотариуса.

Нотариус, занимающийся частной практикой, вправе открыть расчетный и другие счета, в том числе валютный, в любом банке.

Денежные средства и ценные бумаги, внесенные в депозит нотариуса, занимающегося частной практикой, не являются доходом нотариуса и не поступают в его собственность. Обращение взыскания на них по долгам нотариуса не допускается.

Контроль за исполнением профессиональных обязанностей нотариусами, занимающимися частной практикой, выполняют нотариальные палаты. Контроль за соблюдением налогового законодательства осуществляют налоговые органы в порядке и сроки, предусмотренные законодательством Российской Федерации (статья 34 Основ законодательства о нотариате).

Налог на доходы физических лиц

Согласно статье 227 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) нотариусы, занимающиеся частной практикой, самостоятельно исчисляют суммы НДФЛ, подлежащие уплате в соответствующий бюджет, исходя из сумм полученных ими доходов. При этом исчисление сумм НДФЛ осуществляется указанными налогоплательщиками в порядке, установленном статьей 225 НК РФ.

Общая сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет, исчисляется нотариусом, занимающимся частной практикой, с учетом сумм налога, удержанных налоговыми аген-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

тами при выплате ему дохода, а также сумм авансовых платежей по налогу, фактически уплаченных в соответствующий бюджет (пункт 3 статьи 227 НК РФ).

Убытки прошлых лет, понесенные физическим лицом, не уменьшают налоговую базу.

Нотариусы, занимающиеся частной практикой, обязаны представить в налоговый орган по месту своего учета налоговую декларацию по форме 3-НДФЛ не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом. Отметим, что в настоящее время налоговая декларация по форме 3-НДФЛ утверждена Приказом ФНС России от 24.12.2014 г. № ММВ-7-11/671@ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ), порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц в электронной форме».

Общая сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет, исчисленная в соответствии с налоговой декларацией по форме 3-НДФЛ, уплачивается по месту учета налогоплательщика в срок не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом (пункт 6 статьи 227 НК РФ).

В случае появления в течение года у нотариуса, занимающегося частной практикой, доходов от такого занятия, нотариус обязан представить в налоговый орган налоговую декларацию по форме 4-НДФЛ. Отметим, что на сегодняшний день налоговая декларация по форме 4-НДФЛ утверждена Приказом ФНС России от 27.12.2010 г. № ММВ-7-3/768@ «Об утверждении формы налоговой декларации о предполагаемом доходе физического лица (форма 4-НДФЛ), Порядка ее заполнения и формата налоговой декларации о предполагаемом доходе физического лица (форма 4-НДФЛ)».

При этом представить декларацию по форме 4-НДФЛ нотариус должен в пятидневный срок по истечении месяца со дня появления доходов от частной практики. В декларации должна быть указана сумма предполагаемого дохода, которая рассчитывается им самостоятельно (пункт 7 статьи 227 НК РФ).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Исчисление суммы авансовых платежей производится налоговым органом. Расчет сумм авансовых платежей на текущий налоговый период производится налоговым органом на основании суммы предполагаемого дохода, указанного в налоговой декларации, или суммы фактически полученного дохода за предыдущий налоговый период с учетом налоговых вычетов, предусмотренных статьями 218 и 221 НК РФ.

Авансовые платежи уплачиваются нотариусом, занимающимся частной практикой, на основании налоговых уведомлений:

– за январь – июнь – не позднее 15 июля текущего года в размере половины годовой суммы авансовых платежей;

– за июль – сентябрь – не позднее 15 октября текущего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей;

– за октябрь – декабрь – не позднее 15 января следующего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей.

Форма налогового уведомления на уплату НДФЛ утверждена Приказом МНС России от 27.07.2004 г. № САЭ-3-04/440@ «О форме налогового уведомления на уплату налога на доходы физических лиц».

В случае значительного (более чем на 50%) увеличения или уменьшения в налоговом периоде дохода нотариус, занимающийся частной практикой, обязан представить новую налоговую декларацию по форме 4-НДФЛ с указанием суммы предполагаемого дохода на текущий год. В этом случае налоговый орган производит перерасчет сумм авансовых платежей на текущий год по ненаступившим срокам уплаты.

Перерасчет сумм авансовых платежей производится налоговым органом не позднее пяти дней с момента получения новой налоговой декларации.

Для доходов частного нотариуса, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка 13%, налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, предусмотренных статьями 218 – 221 НК РФ (пункт 3 статьи 210 НК РФ).

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Обратите внимание!

Как сказано в Письме ФНС России от 10.08.2012 г. № ЕД-4-3/13309@ «По вопросу предоставления частным нотариусам имущественного налогового вычета», в связи с тем, что нотариусы, занимающиеся частной практикой, не имеют работодателя и самостоятельно уплачивают НДФЛ по окончании налогового периода, имущественный налоговый вычет в сумме фактически произведенных ими расходов на приобретение на территории Российской Федерации жилого дома и земельного участка не может быть применен до окончания налогового периода. Указанным налогоплательщикам имущественный налоговый вычет может быть предоставлен при подаче налоговой декларации в налоговый орган по окончании налогового периода.

О возможности получения нотариусом, занимающимся частной практикой, социального вычета по НДФЛ в сумме доходов, перечисляемых в виде пожертвований в нотариальную палату, отмечено в Письме Минфина России от 16.12.2014 г. № 03-04-05/64803. Согласно указанному письму при определении налоговой базы по НДФЛ в соответствии с пунктом 3 статьи 210 НК РФ налогоплательщик имеет право на получение социального налогового вычета, в частности, в сумме доходов, перечисляемых налогоплательщиком в виде пожертвований социально ориентированным некоммерческим организациям на осуществление ими деятельности, предусмотренной законодательством Российской Федерации о некоммерческих организациях, а также некоммерческим организациям, осуществляющим деятельность в области науки, культуры, физической культуры и спорта (за исключением профессионального спорта), образования, просвещения, здравоохранения, защиты прав и свобод человека и гражданина, социальной и правовой поддержки и защиты граждан, содействия защите граждан от чрезвычайных ситуаций, охраны окружающей среды и защиты животных (подпункт 1 пункта 1 статьи 219 НК РФ).

В соответствии со статьей 24 Основ законодательства о нотариате нотариальная палата является некоммерческой организацией, представляющей собой профессиональное объединение,

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

основанное на обязательном членстве нотариусов, занимающихся частной практикой.

