**В налоговой службе рассказали, как правильно работать с НДФЛ**

К. В. Котов, советник государственной гражданской службы РФ 2 класса

Компенсация издержек по гражданско-правовому договору.

По сравнению с другими налогами в случае с НДФЛ определение налоговой базы уникально. Статья 210 НК РФ содержит универсальную фразу о том, что при расчете налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им в денежной или натуральной форме или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды.

Налоговым агентам важно обратить внимание на подпункт 6 пункта 1 статьи 208 НК РФ. В ней фактически разграничены вознаграждения по трудовым и гражданско-правовым договорам. Это разные виды контрактов. Заработная плата, установленная трудовым договором, облагается НДФЛ с валовой суммы. Понятно, что за исключением случаев, когда есть право на вычеты. Чтобы понять, как не ошибиться с НДФЛ при наличии гражданско-правовых договоров, надо обратиться и к статье 709 Гражданского кодекса РФ. Она говорит о цене работы. Гражданско-правовой договор должен непременно иметь такой элемент, как цена договора. Она включает в себя само вознаграждение исполнителю и компенсацию издержек. Объектом налогообложения НДФЛ является только вознаграждение исполнителю.

Часто по гражданско-правовому договору компании привлекают исполнителей из других городов, из которых они должны доехать до места работы и где-то проживать. Расходы на транспорт и проживание, как правило, в таких ситуациях оплачивает заказчик. В статье 211 Налогового кодекса РФ говорится, что доходом налогоплательщика в натуральной форме признается оплата за него компанией товаров, работ, услуг или имущественных прав. Но важно условие – «в интересах налогоплательщика». Очевидно, что компенсация расходов на транспорт и проживание в описанном мною случае произведена в интересах налогового агента, а не налогоплательщика. Значит, облагать НДФЛ такие компенсации издержек исполнителя по гражданско-правовому договору не требуется.

Налоговое резидентство.

Немало вопросов вызывает тема определения даты, с которой иностранного сотрудника можно считать налоговым резидентом. Предположим, компания приняла на работу иностранного сотрудника – нерезидента с 1 октября 2010 года (о том, как правильно вести кадровый учет иностранцев, см. статью «Снова изменились правила кадрового учета иностранцев», опубликована в этом номере журнала). Работник только что приехал в Россию. За октябрь, ноябрь и декабрь ставка НДФЛ для этого иностранного сотрудника составит 30 процентов. В апреле 2011 года истекают 183 дня пребывания иностранца на территории Российской Федерации в период с 1 мая 2010 года по 30 апреля 2011 года. Получается, условие для налогообложения доходов иностранца на ставке 13 процентов выполнено.

За май, июнь, июль 2011 года иностранный сотрудник «набирает» 183 дня уже отдельно за 2011 год. И уже тогда он может обратиться к работодателю с просьбой пересчитать суммы НДФЛ, которые удержаны по ставке 30 процентов за январь, февраль и март 2011 года. Очень важно: никаких перерасчетов за октябрь, ноябрь и декабрь 2010 года не происходит. В этих месяцах 2010 года иностранный сотрудник не был налоговым резидентом.

При определении статуса иностранца в период, равный 183 дням, надо включать дни отъезда и приезда. Это подтверждает письмо ФНС России от 4 февраля 2009 г. № 3-5-04/097 @ . Эти дни тоже относятся к периоду фактического пребывания на территории Российской Федерации.

Компенсация за задержку зарплаты.

В пункте 3 статьи 217 НК РФ перечислены не облагаемые НДФЛ виды установленных законодательством компенсаций. Например, компенсации за возмещение вреда здоровью, за исполнение трудовых обязанностей и так далее.

С этим пунктом надо очень внимательно работать. Если речь идет о компенсациях, связанных с исполнением трудовых обязанностей, то надо обратиться к Трудовому кодексу. В разделе VII ТК РФ как раз и говорится о гарантиях и компенсациях для работников. Более того, лучше всего консультироваться с юристами и кадровиками, относится ли та или иная компенсация к перечисленным в пункте 3 статьи 217 НК РФ. Потому что бывает, что налоговые агенты допускают грубые ошибки. К примеру, когда не облагают НДФЛ денежную компенсацию за задержку заработной платы, которая предусмотрена статьей 236 Трудового кодекса РФ. Многих вводит в заблуждение слово «компенсация». Но это не компенсация, связанная с осуществлением трудовой функции, которая поименована в пункте 3 статьи 217 НК РФ. Такая выплата по своей сути – это штраф работодателю, который задержал установленную трудовым договором зарплату. Компенсация за задержку заработной платы связана не с исполнением трудовой функции работника, а с неисполнением своих обязанностей работодателем. Поэтому такие выплаты облагаются НДФЛ.

