Некоторые примеры практики Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа по спорам, связанным с применением налога на доходы физических лиц

1. Перерасчет налоговой базы и суммы НДФЛ по иной ставке при приобретении иностранным работником статуса налогового резидента в следующем налоговом периоде является необоснованным.

Судом первой инстанции отказано в признании недействительным решения налоговой инспекции в части обязания открытого акционерного общества удержать и перечислить в бюджет НДФЛ, соответствующие пени и штрафную санкцию по ст. 123 Налогового кодекса РФ в связи с ошибками, допущенными при исчислении, удержании и возврате НДФЛ иностранным работникам.

Действующее в период возникновения спорных правоотношений налоговое законодательство не предусматривало право налогового агента произвести перерасчет налоговой базы и суммы налога за налоговый период, уменьшив его на сумму налога, излишне исчисленного в предыдущем налоговом периоде.

Исходя из буквального толкования ст. 54 НК РФ перерасчет при исчислении налоговой базы допускается лишь при выявлении налоговым агентом ошибок (искажений), в то время как перерасчет НДФЛ, исчисленного ранее по ставке 30%, производился ОАО по ставке 13% не в связи с выявлением налоговым агентом ошибок при исчислении налоговой базы, а в связи с приобретением иностранным работником статуса налогового резидента РФ.

Судом апелляционной инстанции требования общества удовлетворены.

Глава 23 НК РФ не содержит прямого указания осуществлять перерасчет в зависимости от начала/окончания налогового периода (только в пределах одного налогового периода), но инспекцией, с учетом приобретения статуса налогового резидента в 2008 г., произведен перерасчет сумм НДФЛ со ставки

Loaded: 26-04-2024 PMt 19:43:43
ZSO_2011-02.indd 31 29.04.11 11:41

30% на ставку 13%, начиная с доходов, полученных в 2007 г. Инспекцией нарушен п. 9 ст. 226 НК РФ, согласно которому уплата налога за счет средств налоговых агентов не допускается.

Суд кассационной инстанции, отменяя постановление апелляционного суда, указал, что налоговая база и сумма НДФЛ за 2007 г. в отношении иностранных работников должна быть определена по состоянию на 31.12.2007 с учетом полученных в 2007 г. доходов и налоговой ставки, действующей в 2007 г.

Поскольку на 31.12.2007 указанные лица не имели статуса налоговых резидентов Российской Федерации, налоговая ставка в отношении полученных ими доходов составляла 30% (п. 3 ст. 224 НК РФ).

В соответствии со ст. 52, 225 НК РФ сумма налога, подлежащая уплате за налоговый период 2007 г., исчисляется исходя из налоговой базы (определяемой по окончании 2007 г. согласно п. 1 ст. 55 НК РФ), налоговой ставки (30% согласно п. 3 ст. 224 НК РФ) и налоговых льгот.

Обществом не заявлено, что по состоянию на 31.12.2007 оно неверно исчислило НДФЛ с доходов, выплаченных иностранным работникам, применяя ставку 30%.

Поскольку не было излишнего удержания НДФЛ за 2007 г. с доходов, выплаченных иностранным работникам, у общества как налогового агента отсутствовали основания для пересчета в 2008 г. налоговых обязательств иностранных работников за 2007 г. с целью возврата НДФЛ из бюджета.

2. Налоговым органом не доказана правильность исчисления НДФЛ, так как выписка банка о движении денежных средств по расчетному счету не может служить достаточным доказательством для установления размера полученного предпринимателем дохода, а свидетельствует лишь о поступлении денежных средств на его расчетный счет.

Инспекцией в ходе выездной налоговой проверки установлен факт неотражения индивидуальным предпринимателем в представленных налоговых декларациях по НДФЛ дохода, полученного от предпринимательской деятельности, в связи с чем принято решение о доначислении недоимки по данному налогу за 2005—2006 гг., начислении пеней и взыскании штрафа, предусмотренного п. 1 ст. 122 НК РФ.

Индивидуальный предприниматель обратился в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения инспекции.