При этом сама нотариальная палата не осуществляет виды деятельности, поименованные в подпункте 1 пункта 1 статьи 219 НК РФ.

Исходя из изложенного оснований для получения социального налогового вычета в сумме доходов, перечисляемых налогоплательщиком в виде пожертвований в нотариальную палату, в статье 219 НК РФ не содержится.

Согласно разъяснениям Минфина России, изложенным в Письме от 30.12.2014 г. № 03-04-05/68708, в составе профессиональных налоговых вычетов нотариусов могут учитываться фактически произведенные и документально подтвержденные расходы на общие нужды нотариальной палаты в размерах, установленных общим собранием членов палаты в соответствии со статьей 27 Основ законодательства о нотариате. Аналогичное мнение высказано в Письмах Минфина России от 16.12.2014 г. № 03-04-05/64810, УФНС России по городу Москве от 03.06.2009 г. № 20-15/2/056701@.

В составе профессионального налогового вычета по НДФЛ также могут учитываться расходы на оплату коммунальных услуг, размер которых зависит от их фактического потребления в ходе осуществления нотариальной деятельности (например, горячее и холодное водоснабжение, электроснабжение и газоснабжение). На это указывает Минфин России в Письме от 25.10.2012 г. № 03-04-08/4-366.

Кроме того, как следует из Письма Минфина России от 28.10.2015 г. № 03-04-07/61977, в состав профессионального налогового вычета нотариус может включить расходы на обучение по основным профессиональным образовательным программам, основным программам профессионального обучения и дополнительным профессиональным программам при условии, что они будут подтверждены:

– договором с российской образовательной организацией, научной организацией либо иностранной образовательной орга-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

низацией, имеющими право на ведение образовательной деятельности;

– документами, подтверждающими получение образовательной услуги (диплом, сертификат, аттестат и т. п.);

– платежными документами, подтверждающими фактическую оплату.

Согласно положениям статьи 226 НК РФ нотариусы, занимающиеся частной практикой, от которых или в результате отношений с которыми физическое лицо – налогоплательщик НДФЛ получило доходы, признаются налоговыми агентами в отношении таких доходов и обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму налога, исчисленную в соответствии со статьей 224 НК РФ.

Исчисление сумм и уплата налога производятся налоговым агентом – нотариусом, занимающимся частной практикой, в отношении всех доходов налогоплательщика, источником которых он является, с зачетом ранее удержанных сумм налога, а в случаях и порядке, предусмотренных статьей 227.1 НК РФ, также с учетом уменьшения на суммы фиксированных авансовых платежей, уплаченных налогоплательщиком.

Исчисление сумм налога производится налоговым агентом на дату фактического получения дохода, определяемую в соответствии со статьей 223 НК РФ, нарастающим итогом с начала налогового периода применительно ко всем доходам, в отношении которых применяется налоговая ставка, установленная пунктом 1 статьи 224 НК РФ (13%), начисленным налогоплательщику за данный период, с зачетом удержанной в предыдущие месяцы текущего налогового периода суммы налога.

Исчисление суммы налога производится без учета доходов, полученных налогоплательщиком от других налоговых агентов, и удержанных другими налоговыми агентами сумм налога (пункт 3 статьи 226 НК РФ).

Налоговый агент – нотариус, занимающийся частной практикой, обязан удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате и перечислять налог не позднее дня, следующего за днем выплаты

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

налогоплательщику дохода. При выплате налогоплательщику доходов в виде пособий по временной нетрудоспособности (включая пособие по уходу за больным ребенком) и в виде оплаты отпусков налоговый агент обязан перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее последнего числа месяца, в котором производились такие выплаты (пункт 6 статьи 226 НК РФ).

Совокупная сумма налога, исчисленная и удержанная налоговым агентом у налогоплательщика, в отношении которого он признается источником дохода, уплачивается в бюджет по месту жительства налогового агента в налоговом органе.

Удержанная налоговым агентом из доходов физических лиц, в отношении которых он признается источником дохода, совокупная сумма налога, превышающая 100 руб., перечисляется в бюджет в установленном порядке. Если совокупная сумма удержанного налога, подлежащая уплате в бюджет, составляет менее 100 руб., она добавляется к сумме налога, подлежащей перечислению в бюджет в следующем месяце, но не позднее декабря текущего года (пункт 8 статьи 226 НК РФ).

Обратите внимание!

Уплата налога за счет средств налоговых агентов не допускается. При заключении договоров и иных сделок запрещается включение в них налоговых оговорок, в соответствии с которыми выплачивающие доход налоговые агенты принимают на себя обязательства нести расходы, связанные с уплатой налога за физических лиц.

Профессиональные налоговые вычеты – порядок предоставления вычета

Согласно положениям Налогового кодекса Российской Федерации по общему правилу доходы физических лиц, которые облагаются налогом на доходы физических лиц по ставке 13%, можно уменьшить на налоговые вычеты. Одним из таких

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

вычетов является профессиональный налоговый вычет, о котором мы и поговорим в нижеприведенном материале.

Прежде отметим, что физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, признаются налогоплательщиками налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) (статья 207 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ)). При этом по общему правилу налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Период нахождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на периоды его выезда за пределы Российской Федерации для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения, а также для исполнения трудовых или иных обязанностей, связанных с выполнением работ (оказанием услуг) на морских месторождениях углеводородного сырья.

Объектом налогообложения по НДФЛ признается доход, полученный налогоплательщиками от источников в Российской Федерации и (или) от источников за пределами Российской Федерации (пункт 1 статьи 209 НК РФ).

При определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со статьей 212 НК РФ, о чем сказано в пункте 1 статьи 210 НК РФ. Помимо этого, пунктом 3 статьи 210 НК РФ установлено, что налогоплательщик вправе уменьшить доходы (за исключением доходов от долевого участия в организации, а также в виде выигрышей, полученных участниками азартных игр и участниками лотерей), подлежащие налогообложению по ставке 13%, на величину налоговых вычетов, предусмотренных статьями 218 – 221 НК РФ, с учетом особенностей, установленных главой 23 «Налог на доходы физических лиц» НК РФ.

Таким образом, физическое лицо, как налогоплательщик НДФЛ, вправе уменьшить большинство своих налогооблагаемых

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

доходов, в частности, на профессиональный налоговый вычет, при условии, что он относится к лицам, указанным в статье 221 НК РФ.

