

"ДОСРОЧНЫЙ" НДФЛ МОЖЕТ ПРИВЕСТИ К ШТРАФАМ

По тем или иным причинам (вследствие ошибки, намеренно, в связи с последующей возможной нехваткой денежных средств на расчетном счете) компании перечисляют НДФЛ в большем объеме, чем удержали с работника. Однако, по мнению контролирующих органов, уменьшить текущие платежи по НДФЛ на сумму такой переплаты нельзя.

На практике распространена ситуация, когда, перечислив излишнюю сумму НДФЛ (например, вследствие счетной ошибки), компания перечисляет в следующем периоде сумму меньше, то есть самостоятельно осуществляет зачет переплаченной суммы НДФЛ.

Если в отношении "обычных" налогов это правило работает, то в части НДФЛ ситуация иная. Многие налоговые агенты столкнулись с тем, что налоговая инспекция игнорирует переплату, начисляет пени и штрафы на неуплаченную сумму НДФЛ.

Для того чтобы понять причину доначислений НДФЛ в подобной ситуации, обратимся к определению понятия налогового агента.

Понятие налогового агента

Понятие налоговых агентов дано в ст.24 НК РФ. Налоговыми агентами признаются лица, на которых возложены обязанности по исчислению, удержанию у физического лица и перечислению налогов в бюджетную систему РФ. В функции налогового агента входит правильность и своевременность исчисления и удержания налогов из средств, выплачиваемых налогоплательщикам, а также перечисление на соответствующие счета Федерального казначейства.

В части НДФЛ исполнение обязанности налогового агента заключается в удержании начисленной суммы налога непосредственно из доходов физического лица при их фактической выплате (п.4 ст.226 НК РФ). Неисполнение обязанностей налогового агента влечет начисление пеней и штрафов (ст.75, ст.123 НК РФ).

При исчислении НДФЛ главную роль играет дата фактического получения дохода. Именно она определяет момент удержания и перечисления НДФЛ.

Дата фактического получения дохода

Для каждого вида дохода установленная своя дата фактического получения. Например, при получении доходов в денежной форме дата дохода определяется как день выплаты дохода, в том числе перечисления дохода на счета налогоплательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц (п.1 ст. 223 НК РФ).

При получении дохода в виде заработной платы датой фактического получения дохода признается последний день месяца, за который работнику был начислен доход (п. 2 ст.223 НК РФ). То есть доход в виде заработной платы возникает у работника только в последний день месяца (Письма Минфина РФ от 27.10.2015 г. №03-04-07/61550, от 22.07.2015 г. №03-04-06/42063).

Начисленная сумма НДФЛ с пособий по временной нетрудоспособности и отпускных выплат подлежит перечислению не позднее последнего числа месяца, в котором они выплачены (п.6 ст. 226 НК РФ).

Исчисленную сумму НДФЛ налоговые агенты обязаны удержать непосредственно из доходов работника при их фактической выплате (п. 4 ст. 226 НК РФ).

На практике возникает множество разнообразных ситуаций, когда непонятно, в какой момент у работника возникает доход и, соответственно, обязанность налогового агента по исчислению, удержанию и перечислению суммы НДФЛ.

Разъяснения даты удержания НДФЛ в сложных ситуациях рассмотрены в Письме Минфина РФ от 25.07.2016 г. №03-04-06/43479. В Письме представителя финансового ведомства учитывали позицию, приведенную в Определении ВС РФ от 11.05.2016 г. №309-КГ16-1804.

Пример 1

Заработная плата работникам компании выплачивается два раза в месяц: аванс - в последний день текущего месяца;

окончательный расчет - 15-го числа следующего месяца.

Полагая, что с аванса сумма НДФЛ не удерживается, компания уплачивала НДФЛ только в момент окончательного расчета с работниками, то есть 15-го числа следующего месяца.

В ходе проведения проверки налоговые инспекторы признали действия компании неправомерными, начислили пени и оштрафовали налогового агента на основании ст.123 НК РФ.

Налоговый агент в качестве аргумента приводил доводы, что при выплате заработной платы два раза в месяц обязанность удержания и перечисления в бюджет НДФЛ возникает только один раз при окончательном расчете дохода работника по итогам каждого месяца, за который ему начислен доход.

Однако высшие судьи не сочли довод налогового агента убедительным. Поскольку доход (аванс) работникам выплачивался в последний день месяца, то у налогового агента возникала обязанность исчислить и удержать суммы НДФЛ в соответствии с п. 2 ст. 223 НК РФ.