Судами первой и апелляционной инстанций заявленные требования в указанной части удовлетворены.

Loaded: 26-04-2024 PMt 19:43:43
ZSO_2011-02.indd 32 29.04.11 11:41

Суды пришли к выводу, что доход исчислен инспекцией из денежных сумм, поступивших от различных контрагентов на расчетные счета индивидуального предпринимателя, открытые в банках.

Суд кассационной инстанции признал правильным вывод арбитражных судов о неправомерном доначислении инспекцией налогов на основании информации о движении денежных средств, содержащихся в выписках банка, поскольку налоговым органом какие-либо первичные документы, подтверждающие доходы, не исследовались, встречные проверки контрагентов, от которых поступала выручка на расчетные счета предпринимателя, не проводились.

Суд указал, что выписка банка о движении денежных средств по расчетному счету не может служить достаточным доказательством установления факта осуществления операций по реализации товаров (работ, услуг) и размера полученного предпринимателем дохода, а свидетельствует лишь о поступлении денежных средств на его расчетный счет.

При таких обстоятельствах вывод о недоказанности налоговым органом правильности исчисления НДФЛ является обоснованным.

3. Оплата охранных услуг подлежит включению в налоговую базу НДФЛ как доходы, полученные в натуральной форме.

Угольной компанией оспорены в арбитражном суде решения инспекции и территориального управления ФНС России по эпизоду, связанному с оказанием частным охранным предприятием услуг на основании договора.

В ходе выездной налоговой проверки инспекцией установлено, что угольная компания за счет собственных средств производила оплату услуг по охране квартир (жилых и загородных домов) и земельных участков, принадлежащих ее работникам (руководителям), но соответствующие суммы не включались в доход физических лиц.

Налоговыми органами приняты решения о доначислении НДФЛ, начислении соответствующих сумм пеней и штрафа, предусмотренного ст. 123 НК РФ.

Судами первой, апелляционной и кассационной инстанций отказано в удовлетворении требований угольной компании о признании недействительными решений налоговых органов по данному эпизоду в части предложения удержать и перечислить в бюджет НДФЛ, соответствующие пени и штраф.

Суды руководствовались положениями ст. 210 НК РФ, Закона РФ от 11.03.1992 № 2487-1 «О частной детективной и охранной деятельности в Российской Федерации» и позицией Министерства финансов РФ, выраженной в письмах от 12.01.1998 № 04-07-03, от 05.01.1998 № 04-04-06. Согласно указанной по-

Loaded: 26-04-2024 PMt 19:43:43
ZSO_2011-02.indd 33 29.04.11 11:41

зиции Минфина России в случае перечисления предприятием средств за охрану своего работника по договору о предоставлении услуг по сопровождению физического лица такие расходы должны производиться за счет прибыли, остающейся после уплаты налогов, и включаться в совокупный налогооблагаемый доход физического лица.

Суды сделали вывод о том, что оплаченные угольной компанией услуги за охрану квартир и земельных участков физических лиц, являющихся работниками (руководителями) предприятия, подлежат включению в налоговую базу НДФЛ.

4. Единовременная компенсация, выплачиваемая на основании отраслевого тарифного соглашения и коллективного договора работникам угольной промышленности сверх установленных законодательством РФ размеров, в данном случае не относится к п. 3 ст. 217 НК РФ и подлежит обложению НДФЛ.

Судами первой и апелляционной инстанций отказано в удовлетворении требований общества о признании недействительным решения инспекции в части доначисления НДФЛ за невключение в объект налогообложения выплат работникам в размере 20% среднемесячного заработка за последний год работы, предусмотренных коллективным договором и отраслевым тарифным соглашением по угледобывающему комплексу РФ.