Согласно положениям статьи 221 НК РФ применять профессиональный налоговый вычет могут:

– лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также лица, занимающиеся частной практикой (нотариусы, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты и другие лица) (пункт 1 статьи 221 НК РФ);

– налогоплательщики, получающие доходы от выполнения работ (оказания услуг) по договорам гражданско-правового характера (пункт 2 статьи 221 НК РФ);

– налогоплательщики, получающие авторские вознаграждения или вознаграждения за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства, за создание иных результатов интеллектуальной деятельности, вознаграждения патентообладателям изобретений, полезных моделей, промышленных образцов (пункт 3 статьи 221 НК РФ).

При этом лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также лица, занимающиеся частной практикой, имеют право на вычет в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов.

Состав расходов, принимаемых к вычету, определяется указанными лицами самостоятельно в порядке, аналогичном порядку определения расходов для целей налогообложения, установленному главой 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ.

Обратите внимание, что отсылка в вышеуказанном положении к порядку определения расходов, установленному главой 25 НК РФ, касается только «состава» расходов, а не порядка их учета в налоговой базе соответствующего налогового периода, определяемого в главе 23 «Налог на доходы физических лиц» НК РФ. Такие разъяснения содержатся в Письме Минфина России от 16.07.2014 г. № 03-04-05/34662.

Суммы налога на имущество физических лиц, уплаченного налогоплательщиками, указанными в пункте 1 статьи 221 НК

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

РФ, принимаются к вычету в том случае, если это имущество, являющееся объектом налогообложения в соответствии со статьями главы 32 «Налог на имущество физических лиц» НК РФ (за исключением жилых домов, квартир, дач и гаражей), непосредственно используется для осуществления предпринимательской деятельности.

Если налогоплательщики не в состоянии документально подтвердить свои расходы, связанные с деятельностью в качестве индивидуальных предпринимателей, то профессиональный налоговый вычет производится в размере 20% общей суммы доходов, полученной индивидуальным предпринимателем от предпринимательской деятельности (абзац 4 пункта 1 статьи 221 НК РФ).

Обратите внимание!

Возможность получения профессионального налогового вычета в размере 20% общей суммы доходов, в случае если налогоплательщик не в состоянии документально подтвердить свои расходы, статьей 221 НК РФ предусмотрена только для индивидуальных предпринимателей (Письмо Минфина России от 28.11.2014 г. № 03-04-05/60995).

Профессиональный налоговый вычет в размере 20% производится в случае, если налогоплательщик не в состоянии документально подтвердить свои расходы, связанные с деятельностью в качестве индивидуального предпринимателя. Возможность выбора налогоплательщиком одного из указанных способов учета расходов, связанных с деятельностью в качестве индивидуального предпринимателя, по своему усмотрению статьей 221 НК РФ не предусмотрена. Такие разъяснения содержатся в Письме Минфина России от 28.08.2014 г. № 03-04-05/43001.

Обратите внимание, что указанное положение (абзац 4 пункта 1 статьи 221 НК РФ) не применяется в отношении физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Налогоплательщики, получающие доходы от выполнения работ (оказания услуг) по договорам гражданско-правового характера имеют право на вычет в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с выполнением этих работ (оказанием услуг) (пункт 2 статьи 221 НК РФ).

Как сказано в Письме Минфина России от 30.10.2013 г. № 03-04-06/46273, налогоплательщик в соответствии с пунктом 2 статьи 221 НК РФ имеет право на получение профессионального налогового вычета в сумме документально подтвержденных расходов, но только в случае, если данные расходы понесены самим налогоплательщиком. Аналогичное мнение высказано в Письмах Минфина России от 23.08.2016 г. № 03-04-06/49311, от 25.10.2017 г. № 03-04-06/69945: в случае если расходы на проезд и проживание в целях оказания услуг по договору гражданско-правового характера были понесены самим налогоплательщиком, то такой налогоплательщик, в соответствии с пунктом 2 статьи 221 НК РФ, имеет право на получение профессионального налогового вычета по налогу на доходы физических лиц в сумме таких расходов, подтвержденных документально.

Обратите внимание!

Указанный вычет имеют право применить любые физические лица, получающие доходы от выполнения работ (оказания услуг) по договорам гражданско-правового характера, включая адвокатов, оказывающих юридическую помощь в соответствии с гражданско-правовыми договорами, заключаемыми между доверителем и адвокатом. Такие разъяснения даны финансовым ведомством в Письмах от 28.11.2014 г. № 03-04-05/60995, от 25.01.2018 г. № 03-04-05/4446.

Вместе с тем, применить профессиональный налоговый вычет, предусмотренный пунктом 2 статьи 221 НК РФ, не вправе физические лица, получающие доходы от сдачи внаем квартиры. На это указывает Письмо Минфина России от 30.04.2015 г. № 03-04-05/25291, в котором сказано, что Гражданский кодекс Российской

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Федерации предусматривает самостоятельное правовое регулирование договоров найма и договоров возмездного оказания услуг. Специальных норм, относящих договоры найма к договорам оказания услуг для целей уплаты налога на доходы физических лиц, в главе 23 НК РФ также не имеется. Таким образом, профессиональные налоговые вычеты, предусмотренные пунктом 2 статьи 221 НК РФ, в отношении доходов физических лиц, полученных от сдачи внаем квартиры, не применяются.

Налогоплательщики, получающие авторские вознаграждения или вознаграждения за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства, за создание иных результатов интеллектуальной деятельности, вознаграждения патентообладателям изобретений, полезных моделей, промышленных образцов, имеют право на вычет в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов (пункт 3 статьи 221 НК РФ).

Обратите внимание, что применить вышеназванный вычет могут любые физические лица, получающие указанные вознаграждения, включая индивидуальных предпринимателей (Письмо Минфина России от 19.03.2007 г. № 03-04-05-01/85, Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 06.04.2005 г. по делу № Ф08-1121/2005-491А).

При этом следует учитывать, что профессиональный налоговый вычет предоставляется авторам соответствующих произведений (научных трудов, разработок, изобретений и прочего) в отношении их затрат, связанных с созданием объектов интеллектуальной собственности. Поэтому, если исключительное право получено налогоплательщиком в порядке наследования, по договору на отчуждение исключительного права или права на использование произведения переданы ему по лицензионному договору, то применить данный вычет он не сможет. Такие разъяснения приведены в Письмах Минфина России от 21.12.2011 г. № 03-04-08/4-227, от 02.06.2015 г. № 03-04-06/31908, в Письме ФНС России от 12.01.2012 г. № ЕД-4-3/72@.

