

НДФЛ

**НДФЛ:
ПОРЯДОК ИСЧИСЛЕНИЯ, УПЛАТЫ
И ПОДГОТОВКИ ОТЧЕТНОСТИ**

21 июля 2016г.

Лектор – Сокуренок Вера Владимировна

НДФЛ

Налоговая база: доходы в натуральной форме

При определении налоговой базы по НДФЛ необходимо учитывать доходы, полученные физическим лицом в денежной форме, в натуральной форме, а также в виде материальной выгоды (ст. 210 НК).

К доходам в натуральной форме относятся оплата труда в натуральной форме, а также полная или частичная оплата организацией или индивидуальным предпринимателем товаров (работ, услуг, имущественных прав) в интересах физического лица. При этом такой доход следует учитывать для целей налогообложения только при условии, что получатель товаров (работ, услуг, имущественных прав) идентифицирован, а оплата произведена именно в его интересах.

В частности, если на основе стоимости предоставляемого сотрудникам бесплатного (или льготного) питания можно определить доход каждого человека, организация должна удержать НДФЛ (письмо ФНС от 06.05.2016 г. № 03-04-05/26361). Вместе с тем не облагается НДФЛ бесплатное питание сотрудников, если получателей дохода нельзя персонифицировать. При этом организация должна принимать все меры для того, чтобы оценить и учесть экономическую выгоду каждого сотрудника (письма Минфина России от 21.03.2016 г. N 03-04-05/15542, от 07.09.2015 N 03-04-06/51326). Данную позицию поддерживает и Верховный суд (п. 5 Обзора судебных решений, утв. Президиумом ВС РФ 21.10.2015г.): полученная в натуральной форме выгода подлежит налогообложению, если она не носит обезличенного характера и может быть определена в отношении каждого из граждан, являющихся плательщиками налога.

Не облагается НДФЛ оплата, произведенная не в интересах физического лица, а в рамках выполнения им служебных обязанностей или в интересах организации. Так, не облагается НДФЛ полученный работником доход от участия в представительских мероприятиях, если такое участие обязательно для него в силу служебных обязанностей или приказа (письмо Минфина от 03.03.2015 №03-04-06/11078).

По мнению Минфина России (письмо от 07.12.2015 г. N 03-04-06/71288), организация должна удержать НДФЛ с суммы возмещения организацией расходов по найму жилья для работников, переехавших на работу в другую местность. Однако Верховный суд (п. 3 Обзора судебных решений, утв. Президиумом ВС РФ 21.10.2015г.) отмечает, что получение физическим лицом благ в виде оплаченных за него товаров (работ, услуг, имущественных прав) не облагается НДФЛ, если предоставление таких благ обусловлено интересом передающего (оплачивающего) их лица, а не целью преимущественного удовлетворения личных нужд гражданина. Поэтому у физического лица не возникает налогооблагаемый доход, если договор аренды жилых помещений заключен по инициативе работодателя в связи с открытием филиала в другом городе и необходимостью привлечения имеющих опыт и квалификацию иногородних работников, которые самостоятельно не изменили бы место жительства.

Новое в составе не облагаемых выплат

В 01.01.2016г. внесен ряд дополнений в состав выплат, не облагаемых НДФЛ.

В частности, теперь не облагаются НДФЛ доходы от реализации (погашения) акций и облигаций высокотехнологичного (инновационного) сектора российской экономики при условии, что они непрерывно принадлежали физическому лицу более одного года (п. 17.2 ст. 217 НК РФ).

Кроме того, не облагается налогом доход в виде имущества и имущественных прав, полученных акционером (учредителем, участником) при ликвидации иностранной организации, если такая ликвидация осуществлена до 1 января 2017г. (п.60 ст. 217 НК РФ). Освобождение доходов от налогообложения предоставляется на основании сведений о стоимости полученного имущества, подтвержденных данными учета ликвидируемой организации. А при продаже этого имущества полученные доходы можно уменьшить на его стоимость по данным ликвидированной организации, но в размере, не превышающем рыночную оценку (пп. 2.1, 2.2.п.2 ст. 220 НК РФ).

Освобожден от обложения НДФЛ с 2016 года ряд доходов при списании или реструктуризации задолженности по займам/кредитам (пункты 62-65 ст. 217 НК РФ):

- 1) 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);

- 2) доходы от продажи имущества, подлежащего реализации в случае признания налогоплательщика банкротом и введения процедуры реализации его имущества в соответствии с законодательством о несостоятельности (банкротстве);
- 3) доходы в виде компенсационных выплат, выплачиваемых вкладчикам в связи с приобретением у них прав (требований) по вкладам и иным основаниям в соответствии с Федеральным законом от 02.04.2014 г. N 39-ФЗ "О защите интересов физических лиц, имеющих вклады в банках и обособленных структурных подразделениях банков, зарегистрированных или действующих на территории Республики Крым и на территории города федерального значения Севастополя";
- 4) доходы в виде суммы задолженности по ипотечному жилищному кредиту (займу) и материальной выгоды в следующих случаях:
 - при реструктуризации ипотечного жилищного кредита (займа) в соответствии с программами помощи отдельным категориям заемщиков, утверждаемым Правительством РФ. При этом размер освобожденного от налогообложения дохода вместе с материальной выгодой в виде экономии на процентах (пп.1.п.1 ст.212 НК), возникшей при реструктуризации, не может превышать 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 РФ, 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 1 октября 2014 года кредитной организацией, находящейся на территории РФ, налогоплательщику, не являющемуся взаимозависимым лицом с такой кредитной организацией.

С 2016 года освобождено от обложения НДФЛ возмещение физическому лицу на основании решения суда судебных расходов (п. 61 ст. 217 НК РФ). Следует подчеркнуть, что это освобождение касается только расходов, понесенных при рассмотрении дела в суде. В соответствии с гражданским (ст. 99 ГПК РФ) и арбитражным (ст. 89 АПК РФ) процессуальным законодательством, к таким расходам относятся государственная пошлина и издержки, связанные с рассмотрением дела в суде: расходы на проведение осмотра на месте; на оплату услуг представителей; на проезд и проживание сторон и третьих лиц в связи с явкой в суд; почтовые расходы; суммы, подлежащие выплате свидетелям в связи с их явкой в суд, и некоторые другие.

Кроме того, не облагаются НДФЛ суммы денежных средств, выплачиваемых на основании судебного решения в возмещение причиненного морального вреда: такие выплаты признаются компенсационными, поэтому освобождены от налогообложения в соответствии с. 3 ст. 217 НК РФ (письма Минфина от 07.09.2015 г. N 03-04-06/51292, от 28.03.2016 г. N 03-04-05/17184, п. 7 Обзора судебных решений, утв. Президиумом ВС РФ 21.10.2015г.).

Однако санкции (неустойка, штраф), выплачиваемые физическому лицу виновной стороной добровольно или на основании решения суда, от НДФЛ не освобождены. Их взыскание не связано с компенсацией реального ущерба. Поэтому хотя получение штрафных санкций обусловлено нарушением прав физического лица, они включаются в доход для целей расчета НДФЛ (письмо Минфина от 04.03.2015 N 03-04-05/11265, п. 7 Обзора судебных решений, утв. Президиумом ВС РФ 21.10.2015г.).

С 2017г. в случае направления работодателем работника (с его письменного согласия) на прохождение независимой оценки квалификации стоимость данной оценки освобождается от обложения НДФЛ (п. 21.1 ст. 217 НК, Федеральный закон от 03.07.2016 №251-ФЗ). Независимая оценка квалификации на соответствие требованиям к квалификации должна осуществляться на основании договора оказания услуг со специализированными центрами оценки квалификации. Организация обязана хранить документы, подтверждающие расходы на прохождение работником независимой оценки квалификации в течение всего срока действия данного договора и еще одного года работы физического лица, прохождение независимой оценки квалификации которого было оплачено, но не менее четырех лет.