Единовременная материальная помощь.

В пункте 8 статьи 217 НК РФ говорится про единовременную материальную помощь, которая не облагается НДФЛ. Единовременная – не значит выплаченная всего один раз за время трудового договора. Имеется в виду один раз за налоговый период, то есть за календарный год. В пункте 8 в числе прочих видов выплат говорится о материальной помощи при стихийных бедствиях и чрезвычайных обстоятельствах. Понятие «чрезвычайная ситуация» намного уже, чем «чрезвычайное обстоятельство». А ведь именно о последнем идет речь в статье 217 НК РФ. Что такое чрезвычайная ситуация – всем понятно. Обычно это бедствия природного или техногенного характера. Определение понятия «чрезвычайная ситуация» содержится в статье 1 Федерального закона от 21 декабря 1994 г. № 68-ФЗ.

А вот с чрезвычайными обстоятельствами все не так однозначно. В определенной ситуации и поход к врачу может стать чрезвычайным обстоятельством. Не говоря уже о пожаре, который случился у сотрудника дома. Поэтому нет какого-то перечня ситуаций, которые ни в коем случае нельзя приравнять к чрезвычайным обстоятельствам. Конечно, я имею в виду те ситуации, которые по своему смыслу к таковым относятся. И обязательно надо иметь документальное подтверждение: справку от определенного ведомства, например пожарной службы или медучреждения. Все зависит от конкретной ситуации.

Подарки сотрудникам.

Всегда актуальная тема – налогообложение подарков. Тут есть момент, на который обязательно надо обратить внимание, чтобы не допустить ошибок. С 2009 года по пункту 2 статьи 574 Гражданского кодекса РФ даритель (в нашем случае работодатель) должен заключать договор дарения, если стоимость подарка превышает 3 тыс. руб.

С подарка от компании, стоимость которого не превышает 4000 руб., НДФЛ платить не надо. Об этом говорит пункт 28 статьи 217 НК РФ. А если подарок дороже, то компания будет выступать налоговым агентом. Если она в этом случае не перечислит налог, ей грозит начисление пеней за каждый день просрочки, а также штраф по статье 123 кодекса. Сумма штрафа определяется в размере 20 процентов от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению. По теме подарков можно ознакомиться с письмом ФНС России от 29 мая 2008 г. № 3-5-04/58 @ .

НДФЛ при наличии подразделений.

Традиционно много вопросов приходит от налоговых агентов, у которых есть филиалы и представительства. До сих пор некоторые компании, у которых есть обособленные подразделения в разных регионах России, путаются, где платить НДФЛ: по местонахождению головной организации или подразделения. Действительно, исполнение пункта 7 статьи 226 НК РФ во многом может вызывать вопросы.

Перечислять НДФЛ за сотрудников подразделений надо в налоговую инспекцию того региона, где они трудятся. Причем даже если в подразделении есть всего одно рабочее место, а у подразделения нет своего баланса. Не стоит забывать, что обособленное подразделение считается созданным, даже если оно не отражено в учредительных документах компании.

О том, как правильно заполнять справку 2-НДФЛ при наличии обособленных подразделений, подробно разъяснено в письме ФНС России от 14 октября 2010 г. № ШС-37-3/13344. Сведения о доходах своих сотрудников обособленные подразделения могут представлять по местонахождению подразделения, в котором работникам начисляется и выплачивается доход.

Рекомендация лектора.

Рководствуйтесь письмами и судебными решениями выборочно

При возникновении сложных вопросов в работе или при разногласиях с налоговыми инспекциями компании сейчас часто прибегают к письмам Минфина как к аргументам в свою защиту. Дело в том, что сама Федеральная налоговая служба и, соответственно, нижестоящие инспекции руководствуются в своей работе только теми письмами, которые доведены Минфином до сведения ФНС. В таких письмах Министерство финансов озвучивает свою официальную позицию. Подобные разъяснения подписывают или министр финансов, или его заместители. И еще хотелось бы сделать важное уточнение по поводу судебных споров и той практики, на которую компаниям стоит ориентироваться в работе. Нельзя забывать, что налогоплательщики – физлица должны защищать свои интересы в судах общей юрисдикции, а не арбитражных. В арбитражный суд может обратиться компания – налоговый агент по вопросам, касающимся взаимодействия с инспекцией по НДФЛ. Это, к примеру, штрафы, пени, 2-НДФЛ, излишнее перечисление налога. В этой части решения арбитражных судов значимы, и на них, особенно если речь идет о практике Высшего арбитражного суда, можно ориентироваться.