Получить профессиональный налоговый вычет могут не только авторы, но и другие лица, которые получают вознаграждения

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

за исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства (пункт 3 статьи 221 НК РФ).

Если эти расходы не могут быть подтверждены документально, то они принимаются к вычету по нормативам, установленным абзацем 2 пункта 3 статьи 221 НК РФ:

	Нормативы затрат (в процентах к сумме начисленного дохода)
Создание литературных произведений, в том числе для театра, кино, эстрады и цирка	20
Создание художественно-графических произведений, фоторабот для печати, произведений архитектуры и дизайна	30
Создание произведений скульптуры, монументально-декоративной живописи, декоративно-прикладного и оформительского искусства, станковой живописи, театрально-и кинодекорационного искусства и графики, выполненных в различной технике	40
Создание аудиовизуальных произведений (видео-, теле- и кинофильмов)	30
Создание музыкальных произведений: музыкально-сценических произведений (опер, балетов, музыкальных комедий), симфонических, хоровых, камерных произведений, произведений для духового оркестра, оригинальной музыки для кино-, теле- и видеофильмов и театральных постановок	40
других музыкальных произведений, в том числе подготовленных к опубликованию	25
Исполнение произведений литературы и искусства	20
Создание научных трудов и разработок	20
Изобретения, полезные модели и создание промышленных образцов (к сумме дохода, полученного за первые два года использования)	30

В целях статьи 221 НК РФ к расходам налогоплательщика относятся также суммы налогов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах для видов деятельности, указанных в данной статье (за исключением налога на доходы физических лиц), начисленные либо уплаченные им за налоговый период в установленном законодательством о налогах и сборах порядке,

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

а также суммы страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, страховых взносов на обязательное медицинское страхование, начисленные либо уплаченные им за соответствующий период в установленном НК РФ порядке (абзац 3 пункта 3 статьи 221 НК РФ).

Кроме того, к указанным расходам налогоплательщика относится государственная пошлина, которая уплачена в связи с его профессиональной деятельностью.

Обратите внимание, что при определении налоговой базы расходы, подтвержденные документально, не могут учитываться одновременно с расходами в пределах установленного норматива, на что указывает абзац 4 пункта 3 статьи 221 НК РФ.

Согласно абзацам 5, 6 пункта 3 статьи 221 НК РФ вычет может быть получен физическим лицом у налогового агента либо у налогового органа (в случае, если налоговый агент отсутствует).

При этом налоговым агентом в силу статьи 226 НК РФ может быть российская организация, индивидуальный предприниматель, лицо, занимающееся частной практикой (нотариус, занимающийся частной практикой или адвокат, учредивший адвокатский кабинет), а также обособленное подразделение иностранной организации в Российской Федерации. Но они становятся налоговыми агентами только тогда, когда являются источником дохода налогоплательщика (Письмо Минфина России от 23.07.2010 г. № 03-04-05/3-411).

Налогоплательщики реализуют право на получение профессиональных налоговых вычетов путем подачи письменного заявления налоговому агенту.

Если отсутствует налоговый агент, профессиональные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщикам при подаче налоговой декларации по окончании налогового периода. Напомним, что форма налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ), порядок ее заполнения, а также формат представления налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц в электронной форме утверждены Приказом ФНС России от 24.12.2014 г. № ММВ-7-11/671@. Представляется декларация в налоговый орган не позднее 30 апреля года, следу-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ющего за истекшим налоговым периодом (пункт 1 статья 229 НК РФ).

По мнению контролирующих органов, кроме налоговой декларации налогоплательщику также следует представить в налоговый орган документы, подтверждающие произведенные им расходы.

В то же время в Постановлении Президиума ВАС РФ от 11.11.2008 г. № 7307/08 по делу № А07-10131/2007-А-РМФ отмечено следующее: налоговый орган при проведении камеральной проверки не вправе требовать документы, подтверждающие профессиональный вычет индивидуального предпринимателя, кроме случаев, когда он при проведении такой проверки выявил ошибки и иные противоречия в представленной налоговой декларации.

По мнению автора, данный подход можно применить и к физическим лицам, получающим авторские вознаграждения или вознаграждения за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства, за создание иных результатов интеллектуальной деятельности, а также к патентообладателям, получающим вознаграждения за изобретения, полезные модели, промышленные образцы. Поскольку обязанность представлять такие документы вместе с налоговой декларацией, как и для индивидуальных предпринимателей, для них не предусмотрена.

Профессиональные налоговые вычеты у лиц, занимающихся частной практикой

Налоговым кодексом Российской Федерации предусмотрено, что доходы физических лиц, облагаемые по ставке 13%, можно уменьшить на налоговые вычеты. Одним из таких вычетов является профессиональный налоговый вычет, который предоставляется не всем налогоплательщикам, так как связан с профессиональной деятельностью налогоплательщика.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

В данной главе поговорим о профессиональном налоговом вычете, который предоставляется лицам, занимающимся частной практикой.

Согласно пункту 1 статьи 221 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) применять профессиональный налоговый вычет могут лица, занимающиеся частной практикой (нотариусы, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты и другие лица).

Вычет предоставляется в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов (абзац 1 пункта 1 статьи 221 НК РФ).

Состав расходов, принимаемых к вычету, определяется налогоплательщиком – лицом, занимающимся частной практикой, самостоятельно в порядке, аналогичном порядку определения расходов для целей налогообложения, установленному главой 25 «Налог на прибыль организаций».

Следовательно, к вычету принимаются только те расходы, которые могут быть учтены при налогообложении прибыли на основании статей 253 – 269 НК РФ.

Здесь хотелось бы обратить внимание на Письмо ФНС России от 22.02.2011 г. № КЕ-4-3/2878@ «О направлении письма Минфина России». В письме отмечено, что ВАС РФ, рассматривая дело по заявлению индивидуального предпринимателя Пугачева В.А., принял Решение от 08.10.2010 г. № ВАС-9939/10 о признании пункта 13 и подпунктов 1 – 3 пункта 15 Порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей (далее – Порядок), утвержденного Приказом Минфина России № 86н, МНС России № БГ-3-04/430 от 13.08.2002, не соответствующими НК РФ и недействующими.