Ссылаясь на положения п. 3 ст. 217 НК РФ, Федеральный закон от 20.06.1996 № 81-ФЗ «О государственном регулировании в области добычи и использования угля, об особенностях защиты работников угольной промышленности»[1] (в редакции Федерального закона от 22.08.2004 № 122-ФЗ), ст. 1064, 1085 ГК РФ, ст. 22 ТК РФ, суды пришли к выводу о том, что в 2005, 2006 гг. выплата единовременного пособия из расчета 20% среднемесячного заработка за последний год работы за каждый процент утраты трудоспособности законодательными актами не устанавливалась.

Суд кассационной инстанции, соглашаясь с данными выводами, исходил из того, что Федеральным законом от 22.08.2004 № 122-ФЗ, вступившим в силу с 01.01.2005, ст. 22 Закона № 81-ФЗ изложена в редакции, не предусматривающей выплаты компенсации сверх установленного законодательством РФ возмещения причиненного вреда.

Следовательно, с 01.01.2005 к компенсационным выплатам, предусмотренным п. 3 ст. 217 НК РФ, произведенным работникам на основании отраслевого тарифного соглашения и коллективного договора, не относятся выплаты компенсаций сверх установленного законодательством РФ возмещения причиненного вреда.

[1] *Далее — Закон № 81-ФЗ.*

Loaded: 26-04-2024 PMt 19:43:43
ZSO_2011-02.indd 34 29.04.11 11:41

5. Факт прохождения застрахованным лицом санаторно-курортного лечения не является безусловным основанием для невключения в налоговую базу по НДФЛ связанных с ним расходов.

Между акционерными обществами (страхователем и страховщиком) заключены договоры добровольного медицинского страхования сроком действия 12 месяцев в пользу работников страхователя. В качестве приложения к договору согласована программа, предусматривающая реабилитационно-восстановительное лечение застрахованных лиц.

Инспекцией в ходе налоговой проверки сделан вывод о неподтверждении страхователем по заключенным со страховщиком договорам добровольного медицинского страхования фактов наступления страховых случаев, являющихся основанием для прохождения застрахованными лицами реабилитационно-восстановительного лечения в санаторно-курортных учреждениях.

Страхователю доначислен НДФЛ, начислены соответствующие суммы пеней, налоговые санкции по п. 1 ст. 122, ст. 123 НК РФ на том основании, что в нарушение подп. 1, 4 п. 2 ст. 211, п. 3 ст. 213 НК РФ при определении налоговой базы по данному налогу им не учтен доход, полученный работниками в виде оплаты расходов на санаторно-курортное лечение.

Решением суда первой инстанции требования страхователя о признании недействительным решения инспекции удовлетворены в части доначисления НДФЛ, начисления соответствующих сумм пеней и штрафов по ст. 123 НК РФ.

Суд исходил из недоказанности налоговым органом неправомерного отнесения налогоплательщиком спорных расходов в налогооблагаемую базу при исчислении НДФЛ.

Апелляционным судом решение суда в указанной части отменено, в удовлетворении требований заявителя в этой части отказано.

По мнению суда, наличие хронического заболевания при отсутствии доказательств, подтверждающих наступление страхового случая либо причинную связь между заболеванием и страховым случаем, не свидетельствует о том, что имело место не санаторно-курортное, а реабилитационно-восстановительное лечение.

Страховой случай по договорам добровольного медицинского страхования не наступил, а страхователь, перечисляя как налоговый агент страховые взносы по договору, возмещал страховой компании стоимость санаторно-курортных путевок, приобретаемых для своих работников.

Санаторно-курортное лечение проводилось в период очередных оплачиваемых ежегодных отпусков, предоставляемых работникам; листки нетрудоспособности с целью прохождения лечения не выдавались; лица, направляемые на санаторно-курортное лечение, не связывали его с наличием хронических

Loaded: 26-04-2024 PMt 19:43:43
ZSO_2011-02.indd 35 29.04.11 11:41

заболеваний, полученных в результате профессиональной деятельности, что подтверждается свидетельскими показаниями, приказами о предоставлении очередных отпусков, расчетными листками по заработной плате.

Суд кассационной инстанции выводы апелляционного суда признал правомерными.

