

**НДФЛ ДЛЯ НАЛОГОВЫХ АГЕНТОВ:
*АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ И ПОДГОТОВКА ОТЧЕТНОСТИ***

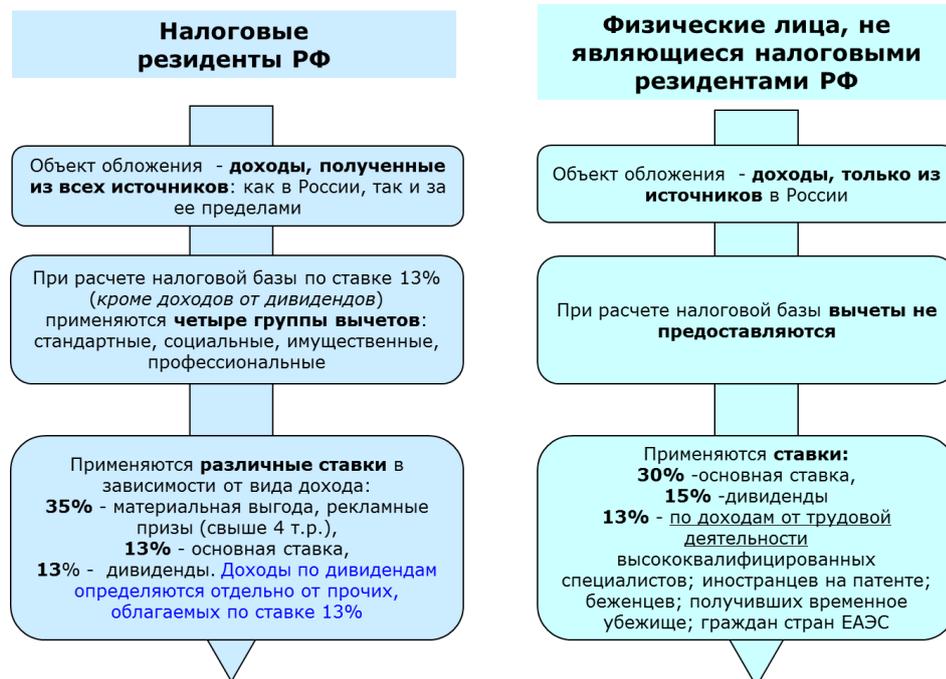
21 марта 2018г.

Лектор – Сокуренок Вера Владимировна

НДФЛ

Налоговый статус физического лица

Для целей расчета НДФЛ при осуществлении выплат работнику важен его налоговый статус: налоговый резидент или нерезидент России.



Налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в России не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев (п. 2 ст. 207 НК РФ). При определении налогового статуса имеют значение фактические все дни нахождения физического лица в Российской Федерации, включая дни приезда и дни отъезда (письма Минфина России от 15.02.2017 г. N 03-04-05/8334, от 29.12.2010 № 03-04-06/6-324).

Налоговым кодексом не установлен перечень документов, подтверждающих фактическое нахождение физических лиц на территории России. Поэтому для подтверждения статуса сотрудника организации в качестве налогового резидента можно использовать любые документы, оформленные в соответствии с законодательством Российской Федерации и позволяющие установить количество календарных дней пребывания этого лица на территории России. Таким документами являются, прежде всего, копии страниц паспорта с отметками органов пограничного контроля о пересечении границы. В случаях, когда данные документы представить невозможно, можно использовать сведения из табеля учета рабочего времени, данные миграционных карт, документы о регистрации по месту жительства (пребывания), квитанции о проживании в гостинице (письмо Минфина России от 16.05.2011 № 03-04-06/6-110, письмо ФНС России от 06.09.2016 N ОА-3-17/4086).

В течение налогового периода налоговый агент должен при определении налогового статуса вести обратный отсчет 12-месячного периода от даты выплаты дохода. При этом итоговый налоговый статус определяется в конце года (письма Минфина России от 14.07.2011 N 03-04-06/6-170, N 03-04-06/6-169, от 19.05.2011 N 03-04-06/6-117 и др.). Поэтому при заполнении формы 2-НДФЛ в поле "Статус налогоплательщика" следует указать ту цифру, которая соответствует налоговому статусу физического лица по окончании налогового периода (письмо Минфина России от 21.07.2017 N 03-04-06/46690).

Для налоговых резидентов России объектом обложения НДФЛ являются доходы из всех источников – и российских, и зарубежных. А для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами России, в соответствии с Налоговым кодексом облагаются НДФЛ только доходы из российских источников.

Классификация источников дохода приведена в статье 208 Налогового кодекса. В частности, к доходам от источников в Российской Федерации относится вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, за выполненную работу или оказанную услугу на территории России. При этом вознаграждение директоров и иные выплаты, получаемые членами органа управления организации - налогового резидента России, 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 данных вознаграждений. К доходам от источников в Российской Федерации относятся также суммы среднего заработка работника, суточные и возмещение командировочных расходов по заграничным командировкам (письма Минфина России от 11.10.2017 № 03-04-06/66426, от 21.06.2017 г. № 03-04-06/38816 и др.). Поэтому с данных сумм работодатель начисляет и уплачивает в бюджет НДФЛ независимо от того, сколько времени сотрудник провел за границей. От резидентского статуса зависит только ставка налога.

Если же в трудовом договоре определено, что рабочее место сотрудника находится на территории иностранного государства или физлицо оказывает услуги за рубежом по договору о дистанционной работе, то получаемое им вознаграждение относится к доходам от источников за пределами Российской Федерации (статья 209 НК РФ). В случае, когда такой сотрудник по итогам налогового периода остается налоговым резидентом России, он обязан самостоятельно подать декларацию в налоговый орган. Если же исходя из продолжительности пребывания за рубежом, сотрудник не признается налоговым резидентом Российской Федерации, то выплаченное ему вознаграждение по договору о работе за рубежом не является объектом обложения НДФЛ в России. Таким образом, в отношении вознаграждений, выплачиваемых за выполнение трудовых обязанностей по договору о дистанционной работе за пределами Российской Федерации, организация-работодатель в любом случае не признается налоговым агентом. Следовательно, организация не обязана удерживать НДФЛ и перечислять его в бюджет (письма Минфина России от 27.03.2017 г. № 03-04-06/17472, от 01.04.2016 г. № 03-04-06/18555).

Второе различие между порядком расчета НДФЛ в зависимости от налогового статуса физического лица – это применяемые налоговые ставки.

В отношении всех доходов налоговых резидентов России установлена ставка 13% (п. 1 ст. 224 НК РФ). Исключение - несколько случаев, предусмотренных п. 2 ст. 224 НК РФ, когда следует применять ставку 35%. К ним относится, в частности, доход в виде материальной выгоды от экономии на процентах по займам (кредитам), а также стоимость любых выигрышей и призов на мероприятиях в целях рекламы товаров в части превышения необлагаемой суммы 4 тыс. руб.

Для нерезидентов России основная ставка НДФЛ – 30% (п. 3 ст. 224 НК РФ).

При этом в отношении доходов от трудовой деятельности ряда нерезидентов России с первого дня их работы применяется ставка 13%. Это касается высококвалифицированных специалистов, граждан из стран ЕАЭС (Беларусь, Казахстан, Армения, Киргизия), патентных иностранцев, беженцев, а также лиц, имеющих временное убежище на территории России. Данная ставка применяется и в отношении доходов, которые не признаются вознаграждением за трудовую деятельность, но непосредственно связаны с ее осуществлением. В частности, по ставке 13% для данных категорий сотрудников следует облагать средний заработок, сохраняемый на период очередного отпуска и служебной командировки, доплаты до оклада за дни нахождения в отпуске, компенсации за неиспользованный отпуск, выплачиваемые при увольнении (письма Минфина России от 21.06.2017 г. № 03-04-06/38816, от 11.07.2016 № 03-04-06/40397, от 23.05.2016 г. № 03-04-06/29406, от 01.04.2016 № 03-04-06/18552). Но доходы, которые не предусмотрены в договорах с данными категориями специалистов (материальная помощь, подарки, оплата проезда к месту отдыха, аренда жилого помещения, автомобильной парковки и т. п.), облагаются по ставке 30% до тех пор, пока сотрудник не приобретет статус налогового резидента России (письма Минфина России от 16.12.2014 № 03-04-06/64843, от 26.04.2011 № КЕ-4-3/6735).

Третье различие между порядком расчета НДФЛ в зависимости от налогового статуса физического лица – это возможность получения налоговых вычетов по НДФЛ.

В соответствии со статьями 218, 219, 220, 221 Налогового кодекса право на налоговые вычеты (стандартные, социальные, имущественные, профессиональные) при расчете НДФЛ имеют только налоговые резиденты Российской Федерации. При этом в случае приобретения физическим лицом в течение года статуса налогового резидента России, он может получить данные вычеты с начала этого налогового периода (конечно, при наличии документов, подтверждающих право на вычеты).