То есть в данном примере работодатель обязан был удержать НДФЛ и на дату выдачи аванса, и на дату выплаты второй части заработной платы работнику.

Перечисление НДФЛ в большем объеме

Зачастую компании по ошибке либо сознательно перечисляют сумму НДФЛ в бюджет в большем объеме, чем фактически удержано с физического лица. При этом в назначении платежа указывается "Налог на доходы физических лиц". Такие действия нередко приводят к налоговым спорам с налоговыми органами. И если раньше сумму уплаченного и начисленного НДФЛ налоговая инспекция могла увидеть только после представления отчета по форме 2-НДФЛ, который сдается один раз в год, то теперь уплату НДФЛ налоговики видят ежеквартально по справкам 6-НДФЛ.

Насколько опасен "авансовый" НДФЛ? Как квалифицируют такие действия компании налоговые органы?

Позиция контролирующих органов

На протяжении ряда лет контролирующие органы считали, что перечисленный "авансовый" НДФЛ следует заплатить повторно (Письма ФНС РФ от 29.09.2014 г. №БС-4-11/19714@, от 25.07.2014 г. №БС-4-11/14507, Минфина РФ от 16.09.2014 г. №03-04-06/46268, от 01.09.2014 г. №03-04-06/43711). Не стало исключением в этом смысле и письмо ФНС РФ от 05.05.2016 г. №СА-4-9/81160. Причина в том, что в бюджет перечисляется сумма НДФЛ, удержанная из доходов физического лица, а за счет собственных средств перечислять НДФЛ нельзя (п. 9 ст. 226 НК РФ).

Поэтому досрочно уплаченная сумма налогом не считается и, чтобы выполнить обязанности налогового агента, следует заплатить НДФЛ повторно (например, при выплате заработной платы - не позднее дня, следующего за днем выплаты дохода - п.6 ст.226 НК РФ). Если этого не сделать, то с большой степенью вероятности, налоговики доначислят пени и штраф в размере 20% от неуплаченной суммы НДФЛ (ст. 123 НК РФ). Излишне перечисленную (ранее установленного срока) сумму налога зачесть нельзя, а можно только вернуть на основании поданного в налоговую инспекцию заявления.

Арбитражная практика

Проанализируем решения судов, касающиеся правомерности зачета переплаты по НДФЛ, возникшей в связи с перечислением налога в большем объеме.

Отметим, что на сегодняшний день судебная практика складывается в пользу налогового агента, несмотря на то, что контролирующие органы с завидным постоянством отказывают компаниям в зачете излишне перечисленного налога в счет погашения долга.

Основание отказа - уплата налога за счет средств налоговых агентов не допускается (п.9 ст.226 НК РФ).

Пример 2

Компания в течение 2 лет перечисляла в бюджет платежи с назначением "Налог на доходы физических лиц" в большем объеме, чем удерживалось у физического лица, в связи с чем возникла переплата по НДФЛ.

В последующем при выплате дохода физическому лицу компания удержива-

ла из его дохода исчисленную сумму НДФЛ, но в бюджет не перечисляла, предполагая наличие права на зачет излишне уплаченного налога.

Однако в ходе проведения проверки налоговые органы сочли действия компании налоговым правонарушением, предусмотренным ст.123 НК РФ, которое выразилось в неперечислении в установленный срок сумм НДФЛ, а заблаговременно уплаченные суммы были квалифицированы как налог, уплаченный за счет собственных средств налогового агента.

Суды двух инстанций поддержали доводы налоговой инспекции в части нарушения сроков перечисления НДФЛ в бюджет.

Кассационная инстанция отменила решения предыдущих судов, исходя из следующих аргументов.

По общему правилу, обязанность по уплате налога должна быть выполнена в срок, установленный законодательством о налогах и сборах (абз. 2 п.1 ст. 45 НК РФ). Налогоплательщик вправе исполнить обязанность по уплате налога досрочно. При этом правило о досрочной уплате налога распространяется и на налоговых агентов (п. 8 ст. 45 и п. 2 ст. 24 НК РФ).

Судьи кассационной инстанции проанализировали правила зачета налога, установленные ст. 78 НК РФ. Зачет сумм излишне уплаченных федеральных налогов и сборов, региональных и местных налогов производится по соответствующим видам налогов и сборов, а также по пеням, начисленным по соответствующим налогам и сборам.