С 01.01.2017г. не облагаются НДФЛ доходы от участия в бонусных программах с использованием банковских или дисконтных карт (п. 68 ст. 217 НК РФ, Федеральный закон от 03.07.2016г. №242-ФЗ). Данное освобождение не применяется, если присоединение к бонусной программе осуществляется не

на условиях публичной оферты, если условиями публичной оферты предусмотрена возможность ее досрочного отзыва или установлен срок для акцепта менее 30 дней, а также при выплате доходов в качестве вознаграждения лицам, состоящим с организацией в трудовых отношениях (п. 68 ст. 217 НК).

Даты получения дохода, удержания и перечисления НДФЛ

Налоговый агент обязан:

- исчислить налог на дату получения дохода, которая определяется в соответствии со статьей 223 НК РФ;
- удержать налог непосредственно из доходов налогоплательщика при их выплате;
- перечислить налог в установленные сроки.

НДФЛ рассчитывается налоговым агентом нарастающим итогом с начала налогового периода, с зачетом суммы налога, удержанной в предыдущие месяцы.

Однако следует иметь в виду, что в общую налоговую базу не включаются доходы в виде дивидендов (п. 3 ст. 226 НК РФ). По доходам, в отношении которых применяются ставки, отличные от 13%, а также по доходам от долевого участия в организации и облагаемым по ставке 13% доходам нерезидентов России (высококвалифицированные специалисты, патентные иностранцы, беженцы, лица, имеющие временное убежище), расчет НДФЛ должен осуществляться отдельно в отношении каждой суммы начисления (п. 3 ст. 226 НК). При этом в отношении таких доходов налоговые вычеты не применяются (абз.2 п. 3 ст. 210 НК РФ).

Согласно п.2. статьи 223 НК РФ датой фактического получения дохода в виде оплаты труда признается последний день месяца, за который начислен доход в соответствии с трудовым договором (контрактом). Налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня, следующего за днем выплаты физическому лицу дохода. Поэтому налоговый агент должен исчислить, удержать и перечислить 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 (письма Минфина России от 27.10.2015г. №03-04-07/61550, от 03.07.2013 № 03-04-05/25494 и др.). Причем, по мнению Минфина России (письмо Минфина России от 16.09.2014 N 03-04-06/46268, письмо ФНС России от 29.09.2014 N БС-4-11/19714), перечислить НДФЛ в авансовом порядке нельзя. То есть если организация перечислила в бюджет НДФЛ, удержанный при выплате сотруднику аванса, то при выдаче зарплаты по итогам месяца налог нужно еще раз уплатить в полном объеме, а досрочно перечисленную сумму можно вернуть, подав соответствующее заявление в налоговую инспекцию.

Датой получения работниками дохода в виде премий, по мнению контролирующих органов (письмо Минфина России от 27.03.2015 г. № 03-04-07/17028, письмо ФНС России от 07.04.15 № БС-4-11/5756), является день их выплаты. Следовательно, НДФЛ с премий необходимо перечислять исходя из этой даты, в общем порядке, установленном для удержания налога с денежных доходов, поскольку особых правил в отношении премий Налоговым кодексом не установлено. Причем Минфин не делает различий в зависимости от вида выплачиваемых премий: производственные или из «чистой» прибыли. Однако в отношении премий, выплачиваемых за производственные результаты, позиция судебных органов иная: поскольку производственные премии (разовые и ежеквартальные) согласно Трудовому кодексу (ст. 129 ТК РФ) являются элементом оплаты труда, их выплата в целях исчисления НДФЛ должна рассматриваться как получение дохода в виде оплаты труда. Поэтому НДФЛ с производственных премий можно перечислять не по мере их фактической выплаты, а в срок, установленный для окончательного расчета по заработной плате за соответствующий месяц (Определение Верховного суда от 16.04.2015 №307-КГ15-2718, Постановление АС СЗО от 23.12.2014 №Ф07-428/2014 по делу №А56-74147/2013). Для исключения споров о дате получения дохода и перечисления НДФЛ с премий целесообразно выдавать их вместе с основной частью зарплаты - тогда перечислять НДФЛ с обеих выплат можно одним поручением.

С 2016 года в соответствии с Налоговым кодексом изменилась дата получения дохода в виде экономии на процентах при получении на льготных условиях займов или кредитов. До 31.12.2015г. материальная выгода в виде экономии на процентах определялась на дату погашения процентов, а при беспроцентном займе – на дату фактического возврата заемных средств (письма Минфина России от 15.07.2014 №03-04-06/34520, от 26.03.2013 №03-04-05/4-282 и др.). А с 2016 года датой получения таких «виртуальных» доходов считается последний день каждого месяца в течение срока, на который был предоставлен займ или кредит (пп. 7 п. 1 ст. 223 НК РФ), не зависимо от того, платит данное лицо проценты или нет. Поскольку Налоговый кодекс устанавливает дату получения дохода в виде материальной выгоды от экономии на процентах однозначно, без каких-либо вариантов, такой порядок

следует применять для расчета, вне зависимости от даты получения займа (кредита) или от того, в какой из дней месяца было прекращено долговое обязательство (письмо Минфина России от 18.03.2016 г. N 03-04-07/15279).

На аналогичных основаниях подлежит обложению НДФЛ доход в виде материальной выгоды от экономии на процентах за пользование отсрочкой или рассрочкой (письмо Минфина России от 18.03.2016 г. № 03-04-06/15118). Объясняется это тем, что статья 823 Гражданского кодекса определяет предоставление отсрочки (рассрочки) оплаты товаров, работ или услуг на возмездной основе как разновидность кредита.

По выданным ранее займам на первую дату получения дохода в 2016 году (на 31.01.2016г.) нужно было определить материальную выгоду за период с предыдущей даты уплаты процентов и расчета материальной выгоды. А по беспроцентным займам – с даты их выдачи.

Удержать налог организация-займодавец должна при выплате дохода физическому лицу, а если никаких выплат в течение года не будет, то необходимо сообщить о неудержанной сумме в налоговую инспекцию. Следует учесть, что с 1 января 2016 года ставка рефинансирования Центрального банка приравнивается к ключевой (Указание Центрального банка РФ от 11.12.2015г.). Поэтому в 2016г. материальную выгоду в виде экономии на процентах по займам (кредитам) нужно рассчитывать исходя из превышения 2/3 ключевой ставки ЦБ РФ над ставкой процентов, установленной договором.

Кроме нового порядка признания дохода от экономии процентов по займам или кредитам, с 01.01.2016г. установлены даты получения физическим лицом дохода для ряда других случаев:

- при зачете встречных однородных требований доход признается в день зачета требований;
- при списании безнадежного долга физического лица с баланса организации – в день списания;
- при получении дохода по излишне выданным суммам подотчетных средств – в последний день месяца, в котором был утвержден авансовый отчет. Следовательно, по сверхнормативным суточным в иностранной валюте расчет суммы дохода и НДФЛ нужно производить по курсу ЦБ РФ на последний день месяца, в котором утвержден авансовый отчет (письмо Минфина России от 21.01.2016 №03-04-06/2002). До 31.12.2015г. исчислять налог по непогашенным подотчетным средствам следовало на дату утверждения авансового отчета (письмо Минфина России от 14.01.2013 № 03-04-06/4–5).

При приобретении на льготных условиях товаров (работ, услуг) и ценных бумаг материальная выгода определяется на дату фактического получения дохода, связанного с их оплатой. При этом с 2016 года, если оплата приобретенных ценных бумаг производится после перехода к физическому лицу права собственности на них, то дата фактического получения дохода определяется как день платежа.

Исчисленную сумму налога налоговые агенты обязаны удержать непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате (п. 4 ст. 226 НК РФ). Исключение касается выплаты дохода в натуральной форме или получения физическим лицом дохода в виде материальной выгоды. В этих случаях налоговый агент должен удержать налог за счет любых доходов, выплачиваемых данному физическому лицу в денежной форме, но с учетом ограничения - удержать можно не более 50 % суммы денежного дохода налогоплательщика.

В случае прекращения обязательств зачетом встречных однородных требований выплат физическому лицу денежных средств не производится, поэтому налог с суммы дохода налоговый агент не удерживает. Следовательно, при зачете встречных однородных требований налоговый агент обязан не позднее 1 марта следующего года сообщить о невозможности удержать налог (п. 5 ст. 226 НК РФ) (письмо ФНС от 24.03.2016 г. № БС-4-11/5110).