В случае приобретения сотрудником организации статуса налогового резидента РФ возврат в связи с перерасчетом суммы налога производится по итогам налогового периода налоговым органом (п. 1.1 статьи 231 НК РФ). Вместе с тем, если в течение налогового периода работник приобрел статус налогового резидента и этот его статус до конца года больше не может измениться, то налоговый агент при расчете нарастающим итогом налоговой базы должен:

- предоставить данному физическому лицу налоговые вычеты (конечно, при наличии подтверждающих документов);

- применить к рассчитанной налоговой базе ставки НДФЛ, предусмотренные для налоговых резидентов России. При этом следует учесть, что если по всем доходам нерезидентов России применяется ставка 30%, то для налоговых резидентов России, нужно, помимо основной ставки 13%, применить повышенную ставку 35 % в отношении доходов в виде материальной выгоды от экономии на процентах по займам, а также выигрышей и призов на рекламных конкурсах, стоимость которых превышает 4 тыс. руб.;
- излишне удержанную с начала года сумму НДФЛ зачесть в счет уплаты налога при выплатах в последующие месяцы (письмо Минфина от 26.09.2017 № 03-04-06/62127).

Если по итогам года налоговый агент не сможет зачесть таким образом всю сумму излишне удержанного ранее НДФЛ, то сотрудник сможет получить возврат не учтенной налоговым агентом суммы налога, подав в налоговую инспекцию по месту своего жительства (пребывания) декларацию и документы, подтверждающие статус налогового резидента РФ (пп. 1 статьи 231 Налогового кодекса). При этом пересчет НДФЛ возможен только внутри одного налогового периода (календарного года). Поэтому, если, например, нерезидент был принят на работу в октябре 2016 года, а резидентом стал в июне 2017, то пересчитать НДФЛ нужно только за период с января по май 2017 года. Налог, удержанный в 2016 году по ставке 30%, пересчету не подлежит.

Налоговая база

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 РФ).

К доходам в денежной форме относятся все выплаты в пользу физического лица по трудовым договорам (заработная плата, премии, доплаты, компенсации), гражданско-правовым договорам (аренды, поручения, комиссии, возмездного оказания услуг), а также денежные выплаты социального характера. При этом доход учитывается в полной сумме, начисленной физическому лицу, без каких-либо удержаний, производимых по распоряжению данного лица или по решению суда.

Если денежные выплаты произведены в иностранной валюте, налоговый агент должен пересчитать доход в рубли по официальному курсу Центрального банка Российской Федерации, установленному на дату фактического получения такого дохода. Так, выданные в валюте суточные по заграничным командировкам необходимо перевести в рубли на последний день месяца, в котором руководителем организации был утвержден авансовый отчет работника при его возвращении из командировки. На основании этого пересчета определяется сумма дохода сотрудника в виде сверхнормативных суточных.

Если физическое лицо выдало компании заем в валюте или в условных единицах, а возврат производится в рублях, то при возврате займа у физического лица возникает доход не только в сумме процентов по договору займа, но в случае роста курса валюты и в виде положительной курсовой разницы. Данный доход облагается НДФЛ. При этом обязанность по исчислению, удержанию и перечислению НДФЛ с дохода, получаемого по договору займа, возлагаются на организацию – заемщика (статья 226 НК РФ, письмо Минфина России от 19.07.2017 № 03-04-05/38138). Датой фактического получения такого дохода считается день его выплаты, в том числе путем перечисления на счета налогоплательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц (пп. 1 пункта 1 статьи 223 Кодекса).

А если физическое лицо получило заем от организации, то доход, облагаемый НДФЛ, возникает в случае прощения такого долга, то есть на дату списания долга с баланса организации. При этом Федеральный закон от 27.11.2017 N 335-ФЗ внес важное уточнение: налогооблагаемый доход возникает только в случае прощения долга организацией, являющейся взаимозависимым лицом по отношению к данному физическому лицу (пп. 5 п. 1 ст. 223 НК РФ). Эти новые положения следует применять при списании безнадежных долгов физических лиц, начиная с 2017 года.

К доходам в натуральной форме относится оплата труда в натуральной форме, а также полная или частичная оплата организацией или индивидуальным предпринимателем товаров, работ, услуг или имущественных прав в интересах физического лица (подп. 1 п. 2 ст. 211 НК РФ).

В частности, возникает доход в натуральной форме в случае оплаты организацией за физических лиц, являющихся исполнителями по гражданско-правовым договорам, стоимости их проезда и проживания в месте выполнения работ (оказания услуг). Вместе с тем, если расходы на проезд и проживание в целях оказания услуг по договору гражданско-правового характера были понесены самим физическим лицом, то такой налогоплательщик в соответствии с п. 2 ст. 221 НК РФ имеет право на получение профессионального налогового вычета по НДФЛ в сумме документально подтвержденных расходов (письмо Минфина России от 21.07.2017 № 03-03-06/1/46709).

Доходом в натуральной форме признается оплата организацией занятий физической культурой для своих работников (письмо Минфина России от 08.02.2016 г. N 03-03-06/1/6140). Возникает у сотрудника налогооблагаемый доход в случае использования им в личных целях служебного автомобиля, то есть при отсутствии по таким поездкам путевых листов и иных подтверждающих документов (письма Минфина России от 09.03.2017г. № 03-04-05/13125, от 11.06.2014 г. № 03-04-05/28243).

Однако если у физического лица в результате произведенной за него организацией оплаты не возникает экономической выгоды, такая оплата не может быть признана его доходом (письма Минфина России от 15.09.2014 N 03-04-06/46030, N 03-04-06/46035). Так, не появляется у работника налогооблагаемый доход при участии 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).

Доход в натуральной форме 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 удерживать НДФЛ (письмо ФНС от 06.05.2016 г. № 03-04-05/26361). Но если получателей дохода нельзя персонифицировать, бесплатное питание сотрудников не облагается НДФЛ. 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.

По мнению Минфина России, к доходам в натуральной форме относится полное или частичное возмещение работодателем стоимости аренды жилья для сотрудника, даже если такая оплата производится в случае привлечения квалифицированных иногородних специалистов или при переводе сотрудника на новое место работы (письма Минфина России от 12.01.2018 N 03-03-06/1/823, от 03.10.2017 г. № 03-04-06/64421, от 17.03.2017 г. N 03-04-06/15550, от 29.12.2016 г. N 03-04-05/79264, от 14.11.2016 г. № 03-03-06/1/66710). Объясняется это тем, что в соответствии со статьей 169 Трудового кодекса в случае переезда работника по предварительной договоренности с работодателем на работу в другую местность, работодатель должен компенсировать ему расходы на переезд, провоз имущества и обустройство на новом месте жительства. И в качестве установленных законодательством компенсаций такие суммы не облагаются НДФЛ на основании абз.11 п. 3 ст. 217 Налогового кодекса в размерах, определенных коллективным договором или соглашением сторон трудового договора. А возмещение организацией расходов сотрудников по найму жилья под действие указанных норм Налогового кодекса не подпадает, поэтому облагается НДФЛ. Поэтому Минфин России подчеркивает, что доходы в виде сумм возмещения расходов сотрудников на оплату жилья освобождаются от обложения НДФЛ только в случае, если такая компенсация предусмотрена законодательством и осуществляется за счет средств соответствующих бюджетов (письмо Минфина России от 03.10.2017 г. № 03-04-06/64421).

Но Верховный суд указал (п. 3 Обзора судебных решений, утв. Президиумом ВС РФ 21.10.2015г.), что в случаях, когда получение физическим лицом каких-либо благ в виде оплаченных за него товаров (работ, услуг, имущественных прав) обусловлено интересом передающего их лица, а не целью удовлетворения личных нужд гражданина, объект обложения НДФЛ отсутствует. Поэтому 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, налогооблагаемый доход у данных сотрудников не возникает. ФНС России в письме от 17.10.2017 № ГД-4-11/20938 согласился с данной позицией высшего судебного органа. Однако в письмах от 26.02.2018 N ГД-4-11/3746 и от 28.02.2018 N ГД-4-11/3931 ФНС сказано о необходимости облагать НДФЛ суммы возмещения расходов на наем жилья иногороднему сотруднику при его переезде на работу в другую местность. Вероятно, ФНС считает, что позиция ВС РФ применима только для случая, когда работодатель непосредственно оплачивает за работника наем жилья, а не компенсирует ему затраты.

К доходам, облагаемым НДФЛ, относится, в том числе, материальная выгода в виде экономии на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами, полученных физическим лицом от организации или индивидуального предпринимателя. Такая экономия определяется как превышение суммы процентов за пользование рублевым займом (кредитом), рассчитанных исходя из 2/3 ключевой ставки ЦБ РФ на дату получения дохода, над фактической суммой процентов по условиям договора.

С 01.01.2018г. материальная выгода от экономии на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами признается доходом для целей НДФЛ только при соблюдении одного из следующих условий (Федеральный закон от 27.11.2017 N 333-ФЗ):

- заемные (кредитные) средства получены 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).

В остальных случаях экономия на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами с 2018 года не считается доходом для целей расчета НДФЛ.