Правила, установленные ст. 78 НК РФ, применяются также в отношении зачета или возврата сумм излишне уплаченных авансовых платежей, сборов, пеней и штрафов и распространяются на налоговых агентов (п.14 ст. 78 НК РФ).

Таким образом, исходя из анализа приведенных норм, налоговый агент вправе зачесть суммы излишне уплаченных налогов, являющихся федеральными, в счет предстоящих платежей, а также погашения недоимки по НДФЛ.

В данной ситуации компания перечисляла НДФЛ заблаговременно, как налоговый агент, в последующем при выплате дохода налогоплательщику всегда удерживала исчисленный НДФЛ из дохода налогоплательщика.

Как отметил суд, уплата НДФЛ за счет налогового агента будет иметь место, когда НДФЛ уплачивается налоговым агентом не "за налогоплательщика", а

"вместо налогоплательщика", то есть при выплате дохода НДФЛ исчисляется и перечисляется в бюджет, но не удерживается налоговым агентом из дохода налогоплательщика.

А поэтому досрочное перечисление компанией НДФЛ состава правонарушения, установленного ст. 123 НК РФ, не образует.

Кроме того, в силу правовой позиции КС РФ, изложенной в определении от 08.02.2007 г. №381-О-П, на излишне уплаченный налог распространяются все гарантии прав собственности.

В данном налоговом споре кассационная инстанция сделала важный для налоговых агентов вывод: при таких условиях, отказ признавать НДФЛ, уплаченный налоговым агентом раньше срока налогом, создает искусственные основания для привлечения налогового агента к налоговой ответственности, а зачет этих сумм в качестве налога и фиксирование налоговым органом отсутствия недоимки является препятствием для привлечения к налоговой ответственности (Постановление АС Московского округа от 28.07.2016 г. № А40-128534/2014).

В Решениях АС Ямало-Ненецкого АО от 25.05.2016 г. №А81-978/2016, АС Камчатского края от 15.06.2015 г. №А24-244/2015, Постановлениях АС Волго-Вятского округа от 19.02.2016 г. №А38-6347/2012, Западно-Сибирского округа от 26.10.2015 г. №А27-1682/2015, Восточно-Сибирского округа от 10.06.2015 г. №А58-4233/2014, Уральского округа от 26.05.2015 г. №Ф09-2467/15 и от 06.02.2015 г. №Ф09-10188/14 также был отклонен довод налоговой инспекции о том, что излишне перечисленная налоговым агентом сумма НДФЛ не является излишне уплаченным налоговым платежом, поскольку уплата налога за счет средств налогового агента не допускается (п. 9 ст. 226 НК РФ).

Нельзя не отметить, что в базе арбитражных дел имеются судебные решения, поддерживающие позицию налоговых органов. Например, в Постановлении АС Северо-Западного округа от 19.06.2015 г. №А56-41307/2014 суд согласился с приведенными доводами налоговой инспекции о привлечении к ответственности налогового агента по ст.123 НК РФ по причине перечисления НДФЛ в бюджет ранее выплаты дохода физическому лицу.

Если компания излишне перечислила НДФЛ, то ей следует обратиться в

налоговую инспекцию с заявлением о возврате налога. Ведь, по мнению контролирующих органов, эту сумму нельзя зачесть в счет будущих платежей по НДС, а можно только вернуть. Для этого необходимо подать заявление в свободной форме (Письма Минфина РФ от 12.11.2014 г. №03-04-06/57158 и ФНС РФ от 04.07.2011 г. №ЕД-4-3/10764).

Однако при возврате переплаты НДС на расчетный счет, налоговых агентов также могут ждать трудности. При непредставлении налоговых регистров (в частности, карточек по счетам 68 и 70) налоговая инспекция вправе отказать в возврате налога и суды подерживают инспекцию.

Пример 3

Компания ошибочно перечислила НДС в бюджет и обратилась в налоговую инспекцию с заявлением о возврате.

В заявлении компания отметила, что указанная сумма налога не была удержана у физических лиц. К заявлению на возврат была приложена только копия платежного поручения.

Налоговая инспекция отказала компании в возврате суммы налога, указав, что этих документов недостаточно. Без налоговых регистров (были запрошены карточки по счетам 68 "Расчеты по налогам и сборам" и 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда") невозможно определить сумму переплаты по налогу.