С 2016 года независимо от вида дохода, получаемого физическим лицом, и порядка его выплаты, налоговый агент должен перечислить в бюджет НДФЛ не позднее дня, следующего за днем выплаты дохода.

При этом из данного общего правила установлено два важных исключения (абз. 2 п. 6 ст. 226 НК РФ): при оплате пособий по временной нетрудоспособности или отпусков налоговый агент обязан перечислить суммы исчисленного и удержанного НДФЛ не позднее последнего числа месяца, в котором производились соответствующие выплаты. Эти поправки исключили необходимость перечислять налог при каждой выплате сотрудникам больничных или отпускных (письмо Минфина от 10.04.2015г. №03-04-06/20406).

Согласно п. 9 ст. 226 НК уплата налога за счет средств налоговых агентов не допускается. Статьей 231 НК предусмотрен только возврат налогоплательщику излишне удержанной суммы налога. Поэтому Минфин России и налоговые органы неоднократно подчеркивали, что перечисленная в бюджет РФ сумма, превышающая сумму фактически удержанного из доходов физических лиц налога, не является

НДФЛ. Налоговый агент имеет право обратиться в налоговый орган с заявлением о возврате на расчетный счет суммы, ошибочно перечисленной в бюджет (письма Минфина России от 27.10.2015г. №03-04-07/61550, от 03.07.2013 №03-04-05/25494, письма ФНС от 15.01.2016 г. № БС-4-11/320, от 26.05.2014 г. № БС-4-11/10126, решение ФНС от 05.05.2016 № СА-4-9/8116).

Стандартные вычеты

Работники, имеющие детей, имеют право на получение стандартного налогового вычета до месяца, в котором доход физического лица, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода, не превысит 350 000 рублей.

В 2016 году стандартные вычеты установлены в следующих размерах:

- на первого или второго ребенка - 1 400 руб.
- на третьего и каждого последующего ребенка - 3 000 руб.
- на каждого ребенка-инвалида до 18 лет или учащегося-инвалида I или II группы до 24 лет
 - родителям и усыновителям - 12 000 руб.
 - опекунам, попечителям, приемным родителям - 6 000 руб.

Согласно судебной практике, размер стандартного вычета зависит от двух не исключающих друг друга критериев: каким по счету является ребенок и признается ли он инвалидом. В связи с этим можно сложить две суммы, одна из которых предусмотрена для всех детей, а другая - специально для инвалидов (Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 НК РФ, утвержденный Президиумом ВС РФ 21.10.2015, направлен в налоговые органы письмом ФНС от 03.11.2015 г. N СА-4-7/19206). Минфин России считает, что закрепленный Налоговым кодексом способ определения размера налогового вычета на каждого из детей, в том числе на ребенка-инвалида, не предусматривает их суммирования. Однако при этом финансовое ведомство отмечает (письмо Минфина России от 02.02.2016 г. N 03-04-05/4977), что в случае, когда его письменные разъяснения по вопросам применения налогового законодательства не согласуются с решениями, постановлениями, информационными письмами высших судебных органов, налоговые органы должны руководствоваться в своей работе актами и письмами судов.

Стандартный вычет предоставляется в двойном размере:

- единственному родителю (приемному родителю), опекуну, попечителю. Предоставление указанного налогового вычета единственному родителю прекращается с месяца, следующего за месяцем вступления его в брак;
- если ребенок в возрасте до 18 лет является ребенком-инвалидом;
- если учащийся очной формы обучения, аспирант, ординатор, студент в возрасте до 24 лет является инвалидом I или II группы.

Кроме того, налоговый вычет может предоставляться в двойном размере одному из родителей по их выбору на основании заявления об отказе второго родителя от получения данного вычета. В этом случае для получения двойного стандартного вычета работнику необходимо каждый месяц представлять справку о доходах второго родителя, поскольку право на получение данного вычета ограничено предельной суммой дохода (письма Минфина от 06.03.13 № 03-04-05/8-178, от 23.08.12 № 03-04-05/8-996, от 21.03.2012 г. № 03-04-05/8-341).

Стандартный вычет предоставляется на ребенка до достижения им 18 лет, а на учащегося очной формы – до 24 лет. В случае вступления учащегося ребенка в брак образуется новая семья, поэтому в соответствии с Семейным кодексом обязанность родителей по его содержанию (обеспечению) прекращается, и стандартный налоговый вычет не предоставляется (письмо Минфина России от 17.03.2016 г. N 03-04-05/14853).

Для предоставления стандартного вычета важно, чтобы работник получал доходы, облагаемые НДФЛ. В частности, если сотруднику, находящемуся в отпуске по уходу за ребенком, ежемесячно выплачивается материальная помощь, то стандартный налоговый вычет также предоставляется за каждый месяц налогового периода при условии, что доход, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода, не превысил 350 тыс. руб. (письмо Минфина России от 17.02.2016 г. N 03-04-05/8718).

Если в отдельные месяцы налогового периода работодатель не выплачивал работнику доход, облагаемый НДФЛ, но трудовые отношения не прерывались, то, по мнению налоговых органов, стандартные налоговые вычеты следует предоставить за каждый месяц налогового периода, включая те месяцы, в которых не было выплат дохода (письмо ФНС от 29.05.2015 г. N БС-19-11/112). Данная

позиция сформирована ФНС с учетом постановления Президиума ВАС РФ от 14.07.2009 № 4431/09: Налоговый Кодекс не содержит норм, запрещающих предоставление стандартного налогового вычета за те месяцы, в которых у работников отсутствовал доход, подлежащий обложению НДФЛ. Однако Минфин считает, что работодатель вправе предоставить вычеты только за месяцы, в которых у работника были доходы (письмо Минфина России от 26.12.2014 № 03-04-05/67642). Если же выплаты прекратились и до конца года не возобновляются, то налоговая база не определяется, и поэтому стандартный налоговый вычет за бездоходные месяцы работнику предоставить нельзя (письма Минфина России от 22.10.2014 г. № 03-04-06/53186, от 06.05.2013 № 03-04-06/15669).

Социальные вычеты

Социальные вычеты предоставляются при условии документального подтверждения расходов, перечень и размеры которых установлены статьей 219 Налогового кодекса.

Работодатель-налоговый агент может предоставить по заявлению работника вычеты по взносам на негосударственное пенсионное обеспечение, пенсионное страхование, добровольное страхование жизни на срок не менее 5 лет и дополнительным страховым взносам на накопительную пенсию при условии, что эти платежи удерживались работодателем из заработной платы работника и перечислялись в соответствующие фонды или страховые организации.

Вид социальных вычетов	Предельный размер вычета
Расходы на собственное обучение	Общая сумма вычета не должна превысить 120 000 руб.
Расходы на услуги по собственному лечению и лечению семьи (кроме дорогостоящего)	
Расходы на личное медицинское страхование и медицинское страхование членов семьи	
Расходы на негосударственное пенсионное обеспечение и добровольное пенсионное страхование	
Дополнительные страховые взносы на накопительную часть трудовой пенсии	
Расходы на добровольное страхование жизни по договору на срок не менее 5 лет, заключенному в свою пользу или в пользу супруга, родителей, детей <i>вне зависимости от даты заключения договора (письмо Минфина России от 17.06.2015 г. N 03-04-05/34970)</i>	
Фактически произведенные работником расходы на независимую оценку квалификации на соответствие квалификации требованиям, установленным нормативными правовыми актами РФ – с 01.01.2017г. (Федеральный закон от 03.07.2016г. №251-ФЗ)	
Расходы на благотворительные цели	25% от дохода
Расходы на обучение детей по очной форме	50 000 руб. на каждого ребенка
Расходы на дорогостоящие виды лечения	Без ограничений

С 01.01.2016г. работодатель может на основании заявления физического лица предоставить в течение года социальные вычеты по следующим видам расходов:

- на обучение в образовательных учреждениях;
- на медицинские услуги;
- взносы по договорам негосударственного пенсионного обеспечения;
- взносы по договорам добровольного пенсионного страхования;
- взносы по договорам добровольного страхования жизни на срок не менее 5 лет;
- дополнительные страховые взносы на накопительную пенсию.