В связи с этим при рассмотрении вопроса порядка учета доходов и расходов индивидуальных предпринимателей, нотариусов, занимающихся частной практикой, адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты и других лиц, занимающихся в установленном действующим законодательством порядке частной практикой

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

(далее – самозанятые физические лица), следует руководствоваться исключительно положениями главы 23 НК РФ.

В данной главе НК РФ не используются такие понятия как «кассовый» метод или метод «начисления», поскольку в ней предусматривается особый порядок учета доходов и расходов в целях исчисления НДФЛ. Так, дата фактического получения дохода согласно пункту 1 статьи 223 НК РФ определяется, в частности, при получении доходов в денежной форме как день выплаты дохода, в том числе перечисления дохода на счета налогоплательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц, а при получении доходов в натуральной форме – как день передачи доходов в натуральной форме. В отношении дохода в виде оплаты труда пунктом 2 статьи 223 НК РФ установлена иная норма, предусматривающая, что датой фактического получения налогоплательщиком такого дохода является последний день месяца, за который ему был начислен доход за выполненные трудовые обязанности в соответствии с трудовым договором (контрактом).

Из вышеизложенного следует, что в доход налогоплательщика за соответствующий налоговый период включаются все доходы, дата получения которых приходится на этот налоговый период. В соответствии с абзацем 1 пункта 1 статьи 221 НК РФ самозанятые физические лица имеют право при исчислении налоговой базы по НДФЛ на получение профессионального налогового вычета в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов.

То есть, для включения расходов в сумму профессионального налогового вычета требуется одновременное выполнение нескольких условий, а именно, расходы должны быть фактически произведены, документально подтверждены и непосредственно связаны с извлечением доходов.

В главе 23 НК РФ не конкретизируется налоговый период, в котором могут быть учтены произведенные расходы, следовательно, такие расходы могут учитываться в составе профессионального налогового вычета в текущем или в последующих налоговых периодах.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

При этом согласно пункту 3 статьи 210 НК РФ, если сумма налоговых вычетов в налоговом периоде окажется больше суммы доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка в размере 13%, то применительно к этому налоговому периоду налоговая база принимается равной нулю. На следующий налоговый период разница между суммой налоговых вычетов в этом налоговом периоде и суммой доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка в размере 13% не переносится, если иное не предусмотрено главой 23 НК РФ.

Кроме того, в абзаце 2 пункта 1 статьи 221 НК РФ установлено, что состав указанных расходов (то есть фактически произведенных и документально подтвержденных), принимаемых к вычету, определяется в порядке, аналогичном порядку определения расходов, установленному главой 25 НК РФ. То есть, отсылка в данном абзаце к порядку определения расходов, установленному главой 25 НК РФ, касается только «состава» расходов, а не порядка их учета в налоговой базе соответствующего налогового периода, определяемого в главе 23 НК РФ.

Из этого также следует, что те расходы, которые не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, не должны также учитываться при определении размера профессионального налогового вычета по НДФЛ.

Обратите внимание, что общие требования, которым должны отвечать произведенные налогоплательщиком расходы, определены статьей 252 НК РФ, это: расходы должны быть обоснованны, документально подтверждены и произведены для деятельности, направленной на получение дохода.

Заметим, если расходы не соответствуют хотя бы одному из указанных требований, то такой расход для целей налогообложения не учитывается (пункт 1 статьи 221 НК РФ, пункт 1 статьи 252 НК РФ, пункт 49 статьи 270 НК РФ).

В статье 221 НК РФ выделены отдельные виды расходов, которые налогоплательщик – лицо, занимающееся частной практикой, может учесть в составе вычета, это:

– суммы налогов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах (за исключением налога на доходы физических

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

лиц), начисленные либо уплаченные им за налоговый период в установленном законодательством о налогах и сборах порядке;

– суммы страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, страховых взносов на обязательное медицинское страхование, начисленные либо уплаченные им за соответствующий период в установленном НК РФ порядке;

– государственная пошлина, которая уплачена в связи с его профессиональной деятельностью (пункт 3 статьи 221 НК РФ).

Обратите внимание!

Абзацем 4 пункта 1 статьи 221 НК РФ установлено, что если налогоплательщики не в состоянии документально подтвердить свои расходы, связанные с деятельностью в качестве индивидуальных предпринимателей, профессиональный налоговый вычет производится в размере 20% общей суммы доходов, полученной индивидуальным предпринимателем от предпринимательской деятельности.

Из Писем Минфина России от 27.12.2017 г. № 03-15-05/87531, от 28.11.2014 г. № 03-04-05/60995, от 27.04.2007 г. № 03-04-05-01/129 вытекает, что возможность получения профессионального налогового вычета в размере 20% общей суммы доходов, в случае если налогоплательщик не в состоянии документально подтвердить свои расходы, статьей 221 НК РФ предусмотрена только для индивидуальных предпринимателей, к которым адвокаты, нотариусы, занимающийся частной практикой, не относятся.

Следовательно, указанные налогоплательщики могут получить профессиональные налоговые вычеты в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с получением доходов от занятия частной практикой.

Согласно статье 221 НК РФ вычет предоставляется налоговым органом. Для предоставления вычета налогоплательщику следует по окончании налогового периода подать в налоговый орган налоговую декларацию.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Как указывают контролирующие органы в Письмах Минфина России от 26.01.2007 г. № 03-04-07-01/16, ФНС России от 09.02.2007 г. № ГИ-6-04/100@, для получения профессионального вычета налогоплательщику необходимо представить документы, подтверждающие расходы. Обосновывают они свою позицию тем, что вычет предоставляется в сумме документально подтвержденных затрат.

Если налогоплательщик не сможет документально подтвердить свои затраты, то нет оснований для предоставления ему заявленных в налоговой декларации по НДФЛ профессиональных налоговых вычетов. Аналогичные выводы делают и некоторые судебные органы, например, в Постановлении ФАС Уральского округа от 23.07.2008 г. по делу № Ф09-5192/08-С2.

Однако в Решение ВАС РФ от 06.08.2008 г. № 7696/08 «О признании недействующим абзаца пятого письма Минфина России от 26.01.2007 № 03-04-07-01/16» судьи отметили, что указание в пункте 1 статьи 221 НК РФ на «документально подтвержденные расходы» не означает обязанность налогоплательщика представлять налоговому органу вместе с налоговой декларацией документы, подтверждающие такие расходы.

Кроме того арбитры отметили, что налогоплательщик не обязан представлять такие документы и в ходе камеральной налоговой проверки по требованию налоговых органов, поскольку НК РФ не содержит таких положений.