6. Оплата работодателем жилья для временного проживания работников на время выполнения работы в муниципальном образовании непосредственно связана с выполнением работниками своих трудовых обязанностей и является компенсационной выплатой, не подлежащей обложению НДФЛ. Расходы по доставке сотрудников к месту работы и обратно, предусмотренной трудовым (коллективным) договором или иными локальными актами, не являются полученной работниками экономической выгодой и НДФЛ не облагаются.

Общество в связи с производственной необходимостью на период выполнения летней программы перевозок заключило срочные трудовые договоры с физическими лицами, проживающими в различных городах, на работу в линейном цехе станции технического обслуживания воздушных судов в филиале данного общества.

Поскольку физические лица являлись иногородними работниками, в договорах была предусмотрена оплата по расходам их временного проживания и доставке от места временного проживания к месту работы за счет общества.

Решением суда, оставленным без изменения судами апелляционной и кассационной инстанций, признано недействительным решение инспекции в части доначисления НДФЛ, начисления пеней и штрафа по ст. 123 НК РФ.

Основанием для доначисления НДФЛ послужил вывод налогового органа о том, что налогоплательщиком неправомерно не учтен доход работников его филиала, полученный в виде предоставленных за счет работодателя услуг по организации проживания и проезда к месту работы от места временного проживания и обратно.

Удовлетворяя требования заявителя в указанной части, суды исходили из того, что оплата жилья для временного проживания работников на время выполнения работы в другом городе непосредственно связана с выполнением работниками своих трудовых обязанностей и является компенсационной выплатой, не подлежащей обложению НДФЛ; услуги по доставке работников к месту работы от места временного проживания и обратно связаны с производственной необходимостью и оказывались не работникам, а самому обществу. При этом оплата обществом стоимости услуг по доставке работников к месту работы и обратно относится к расходам, связанным с организацией производственной деятельности, и не является выплатой работникам в качестве вознаграждения за выполненные ими работы или оказанные услуги по трудовым договорам в смысле ст. 41, 209, 236 НК РФ.

Loaded: 26-04-2024 PMt 19:43:43
ZSO_2011-02.indd 36 29.04.11 11:41

Данный вывод судов основан на положениях ст. 209, 217, 235, 236, 238 НК РФ, ст. 164, 165 ТК РФ.

Суды признали необоснованным вывод инспекции о том, что расходы по оплате проживания, по проезду до места работы и обратно являются полученной работниками экономической выгодой в виде дохода в натуральной форме и в силу подп. 1 п. 2 ст. 211, п. 1 ст. 237 НК РФ подлежат обложению НДФЛ.

7. Сумма субсидий, полученных предпринимателем в рамках целевого финансирования, не подлежит включению в доходы при исчислении налоговой базы по НДФЛ, поскольку относится к компенсационным выплатам, связанным с денежным возмещением затрат, направленных на выравнивание природно-климатических условий, и не увеличивает доход предпринимателя.

Инспекцией принято решение, в соответствии с которым индивидуальному предпринимателю предложено уплатить не полностью уплаченные налоги, в том числе НДФЛ, пени, а также налоговые санкции, предусмотренные п. 1 ст. 122 и ст. 123 НК РФ.

По мнению налогового органа, налогоплательщиком при исчислении НДФЛ не включены поступившие из бюджета суммы субсидий на осуществление поддержки сельскохозяйственного производства.

Предприниматель обратился в арбитражный суд о признании недействительным решения инспекции в части доначисления и требования уплаты налога.

Арбитражными судами признано недействительным оспариваемое решение в части взыскания недоимки по НДФЛ и привлечения к налоговой ответственности по п. 1 ст. 122 НК РФ.

Руководствуясь ст. 209, 210, п. 1 ст. 217, подп. 1 п. 1 ст. 227 НК РФ, суды пришли к выводу о том, что суммы субсидий, полученные предпринимателем в рамках целевого финансирования, не подлежат включению в доходы при исчислении налоговой базы по НДФЛ, поскольку относятся к компенсационным выплатам, связанным с денежным возмещением затрат, направленных на выравнивание природно-климатических условий, и не увеличивают доход предпринимателя.