Указанные вычеты должны предоставляться работодателем, начиная с того месяца, в котором работник представил ему заявление. При этом право на вычеты, связанные с обучением и медицинскими услугами, должно быть подтверждено уведомлением, которое физическому лицу выдает по его заявлению (с подтверждением документами) налоговый орган.

Работодатель должен предоставить сотруднику **вычет, связанный с приобретением жилья**, на основании заявления данного сотрудника и уведомления из налоговой инспекции. Этот вычет предоставляется работодателем, начиная с месяца представления сотрудником заявления и уведомления из налоговой инспекции, применительно ко всей сумме дохода, начисленной данному физическому лицу нарастающим итогом с начала года, с зачетом ранее удержанной суммы налога. То есть при обращении за предоставлением имущественного вычета в марте он начинается предоставляться с марта применительно ко всей сумме дохода, полученного физическим лицом с начала года, включая январь и февраль. При этом перерасчет исчисленных сумм налога за январь и январь-февраль не производится. Если начисленная физическому лицу в налоговом периоде сумма дохода оказалась недостаточной для предоставления вычета в полном объеме и (или) для зачета ранее удержанных сумм налога, данное лицо (налогоплательщик) вправе обратиться в налоговый орган за возвратом, указав суммы налога, удержанные налоговым агентом, в декларации по НДФЛ, представляемой по окончании налогового периода (письмо Минфина от 25.09.2015г. №03-04-05/5501). Данная позиция Минфина основана на Определении Верховного суда (Определение ВС РФ от 13.04.2015 N 307-КГ15-324).

Вычеты при продаже имущества и имущественных прав

С 01.01.2016г. доходы от продажи недвижимости (жилых домов, квартир, комнат, садовых домиков, земельных участков и долей в них) освобождаются от налогообложения, если она была в собственности не менее установленного минимального предельного срока владения (пункты 3-4 ст. 217.1 НК РФ):

- 3 года, если право собственности на объект получено
 - в порядке наследования или дарения от члена семьи или близкого родственника,
 - в результате приватизации;
 - в результате передачи имущества по договору пожизненного содержания с иждивением;
- 5 лет – в остальных случаях.

Если доходы от продажи объекта недвижимости меньше 70% его кадастровой стоимости на 1 января года регистрации перехода права собственности, то для налогообложения доход от продажи этого объекта принимается равным 70% от кадастровой стоимости (п. 5 ст. 217.1 НК РФ).

Законом субъекта Российской Федерации минимальный предельный срок владения объектом и размер понижающего коэффициента могут быть уменьшены, вплоть до нуля, для всех или отдельных категорий налогоплательщиков или объектов недвижимости.

Если объект был в собственности менее установленного минимального предельного срока владения, имущественный вычет предоставляется (пп.1 п. 2 ст. 220 НК РФ):

- при продаже жилых домов, квартир, комнат, дач, садовых домиков, земельных участков или долей в них - в пределах 1 млн. руб.;
- при продаже иной недвижимости, а также прочего имущества, находившегося в собственности физического лица менее трех лет – в пределах 250 тыс. руб.

Новый порядок налогообложения доходов от продажи недвижимого имущества применяется в отношении объектов, права на которые оформлены после 1 января 2016 года (письма Минфина России от 21.01.2016 г. N 03-04-05/2050, от 09.04.2015 г. № 03-01-11/20231).

С 01.01.2016г. имущественный вычет предоставляется не только при продаже доли в уставном капитале, но и при выходе из состава участников общества, при уменьшении номинальной стоимости доли в уставном капитале общества или при передаче имущества ликвидируемого общества (пп. 1 п. 1, пп.2 п.2 ст.220 НК РФ). Во всех указанных ситуациях вычет предоставляется в размере фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением этого имущества или имущественных прав. К таким расходам относятся денежные средства или стоимость иного имущества, внесенные в качестве вноса в уставный капитал при учреждении общества или при увеличении его уставного капитала. При отсутствии подтвержденных расходов вычет предоставляется в сумме 250 тыс.руб. В случае продажи части доли в уставном капитале общества, расходы на ее приобретение учитываются пропорционально уменьшению доли такого физического лица в уставном капитале общества. При получении дохода в виде выплат участнику в денежной или натуральной форме в связи с уменьшением уставного капитала общества расходы на приобретение доли в

уставном капитале учитываются пропорционально уменьшению уставного капитала общества. Если же уставный капитал общества был увеличен за счет переоценки активов, то при его уменьшении расходы физического лица на приобретение доли учитываются в сумме выплаты, превышающей сумму увеличения номинальной стоимости его доли в результате переоценки активов. Следует отметить, что в соответствии со статьей 217 НК РФ освобождаются от налогообложения доходы, получаемые от реализации (погашения) долей в уставном капитале и акций российских организаций при условии, что они непрерывно принадлежали данному физическому лицу на праве собственности более пяти лет. Эти положения применяются в отношении ценных бумаг, приобретенных с 01.01.2011г., то есть такое освобождение действует при выполнении указанных условий с 2016 года.

Имущественные вычеты при приобретении жилья

С 01.01.2014г. имущественный вычет при приобретении или строительстве жилья предоставляется не на объект недвижимости, а каждому налогоплательщику. Т.е. при покупке недвижимости в общую долевую или общую совместную собственность каждый совладелец вправе получить вычет в 2 млн. руб. В результате теперь физические лица имеют право обращаться в налоговые органы за получением имущественных налоговых вычетов при приобретении нескольких квартир/домов, вплоть до полного использования вычета. При этом размер предельного вычета определяется исходя из норм НК РФ на момент получения первого вычета.

В то же время с 2014 года размер имущественного налогового вычета, предоставляемого при погашении процентов по целевым займам (кредитам), фактически израсходованным на новое строительство либо приобретение жилья или земельных участков для индивидуального жилищного строительства, ограничен 3 млн. руб. Налогоплательщик вправе получить данный имущественный вычет, если ранее расходы на погашение процентов по целевым займам (кредитам) не включались в состав имущественного вычета в связи с приобретением другого объекта недвижимости. Эти положения применяются к физическим лицам, которые впервые обращаются за предоставлением имущественных налоговых вычетов по объектам, в отношении которых документы, подтверждающие право на получение имущественного налогового вычета, датированы начиная с 1 января 2014 года (письмо Минфина России от 25.03.2015 г. № 03-04-07/16238).

Имущественный вычет при приобретении или строительстве жилья можно получить у одного или нескольких налоговых агентов по выбору налогоплательщика. Данные вычеты предоставляются налоговым агентом на основании подтверждения, выданного налоговым органом, с указанием суммы вычета, который налогоплательщик вправе получить у каждого налогового агента.

Если сотрудник обращается к работодателю с заявлением о предоставлении имущественного вычета и соответствующим уведомлением из налоговой инспекции в течение года, то вычет предоставляется применительно ко всей сумме дохода, начисленной данному работнику нарастающим итогом с начала года. По мнению Минфина России (письмо от 21.03.2016 г. № 03-04-06/15541, от 30.10.2015 г. N 03-04-05/62629, от 25.09.2015 № 03-04-05/55051 и др.), возврат сумм НДФЛ за прошедшие месяцы при этом не производится, так как эти суммы не считаются излишне удержанными. За их возвратом физическое лицо вправе обратиться в налоговый орган, представив по окончании года декларацию по НДФЛ. Но высшие судебные органы имеют противоположную позицию: разница между суммой налога, исчисленной и удержанной до предоставления имущественного вычета, и суммой, определенной в том месяце, в котором от работника поступило заявление о предоставлении вычета, образует сумму налога, перечисленную в бюджет излишне. На основании п. 1 ст. 231 НК РФ излишне удержанная налоговым агентом из дохода налогоплательщика сумма налога подлежит возврату налоговым агентом на основании письменного заявления работника (п.15 Обзора, утвержденного Верховным судом 21.10.2015 г., Определение ВС РФ от 13.04.2015 N 307-КГ15-324).