Материальную выгоду в виде экономии на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами необходимо рассчитывать в последний день каждого месяца в течение всего срока, на который был предоставлен займ или кредит (п. 3 п. 1 ст. 223 НК РФ), не зависимо от того, платит физическое лицо проценты или нет.

Налоговую базу по такой материальной выгоде должен определять займодавец. Он обязан при выплате физическому лицу дохода в денежной форме удержать НДФЛ с материальной выгоды. А если никаких выплат в течение года не было, сообщить о неудержанной сумме в налоговую инспекцию не позднее 1 марта следующего года.

Не облагаемые выплаты

Состав доходов, не облагаемых НДФЛ, приведен в статье 217 НК РФ. К ним, в частности, относятся:

- 1) пособия по беременности и родам;
- 2) все виды установленных действующим законодательством компенсационных выплат (в пределах норм, установленных законодательством Российской Федерации), связанных с:
 - а) возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья;
 - б) увольнением работников, за исключением
 - компенсации за неиспользованный отпуск;
 - выплат в виде выходного пособия, среднего месячного заработка на период трудоустройства, компенсации руководителю, заместителям руководителя и главному бухгалтеру в части, превышающей в целом трехкратный размер среднего месячного заработка или шестикратный размер среднего месячного заработка для работников, уволенных из организаций, расположенных в районах Крайнего Севера;

Выплаты при увольнении в пределах трехкратного заработка (шестикратного - для районов Крайнего Севера) освобождены от НДФЛ независимо от оснований, по которым прекращаются трудовые отношения, в том числе, на основании дополнительного соглашения к трудовому договору или соглашения о расторжении трудового договора, являющегося неотъемлемой частью трудового договора (письма Минфина России от 24.02.2016 № 03-04-06/10119, от 20.01.2016 № 03-04-05/1627, от 06.10.2015 № 03-04-06/56952, от 11.09.2015 № 03-04-06/52516, от 30.11.2015 N 03-04-06/69447, N 03-04-06/69449, N 03-04-06/69422, N 03-04-06/69452 и др.). Однако в письме от 23.11.2016 г. N 03-04-06/69183 финансовое ведомство отмечает, что на выплаты при увольнении сотрудника организации, не предусмотренные частями первой и третьей статьи 178 Трудового кодекса (то есть при увольнении при сокращении штатов или ликвидации организации), а также не установленные коллективным договором, действие пункта 3 статьи 217 Налогового кодекса не распространяется, поэтому такие выплаты в полном объеме подлежат обложению НДФЛ. Поэтому следует обратить внимание на необходимость закрепления в коллективном договоре организации обязанности работодателя выплачивать выходное пособие при увольнении работника по соглашению сторон.

В соответствии со статьей 180 Трудового кодекса о предстоящем увольнении в связи с ликвидацией организации, сокращением численности или штата работников компании сотрудников нужно предупредить не менее чем за два месяца до увольнения. Но с письменного согласия работника трудовой договор может быть расторгнут до истечения указанного срока. При таком досрочном расторжении трудового договора работодатель должен выплатить сотруднику дополнительную компенсацию в размере его среднего заработка, исчисленного пропорционально времени, оставшемуся до истечения срока предупреждения об увольнении (ст. 180 ТК РФ). Данная выплата не относится к доходам в виде выходного пособия и среднего месячного заработка на период трудоустройства, поэтому она не подлежит обложению НДФЛ в полном

размере на основании пункта 3 статьи 217 НК РФ (письма Минфина России от 03.08.2017 № 03-04-06/49795, от 31.07.2017 г. N 03-04-07/48592, Письмо ФНС от 21.08.2017 № БС-4-11/16545).

Следует отметить, что ранее Минфин считал, что дополнительная компенсация за досрочное расторжение трудового договора входит в общую сумму компенсационных выплат, связанных с увольнением работников. И, следовательно, не облагается НДФЛ только в случае, если ее сумма с учетом прочих «увольнительных» выплат не превышает трехкратный (шестикратный) размер среднего месячного заработка работника (письма Минфина России от 12.02.2016 г. N 03-04-06/7535, от 23.05.2016 №03-04-06/29283).

в) возмещением иных расходов, включая расходы на повышение профессионального уровня работников;

г) исполнением работником трудовых обязанностей.

К установленным законодательством компенсациям, которые связаны с исполнением сотрудником трудовых обязанностей, относятся, в частности, денежные компенсации за задержку выплаты заработной платы, оплаты отпуска или других сумм, причитающихся работнику. Поэтому такие выплаты не облагаются НДФЛ независимо от того, предусмотрены они в коллективном или трудовом договоре или нет (письмо Минфина России от 28.02.2017 N 03-04-05/11096).

В качестве компенсаций, связанных с исполнением трудовых обязанностей, освобождаются от обложения НДФЛ выплаты, возмещающие расходы работника на использование в процессе трудовой деятельности личного имущества. В соответствии со статьей 188 Трудового кодекса работодатель должен компенсировать сотруднику износ его личного имущества, а также расходы, связанные с использованием данного имущества в служебных целях. Личным считается любое имущество, принадлежащее физическому лицу на законном основании. Поэтому освобождение от НДФЛ распространяется и на случаи, когда сотрудник пользуется машиной на основании договора аренды (письмо Минфина России от 05.12.2017 № 03-04-06/80616).

Компенсация расходов работника в связи с использованием им личного имущества в служебных целях освобождается от НДФЛ в размере, определяемом письменным соглашением сторон. При этом размер возмещения должен соответствовать экономически обоснованным затратам, связанным с фактическим использованием данного имущества. Поэтому в организации должны быть документы, подтверждающие принадлежность используемого имущества работнику на законном основании, а также расчеты компенсаций и документы, подтверждающие фактическое использование имущества в интересах работодателя, осуществление расходов на эти цели и суммы произведенных в этой связи расходов (письма Минфина России от 05.12.2017 № 03-04-06/80616, от 24.11.2017 № 03-04-05/78097).

При оплате расходов на командировки в доход, подлежащий налогообложению, на основании пункта 3 статьи 217 Налогового кодекса не включаются суточные в пределах 700 рублей в день при командировке на территории Российской Федерации и не более 2 500 рублей в день при заграничной командировке.

Согласно положению о служебных командировках (Постановление Правительства РФ от 13.10.2008 № 749) суточные в однодневных командировках не выплачиваются. Но если организация выплачивает сотруднику, направленному в однодневную командировку, денежные средства взамен суточных, то такие выплаты освобождаются от налогообложения в размерах, предусмотренных п. 3 ст.217 Кодекса (письма Минфина России от 02.09.2015 N 03-04-06/50607, от 01.10.2015 г. N 03-04-06/56259).

Трудовое законодательство не содержит требования оплачивать расходы, связанные со служебной командировкой, всем работникам в одинаковом размере. Поэтому работодатель вправе своим локальным нормативным актом предусмотреть дифференцированный размер компенсации данных расходов для работников, занимающих различные должности (письмо Минтруда России от 14.02.2013 N 14-2-291). Сумма оплаты работодателем командированным сотрудникам стоимости проезда в вагонах повышенной комфортности с включенной в нее стоимостью сервисных услуг также освобождается от обложения НДФЛ (письмо Минфина России от 16.06.2017 № 03-03-РЗ/37488).

Если сотрудник организации в связи со служебной необходимостью направляется в место командирования из места нахождения в отпуске, а по окончании командировки возвращается в место нахождения организации работодателя, то суммы возмещения стоимости проезда сотрудника от места проведения отпуска до места командирования и от места командирования до места работы не подлежат обложению НДФЛ. При этом возвращение из командировки к месту проведения отпуска, а также от места проведения отпуска до места жительства является экономической выгодой сотрудника и облагается НДФЛ (письмо Минфина России от 17.01.2017 г. № 03-04-06/1546).

Если работник убывает в командировку ранее даты, указанной в приказе о командировании (возвращается из командировки позднее установленной даты), оплата его проезда в некоторых случаях не может рассматриваться как компенсация расходов, связанных со служебной командировкой (письмо Минфина России от 07.12.2016 г. N 03-04-06/72892). В частности, если срок пребывания в месте командирования значительно превышает срок, установленный приказом о командировке (например, если сразу после окончания командировки работнику предоставляется отпуск, который он проводит в месте командирования), у работника возникает экономическая выгода в виде оплаты организацией проезда от места проведения свободного от работы времени до места работы. В этом случае оплата организацией за сотрудника обратного билета признается его доходом в натуральной форме (пп.1 п. 2 ст. 211 НК РФ). Стоимость такого билета подлежит обложению НДФЛ. Если же работник остается в месте командирования на выходные или нерабочие праздничные дни, то оплата организацией обратного билета до места работы не приведет к возникновению у работника экономической выгоды. Аналогичный подход используется в случае выезда работника к месту командировки до даты ее начала.

Однодневные командировки не следует путать с разъездным характером работ. Как правило, работникам, которым установлен разъездной характер работы, имеющим возможность ежедневно возвращаться с объекта домой, суточные не выплачиваются. Но выплата суточных может быть предусмотрена, например, если время, затрачиваемое на проезд до объекта выполнения работ, составляет несколько часов. При этом суточные, выплачиваемые работникам при разъездном характере работ, не облагаются НДФЛ в размере, установленном локальным нормативным актом организации. Размер данных выплат может превышать необлагаемый норматив, установленный для суточных при командировках, поскольку с учетом норм статей 168.1 и 166 Трудового кодекса положения абз. 12 п. 3 ст. 217 Кодекса об освобождении от налогообложения суточных в отношении компенсаций, выплачиваемых в соответствии со статьей 168.1 Трудового кодекса, не применяются. Поэтому если работа по занимаемой должности носит разъездной характер и это отражено в коллективном договоре, соглашениях или иных локальных нормативных актах, то выплаты, направленные на возмещение работодателем расходов, связанных со служебными поездками таких категорий работников, не подлежат обложению НДФЛ в размерах, установленных локальными нормативными актами или трудовым договором (п. 3 ст. 217 НК РФ, письма Минфина России от 26.09.2017 N 03-04-06/62150, от 18.07.2017 N 03-04-06/45592, от 14.04.2017 N 03-04-06/22286 и др.).

3) взносы работодателя по договорам обязательного страхования, договорам добровольного личного страхования или договорам добровольного пенсионного страхования;

4) суммы компенсации работникам или членам их семей стоимости путевок в санаторно-курортные и оздоровительные организации на территории России, а также полной или частичной стоимости таких путевок для не достигших возраста 16 лет детей за счет остаточной прибыли предприятия;

5) суммы, уплаченные работодателями из остаточной прибыли за лечение и медицинское обслуживание своих работников;

б) доходы, не превышающие 4 000 рублей, полученные за налоговый период по каждому из следующих оснований (п. 28 ст. 217 НК РФ):

- стоимость подарков от организаций или индивидуальных предпринимателей;
- суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам;
- возмещение работникам, их супругам, родителям и детям, а также бывшим работникам (пенсионерам по возрасту) и инвалидам стоимости приобретенных ими (для них) медикаментов, назначенных им лечащим врачом;
- стоимость выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров (работ, услуг);
- с 2018 года - выигрыши от азартных игр и лотерей (Федеральный закон от 27.11.2017 N 354-ФЗ).

Материальная помощь при рождении (усыновлении) ребенка, выплачиваемая в течение первого года после его рождения (усыновления), освобождена от обложения НДФЛ в сумме, не превышающей 50 тыс. руб. Причем в соответствии с последними разъяснениями Минфина России, приведенными в письмах от 12.07.2017 № 03-04-06/44336 и от 18.09.2017 № 03-03-06/1/59819, такой размер не облагаемой выплаты подлежит применению в отношении каждого из родителей. В связи с этим Минфин сообщил о неприменении прежних разъяснений об освобождении от НДФЛ суммы 50 000 рублей в расчете на двоих родителей вместе и отозвал письмо от 15.07.2016 № 03-04-06/41390, в котором рекомендовал при выплате работнику материальной помощи при рождении ребенка запрашивать у этого работника справку о доходах супруга. Теперь в отношении материальной помощи при рождении ребенка действуют одинаковые правила обложения и НДФЛ, и страховыми взносами.

7) суммы, выплачиваемые работникам на возмещение затрат по уплате процентов по займам на приобретение или строительство жилья в пределах величины расходов, учитываемых для налога на прибыль организаций (максимум - 3% от фонда заработной платы).

Освобождено от обложения НДФЛ возмещение физическому лицу на основании решения суда судебных расходов (п. 61 ст. 217 НК РФ). 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.).

Но 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.).

А сумма возмещения физическому лицу реального ущерба доходом (экономической выгодой) не признается. Поэтому, в частности, не облагается НДФЛ компенсация ущерба, причиненного в связи с неисполнением застройщиком условий договора (письмо Минфина России от 09.06.2017 № 03-04-05/36288).

В перечень выплат, не облагаемых НДФЛ, Федеральными законами от 27.11.2017 N 335-ФЗ и от 27.11.2017 № 352-ФЗ добавлен ряд специфических ситуаций, причем эти поправки имеют «обратную силу», то есть относятся и к прошедшим периодам:

- с 01.01.2017г. не облагаются НДФЛ 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 (п. 37.3 ст. 217 НК РФ);
- с 01.08.2017г. не облагаются НДФЛ доходы, полученные физическими лицами в связи с реализацией программы реновации жилищного фонда в г. Москве 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 (п. 41.1 ст. 217 НК РФ).

В соответствии с Федеральным законом от 28.12.2017 N 436-ФЗ с 2018 года освобождаются от НДФЛ «условные доходы» в виде прощенных долгов физических лиц за период с 01.01.2015г. до 01.12.2017 г., с которых налоговые агенты не могли удержать налог, а сведения об этом в установленном порядке в налоговый орган представили.

Порядок исчисления, 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 по доходам, в отношении которых применяются ставки, отличные от 13%, а также по доходам от долевого участия в организации и доходам «льготных» 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 пункту 2 статьи 223 Налогового кодекса датой фактического получения дохода в виде оплаты труда признается последний день месяца, за который начислен доход. Налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня, следующего за днем выплаты физическому лицу дохода. Поэтому организация должна исчислить, удержать и перечислить в бюджет НДФЛ с заработной платы (в том числе за первую половину месяца) один раз в месяц при фактической выплате после окончания месяца, за который сумма налога была исчислена (письма Минфина России от 03.10.2017 03-04-06/64400, от 27.10.2015г. №03-04-07/61550, от 03.07.2013 № 03-04-05/25494 и др.). Перечислить НДФЛ в авансовом порядке нельзя, поскольку в соответствии с п. 9 ст. 226 Кодекса уплата

налога за счет средств налоговых агентов не допускается. С этим согласны и судебные органы (Постановления Президиума ВАС РФ от 16.05.2006 N 16058/05, от 26.09.2006 N 4047/06 от 22.05.2007 N 16499/06, обзор судебной практики Верховного Суда РФ N 2, утв. Президиумом Верховного Суда РФ 06.07.2016 (Определение 20-КГ16-2)).

Значит, перечисление в бюджет суммы, превышающей фактически удержанную из доходов физических лиц, не признается уплатой НДФЛ. То есть если организация перечислила в бюджет налог, удержанный при выплате сотруднику аванса, то при выдаче зарплаты по итогам месяца НДФЛ нужно еще раз уплатить в полном объеме. А досрочно перечисленную сумму можно только вернуть или зачесть в счет погашения задолженности и будущих платежей по другим федеральным налогам, подав соответствующее заявление в налоговую инспекцию (письмо Минфина России от 25.03.2016 N 03-02-07/1/19163, письмо ФНС России от 06.02.2017 г. N ГД-4-8/2085).

Не признают налоговые органы удержанным налогом и суммы, перечисленные организацией в бюджет с заработной платы, выданной до окончания месяца (в том числе, в случаях, когда работодатель обязан выдать зарплату раньше, поскольку установленный срок ее выдачи попадает на выходной или праздник). Эти суммы считаются средствами налогового агента, а не работника. При этом судьи также не считают досрочный НДФЛ налогом (Постановление Арбитражного суда Московского округа от 06.06.2017 № Ф05-7240/2017, №А40-170231/2016). Хотя в ряде случаев организациям удалось опротестовать санкции, которые налоговые органы налагают при досрочном перечислении НДФЛ в бюджет. В частности, в Постановлении Арбитражного суда Московского округа от 28.07.2016 № Ф05-5279/2015, №А40-128534/2014 указано, что досрочное перечисление сумм НДФЛ не образует налогового правонарушения, предусмотренного статьей 123 НК РФ.

При депонировании зарплаты или премии выплата физлицу дохода не производится, то есть не полученная сумма должна депонироваться с учетом налога на доходы физических лиц (письмо Минфина России от 23.06.2017 г. N 03-04-05/39846). Депонированную сумму сотрудник вправе получить в любое время, когда обратится в компанию, но не позже, чем истечет срок давности — три года. При выдаче денег необходимо удержать НДФЛ и не позднее следующего дня перечислить удержанный налог в бюджет.

Поскольку в служебной командировке работник выполняет трудовые обязанности, а средний заработок за дни нахождения в командировке являются частью заработной платы, то сумма среднего заработка, начисленная за дни нахождения работника в служебной командировке, в соответствии с пунктом 2 статьи 223 Налогового кодекса признается его доходом в последний день месяца, за который этот доход был начислен (письмо ФНС России от 21.07.2017 N БС-4-11/14329).

При выплате премий доходы признаются в различные даты, в зависимости от того, является премия производственной или она не связана с результатами трудовой деятельности (письмо Минфина России от 04.04.2017 № 03-04-07/19708, письма ФНС России от 11.04.2017 № БС-4-11/6836, от 14.09.2017 г. № БС-4-11/18391, от 24.01.2017 № БС-4-11/1139).

В отношении систематических (например, ежемесячных) премий, являющихся составной частью оплаты труда, датой получения дохода считается, как и по зарплате, последний день месяца, за который был начислен доход. Поэтому, например, заработная плата и производственные премии за декабрь должны быть показаны в разделе 1 расчета за прошедший год, даже если эти суммы фактически были выданы работникам в январе следующего года.

В случае выплаты квартальной или разовой премии (единовременной премии за достигнутые производственные результаты или по итогам работы за год) дата фактического получения дохода определяется как день его выплаты, в том числе путем перечисления на счета сотрудников в банках. При этом Минфин России подчеркивает, что статья 223 Кодекса не содержит положений, позволяющих определять дату получения дохода в виде премии как последний день месяца, которым датирован приказ о выплате работникам соответствующей премии (письма Минфина России от 23.10.2017 N 03-04-06/69115, от 29.09.2017 г. N 03-04-07/63400, письмо ФНС от 24.01.2017 № БС-4-11/1139).

Если премия по результатам работы за месяц, квартал или год выплачивается работнику уже после того, как он уволился, то порядок определения даты получения дохода для целей НДФЛ зависит от того, за какой период была выплачена премия (письмо ФНС от 05.10.2017 г. N ГД-4-11/20102).

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 (п. 2 статьи 223 НК РФ). Поэтому в отношении премии по итогам работы за месяц, в котором сотрудник уволился, датой получения дохода следует считать последний день работы.

Если работникам организации в соответствии с трудовыми договорами выплачиваются после увольнения премии за достигнутые в период работы производственные результаты (единовременные, за квартал или год), то дата фактического получения дохода для целей НДФЛ определяется как день выплаты указанного дохода, в том числе путем перечисления на счет сотрудника в банке.

Непроизводственные премии относятся к «прочим доходам», поэтому в соответствии с пунктом 1 статьи 223 Налогового Кодекса датой получения дохода по ним считается день фактической выплаты, в том числе, путем перечисления на счет физического лица в банке.

К «прочим доходам» относятся и вознаграждения по договорам гражданско-правового характера. Поэтому если работы, выполненные физическим лицом, приняты по акту в июне, а оплата за них перечислена в июле, то периодом получения дохода признается июль.

Следует учесть, что порядок удержания НДФЛ и начисления обязательных страховых взносов исполнителю по гражданско-правовому договору различается (Письмо Минфина от 21.07.2017 № 03-04-06/46733):

- В отношении НДФЛ дата подписания акта сдачи-приемки работ значения не имеет. Если по условиям договора физлицу сначала перечисляется аванс, а окончательный расчет происходит после подписания акта выполненных работ, НДФЛ нужно исчислить, удержать и перечислить в бюджет с каждой из выплат: и с аванса, и с суммы окончательного расчета. Это связано с тем, что для целей НДФЛ датой фактического получения дохода в виде вознаграждения по договору гражданско-правового характера признается день его выплаты (в том числе день перечисления денег на счет физлица-исполнителя в банке).
- Для страховых взносов дата осуществления выплат определяется как день их начисления в пользу физического лица (ст. 424 НК РФ). Сумма предварительной оплаты может быть выплачена исполнителю за полностью выполненную им работу (оказанную услугу) или за ее отдельный этап. Поэтому вознаграждение, предусмотренное гражданско-правовыми договорами, предметом которых является выполнение работ или оказание услуг, подлежит обложению страховыми взносами после окончательной сдачи результатов работы (оказания услуги) или ее отдельных этапов на основании соответствующих актов приемки выполненных работ (оказанных услуг) в момент его начисления в пользу физических лиц.

Налоговый кодекс устанавливает отдельные даты признания дохода, полученного физическим лицом, 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). И если сотрудник вернулся из командировки 27 декабря, а авансовый отчет руководитель подписал 9 января, то доход по сверхнормативным суточным за декабрьскую командировку будет признан только 31 января.

Налог с доходов в натуральной форме и в виде материальной выгоды нужно удержать при ближайшей выплате дохода в денежной форме (п. 4 ст. 226 НК РФ). При этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50 % суммы выплачиваемого дохода в денежной форме.

Следует иметь в виду, что данное ограничение распространяется только на случаи удержания налога с дохода в натуральной форме или в виде материальной выгоды. В остальных ситуациях (например, при прощении займа) налоговый агент вправе удержать НДФЛ с денежных выплат без учета установленного ограничения (письмо Минфина России от 18.07.2016 №03-04-05/42063).

Удержать НДФЛ с неденежных доходов можно, в том числе, при выдаче аванса, поскольку он является частью заработной платы (письмо Минфина России от 05.05.2017 № 03-04-06/28037).

Если денежные выплаты не производятся и, следовательно, удержать налог до окончания года невозможно, налоговый агент обязан сообщить об этом в налоговый орган не позднее 1 марта следующего года. Для этого необходимо подать в налоговую инспекцию справку по форме 2-НДФЛ с признаком «2» (п. 5 ст. 226 НК РФ). Такая ситуация возникает, в частности, в случае прекращения обязательств зачетом встречных однородных требований (письмо ФНС от 24.03.2016 г. № БС-4-11/5110).

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.

Из этого 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. Но такой срок перечисления касается только НДФЛ с сумм оплаты отпуска, рассчитанных в соответствии с Трудовым кодексом и Постановлением Правительства от 24.12.2007г. № 922. Если же организация выплачивает уходящим в отпуск сотрудникам не только стандартные отпускные, но и единовременную доплату, то НДФЛ с суммы доплаты следует перечислить не позднее рабочего дня, следующего за днем выплаты денег (письмо ФНС от 16.08.2017 № ЗН-4-11/16202).

С 2018 года установлен особый порядок расчета и уплаты НДФЛ по доходам физических лиц от участия в азартных играх и лотереях:

- выигрыши от азартных игр и лотерей, сумма которых меньше или равна 4 тыс.руб., НДФЛ не облагаются (п. 28 ст. 217 НК РФ);
- при выигрыше, сумма которого превышает 4 тыс.руб., но менее 15 тыс. руб., физические лица должны подать декларацию и самостоятельно заплатить НДФЛ (пп. 5 п.1 ст. 228 НК РФ);
- при выигрыше на сумму не менее 15 тыс. руб. обязанность исчислить, удержать и перечислить в бюджет НДФЛ возлагается на налоговых агентов, то есть операторов лотерей и организаторов азартных игр. Они должны по каждой сумме выигрыша рассчитать налоговую базу и удержать НДФЛ (ст. 214.7 НК РФ, Федеральный закон от 27.11.2017 N 354-ФЗ).

Налоговая база по доходам от участия в азартных играх определяется налоговым агентом путем уменьшения суммы выигрыша физического лица на сумму ставки (или интерактивной ставки), служащей условием участия в азартной игре (п. 1 ст. 214.7 НК РФ).

При выплате выигрыша от участия в лотерее налоговая база определяется налоговым агентом как сумма выплачиваемого выигрыша в соответствии с условиями лотереи (п. 2 ст. 214.7 НК РФ).

Налоговые вычеты в отношении доходов в виде выигрышей от участия в азартных играх и лотереях, не применяются (абз. 2 п. 3 ст. 210 НК РФ).

Стандартные вычеты

Физлица – налоговые резиденты России, имеющие детей, имеют право на получение стандартного налогового вычета до месяца, в котором их доход, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода, не превысит 350 000 рублей.

Для предоставления стандартного вычета важно, чтобы работник получал доходы, облагаемые НДФЛ по ставке 13% (за исключением доходов в виде дивидендов и выигрышей в азартных играх и лотереях). 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).

Причем если в отдельные месяцы налогового периода у налогоплательщика не было дохода, облагаемого НДФЛ по ставке 13 %, при получении такого дохода в последующих месяцах стандартные налоговые вычеты предоставляются за каждый месяц, включая те периоды, в которых дохода не было (письма Минфина России от 04.09.2017 г. № 03-04-06/56583, от 15.02.2018 № 03-04-05/9654).

Предоставить стандартные налоговые вычеты может любой налоговый агент (п. 3 ст. 218 НК РФ). Для этого физическое лицо представляет выбранному налоговому агенту письменное заявление и документы, подтверждающие право на такие вычеты. Причем если сотрудник, имеющий ребенка, работает в организации с начала года, то независимо от месяца, в котором подано заявление на получение вычета с приложением к нему необходимых документов, налоговый агент вправе предоставить вычет с начала года (письмо Минфина России от 18.04.2012 № 03-04-06/8-118).

Стандартные вычеты установлены в следующих размерах (пп.4 п. 1 ст. 218 НК РФ):

- 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.

Исходя из данных норм Налогового кодекса, общая величина стандартного налогового вычета на ребенка-инвалида определяется путем сложения размеров вычета, предусмотренных по основанию, связанному с рождением ребенка (Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 НК РФ,

утвержденный Президиумом ВС РФ 21.10.2015, письмо Минфина России от 20.03.2017 г. N 03-04-06/15803):

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).

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 06.03.2013 № 03-04-05/8-178, от 23.08.2012 № 03-04-05/8-996, от 21.03.2012 г. № 03-04-05/8-341).

При повторном вступлении в брак новая супруга (супруг) имеет право на получение стандартного налогового вычета на ребенка мужа (жены), до тех пор, пока он участвует в обеспечении ребенка, в том числе путем уплаты алиментов (письмо Минфина России от 19.05.2017 № 03-04-05/30832). Право на получение стандартного налогового вычета может подтверждаться соглашением об уплате алиментов или исполнительным листом (постановлением суда) о перечислении алиментов в пользу другого родителя на содержание ребенка, копией паспорта с отметкой о регистрации брака между родителями или копией свидетельства о регистрации брака (письмо Минфина России от 10.08.2016 г. N03-04-05/46762). После того как ребенку исполняется 18 лет, уплата алиментов прекращается, и жена утрачивает право на стандартный вычет в отношении ребенка супруга от другого брака. Муж, как родитель при определении размера вычета на совместных детей учитывает ребенка от другого брака, даже если он достиг совершеннолетия (письмо Минфина России от 21.01.2016 N 03-04-05/1999).

Социальные вычеты

Социальные вычеты предоставляются при условии документального подтверждения расходов, перечень которых установлен статьей 219 Налогового кодекса:

Виды социальных вычетов	Предельный размер вычета
Расходы на собственное обучение в образовательных учреждениях, имеющих лицензию, или обучение брата (сестры) в возрасте до 24 лет на очной форме	Общая сумма данных вычетов не может превышать 120 000 руб.
Расходы на приобретение назначенных врачом лекарственных средств и оплату медицинских услуг (в соответствии с перечнем, утвержденным постановлением Правительства РФ от 19.03.2001 № 201) по лечению данного физического лица, его супруга/супруги, родителей, детей до 18 лет	
Расходы на личное медицинское страхование и медицинское страхование супруга/супруги, родителей, детей до 18 лет	
Расходы на негосударственное пенсионное обеспечение и добровольное пенсионное страхование в свою пользу, а также в пользу членов семьи и близких родственников (супругов, родителей, детей, бабушки, дедушки, внуков, братьев и сестер)	
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, в пользу супруга, родителей, детей до 18 лет	

Виды социальных вычетов	Предельный размер вычета
С 01.01.2017г. - фактически произведенные за счет собственных средств расходы на независимую оценку квалификации	
Расходы на благотворительные цели	25% от дохода
Расходы на обучение детей в возрасте до 24 лет по очной форме в образовательных учреждениях, имеющих соответствующую лицензию.	50 000 руб. на каждого ребенка на двоих родителей вместе
Расходы на дорогостоящие виды лечения (в соответствии с перечнем, утвержденным постановлением Правительства РФ от 19.03.2001 № 201)	Без ограничений по размеру

Социальные вычеты предоставляются за тот год, в котором соответствующие расходы были фактически оплачены, даже если обучение или лечение было гораздо раньше или позже, то есть в другом налоговом периоде.

Работодатель может на основании заявления сотрудника предоставить ему социальные вычеты по расходам на обучение, а также по оплате медицинских услуг и лекарств, назначенных лечащим врачом. При этом право на данные вычеты должно быть подтверждено уведомлением, выданным налоговым органом. Форма уведомления о подтверждении права на получение социальных налоговых вычетов на обучение и лечение утверждена приказом ФНС России от 27.10.2015 № ММВ-7-11/473. Чтобы его получить, физическому лицу необходимо подать в налоговую инспекцию заявление по форме, рекомендованной в письме ФНС России от 07.12.2015 № ЗН-4-11/21381, и представить документы, подтверждающие право на получение налоговых вычетов.

С 01.01.2017г. работодатель может в аналогичном порядке - на основании заявления сотрудника и уведомления из налоговой инспекции - предоставить в течение года социальные вычеты на добровольное страхование жизни на срок не менее 5 лет.

Вычеты по взносам на негосударственное пенсионное обеспечение и добровольное пенсионное страхование, а также по дополнительным страховым взносам на накопительную пенсию предоставляются работодателем при условии, что эти платежи удерживались из заработной платы работника и перечислялись бухгалтерией организации в соответствующие фонды или страховые организации.

Вычеты должны предоставляться работодателем, начиная с того месяца, в котором работник представил ему заявление и уведомление из налоговой инспекции. Если сотрудник обращается к работодателю с заявлением о предоставлении социального 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. При этом следует иметь в виду, что в этом случае перерасчет НДФЛ с начала года не производится (письмо Минфина России от 02.11.2017 № 03-04-06/72377). Поэтому если до конца года с момента обращения сотрудника налоговый агент не успеет предоставить ему вычет в полном размере, то за остатком сотрудник должен обратиться в налоговую инспекцию.

При наличии у сотрудника права как на социальные, так и на имущественные вычеты, компания вправе на основании заявления сотрудника предоставить такие вычеты в любой последовательности и в любой пропорции, с учетом предпочтения сотрудника (письма ФНС России от 17.02.2017 № БС-4-11/3008, от 28.06.2017 г. № БС-4-11/12466). Каких-либо ограничений в очередности получения налоговых вычетов у работодателя Налоговый Кодекс не содержит. Важно только, чтобы общая сумма вычета не превышала сумму дохода, облагаемого по ставке 13%.

Имущественные вычеты при приобретении жилья

При приобретении или строительстве жилья (квартиры, комнаты, жилого дома) на территории России физические лица вправе получить имущественный налоговый вычет исходя из фактически понесенных расходов, но не более 2 млн. руб. Кроме того, физическое лицо имеет право получить имущественный налоговый вычет при погашении процентов по целевым займам (кредитам), фактически израсходованным на новое строительство либо приобретение жилья или земельных участков для индивидуального жилищного строительства. Размер такого вычета ограничен суммой 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.

Имущественный вычет при приобретении или строительстве жилья может быть предоставлен одним или несколькими налоговыми агентами на основании заявления физического лица и уведомления, выданного налоговым органом (п. 8 ст. 220 НК РФ). Однако необходимо подчеркнуть, что такой вычет вправе предоставить только налоговый агент-работодатель, то есть с которым у физического лица заключен трудовой договор. В рамках гражданско-правового договора на выполнение работ (оказание услуг) организация не является работодателем по отношению к данному лицу, поэтому она не вправе предоставить ему имущественный налоговый вычет (письмо ФНС от 07.03.2017 г. N БС-4-11/4076).

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. При этом сумму налога, излишне удержанную за период до получения от работника заявления о предоставлении вычета, налоговый агент должен в соответствии с п.1 ст. 231 НК вернуть ему на основании письменного заявления (письма Минфина России от 05.09.2017 N 03-04-05/56959, от 20.01.2017 N 03-04-06/2416, от 06.10.2016 г. N 03-04-05/58149). Ранее Минфин утверждал, что в этой ситуации возврат НДФЛ за прошедшие месяцы не производится, так как эти суммы не считаются излишне удержанными (письма от 26.08.2016 N 03-04-05/50129, от 25.07.2016 № 03-04-06/43505, от 21.03.2016 № 03-04-06/15541 и др.). Но с учетом позиции Верховного суда (п.15 Обзора, утвержденного Верховным судом 21.10.2015 г., Определение ВС РФ от 13.04.2015 N 307-КГ15-324) мнение Минфина России в настоящее время изменилось.

В том периоде, когда работнику возвращена сумма излишне удержанного с начала года НДФЛ, организация отражает эту операцию по строкам 030 «Сумма налоговых вычетов» и 090 «Сумма налога, возвращенного налоговым агентом» раздела 1 формы 6-НДФЛ. То есть если, например, возврат НДФЛ на основании уведомления о подтверждении права на имущественный налоговый вычет произведен в июле 2017 г., эта операция подлежит отражению в отчете за 9 месяцев. При этом значение строки 070 «Сумма удержанного налога» не уменьшается на сумму, подлежащую возврату на основании уведомления. Представление уточненного расчета по форме 6-НДФЛ за предшествующие отчетные периоды 2017г. в данной ситуации не требуется (письмо ФНС России от 12.04.2017 г. N БС-4-11/6925).

Отчетность налогового агента по НДФЛ

Годовая отчетность налогового агента по НДФЛ включает Справки 2-НДФЛ и Расчет 6-НДФЛ.

Отчетность по НДФЛ представляется:

- по форме 6-НДФЛ - за I квартал, полугодие и девять месяцев - не позднее последнего дня месяца, следующего за соответствующим периодом, за год - не позднее 1 апреля следующего года;
- по форме 2-НДФЛ – по итогам года не позднее 1 апреля следующего года.

С 19.08.2017г. Федеральным законом от 18.07.2017 N 173-ФЗ установлены правила определения начала и окончания налогового периода для случаев, когда организация создается (или индивидуальный предприниматель регистрируется) в течение года. В целях исполнения обязанностей налогового агента по НДФЛ первым налоговым периодом, независимо от даты создания или реорганизации, является период времени со дня регистрации до конца данного календарного года. То есть даже если организация создана в последних числах декабря, она должна отчитаться по НДФЛ за этот год. Раньше такие же требования содержались в письме ФНС России от 27.11.2015г. №БС-4-11/20731.

Организации представляют отчетность по НДФЛ в налоговый орган по месту нахождения каждого из обособленных подразделений (п. 2 ст. 230 НК РФ), даже если данные подразделения состоят на учете в одной налоговой инспекции (письма ФНС от 01.08.2016 г. N БС-4-11/13984, от 09.11.2016 г. N БС-4-11/21223) или расположены в одном муниципальном образовании, но на территории разных инспекций (письмо Минфина России от 19.11.2015 г. № 03-04-06/66970). Это требование объясняется тем, что глава 23 Налогового кодекса не содержит норм, дающих налоговым агентам с обособленными подразделениями право самостоятельно выбирать подразделение, через которое производилось бы перечисление налога и представление отчетности.

В случае если место нахождения организации или ее обособленного подразделения в течение года изменилось, то по новому месту нахождения необходимо представить два комплекта отчетности (письмо ФНС от 27.12.2016 № БС-4-11/25114):

- за период постановки на учет в налоговом органе по прежнему месту нахождения организации (обособленного подразделения) с указанием ОКТМО данного места нахождения;
- за период после постановки на учет в налоговом органе по новому месту нахождения организации (обособленного подразделения) с указанием ОКТМО по новому месту нахождения.

Если сотрудник организации в течение года работал в нескольких подразделениях, нужно подать за него в инспекцию несколько справок 2_НДФЛ, количество которых определяется по числу комбинаций со следующими полями (письмо ФНС России от 07.07.2017 N БС-4-11/13281):

- ИНН головной организации;
- КПП подразделений;
- код по ОКТМО по месту нахождения рабочих мест физлица - получателя дохода.

С 2018 года при реорганизации компании правопреемник обязан подать за реорганизованную компанию справки 2-НДФЛ, Приложение № 2 к Декларации по налогу на прибыль и Расчет 6-НДФЛ (Федеральный закон от 27.11.2017 N 335-ФЗ). До 01.01.2018г. формы 2-НДФЛ и 6-НДФЛ была обязана сдать ликвидируемая компания (письма Минфина от 19.07.2011 № 03-04-06/8–173, ФНС от 26.10.2011 № ЕД-4-3/17827).

Для выполнения данных требований в формы отчетности по НДФЛ введены новые реквизиты (Приказы ФНС России от 17.01.2018 N ММВ-7-11/18, от 17.01.2018 N ММВ-7-11/19): ИНН, КПП реорганизованной компании и код формы реорганизации (преобразование, слияние и т. д.). Организация-правопреемник должна подать за реорганизованную компанию расчет за последний период представления, а при необходимости и уточненные расчеты с указанием в титульном листе по реквизиту "по месту нахождения (учета)" кода "215" или "216", а в верхней его части - ИНН и КПП организации-правопреемника. В строке "налоговый агент" при этом следует указать наименование реорганизованной организации или ее обособленного подразделения, а по строке "ИНН/КПП реорганизованной организации" - - ИНН и КПП, которые были присвоены компании до реорганизации. Коды форм реорганизации и ликвидации организации (обособленного подразделения) приведены в приложениях к порядку заполнения отчетности.

Кроме того, из справки 2-НДФЛ исключены поля для указания места жительства физлица-получателя дохода, а из названия раздела 4, отведенного для НДФЛ-вычетов, исключено слово «инвестиционные».

Годовые отчеты по формам 6-НДФЛ и 2-НДФЛ выполняют разные задачи, поэтому порядок отражения в них информации несколько отличается. Вместе с тем между сведениями, представленными в данных формах отчетности, должны выполняться контрольные соотношения, которые приведены в письме ФНС от 10.03.2016 № БС-4-11/3852.

Форма 6-НДФЛ «Расчет сумм НДФЛ, исчисленных и удержанных налоговым агентом» – это отчет о работе, проделанной организацией или индивидуальным предпринимателем в качестве налогового агента в течение 2017 года (с 01.01.2017 по 31.12.2017). Поэтому в разделе 1 следует показать сумму начисленного дохода (строка 020) и исчисленного налога (строка 040) с учетом всех перерасчетов, произведенных в течение данного года. Если НДФЛ был удержан налоговым агентом, то в строке 070 следует показать данную сумму, даже если впоследствии был проведен перерасчет (поменялась сумма исчисленного налога в строке 070), в том числе, если удержанный налог был частично или полностью возвращен физическому лицу. Сумма возвращенного налога отражается в строке 090 формы 6-НДФЛ. При этом никакие изменения в раздел 2 ранее представленных расчетов не вносятся.

Форма 2-НДФЛ «Справка о доходах физического лица» – это сведения о доходах, полученных каждым физлицом за 2017 год, а также суммах исчисленного, удержанного и перечисленного налоговым агентом НДФЛ с доходов этого физического лица, в том числе, если удержание и перечисление произошло уже в 2018 году. То есть в Справке 2-НДФЛ следует указать, что НДФЛ удержан, даже если налоговый агент удержал его уже в 2018 году, но до даты представления отчетности.

При заполнении Справки по форме 2-НДФЛ и Расчета по форме 6-НДФЛ даты получения дохода и удержания НДФЛ определяются в соответствии со статьями 223 и 226 Налогового кодекса. Поэтому данные о суммах выплаченных доходов, исчисленном и удержанном НДФЛ в этих видах отчетности должны совпадать (письмо ФНС от 21.10.2016 №БС-3-11/4922).

Так, при подготовке годовой отчетности в раздел 1 формы 6-НДФЛ и Справки по форме 2-НДФЛ необходимо включить все начисления за 2017 год, не зависимо от того, когда фактически произведена выдача денежных средств (письма ФНС России от 12.02.2016 г. N БС-3-11/553, от 01.08.2016 N БС-4-11/13984). Важно только, чтобы дата получения дохода согласно нормам статьи 223 Налогового кодекса относилась к периоду, за который составляется отчетность. Так, если заработную плату за декабрь 2017 года работник получил уже в 2018 году, то в целях НДФЛ периодом, за который ему выплачен доход, является декабрь. Поэтому такой доход следует отразить в строке 020 раздела 1 формы 6-НДФЛ за 2017 год, а исчисленный налог – в строке 040 раздела 1. Эти же суммы приводятся по соответствующим строкам в Справке 2-НДФЛ.

Если отпускные за январь 2018г. перечислены сотруднику в декабре 2017г., то периодом, за который выплачен доход, считается декабрь. Поэтому данные выплаты должны быть показаны в Справке 2-НДФЛ и в 1 разделе формы 6-НДФЛ за 2017 год (по строкам 020 «Сумма начисленного дохода», 040 «Сумма исчисленного налога» и 070 «Сумма удержанного налога»).

Но если услуги по гражданско-правовому договору оказаны в 2017 году (например, приняты по акту в декабре), а оплата произведена в 2018г. (к примеру, в феврале 2018г.), то периодом получения дохода признается февраль. Поэтому такой доход включается в Расчет 6-НДФЛ уже за 1 квартал 2018 года и будет показан в Справке 2-НДФЛ за 2018 год.

Если за налоговый период доходы физического лица от организации по каждому из оснований, перечисленных в пункте 28 статьи 217 Кодекса, не превышают 4 000 рублей, то такие доходы в справках 2-НДФЛ и расчете 6-НДФЛ можно не показывать (письмо ФНС от 19.01.2017 г. № БС-4-11/787). При превышении каким-либо из этих доходов суммы не облагаемого лимита 4000 рублей, в отчетности нужно с соответствующими кодами показать полную сумму выплаты и вычет в размере 4000 рублей.

Форма 2-НДФЛ

Форма 2-НДФЛ «Справка о доходах физического лица» утверждена приказом ФНС России от 30.10.2015 N ММВ-7-11/485 (с изменениями от 17.01.2017 №ММВ-7-11/19).

При подготовке отчетности по форме 2-НДФЛ необходимо актуализировать персональные данные получателей доходов. За представление отчетности с указанием некорректных сведений предусмотрена ответственность по статье 126.1 Налогового кодекса - штраф в размере 500 руб. за каждый документ, содержащий недостоверные сведения. Если же персональные данные физического лица изменились после представления формы 2-НДФЛ в налоговый орган, уточненную справку представлять не следует (письмо Минфина России от 01.11.2016 г. N БС-4-11/20817, письмо ФНС от 29.12.2017 № ГД-4-11/26889).

Если в форме 2-НДФЛ не заполнен ИНН гражданина России, то при отсутствии других нарушений налоговый орган примет отчетность, но в протоколе будет отмечено 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 каждый неверный документ статьей 126.1 НК РФ установлен штраф в сумме 500 руб. Штрафа можно избежать, если исправить некорректный ИНН путем подачи уточненной отчетности до того, как нарушение будет обнаружено налоговым органом (п. 2 ст. 126.1 НК РФ).

При заполнении справки по форме 2-НДФЛ за 2017 год следует использовать коды доходов и вычетов, утвержденные приказом ФНС России от 10.09.2015 г. № ММВ-7-11/387 с изменениями от 22.11.2016 N ММВ-7-11/633 и от 24.10.2017 N ММВ-7-11/820.

В отношении премий коды различаются в зависимости от назначения и источников данных выплат:

- код 2002 – по премиям за производственные результаты,
- код 2003 - по вознаграждениям, которые выплачиваются за счет прибыли организации, средств спецназначения или целевых поступлений.

Следует учесть, что надбавка за выслугу лет и доплаты за стаж не относятся к премиальным выплатам, поэтому для них нужно использовать код 2000 (письмо ФНС от 07.08.2017 N СА-4-11/15473).

Коды для стандартных вычетов дифференцированы в зависимости от того, кому предоставляется вычет (родителю или опекуну, приемному родителю), а также с учетом оснований предоставления удвоенных вычетов (единственному родителю или при отказе второго родителя от вычета).

Приказом ФНС от 24.10.2017 N ММВ-7-11/820 введен новый код 619 для отражения вычета по индивидуальному инвестиционному счету, а также 5 новых кодов по доходам физических лиц:

- 2013 - сумма компенсации за неиспользованный отпуск;

- 2014 - сумма выплаты в виде выходного пособия в части превышения трехкратного размера среднего месячного заработка;
- 2301 - суммы штрафов и неустойки, выплачиваемые организацией на основании решения суда за несоблюдение требований потребителей;
- 2611 - сумма списанного с баланса организации безнадежного долга;
- 3021 - сумма дохода в виде процента (купона) по обращающимся облигациям российских организаций, номинированным в рублях.

Если вид дохода, выплаченного физическому лицу, в приказе ФНС не предусмотрен, то при заполнении справки 2-НДФЛ следует использовать код 4800 «Иные доходы» (Письма ФНС от 16.08.2017 N ЗН-4-11/16202, от 06.07.2016 № БС-4-11/12127).

Форма 6-НДФЛ

В раздел 1 формы 6-НДФЛ необходимо включить все начисления за 2017 год, не зависимо от того, когда фактически произведена выдача денежных средств (письма ФНС России от 12.02.2016 г. N БС-3-11/553, от 01.08.2016 N БС-4-11/13984). Важно только, чтобы дата получения дохода согласно нормам статьи 223 Налогового кодекса относилась к периоду, за который составляется отчетность.

Для доходов, облагаемых по разным ставкам, в разделе 1 формы 6-НДФЛ 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, признанных в отчетном периоде в соответствии со статьей 223 НК РФ. В данной строке следует учесть, в том числе, доходы, частично не облагаемые по статье 217 НК РФ, если их общая сумма за год превысила не облагаемый лимит. Доходы, полностью освобожденные от налогообложения в соответствии со статьей 217 НК РФ, или доходы, сумма которых за год не превысила не облагаемый лимит, установленный статьей 217 НК РФ, в форме 6-НДФЛ не отражаются (письма ФНС от 23.03.2016 г. N БС-4-11/4901, от 01.08.2016 г. N БС-4-11/13984, от 21.07.2017 N БС-4-11/14329). В частности, можно не отражать по строке 020 единовременную материальную помощь при рождении ребенка в течение первого года после рождения ребенка в сумме, не превышающей 50 тыс. руб., призы в рекламных акциях или материальную помощь, не превышающие 4 тыс. руб. за налоговый период.
- 3) В строке 030 приводится полная сумма вычетов с начала года, в том числе, частично не облагаемых по статье 217 Налогового кодекса. Строка заполняется согласно значениям кодов видов вычетов, утвержденных приказом ФНС России от 10.09.2015 N ММВ-7-11/387 (с последующими изменениями).
- 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 ($(\text{стр. 020} - \text{стр. 030}) / 100 * \text{стр. 010}$), может за счет округлений отличаться от суммы по строке 040. Допустимая погрешность составляет 1 рубль на каждого работника и на количество произведенных выплат, то есть определяется по формуле: количество работников в строке 060 \times 1 руб. \times 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 физлиц-получателей дохода, в т.ч. выполнявших работу по договору гражданско-правового характера или арендодателей. Не нужно учитывать только тех физлиц, 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) По строке 070 указывается общая сумма налога, удержанная налоговым агентом на отчетную дату нарастающим итогом с начала налогового периода. Сумма удержанного налога показывается за минусом авансов, зачтенных по патентам иностранцев, которые указаны в стр. 050.

Если заработная плата за декабрь 2017 года выплачена в январе 2018 года, то в расчете по форме 6-НДФЛ за 2016 год следует указать в разделе 1 только сумму начисленного дохода (строка 020) и сумму исчисленного налога (строка 040). Удержание НДФЛ производится непосредственно при выплате заработной платы, поэтому в строке 070 за 2018 год проставляется "0". Завершение данной операции будет отражено уже в расчете по форме 6-НДФЛ за 1 квартал 2018 года по строке 070 раздела 1, а также по строкам 100 - 140 раздела 2 (письмо ФНС от 05.12.2016 № БС-4-11/23138).

- 1) Строка 080 «Сумма не удержанного налога» заполняется только в том случае, когда известно, что налог не будет удержан до конца года. В частности, в отношении доходов в натуральной форме или материальной выгоды в виде экономии на процентах по займам, при отсутствии выплат доходов в денежной форме (письмо ФНС России от 19.07.2016 N БС-4-11/12975).
- 2) По строке 090 должна быть отражена общая сумма налога, возвращенная налоговым агентом налогоплательщикам нарастающим итогом с начала налогового периода. При этом уведомление налогового органа о произведенном возврате излишне удержанной суммы налога Налоговым кодексом не предусмотрено (п. 3.3 Порядка заполнения формы 6-НДФЛ, письмо ФНС России от 18.07.2016 г. № БС-4-11/12881).

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). Причем заполнять этот раздел нужно в периоде, когда завершена операция, то есть в квартале, на который приходится дата в строке 120 (письмо ФНС от 24.10.2016 №БС-4-11/20126).

Доходы, с которых налог удержать было невозможно, отражаются только в разделе 1 Расчета - в строках 020, 040 и 080. В разделе 2 данные доходы отражать не нужно (письмо ФНС России от 27.01.2017г. №БС-4-11/1373).

Строки 100 - 140 следует заполнять применительно к каждой дате получения дохода и установленной дате его перечисления. 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). В строке 130 приводится фактически начисленная сумма дохода (включая НДФЛ) в указанную в строке 100 дату. В строке 140 - сумма удержанного (а значит, подлежащего перечислению) налога в указанную в строке 110 дату. Если налог удержать невозможно, то в строке 140 ставится «0». При этом налог, удержанный по разным ставкам, можно показать в одной строке 140 (письмо ФНС от 27.04.2016 №БС-4-11/7663).

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.

Если организация в связи с выявлением арифметических ошибок производит в январе 2018 года перерасчет суммы НДФЛ с заработной платы за декабрь 2017 года, то итоговые суммы с учетом произведенного перерасчета следует отразить в разделе 1 расчета по форме 6-НДФЛ за 2017 год и в разделе 2 расчета по форме 6-НДФЛ за первый квартал 2018 года. Кроме того, сумма НДФЛ с заработной платы за декабрь 2017 года с учетом произведенного перерасчета необходимо показать в сведениях о доходах физических лиц по форме 2-НДФЛ за 2017 год (письмо ФНС России от 27.01.2017 г. № БС-4-11/1373).

По итогам года налоговые органы проверяют междокументные контрольные соотношения между представленными организациями формами отчетности 2-НДФЛ и 6-НДФЛ. Данные контрольные соотношения приведены в письме ФНС России от 10.03.2016 г. N БС-4-11/3852.

В частности, должны совпадать

- 1) сумма начисленного дохода по соответствующей ставке, приведенные в строке 020 формы 6-НДФЛ и общая сумма дохода по данной ставке по всем справкам 2-НДФЛ с признаком 1 (для акционерных обществ в эту сумму добавляются еще и сведения о выплаченных физлицам дивидендах, которые приводятся в строке 020 Приложения N 2 к Декларации по налогу на прибыль);
- 2) сумма выплаченных физлицам дивидендов (строка 025 формы 6-НДФЛ) и общая сумма дохода в виде дивидендов, приведенного по всем справкам 2-НДФЛ с признаком 1, а также в Приложениях № 2 к Декларации по налогу на прибыль;

- 3) сумма исчисленного налога по соответствующей ставке (строка 040 формы 6-НДФЛ) и общая сумма исчисленного налога по этой ставке на основании всех справок 2-НДФЛ с признаком 1 и строк 030 Приложения № 2 к Декларации по налогу на прибыль;
- 4) сумма налога, не удержанного налоговым агентом (строка 080 формы 6-НДФЛ) и общая сумма налога, не удержанного налоговым агентом на основании всех справок 2-НДФЛ и строк 034 Приложения № 2 к Декларации по налогу на прибыль;
- 5) количество физических лиц, получивших доход от данного налогового агента, которое приведено в строке 060 формы 6-НДФЛ, и общее количество представленных организацией справок 2-НДФЛ с признаком 1 и Приложений №2 к Декларации по налогу на прибыль. Поэтому даже если организация не могла удержать налог и сообщила об этом в налоговый орган, представив до 1 марта Справку 2-НДФЛ с признаком «2», то на это физическое лицо нужно подготовить также и Справку 2-НДФЛ с признаком «1».