Из пунктов 1 – 3 статьи 88 НК РФ вытекает, что камеральная проверка проводится на основе налоговой декларации (расчета) и документов, которые налогоплательщик должен в соответствии с НК РФ приложить к декларации (расчету) или по своей инициативе.

В соответствии с пунктом 7 статьи 88 НК РФ при проведении камеральных проверок налоговые органы не имеют права требовать дополнительные сведения и документы, если представление таковых вместе с налоговой декларацией (расчетом) не предусмотрено НК РФ.

А так как при подаче декларации по НДФЛ налогоплательщик не обязан прилагать документы, подтверждающие профессио-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

ональный вычет, то и требовать предоставления таких документов налоговые органы не имеют права.

Также следует обратить внимание на то, что данным Решением ВАС РФ признал Письмо Минфина России от 26.01.2007 г. № 03-04-07-01/16 не соответствующим НК РФ и не действующим в той части, в которой Минфин России давал разъяснения по этому вопросу.

Таким образом, налогоплательщику, для получения профессионального вычета по НДФЛ, не нужно прилагать к налоговой декларации подтверждающие вычет документы.

Данная позиция ВАС РФ закреплена и в Постановлении Президиума ВАС РФ от 11.11.2008 г. № 7307/08 по делу № А07-10131/2007-А-РМФ, в котором сказано, что налоговые органы вправе истребовать дополнительные документы, только если они выявили ошибки и неточности в представленной налогоплательщиком налоговой декларации.

Аналогичные выводы делают и нижестоящие суды (Постановления ФАС Центрального округа от 18.01.2010 г. по делу № А35-2477/2009-С21, ФАС Московского округа от 12.01.2010 г. по делу № КА-А40/14809-09, ФАС Северо-Кавказского округа от 23.12.2009 г. по делу № А32-5868/2009-4/102).

В Письме от 30.12.2014 г. № 03-04-05/68708 Минфин России отметил, что в составе профессиональных налоговых вычетов нотариусов могут учитываться фактически произведенные и документально подтвержденные расходы на общие нужды нотариальной палаты в размерах, установленных общим собранием членов палаты в соответствии со статьей 27 Основ законодательства Российской Федерации о нотариате, утвержденных ВС России 11.02.1993 г. № 4462-1.

Аналогичное мнение высказано Минфином России в Письме от 16.12.2014 г. № 03-04-05/64810. Поддерживает данную точку зрения и УФНС России по городу Москве в Письме от 03.06.2009 г. № 20-15/2/056701@.

В составе профессионального налогового вычета по НДФЛ нотариусов также могут учитываться расходы на оплату коммунальных услуг, размер которых зависит от их фактического потре-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

бления в ходе осуществления нотариальной деятельности (например, горячее и холодное водоснабжение, электроснабжение и газоснабжение). На это указывает Минфин России в Письме от 25.10.2012 г. № 03-04-08/4-366.

В Письме Минфина России от 12.12.2014 г. № 03-04-06/64151 сказано, что в составе профессионального налогового вычета адвоката могут учитываться фактически произведенные и документально подтвержденные расходы, непосредственно связанные с оказанием услуг в рамках соглашения с доверителем об оказании юридической помощи, в том числе если такие расходы возникают в связи с поездками адвоката в рамках соглашения с доверителем с учетом положений главы 25 НК РФ.

Из Письма ФНС России от 01.08.2012 г. № ЕД-4-3/12780@ следует, что включать в состав расходов адвоката, использующего для размещения адвокатского кабинета жилое помещение, принадлежащее ему либо членам его семьи на праве собственности, или жилое помещение, занимаемое адвокатом и членами его семьи по договору найма, суммы оплаты коммунальных платежей, электроэнергии, связи и ремонта этого жилого помещения неправомерно.

В случае аренды адвокатом офиса для осуществления профессиональной деятельности расходы, оплаченные им по договору аренды, могут учитываться в составе профессиональных налоговых вычетов в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов.

В завершении хотелось бы обратить внимание на то, что адвокаты, состоящие в коллегии адвокатов, и адвокаты, учредившие адвокатское бюро, также вправе применять профессиональный налоговый вычет по НДФЛ в соответствии со статьей 221 НК РФ. Данный вывод следует из Писем Минфина России от 19.12.2014 г. № 03-04-06/66033, от 29.01.2014 г. № 03-04-05/3641, от 22.02.2013 г. № 03-04-06/5167, ФНС России от 26.03.2013 г. № ЕД-4-3/5208.

Аналогичная позиция отражена в Постановлении ФАС Дальневосточного округа от 17.12.2008 г. № Ф03-4477/2008 по делу № А73-679/2008-21.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Профессиональные налоговые вычеты у лиц, получающих авторские вознаграждения (соавторы)

Как установлено законодательством Российской Федерации налогоплательщики налога на доходы физических лиц, получающие авторские вознаграждения, вправе уменьшить свои доходы на профессиональные налоговые вычеты. О том, в каком порядке и как указанным налогоплательщикам предоставляется профессиональный налоговый вычет, мы и расскажем в этой главе.

Для начала отметим, что авторское вознаграждение – это денежное вознаграждение, которое выплачивается автору (соавторам) произведения за публикацию и использование его (их) произведения. При этом автором произведения согласно статье 1257 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) признается гражданин, творческим трудом которого оно создано. Лицо, указанное в качестве автора на оригинале или экземпляре произведения либо иным образом в соответствии с пунктом 1 статьи 1300 ГК РФ, считается его автором, если не доказано иное.

Соавторами признаются граждане, создавшие произведение совместным творческим трудом, независимо от того, образует ли такое произведение неразрывное целое или состоит из частей, каждая из которых имеет самостоятельное значение (статья 1258 ГК РФ).

Осуществляется выплата авторского вознаграждения по договору об отчуждении или о предоставлении в пользование исключительных прав на произведение.

На основании статей 208, 209 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) доходы, полученные физическими лицами от использования в Российской Федерации авторских или смежных прав, являются объектом налогообложения по налогу на доходы физических лиц (далее – НДФЛ). Напомним, что авторские права включают в себя (статья 1255 ГК РФ):

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

– исключительное право на произведение;
– право авторства;
– право автора на имя;
– право на неприкосновенность произведения;
– право на обнародование произведения.