Обязанности налоговых агентов: удержание и перечисление НДФЛ, отчетность

С 2016г. обособленные подразделения организации должны уплачивать по месту своего нахождения НДФЛ, исчисленный и удержанный не только с доходов работников подразделения, но и с выплат по гражданско-правовым договорам, заключаемым данным подразделением с физическими лицами (абз. 3 п. 7 ст. 226 НК РФ).

При невозможности удержать у физического лица исчисленную сумму НДФЛ налоговый агент обязан известить об этом и самого налогоплательщика, и инспекцию по месту своего учета (п. 5 ст. 226 НК РФ). С 01.01.2016г. уточнено, что данная обязанность возникает у налогового агента при невозможности удержать налог в течение конкретного налогового периода, а не вообще в принципе. То есть если налоговый агент ввиду отсутствия денежных расчетов с физическим лицом

до конца года не смог удержать НДФЛ с дохода, выплаченного ему в течение этого года в натуральной форме, то при выплате дохода в следующем году удерживать налог с такого дохода уже не нужно. Агенту следует лишь известить получателя дохода, а также свой налоговый орган о невозможности удержать налог.

Сведения о невозможности удержать налог необходимо представлять в свои инспекции, а также получателям доходов не позднее 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 5 ст. 226 НК РФ). Данные сведения направляются в налоговый орган по форме 2-НДФЛ с признаком «2». При этом в справке обо всех доходах по форме 2-НДФЛ с признаком «1», которая подается до 1 апреля, нужно указать, в том числе, доход, с которого не удержан налог, а также сумму не удержанного налога. Не удержанную сумму НДФЛ физическое лицо должно уплатить не позднее 1 декабря, следующего за истекшим налоговым периодом, на основании уведомления налогового органа (пп. 4, 6 п. 1 ст. 228 НК).

Налоговый агент может подать отчетность по НДФЛ на бумажном носителе, если доход получили менее 25 физлиц (п. 2 ст. 230 НК РФ).

В 2016 году применяется форма 2-НДФЛ «Справка о доходах физического лица», утвержденная приказом ФНС России от 30.10.2015 N ММВ-7-11/485. По сравнению с предшествующим вариантом в нее внесены следующие изменения:

- в отношении иностранных работников нужно заполнять сведения об ИНН в стране гражданства;
- в разделе с налоговыми вычетами подлежат отражению также сведения о социальных и инвестиционных вычетах, поэтому добавлено поле для указания реквизитов уведомления налогового органа о праве налогоплательщика на данные вычеты;
- добавлено поле для указания сумм фиксированных авансовых платежей, уплачиваемых иностранными сотрудниками.

Для ряда доходов и вычетов ФНС России утвердил новые коды (приказ ФНС России от 10.09.2015 г. № ММВ-7-11/387).

Если в форме 2-НДФЛ не заполнен ИНН физического лица-гражданина России, то при отсутствии других нарушений отчетность принимается налоговым органом, но в протоколе отмечается предупреждение (письмо ФНС России от 27.01.2016 N БС-4-11/1068). Но если в отчетности указан неверный ИНН, то это рассматривается как представление налоговым агентом документов, содержащих недостоверные сведения (письмо ФНС от 12.02.2016 г. № БС-4-11/2303). За такое нарушение статьей 126.1 НК РФ установлен штраф в сумме 500 руб. за каждый неверный документ. Штрафа можно избежать, если исправить некорректный ИНН путем подачи уточненной формы 2-НДФЛ до того, как нарушение будет обнаружено налоговым органом (п. 2 ст. 126.1 НК РФ).

Для аннулирования ошибочно сданной справки следует подать форму 2-НДФЛ, указав номер корректировки «99», при этом заполнить только разделы 1 и 2. Если код «99» был указан ошибочно, то следует подать уточненную справку с номером корректировки, следующим за номером, представленным до аннулирующей справки (письмо ФНС от 10.06.2016 г. № БС-4-11/10398).

Кроме сведений о доходах физического лица (форма 2-НДФЛ), налоговые агенты должны подавать в налоговый орган новую форму отчетности 6-НДФЛ «Расчет сумм НДФЛ, исчисленных и удержанных налоговым агентом» (утверждена приказом ФНС от 14.10.2015г. №ММВ-7-11/450). Представлять данную форму нужно ежеквартально: за первый квартал, полугодие и девять месяцев – не позднее последнего дня месяца, следующего за соответствующим периодом, а по итогам года – не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом

В форме 6-НДФЛ приводится обобщенная информация по всем физическим лицам, получившим доходы от налогового агента (его обособленного подразделения), о суммах начисленных и выплаченных им доходов, предоставленных налоговых вычетах, исчисленных и удержанных суммах налога.

Если в течение отчетного периода организация (или ИП) не начисляла и не выплачивала доход, то она не признается налоговым агентом, следовательно, обязанность по представлению расчета по форме 6-НДФЛ не возникает (письма ФНС от 04.05.2016 г. № БС-4-11/7928, от 23.03.2016 г. N БС-4-11/4901).

При заполнении формы 6-НДФЛ важно учесть следующее:

Раздел 1 заполняется нарастающим итогом за первый квартал, полугодие, девять месяцев и год (письма ФНС России от 12.02.2016 г. N БС-3-11/553, от 15.03.2016 г. N БС-4-11/4222).

В данный раздел необходимо включить все начисления за отчетный период, не зависимо от того, когда фактически произведена выдача денежных средств – в этом квартале или позднее (письмо ФНС России от 12.02.2016 г. N БС-3-11/553).

Для доходов, облагаемых по разным ставкам, на каждую ставку заполняются строки 010–050:

- 1) Дивиденды по ставке 13% (в том числе выплачиваемые акционерным обществом) включаются в общую сумму доходов по строке 020 и налога по строке 040, а затем выделяются по строкам 025 и 045.
- 2) В строке 020 указывается общая сумма доходов, начисленных в этом периоде (в том числе, доходы, частично не облагаемые по статье 217 НК). Доходы, полностью освобожденные от налогообложения в соответствии со статьей 217 НК, в форме 6-НДФЛ не отражаются (письмо ФНС от 23.03.2016 г. N БС-4-11/4901)
- 3) В строке 030 приводится полная сумма вычетов с начала года, в том числе, частично не облагаемых по статье 217 НК.
- 4) В строке 040 следует указать исчисленную сумму НДФЛ. Она приводится по данным регистров учета. Сумма НДФЛ, рассчитанная на основании сведений об общей сумме начисленного дохода и предоставленных вычетов ((стр. 020 – стр. 030) / 100 * стр. 010), может за счет округлений отличаться от суммы по строке 040.

Допустимая погрешность = 1 рубль на каждого работника и на количество произведенных выплат, то есть определяется по формуле: количество работников в строке 060 × 1 руб. × количество строк 100

- 5) В стр. 050 приводится сумма авансов, уплаченных иностранцами при получении патента, зачтенная при расчете НДФЛ.
- 6) Исчисленный (стр. 040) и удержанный (стр.070) НДФЛ могут не совпадать.

Строки 060–090 – общие для раздела 1, заполняются только один раз после всех ставок, приведенных в разделе 1 расчета по строкам 010-050.

- 1) В строке 060 указывается общее количество физ.лиц-получателей дохода, в т.ч. выполнявших работу по договору гражданско-правового характера или арендодателей. Не нужно учитывать только тех физ.лиц, за которых организация не должна сдавать справки 2-НДФЛ, например, предпринимателей, продавцов имущества и т. п. Если работник получает, кроме зарплаты, доход по договору подряда или дивиденды, он включается в расчет численности один раз.
- 2) В строке 070 сумма удержанного налога показывается за минусом авансов, зачтенных по патентам иностранцев, которые указаны в стр. 050.
- 3) Строка 080 «Сумма не удержанного налога» заполняется только в том случае, когда известно, что налог не будет удержан до конца года. Если до сдачи расчета не выдана зарплата за предыдущий месяц, то строку 080 заполнять не надо.