8. Налогоплательщик обоснованно включил в состав расходов, учитываемых при исчислении НДФЛ, амортизационные отчисления по легковому автомобилю, приобретенному и используемому им в предпринимательской деятельности.

Судами первой и апелляционной инстанций удовлетворено заявление индивидуального предпринимателя о признании недействительным решения инспекции в части доначисления НДФЛ.

Loaded: 26-04-2024 PMt 19:43:43
ZSO_2011-02.indd 37 29.04.11 11:41

Основанием для вынесения решения послужил вывод налогового органа о неправомерном включении индивидуальным предпринимателем в состав расходов, учитываемых при начислении НДФЛ, амортизационных отчислений по легковому автомобилю. По мнению инспекции, у индивидуальных предпринимателей, осуществляющих виды деятельности, не относящиеся к грузовым и пассажирским перевозкам, автомобиль служит не источником получения дохода, а вспомогательным средством, создающим дополнительные удобства для осуществления других видов деятельности.

Суды, руководствуясь положениями ст. 54, 209, 236 НК РФ, п. 15, 16, 24, 30 Порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей, утвержденного совместным приказом Министерства финансов РФ и Министерства РФ по налогам и сборам от 13.08.2002 № 86н/БГ-3-04/430, пришли к выводу о том, что амортизация в целях налогообложения индивидуального предпринимателя может начисляться по объекту основного средства, если объект относится к амортизируемому имуществу; право собственности на объект принадлежит индивидуальному предпринимателю; объект используется непосредственно в процессе осуществления предпринимательской деятельности; объект приобретен за плату (т.е. за счет средств, полученных от предпринимательской деятельности), которая должна быть документально подтверждена.

Поскольку приобретенный индивидуальным предпринимателем автомобиль использовался им в предпринимательской деятельности, амортизационные отчисления по легковому автомобилю обоснованно включены им в состав расходов, учитываемых при исчислении НДФЛ.

Суд кассационной инстанции признал правильным вывод о выполнении заявителем условий для получения права на профессиональный налоговый вычет по НДФЛ, предусмотренных главой 21 НК РФ, поскольку автомобиль приобретен индивидуальным предпринимателем за плату, принадлежит ему на праве собственности и является для него основным средством, используемым в предпринимательской деятельности.

9. Денежные средства, полученные налогоплательщиком от осуществления предпринимательской деятельности, должны быть учтены в том налоговом периоде, в котором был получен доход.

Индивидуальный предприниматель оспорил в арбитражном суде решение инспекции по эпизоду, связанному с невключением дохода, полученного в 2005 г., в налоговую базу по НДФЛ за 2006 г.

Согласно п. 2 ст. 54 НК РФ индивидуальные предприниматели исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных учета доходов и расходов и хозяйственных операций в порядке, определяемом Министерством финансов РФ.

Loaded: 26-04-2024 PMt 19:43:43
ZSO_2011-02.indd 38 29.04.11 11:41

Согласно ст. 216 НК РФ для НДФЛ налоговым периодом признается календарный год.

Из содержания ст. 223, 236, 242 НК РФ следует, что денежные средства, полученные налогоплательщиком от осуществления предпринимательской деятельности (реализации товара), должны быть учтены в том налоговом периоде, в котором имело место фактическое получение дохода.

Материалами дела подтверждено, что доход предпринимателем фактически был получен в 2005 г. (оплата за реализованный товар получена 31.12.2005).

Сумма выручки в строке 1 книги учета доходов и расходов за 2006 г. отражена ошибочно. Фактическая выручка отражена в строке 2, что подтверждается кассовыми чеками и записями в журнале кассира-операциониста.

Таким образом, спорная сумма дохода налогоплательщика, полученного в 2005 г., не подлежит включению в налогооблагаемую базу за 2006 г.

Loaded: 26-04-2024 PMt 19:43:43
ZSO_2011-02.indd 39 29.04.11 11:41