Кроме того, автору произведения наряду с указанными правами в случаях, предусмотренных законом, принадлежат другие права, в том числе право на вознаграждение за служебное произведение, право на отзыв, право следования и так далее.

При этом право авторства, право на имя и иные личные неимущественные права автора неотчуждаемы и непередаваемы, отказ от этих прав ничтожен (абзац 2 пункта 2 статьи 1228 ГК РФ).

Исключительное право на произведение, то есть имущественное право (статья 1226 ГК РФ) автор согласно статье 1270 ГК РФ вправе использовать по своему усмотрению любым, не противоречащим закону способом, а именно:

- пользоваться исключительным правом самостоятельно;
- передать это право третьим лицам по договору об отчуждении исключительного права или по договору о предоставлении в пользование исключительных прав на произведение (лицензионный договор).

Причем за передачу исключительного права автор вправе получить так называемое авторское вознаграждение, что следует из статей 1234, 1285, 1235, 1286 ГК РФ.

Учитывая вышеизложенное, доход полученный автором (соавторами) произведения в виде авторского вознаграждения по договору об отчуждении исключительного права на произведения или по лицензионному договору, признается объектом налогообложения НДФЛ.

Согласно пункту 1 статьи 226 НК РФ российские организации, от которых или в результате отношений с которыми физическое лицо, признаваемое плательщиком НДФЛ, получило доходы, являющиеся объектом налогообложения по указанному налогу, признаются налоговыми агентами, на которых возложены обязанности исчислить, удержать у налогоплательщика и упла-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

тить в соответствующий бюджет сумму налога, исчисленную в соответствии со статьей 224 НК РФ.

Исчисление сумм и уплата налога в соответствии со статьей 226 НК РФ производятся в отношении всех доходов налогоплательщика, источником которых является налоговый агент, с зачетом ранее удержанных сумм налога (за исключением доходов, в отношении которых исчисление сумм налога производится в соответствии со статьей 214.7 НК РФ), а в случаях и порядке, предусмотренных статьей 227.1 НК РФ, также с учетом уменьшения на суммы фиксированных авансовых платежей, уплаченных налогоплательщиком. Особенности исчисления и (или) уплаты налога по отдельным видам доходов устанавливаются статьями 214.3, 214.4, 214.5, 214.6, 214.7, 226.1, 227 и 228 НК РФ (пункт 2 статьи 226 НК РФ).

Заметим, что в подпункте 2 пункта 1, пункте 2 статьи 228 НК РФ указано, что физические лица производят исчисление и уплату НДФЛ самостоятельно в отношении сумм, полученных, в частности, от продажи имущественных прав.

Таким образом, если автор (соавтор) получил авторское вознаграждение по договору об отчуждении исключительного права, то он должен самостоятельно исчислить с этого вознаграждения сумму налога и уплатить в бюджет. Причем исчислить сумму налога автор (соавтор) должен в порядке, установленном статьей 225 НК РФ. На это указывает Минфин России в Письмах от 04.07.2016 г. № 03-04-06/38997, от 26.06.2014 г. № 03-04-06/30883, а также ФНС России в Письме от 31.10.2011 г. № ЕД-3-3/3550@.

Что касается вознаграждения, полученного автором (соавтором) по лицензионному договору, то, по мнению УФНС России по городу Москве, изложенному в Письме от 04.06.2009 г. № 20-15/3/057105, организация, выплачивающая это вознаграждение, признается налоговым агентом, поэтому она обязана исчислить, удержать и уплатить НДФЛ с такого вознаграждения. Аналогичное мнение высказано в Письме Минфина России от 30.07.2015 г. № 03-04-06/43957.

В соответствии со статьей 224 НК РФ доход физического лица – налогового резидента Российской Федерации подлежит налого-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

обложению по ставке 13%, а доход физического лица – не резидента Российской Федерации – по ставке 30%.

Напомним, что по общему правилу налоговыми резидентами Российской Федерации признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Период нахождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на периоды его выезда за пределы Российской Федерации для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения, а также для исполнения трудовых или иных обязанностей, связанных с выполнением работ (оказанием услуг) на морских месторождениях углеводородного сырья (пункт 2 статьи 207 НК РФ).

Налоговая база по НДФЛ для дохода, в отношении которого предусмотрена налоговая ставка 13%, определяется как денежное выражение такого дохода, подлежащего налогообложению, уменьшенное на сумму налоговых вычетов, предусмотренных статьями 218 – 221 НК РФ, с учетом особенностей, установленных главой 23 НК РФ (пункт 3 статьи 210 НК РФ).

Налоговая база по НДФЛ для дохода, в отношении которых предусмотрена иная налоговая ставка, определяется как денежное выражение такого дохода, подлежащего налогообложению. При этом налоговые вычеты, предусмотренные статьями 218 – 221 НК РФ, не применяются (пункт 4 статьи 210 НК РФ).

При исчислении налоговой базы по НДФЛ в соответствии с пунктом 3 статьи 210 НК РФ налогоплательщики, получающие авторские вознаграждения, имеют право на получение профессиональных налоговых вычетов (пункт 3 статьи 221 НК РФ).

Таким образом, если автор (соавтор), получающий авторское вознаграждение, является налоговым резидентом Российской Федерации, то он имеет право уменьшить налоговую базу по НДФЛ на сумму профессионального налогового вычета. Если же автор (соавтор) не является налоговым резидентом Российской Федерации, то он не вправе получить профессиональный налоговый вычет и соответственно уменьшить сумму облагаемого НДФЛ авторского вознаграждения.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Далее рассмотрим, в каком порядке и как авторам (соавторам) – налоговым резидентам Российской Федерации предоставляется профессиональный налоговый вычет.

Итак, на основании пункта 3 статьи 221 НК РФ авторы (соавторы) – налоговые резиденты Российской Федерации (далее – авторы), получающие авторские вознаграждения имеют право на получение профессиональных налоговых вычетов в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов.

Заметим, что статьей 221 НК РФ порядок определения состава таких расходов установлен только для индивидуальных предпринимателей и лиц, занимающихся частной практикой, а вот для лиц, получающих авторские вознаграждения, этот вопрос пока не урегулирован. В связи с чем, авторы должны самостоятельно решать, какие расходы связаны с созданием произведения, а какие нет.

Обратите внимание!