Принимая решение в пользу налого-

вой инспекции, судьи исходили из следующего:

- факт обращения с заявлением о возврате на расчетный счет суммы, ошибочно перечисленной в бюджет, не свидетельствует о наличии оснований для возврата данной суммы автоматически;

- налоговому агенту документально необходимо подтвердить, что НДС перечислен в бюджет сверх суммы фактически удержанного из доходов физических лиц налога, не связан с исполнением обязанности налогового агента, а перечислен ошибочно из собственных средств;

- для того чтобы налоговый орган смог определить природу уплаченной заявителем суммы, компания должна была представить подтверждающие документы (регистры налогового учета, карточки счетов 68 "Расчеты по налогам и сборам", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда"), поскольку в отсутствие аналитического учета по счету 70 не представляется возможным сделать вывод о наличии переплаты (неуплаты) НДС, а также квалифицировать, за счет чего сложилась переплата (неуплата) НДС: за счет собственных средств налогового агента или за счет неправильного исчисления НДС по налогоплательщику;

- сам по себе перечень платежных поручений об оплате НДС не позволяет определить наличие переплаты (неуплаты) НДС, в платежных поручениях сумма оплаты за указанный период ука-

зана без разбивки по конкретным физическим лицам; реестр сведений о доходах физических лиц является справочной обобщающей информацией.

А поскольку компанией не представлено доказательств в подтверждение переплаты налога и не приложено соответствующего документа, свидетельствующего об ошибочно излишней платеже, суды пришли к выводу об отсутствии у налогового органа оснований для возврата денежной суммы (Постановление АС Западно-Сибирского округа от 30.10.2015 г. №А67-8760/2014).

Выводы

Наиболее безопасный вариант для налогового агента - не допускать переплату НДС за счет собственных средств.

Самый небезопасный вариант, который с большой степенью вероятности приведет к налоговым спорам - это самостоятельно зачитывать излишне уплаченный НДС в счет предстоящих платежей.

Если все-таки компания допустила переплату по НДС, то лучше обратиться в налоговую инспекцию с заявлением о возврате. Правда, налоговый агент должен документально доказать наличие переплаты, представив в налоговую инспекцию регистры налогового учета.

И. Стародубцева,
аудитор-эксперт, компания
"РосКо - Консалтинг и аудит"

НОВОСТИ

ЛИМИТЫ ПО УСН УВЕЛИЧЕНЫ

С 1 января 2017 года увеличиваются пороговые значения дохода, ограничивающие право налогоплательщиков на применение УСН, с 60 до 120 млн рублей и стоимости основных средств с 100 до 150 млн рублей.

Предельный размер суммы доходов (за девять месяцев), ограничивающий право налогоплательщика перейти на УСН, увеличен с 45 млн рублей до 90 млн рублей.

Указанные изменения позволяют обеспечить более благоприятные условия для ведения бизнеса, так как значительно расширяют возможности малых и средних предпринимателей. Напоминаем, что по УСН есть еще и повышающий коэффициент, который каждый год увеличивает этот "базовый" лимит.

Источник: Федеральный закон от 03.07.2016 г. № 243-ФЗ

КОМПАНИЯ ВПРАВЕ ПРИМЕНИТЬ ВЫЧЕТ НДС, ДАЖЕ ЕСЛИ СЧЕТ-ФАКТУРУ ВЫСТАВИЛ КОНТРАГЕНТ НА УСН

Вывод следует из постановления суда кассационной инстанции. Такой же позиции придерживается КС РФ. Однако Минфин и налоговые органы полагают: когда счет-фактуру выставил применяющий спецрежим продавец, покупатель не может принять НДС к вычету.

Источник: Постановление АС Восточно-Сибирского округа от 08.06.2016 г. по делу № А78-2859/2015

ОТМЕНЕНА ОБЯЗАННОСТЬ НОТАРИАЛЬНОГО УДОСТОВЕРЕНИЯ СДЕЛОК КУПИ-ПРОДАЖИ ЗЕМЕЛЬНЫХ ДОЛЕЙ

Соответствующая поправка внесена в Федеральный закон от 21.07.1997 г. № 122-ФЗ "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним" и в Федеральный закон от 13.07.2015 г. № 218-ФЗ "О государственной регистрации недвижимости".

Федеральный закон вступает в силу со дня его официального опубликования, за исключением отдельных положений.

Источник: Федеральный закон от 03.07.2016 г. № 351-ФЗ