В разделе 2 формы 6-НДФЛ отражаются операции по фактической выдаче дохода, которые произведены за последние три месяца отчетного периода (письмо ФНС России от 12.02.2016 г. N БС-3-11/553):

- 1) Строки 100 -140 следует заполнять применительно к каждой дате получения дохода и установленной дате его перечисления.
- 2) В строке 120 указывается дата, не позднее которой должна быть перечислена сумма удержанного налога в бюджет в соответствии с Налоговым кодексом (письмо ФНС России от 20.01.2016 г. № БС-4-11/546).
- 3) В строках 130 приводится начисленная сумма дохода, включая НДФЛ.
- 4) В строке 140 приводится сумма удержанного (а значит, подлежащего перечислению) налога. Если налог удержать невозможно, то в строке 140 - «0». Налог, удержанный по разным ставкам, можно показать в одной строке 140 (письмо ФНС от 27.04.2016 №БС-4-11/7663).

Выплата	Дата получения дохода (строка 100)	Дата удержания (строка 110)	Дата перечисления (строка 120)
Зарплата, премии и доплаты	Последний день месяца, за который начислена зарплата, независимо от того, выпадает указанная дата на выходной или нерабочий праздничный день (письмо ФНС от 16.05.2016 г. N БС-3-11/2169)	День выдачи зарплаты за вторую половину месяца	День, следующий за выдачей зарплаты за вторую половину месяца.

Выплата	Дата получения дохода (строка 100)	Дата удержания (строка 110)	Дата перечисления (строка 120)
Отпускные и пособия по болезни	День выплаты отпускных и пособий	День выплаты отпускных и пособий	Последний день месяца, в котором выплачены деньги.
Зарплата и компенсация отпускных при увольнении	День выплаты (по ТК РФ - последний рабочий день)	День выплаты дохода	День, следующий за выплатой дохода
Сверхлимитные суточные	Последний день месяца, в котором утвержден авансовый отчет	День выплаты ближайшего денежного дохода, с которого можно удержать НДФЛ	День, следующий за выплатой дохода, с которого удержан НДФЛ
Материальная выгода от экономии на процентах	Последний день каждого месяца, в котором действует договор займа		
Доходы в натуральной форме	День передачи доходов в натуральной форме		
Выплаты подрядчику	День выплаты дохода		

Если доход возник в одном квартале или году, а удержание и перечисление НДФЛ относится в следующем, то в разделе 1 (строки 020 - 045) операцию нужно отразить в периоде возникновения дохода. При этом в строках 070 и 080 расчета в периоде начисления следует поставить «0», поскольку НДФЛ удерживается при выплате дохода (письмо ФНС России от 16.05.2016 N БС-4-11/8609). А в разделе 2 данную операцию следует показать в том квартале, когда налог удержан и подлежит перечислению (письма ФНС России от 12.02.2016 г. N БС-3-11/553, от 15.03.2016 г. N БС-4-11/4222). Например, если зарплата за июнь начисляется 30 июня, а выдается 5 июля, то необходимо удержать НДФЛ 5 июля при выдаче зарплаты и перечислить налог не позднее 6 июля. Начисленный доход и исчисленную сумму НДФЛ (стр. 040 раздела 1) в этом случае следует показать в отчетности за полугодие, а показатели раздела 2 заполнить в отчетности за 9 месяцев. Однако при таком подходе в раздел 1 расчета за год попадет только налог с зарплаты, выданной не позднее 31 декабря. Если зарплата за декабрь выдана в следующем году, то в соответствии с порядком, приведенным в письме ФНС от 25.02.2016г. №БС-4-11/3058, удержанный налог с этой суммы не попадет в раздел 1 ни в текущем году, ни в следующем.

Если организация доплатила или удержала отпускные, то в разделе 1 следует указать доход с учетом пересчитанной суммы (письмо Минфина от 24.05.2016 №БС-4-11/9248). Например, если работник в марте взял отпуск авансом, а в июне уволился, его доход уменьшился: в разделе 1 за полугодие нужно показать доход за минусом отпускных, а в строках 040 и 070 уменьшить налог, который ранее был исчислен и удержан с отпускных. При этом в разделе 2 нужно показать доход за минусом удержанной суммы.

В соответствии с п. 7 ст. 6.1 НК РФ в случаях, когда последний день срока приходится на выходной или нерабочий праздничный день, днем окончания срока считается ближайший следующий за ним рабочий день. Поэтому если установленный главой 23 НК РФ срок перечисления НДФЛ (следующий день после выдачи зарплаты или последний день месяца – в отношении отпускных и больничных) приходится на выходной, в строке 120 нужно указывать ближайший рабочий день (письмо ФНС России от 16.05.2016 N БС-3-11/2169). Дата получения дохода (строка 100) не переносится, даже если этот день выходной или праздничный.

В отношении порядка удержания НДФЛ и заполнения формы 6-НДФЛ в случае, когда зарплата выплачена до окончания месяца, ФНС России высказал две различных точки зрения:

Вариант 1 (письмо ФНС от 24.03.2016 №БСС-4-11/5106):

Например, если работникам заработная плата за январь 2016 года выплачена 25.01.2016, то в разделе 2 расчета по форме 6-НДФЛ за первый квартал 2016 года данная операция отражается следующим образом:

- по строке 100 - 31.01.2016,

- по строке 110 - 25.01.2016,
- по строке 120 - 26.01.2016,
- по строкам 130 и 140 - соответствующие суммовые показатели

Вариант 2 (Письмо ФНС России от 29.04.2016 № БС-4-11/7893 со ссылкой на письмо Минфина России от 27.10.2015 г. № 03-04-07/6155): Исчисление сумм налога производится налоговым агентом в последний день месяца, за который налогоплательщику был начислен доход в виде оплаты труда. 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 основании п. 4 ст. 226 НК налоговые агенты обязаны удержать исчисленную 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 при их выплате по завершении месяца, в котором были получены доходы, учитываемые при определении налоговой базы нарастающим итогом, то есть в последний день месяца или в следующем месяце.

Если организация начисляла, но не выдавала зарплату, то расчет 6-НДФЛ необходимо сдать. При этом возможны два варианта его заполнения:

- 1) заполняется только раздел 1 расчета 6-НДФЛ, а строки 100–140 раздела 2 остаются пустыми (письмо ФНС России от 24.05.2016г. №БС-4-11/9194);
- 2) в разделе 2 в строках 100–120 приводятся нулевые даты — 00.00.0000, для этого будет доработана программа по приему отчетности (письмо ФНС России от 25.04.2016г. №11-2-06/0333).

Примеры ситуаций с заполнением формы 6-НДФЛ

Ситуация	Раздел 1	Раздел 2. Строки			Комментарии и основание
		100	110	120	
Зарплата за последний месяц квартала (март) выдана в начале следующего квартала (в апреле)	В периоде начисления (в 1 квартале) - сумма начисленной зарплаты (стр. 020) и исчисленного НДФЛ (стр. 040). В строках 070 и 080 – «0»	Заполняется в апреле. При выдаче зарплаты за март – дата 31.03	Заполняется при выплате зарплаты в апреле – дата выдачи зарплаты	Заполняется в апреле. В стр. 120 - день, следующий за датой, указанной в стр.110. Если это выходной – ближайший рабочий день	Письма ФНС 24.05.2016г. №БС-4-11/9194, от 16.05.2016 N БС-4-11/8609, от 11.05.2016 №БС-4-11/8312, от 18.03.2016 г. N БС-4-11/4538, от 26.02.2016 г. № БС-3-11/794
Заработная плата выплачена в 2 этапа (например, за январь частично 10.02, остальная часть -15.02)	В периоде начисления - сумма начисленной зарплаты (стр. 020) и исчисленного НДФЛ (стр. 040)	31.01	10.02	11.02	Заполняются две группы строк 100-140, т.к. отличаются даты удержания и перечисления налога. С первой суммы следует удержать долю налога, рассчитанного с аванса. Письмо ФНС от 24.03.2016 г. N БС-4-11/4999
Отпускные и больничные	Строки 020, 040, 070	Дата фактической	Дата фактической	Последний день месяца,	Письма ФНС от 26.02.2016 г. №

Ситуация	Раздел 1	Раздел 2. Строки			Комментарии и основание
		100	110	120	
		выплаты денег	выплаты денег	в котором выданы деньги. Если это выходной – ближайший рабочий день	БС-3-11/794, от 11.05.2016 №БС-4-11/8312
Оплата отпуска с последующим увольнением	Строки 020, 040, 070	Дата выдачи отпускных	Дата выдачи отпускных	Последний день месяца, в котором выданы отпускные	Письмо ФНС России от 11.05.2016 № БС-4-11/2094
Материальная выгода от экономии на процентах по займам	Строки 020, 080 раздела 1	Последний день каждого месяца	Дата фактического удержания налога (например, при выплате зарплаты)	День, следующий за датой, указанной в стр. 110	Письмо ФНС от 18.03.2016 г. N БС-4-11/4538 Если налог не удержан, то строки 110, 120, 130 нужно заполнить в периоде удержания.
Списание безнадежной задолженности физических лиц	Строки 020, 080 раздела 1 в периоде списания долга	Дата списания задолженности	Дата фактического удержания налога (например, при выплате зарплаты)	День, следующий за датой, указанной в стр. 110	
Доход в натуральной форме при невозможности удержать налог	В отчете за период выдачи дохода заполняются строки 020, 040, 080	Дата выдачи дохода	Удержание – дата выдачи дохода	Следующий день после даты выдачи дохода	В строке 130 – сумма дохода, в строке 140 – «0». Письмо ФНС от 28.03.2016г. N БС-4-11/5278
Возврат физ.лицу излишне удержанного налога	Строка 090 – в периоде возврата налога, в том числе, если излишнее удержание было в предыдущих налоговых периодах				Письмо ФНС от 18.03.2016 г. NБС-4-11/4538

Контрольные соотношения для проверки правильности заполнения формы 6-НДФЛ приведены в письме ФНС России от 10.03.2016 г. N БС-4-11/3852.

Перечислить НДФЛ и представить отчетность организация должна в налоговый орган по месту нахождения каждого из обособленных подразделений (п. 2 ст. 230 НК РФ), даже если они расположены

в одном муниципальном образовании, но на территории разных инспекций (письмо Минфина России от 19.11.2015 г. № 03-04-06/66970). Такое требование объясняется тем, что глава 23 НК не содержит норм, представляющих налоговым агентам, имеющим обособленные подразделения, самостоятельно выбирать обособленное подразделение, через которое производилось бы перечисление налога и, соответственно, представление расчета сумм налога на доходы физических лиц. Ранее Минфин считал, что компания вправе заплатить НДФЛ и отчитаться в налоговую инспекцию по месту выбранного ответственного подразделения, если несколько подразделений находятся на территории одного муниципального образования (письма Минфина от 22.01.2013 №03-04-06/3-17, от 22.06.2012 №03-04-06/3-174).

При закрытии обособленного подразделения нужно сдать по месту его нахождения форму 6-НДФЛ за период от начала года до дня завершения ликвидации (письмо ФНС от 02.03.2016 г. № БС-4-11/3460).

Если организация является крупнейшим налогоплательщиком, справки о доходах можно подать либо по местонахождению обособленных подразделений, либо по месту учета организаций в качестве крупнейших налогоплательщиков (п. 2 ст. 230 НК РФ).

Индивидуальные предприниматели, применяющие ЕНВД или патентную систему налогообложения должны представлять отчетность в налоговый орган по месту своего учета в связи с осуществлением деятельности, в отношении которой используются указанные специальные режимы налогообложения (если данная деятельность ведется не по месту жительства предпринимателя) (п. 7 ст. 226 НК РФ).

Новые виды ответственности налоговых агентов

С 01.01.2016г. за несвоевременное представление налоговым агентом расчета сумм НДФЛ в налоговую инспекцию установлен штраф - 1 000 руб. за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для представления расчета (п. 1.2. ст. 126 НК РФ).

Кроме того, дополнительно установлена ответственность налоговых агентов за представление в налоговый орган документов, содержащих недостоверные сведения: штраф в сумме 500 руб. за каждый такой документ (п. 1 ст.126.1 НК РФ). Это касается недостоверных сведений как в расчете по НДФЛ, так и формах 2-НДФЛ. При этом данные санкции не должны применяться, если организация или предприниматель самостоятельно выявляет ошибки в поданных ранее документах и уточняет их до того момента, когда ошибки обнаружат проверяющие (п. 2 ст.126.1 НК РФ).

Квалификация ошибок, допущенных при заполнении сведений о доходах физического лица, в качестве недостоверных, по мнению Минфина России, зависит от фактических обстоятельств. Так, сведения о доходах физических лиц при незаполненном ИНН и отсутствии иных нарушений считаются прошедшими форматно-логический контроль и принимаются налоговым органом. Представление сведений с указанием иных некорректных данных считается представлением документов, содержащих недостоверные сведения, и образует состав налогового правонарушения, ответственность за которое предусмотрена статьей 126.1 НК. Вопрос о привлечении к ответственности за совершение данного налогового правонарушения должен рассматриваться налоговыми органами с учетом всех 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 (письма Минфина России от 21.04.2016 г. N 03-04-06/23193, от 18.04.2016 г. N 03-04-06/22209).

С 2016 года налоговики вправе приостанавливать операции налогового агента по его счетам в банке и переводы его электронных денежных средств, если агент в течение 10 рабочих дней со дня истечения срока для представления расчета сумм НДФЛ не исполнит данную обязанность (п. 3.2, п. 4 ст. 76 НК РФ). Решение о блокировке банковских счетов налогового агента должно быть отменено налоговым органом не позднее одного дня, следующего за днем исполнения агентом обязанности, установленной п. 2 ст. 230 НК РФ.

Изменение порядка зачета НДФЛ, уплаченного за границей

Зачет в Российской Федерации суммы налога, уплаченного физическим лицом - налоговым резидентом РФ в иностранном государстве, производится по окончании налогового периода на основании представленной таким физическим лицом налоговой декларации, в которой указывается подлежащая зачету сумма налога, уплаченного в иностранном государстве. При этом подлежащие зачету суммы налога, уплаченного налоговым резидентом РФ в иностранном государстве, могут быть заявлены им в налоговых декларациях, представляемых в течение трех лет (ранее был один год) после окончания налогового периода, в котором были получены такие доходы (ст. 232 НК РФ, Федеральный закон от 08.06.2015г. №146-ФЗ).

К налоговой декларации необходимо приложить документы, подтверждающие сумму полученного в иностранном государстве дохода и уплаченного с этого дохода налога, выданные (заверенные) уполномоченным органом соответствующего иностранного государства, и их нотариально заверенный перевод на русский язык. Вместо указанных документов налогоплательщик вправе представить копию налоговой декларации, представленной им в иностранном государстве, и копию платежного документа об уплате налога и их нотариально заверенный перевод на русский язык.

Если налог с доходов, полученных налоговым резидентом России в иностранном государстве, был удержан у источника выплаты, то сведения о суммах дохода в разрезе каждого месяца соответствующего календарного года, а также о суммах налога, удержанных в иностранном государстве, должны быть подтверждены документом, выданным источником выплаты дохода, вместе с копией этого документа и его нотариально заверенным переводом на русский язык.

Сумма налога, подлежащая зачету, определяется с учетом положений соответствующего международного договора РФ по вопросам налогообложения. При исчислении засчитываемой в РФ суммы налога применяются положения Налогового кодекса, действующие в отношении порядка исчисления налога в том налоговом периоде, в котором был получен доход в иностранном государстве.

Особенность налогообложения доходов иностранцев

Высококвалифицированные специалисты

Статус высококвалифицированного специалиста подтверждается разрешением на работу, которое выдает ФМС России. Привлекать высококвалифицированных специалистов вправе работодатели или заказчики работ (услуг):

- 1) российские коммерческие организации;
- 2) российские научные организации, образовательные учреждения профессионального образования (за исключением учреждений профессионального религиозного образования, учреждения здравоохранения, иные организации, осуществляющие научную, научно-техническую и инновационную деятельность, экспериментальные разработки, испытания, подготовку кадров при наличии у них в случаях, предусмотренных законодательством РФ государственной аккредитации;
- 3) аккредитованные на территории РФ филиалы иностранных юридических лиц.

Для всех доходов, полученных иностранными высококвалифицированными специалистами при осуществлении ими трудовой деятельности в России, установлена ставка НДФЛ в размере 13 %. Данная ставка применяется, в том числе, к надбавкам за выполнение трудовых обязанностей вне места постоянного пребывания (письмо Минфина России от 11.04.2012г. №03-04-06/6-107).

Ставка 13% применяется и в отношении доходов, которые не признаются вознаграждением высококвалифицированного специалиста за трудовую деятельность, но непосредственно связаны с ее осуществлением. В частности, такая ставка должна применяться к среднему заработку, сохраняемому на период очередного отпуска и служебной командировки, к доплатам до оклада за дни нахождения в отпуске, а также к компенсации за неиспользованный отпуск, выплачиваемая при увольнении (письма Минфина России от 08.12.2015 № 03-04-06/71450, от 01.04.2016 N 03-04-06/18552, от 23.05.2016 г. N 03-04-06/29406).

Доходы, которые не предусмотрены в договорах с иностранными высококвалифицированными специалистами (материальная помощь, подарки, оплата проезда к месту отдыха, аренды жилого помещения, автомобильной парковки и т. п.), облагаются по ставке 30%, если данный сотрудник не является налоговым резидентом России (письма Минфин России от 16.12.2014 N 03-04-06/64843, от 26.04.2011 № КЕ-4-3/6735).

Беженцы или лица, получившие временное убежище

Доходы от трудовой деятельности иностранных граждан или лиц без гражданства, признанных беженцами или получившими временное убежище на территории РФ, облагаются по ставке 13%. При этом социальные, стандартные, имущественные и профессиональные налоговые вычеты таким лицам не предоставляются – эти вычеты предусмотрены в отношении доходов, облагаемых по ставке 13%, которая установлена пунктом 1 статьи 224 НК РФ (ставка 13% для резидентов РФ).

При получении статуса резидента РФ иностранец имеет право обратиться за возвратом излишне удержанного НДФЛ.

Законодательством не определен особый порядок возврата налога иностранным гражданам или лицам без гражданства, получившим временное убежище или признаваемым беженцами на территории Российской Федерации. В связи с этим они вправе обратиться за возвратом излишне удержанного

налога к налоговому агенту (п. 1 ст. 231 НК). Вместе с тем, в соответствии с пунктом 1.1 статьи 231 НК РФ возврат суммы налога в связи с перерасчетом по итогам налогового периода в соответствии с приобретенным статусом налогового резидента РФ производится налоговым органом, в котором данные лица были поставлены на учет по месту жительства (месту пребывания), при подаче налоговой декларации по окончании указанного налогового периода, а также документов, подтверждающих статус налогового резидента РФ в этом налоговом периоде, в порядке, установленном статьей 78 Кодекса (письмо Минфина России от 22.12.2014 N 03-04-07/66412).

Иностранцы из стран ЕАЭС

Статьей 73 Договора о Евразийском экономическом союзе от 29.05.2014 г. предусмотрено, что в случае если одно государство-член в соответствии с его законодательством и положениями международных договоров вправе облагать налогом доход налогового резидента другого государства-члена в связи с работой по найму в первом государстве-члене, такой доход облагается в данном государстве с первого дня работы по найму по налоговым ставкам, предусмотренным для таких доходов физических лиц - налоговых резидентов этого государства. Таким образом, доходы в связи с работой по найму, полученные гражданами стран ЕАЭС (Беларусь, Казахстан, Армения, Киргизия) облагаются по налоговой ставке 13 %, начиная с первого дня их работы на территории Российской Федерации (письмо Минфина России от 27.01.2015 N 03-04-07/2703). При этом налоговые вычеты не предоставляются до тех пор, пока данный иностранец не получит статус налогового резидента России.

НДФЛ для безвизовых иностранцев на патенте

Иностранцы, приезжающие в Россию в порядке, не требующем получения визы, должны для работы по найму приобретать патент.

До дня начала срока, на который выдается или продлевается патент, иностранец должен уплатить фиксированный аванс по НДФЛ.

Базовая сумма фиксированных авансовых платежей - 1200 руб. в месяц. Их размер подлежит индексации на индекс-дефлятор, а также коэффициент, отражающий региональные особенности рынка труда, устанавливаемый на соответствующий календарный год законом субъекта РФ. С учетом индекса-дефлятора и региональных коэффициентов (в Москве в 2016г. - 2,3118) фиксированный авансовый платеж в Москве в 2016г. составляет 4 200 руб. (1 200 руб. × 1,514 × 2,3118). В Московской области иностранные работники в 2016 году должны платить за патент 4 000 руб. в месяц.

Доходы, полученные иностранцами в связи с работой по патенту, облагаются по ставке 13 %, начиная с первого дня их работы на территории России. При этом сумма НДФЛ, начисленная с заработной платы иностранца работодателем, уменьшается на сумму уплаченных иностранцем фиксированных авансовых платежей за период действия патента применительно к соответствующему налоговому периоду. Данное уменьшение производится в течение налогового периода только у одного налогового агента по выбору иностранца. Для этого работник подает в организацию заявление с копиями квитанций на авансы, а компания обращается в налоговую инспекцию по месту своего учета для получения уведомления на вычет. Форма заявления, по которой работодатель может обратиться в налоговую инспекцию, а также бланк уведомления рекомендованы ФНС России в письме от 19.02.15 № БС-4-11/2622.

Если иностранец имеет несколько патентов, позволяющих ему работать в разных регионах, то при наличии уведомления из налоговой инспекции организация вправе уменьшить исчисленную сумму налога на сумму уплаченных данным работником фиксированных авансовых платежей по патентам, выданным в других субъектах РФ (письмо ФНС от 26.11.2015 г. № БС-4-11/20700).

Если иностранец работает в компании с начала года, но уведомление на уменьшение НДФЛ на фиксированные авансы получено из налоговой инспекции только через несколько месяцев, то организация вправе уменьшить общую сумму НДФЛ, исчисленную с доходов работника, на фиксированные авансовые платежи, внесенные им за период действия патента в этом налоговом периоде, в т.ч. за те месяцы, в которых у компании еще не было уведомления инспекции, а также в следующих месяцах этого года (письмо УФНС по г. Москва от 20.10.2015 г. № 20-15/110440). Перечислить работнику излишне удержанный налог можно только в безналичной форме (письмо УФНС по г. Москва от 16.10.2015 №20-15/109294).

Уменьшить НДФЛ на уплаченные по патенту фиксированные авансовые платежи вправе только один налоговый агент (п. 6 ст. 227.1 НК РФ). Поэтому если иностранец перейдет на работу в другую компанию, и на момент перехода у него останется неиспользованный аванс, уменьшить на него НДФЛ на новом месте работы или вернуть по декларации нельзя (письмо УФНС по г. Москва от

20.10.2015 г. № 20-15/110442). В то же время работодатель может на основании Уведомления налоговой инспекции уменьшить НДФЛ на авансы, уплаченные иностранцем за время работы в другой компании, если ранее применительно к этому налоговому периоду другим налоговым агентам Уведомление в отношении этого иностранца не выдавалось (письмо ФНС от 14.03.2016г. №БС-4-11/4184).

Если иностранец уволился из организации в связи с окончанием срока действия патента, а затем купил новый патент и снова устроился на работу в эту организацию, то работодатель вправе уменьшить исчисленную сумму НДФЛ на сумму уплаченных иностранцем фиксированных авансовых платежей за период действия всех патентов в соответствующем налоговом периоде. При этом если ранее в соответствующем налоговом периоде налоговому агенту было выдано в отношении указанного иностранца Уведомление, то обращаться с новым Заявлением в налоговый орган нет необходимости (письмо ФНС от 14.03.2016г. №БС-4-11/4184).

Сумма превышения уплаченного за период действия патента фиксированного аванса по НДФЛ над суммой налога по итогам этого года, рассчитанной исходя из фактически полученных иностранцем доходов, не считается излишне уплаченным налогом и не подлежит возврату или зачету.