Профессиональный налоговый вычет предоставляется авторам соответствующих произведений (научных трудов, разработок, изобретений и прочего) в отношении их затрат, связанных с созданием объектов интеллектуальной собственности. Поэтому, если исключительное право получено налогоплательщиком в порядке наследования, по договору на отчуждение исключительного права или права на использование произведения налогоплательщику переданы по лицензионному договору, применить данный вычет он не может. Такие разъяснения приведены в Письмах Минфина России от 02.06.2015 г. № 03-04-06/31908, от 21.12.2011 г. № 03-04-08/4-227, а также в Письме ФНС России от 12.01.2012 г. № ЕД-4-3/72@.

Если автор не может подтвердить свои расходы документально, то они принимаются к вычету по нормативу затрат в процентах к сумме начисленного дохода. На это указывает абзац 2 пункта 3 статьи 221 НК РФ, Письма Минфина России от 11.09.2013 г. № 03-04-05/37438, от 23.07.2010 г. № 03-04-05/3-411, Поста-

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

новление ФАС Дальневосточного округа от 05.06.2008 г. по делу № Ф03-А73/08-2/1797.

Обратите внимание, что в отношении расходов связанных с созданием литературного произведения абзацем 2 пункта 3 статьи 221 НК РФ предусмотрен норматив – 20%. Следовательно, автору литературного произведения может быть предоставлен профессиональный налоговый вычет в размере 20% от суммы начисленного авторского вознаграждения в случае не предоставления им документов, подтверждающих произведенные расходы.

ПРИМЕР

За публикацию своей статьи в периодическом издании Сидорову А.М. было начислено вознаграждение в сумме 10 000 руб. Автор подал в бухгалтерию издательства заявление о предоставлении ему профессионального налогового вычета, предусмотренного пунктом 3 статьи 221 НК РФ. Документы, подтверждавшие произведенные расходы, не были представлены.

Поэтому Сидорову А.М. был предоставлен профессиональный налоговый вычет в пределах норматива, установленного пунктом 3 статьи 221 НК РФ, составлявший 20% от суммы авторского вознаграждения.

Таким образом, профессиональный налоговый вычет составил: 2 000 руб. (10 000 руб. х 20%).

При выплате дохода с автора был удержан НДФЛ в размере 1 040 руб. ((10 000 руб. – 2 000 руб.) х 13%).

Обратите внимание!

Автору может быть предоставлен профессиональный налоговый вычет либо в размере установленного норматива, либо в размере документально подтвержденных расходов.

Одновременное предоставление автору налогового вычета в размере установленного норматива и в размере документально подтвержденных расходов при определении налоговой базы по НДФЛ налоговым законодательством не предусмотрено. На это же указывает Письмо УФНС России по городу Москве от 23.09.2010 г. № 20-14/3/100054.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Для получения профессионального налогового вычета (в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов или по нормативу) автору необходимо написать заявление налоговому агенту (источнику дохода).

Отметим, что если вычет заявлен в сумме фактически осуществленных автором расходов, то кроме заявления налоговому агенту также следует представить документы, подтверждающие расходы.

В настоящее время ни НК РФ, ни какими – либо иными нормативными актами не установлен конкретный перечень таких документов. Поэтому можно предположить, что такие документы должны отражать факт несения автором расходов, а также подтверждать их непосредственную связь с созданием произведения. Такими документами могут быть договоры, товарные чеки, приходные кассовые ордера, чеки ККТ и так далее.

При отсутствии налогового агента автор может реализовать свое право на получение профессионального налогового вычета путем подачи в налоговый орган по месту жительства, налоговой декларации по окончании налогового периода на основании пункта 3 статьи 221 НК РФ.

Обратите внимание!

Заявление на профессиональный налоговый вычет представлять в налоговый орган не нужно.

Кроме того, нет необходимости представлять в налоговый орган вместе с декларацией документы, подтверждающие произведенные автором расходы. Такой вывод следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 11.11.2008 г. № 7307/08 по делу № А07-10131/2007-А-РМФ, в котором сказано, что налоговый орган при проведении камеральной проверки не вправе требовать документы, подтверждающие профессиональный вычет индивидуального предпринимателя, кроме случаев, когда он при проведении такой проверки выявил ошибки и иные противоречия в представленной налоговой декларации.

И хотя в данном постановлении речь идет об индивидуальном предпринимателе, по мнению автора, данный подход можно

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

применить и к авторам, получающим авторские вознаграждения. Поскольку обязанность представлять такие документы вместе с налоговой декларацией, как и для индивидуальных предпринимателей, для авторов не предусмотрена.

Следует отметить, что автор, получающий доход в виде авторского вознаграждения от издания произведения, а также от его повторного тиражирования, имеет право на профессиональный налоговый вычет, применяемый ко всей сумме авторского гонорара. Именно такой вывод изложен в Письме УФНС России по городу Москве от 13.07.2007 г. № 28-11/066777.

Также следует обратить внимание на то, что если произведение литературы создано автором в порядке выполнения служебного задания, то оснований для предоставления ему профессионального налогового вычета не имеется.

Как сказано в Письме Минфина России от 06.06.2005 г. № 03-05-01-04/177 расходы авторов в данном случае осуществляются за счет работодателя, поскольку в соответствии со статьей 22 Трудового кодекса Российской Федерации работодатель обязан обеспечивать работников оборудованием, инструментами, технической документацией и иными средствами, необходимыми для исполнения трудовых обязанностей.

НАПИСАНИЕ на ЗАКАЗ:
1. Дипломы, курсовые, рефераты...
2. Диссертации и научные работы.
Тематика любая:
НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ, экономика,
техника, право, менеджмент, финансы,
биология...

УЧЕБНИКИ, ДИПЛОМЫ, ДИССЕРТАЦИИ:
полные тексты в электронной библиотеке
www.учебники.информ2000.рф.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Вернуться в каталог книг по налогам
https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

В. В. Семенихин

НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

Художественное оформление (дизайн, верстка) *С. Г. Степанов*
Корректоры *И. В. Стрелкова, И. И. Смирнова*

ОАО ИД «ГроссМедиа»
127015, Москва, ул. Б. Новодмитровская, д. 14, стр. 2
Тел.: (495) 648-61-85
www.rosbuh.ru
www.grossmedia.ru
books@grossmedia.ru

Бумага газетная. Формат 60 x 84/16. Гарнитура «НьюСтандарт».
Печать офсетная. Печ. л. 63,0. Тираж экз. Заказ №

Отпечатано с готовых диапозитивов.
410031, Саратов, ул. Волжская, 28.
ЗАО «Типография «Полиграфист»

Цена свободная

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы