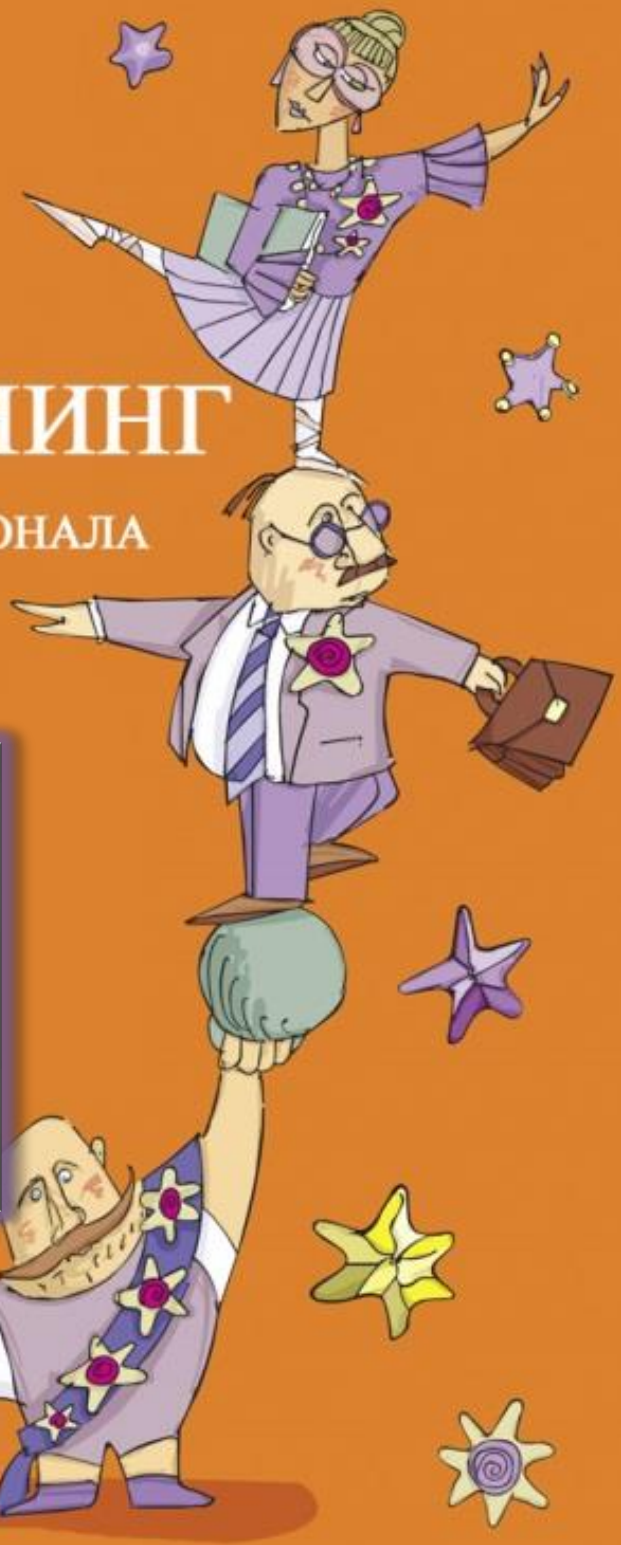
КонсультантПлюс



СЕМИНАР-ТРЕНИНГ

ПРАКТИКУМ ДЛЯ ПРОФЕССИОНАЛА



Налоговые агенты по НДС, налогу на прибыль и НДФЛ в 2022 году

420021, г. Казань, ул. Татарстан, 22. 8 этаж
Тел: 8-800-700-52-23 (843)515-20-20
E-mail: cons@vkons.ru
Сайт: vkons.ru

Оглавление

1. Основания для возникновения функции налогового агента……..…….3

1.1. Возникновение обязанностей налогового агента по НДС…….....3

1.2. Возникновение обязанностей налогового агента по налогу на прибыль…….....6

1.3. Возникновение обязанностей налогового агента по НДФЛ…….....7

2. Обособленные подразделения иностранных компаний на территории РФ…..……9

2.1. Уплата НДС обособленными подразделениями иностранных компаний……9

2.2. Как уплачивают налог на прибыль организаций ОП иностранных организаций….12

2.3. Уплата НДФЛ обособленными подразделениями иностранных компаний……..15

3. Вычисляем бенефициаров в различных ситуациях и исполняем/не исполняем обязанности налогового агента…….16

3.1. Исполнение обязанностей налогового агента по НДС……...……..16

3.2. Исполнение обязанностей налогового агента по налогу на прибыль……..20

3.3. Исполнения обязанностей налогового агента по НДС……..……...……20

4. Особенности работы налоговых агентов с различными хозяйственными ситуациями……23

4.1. НДС...…….23

4.2. Налог на прибыль……..31

4.3. НДФЛ……...……..37

5. Определение места реализации для целей налогообложения……...……..44

5.1. Как определить место реализации для целей НДС?.....44

5.2. Применение различных ставок по НДФЛ в зависимости от статуса налогоплательщика……....52

6. Отчетность налоговых агентов по НДС, НДФЛ и налогу на прибыль……56

6.1. Отчетность агента по НДС……...56

6.2. Какую отчетность по налогу на прибыль сдает налоговый агент?.....56

6.3. Какую отчетность сдает налоговый агент по НДФЛ?.....57

Вопрос №1. Основания для возникновения функции налогового агента

Нормативные акты:

1. *"Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 26.03.2022) {КонсультантПлюс}*

2. *Вопрос: Об исчислении НДС налоговым агентом при аренде муниципального имущества. (Письмо Минфина России от 23.06.2016 N 03-07-11/36500) {КонсультантПлюс}*

3. *Вопрос: Об НДС при приобретении организацией, применяющей УСН, прав на программы для ЭВМ у иностранной организации с 01.01.2021. (Письмо Минфина России от 27.04.2021 N 03-07-08/32034) {КонсультантПлюс}*

4. *<Письмо> ФНС России от 14.05.2019 N СД-4-3/8916@ "О порядке применения вычетов по НДС при приобретении услуг в электронной форме" {КонсультантПлюс}*

5. *Вопрос: О налоге на прибыль при выплате иностранной организации, не осуществляющей деятельность через постоянное представительство, доходов, облагаемых НДС в РФ. (Письмо Минфина России от 17.01.2022 N 03-08-05/1946) {КонсультантПлюс}*

6. *Вопрос: О налоге на прибыль при выплате иностранной организации процентов по контролируемой задолженности российской организации и капитализации процентов к сумме основного долга (увеличении суммы займа). (Письмо Минфина России от 06.09.2021 N 03-03-06/1/71957) {КонсультантПлюс}*

Содержание вопроса:

1. Возникновение обязанностей налогового агента по НДС
2. Возникновение обязанностей налогового агента по налогу на прибыль
3. Возникновение обязанностей налогового агента по НДФЛ

Возникновение обязанностей налогового агента по НДС

Налоговым агентом по НДС могут быть как российские, так и иностранные организации, независимо от того, какую систему налогообложения они применяют. Налоговая ставка при этом определяется в зависимости от операции, которую вы осуществляете. Ставка может быть прямой либо расчетной.

Расчетная ставка применяется, когда налоговая база определяется с учетом налога, а также при получении аванса.

Налоговые агенты - российские организации сумму НДС определяют расчетным методом по ставке 20/120 или 10/110 в зависимости от вида операции (п. 4 ст. 164 НК РФ).

Иностранные организации - налоговые агенты рассчитывают НДС по ставке 16,67% (п. 5 ст. 174.2 НК РФ).

Если в договоре стоимость товаров (работ, услуг) указана без НДС, то вам нужно определить

сумму налога в особом порядке, используя сначала расчетную ставку, а затем прямую.

Прямая ставка 20% или 10% применяется, если налоговая база определяется без НДС (п. п. 2, 3 ст. 164 НК РФ). Это касается двух случаев, когда вы продаете:

- конфискованное имущество, имущество, реализуемое по решению суда (кроме изъятого при банкротстве), бесхозяйные ценности, клады и скупленные ценности, а также ценности, которые перешли по праву наследования государству (п. 4 ст. 161 НК РФ);
- товары (работы, услуги, в том числе электронные, имущественные права) иностранцев в качестве посредника по договорам поручения, комиссии или агентским договорам (п. 5 ст. 161, п. 10 ст. 174.2 НК РФ).

Как налоговому агенту рассчитать НДС, если в договоре не указан налог

Если из договора следует, что стоимость товаров (работ, услуг) не включает НДС, то перечислить налог в бюджет придется за счет собственных средств.

Для этого сначала налоговую базу увеличьте на сумму НДС по прямой ставке - 20% или 10% (Письма Минфина России от 23.07.2021 N 03-07-14/59243, от 16.11.2020 N 03-07-08/99626, от 13.04.2016 N 03-07-08/21231, Постановление Президиума ВАС РФ от 03.04.2012 N 15483/11). Затем увеличенную базу умножьте на расчетную ставку - 20/120 или 10/110 (п. 4 ст. 164 НК РФ).

Таким образом, налог вы начислите сверх цены договора.

Российская организация признается налоговым агентом по НДС в следующих случаях:

1. при покупке:

- товаров (работ, услуг) на территории России у иностранных лиц, указанных в п. 1 ст. 161 НК РФ (п. п. 1, 2 ст. 161 НК РФ);
- государственного или муниципального имущества, не закрепленного за государственными (муниципальными) предприятиями и учреждениями, у органов власти (п. 3 ст. 161 НК РФ);
- сырых шкур животных, металлолома, макулатуры, а также вторичного алюминия и его сплавов у плательщиков НДС (кроме получивших освобождение от уплаты НДС) (п. 8 ст. 161 НК РФ);

2. при продаже:

- конфискованного имущества, имущества, реализуемого по решению суда, бесхозяйных ценностей, кладов и скупленных ценностей, а также ценностей, которые перешли по праву наследования государству. Исключение - продажа товаров должников, признанных банкротами (пп. 15 п. 2 ст. 146, п. 4 ст. 161 НК РФ);
- товаров (имущественных прав, работ, услуг, в том числе электронных) в качестве посредника иностранца по договорам поручения, комиссии или агентским договорам (с участием в расчетах), если иностранное лицо указано в п. 1 ст. 161 НК РФ и местом реализации признается территория

России (п. 5 ст. 161, п. 10 ст. 174.2 НК РФ);

3. по иным операциям:

- при аренде муниципального, государственного имущества, имущества федеральной территории "Сириус", у госорганов, органов местного самоуправления, органов публичной власти федеральной территории "Сириус" (п. 3 ст. 161 НК РФ);

- при приобретении судна (гражданского воздушного судна) на территории РФ, которое в течение 90 календарных дней со дня его передачи налогоплательщиком покупателю (заказчику) не было зарегистрировано в Российском международном реестре судов (Государственном реестре гражданских воздушных судов РФ). В этом случае российская организация становится налоговым агентом, если судно находится у нее в собственности по истечении указанных 90 календарных дней (п. 6 ст. 161 НК РФ);

- при предоставлении на территории РФ железнодорожного подвижного состава или контейнеров на основании договоров поручения, комиссии или агентских договоров (п. 5.1 ст. 161 НК РФ). Исключение - международная перевозка товаров, а также перевозка экспортируемых (реэкспортируемых) товаров, пункт отправления или пункт назначения которых находится на территории РФ (пп. 2.1, 2.7 п. 1 ст. 164 НК РФ).

Признается ли российская организация налоговым агентом, если приобретает на территории РФ товары (работы, услуги) у иностранного представительства, состоящего на налоговом учете в РФ

Если иностранная организация состоит на учете в РФ в связи с нахождением на территории России принадлежащей ей недвижимости и (или) транспортных средств либо в связи с открытием счета в банке или состоит на учете по месту нахождения обособленного подразделения (кроме случаев реализации товаров (работ, услуг), указанных в абз. 1 п. 1 ст. 161 НК РФ, через обособленное подразделение), то российская организация - покупатель по общему правилу признается налоговым агентом (п. п. 1, 2 ст. 161 НК РФ).

Признается ли российская организация налоговым агентом, если приобретает у иностранного ИП услуги в электронной форме, местом реализации которых признается территория РФ

Российская организация признается налоговым агентом, если приобретает у иностранного ИП услуги в электронной форме, местом реализации которых признается территория РФ. Постановка на учет иностранных ИП, оказывающих услуги в электронной форме, ст. 83 НК РФ не предусмотрена (Письма Минфина России от 13.01.2022 N 03-07-08/1108, от 26.07.2021 N 03-07-08/59533, от 09.01.2020 N 03-07-08/38).

Возникновение обязанностей налогового агента по налогу на прибыль

По общему правилу, налог, который нужно удержать у налогоплательщика, вы рассчитываете, умножая сумму его дохода на ставку налога. Но в ряде случаев действуют специальные правила. Например, при расчете налога с дивидендов учитывается в том числе сумма дивидендов, полученных самим налоговым агентом.

Налог нужно удержать у получателя дохода и перечислить в бюджет не позднее следующего рабочего дня после выплаты дохода.

Если вы не удержите налог или не перечислите его в срок, инспекция может вас оштрафовать. Также за несвоевременное перечисление налога вам придется уплатить пени.

Российская организация является налоговым агентом по налогу на прибыль в следующих случаях.

1. При выплате дивидендов российским и иностранным организациям (п. 3 ст. 275 НК РФ).

Если дивиденды по акциям вы выплачиваете не напрямую, а через депозитариев и доверительных управляющих - профессиональных участников рынка ценных бумаг, налоговыми агентами признаются эти лица (пп. 2, 3 п. 7 ст. 275 НК РФ).

2. При выплате процентов по государственным (муниципальным) ценным бумагам другим российским организациям (ст. 43, п. 3, пп. 1 п. 7 ст. 275, п. 5 ст. 286 НК РФ).

Отметим, что обязанность по удержанию и перечислению налога возникает у вас независимо от того, какой налоговый режим (общий, УСН или ЕСХН) вы применяете. Применение спецрежимов освобождает вас от уплаты налога на прибыль с ваших доходов, но не с доходов, выплачиваемых другим организациям (п. п. 3, 7 ст. 275, п. 4 ст. 286, п. 4 ст. 346.1, п. 5 ст. 346.11 НК РФ).

3. При выплате иностранной организации доходов, облагаемых у источника выплаты в РФ (кроме доходов, указанных в п. 2 ст. 310 НК РФ), в случаях, когда у иностранной организации (пп. 1 п. 4 ст. 282, п. 4 ст. 286, п. п. 1, 1.1 ст. 309, п. 1 ст. 310 НК РФ):

- нет постоянного представительства в России;
- есть постоянное представительство в России, но доход не связан с деятельностью такого представительства.

Иностранная организация является налоговым агентом, если у нее есть постоянное представительство в России и она выплачивает доходы от источников в РФ другой иностранной организации, у которой нет такого представительства (п. 4 ст. 286, п. п. 1, 1.1 ст. 309, п. 1 ст. 310 НК РФ).

ИП является налоговым агентом по налогу на прибыль при выплате иностранной организации доходов, облагаемых у источника выплаты в РФ (кроме доходов, указанных в п. 2 ст. 310 НК РФ), в случаях, когда у иностранной организации (п. 4 ст. 286, п. п. 1, 1.1 ст. 309, п. 1 ст. 310 НК РФ):

1. нет постоянного представительства в России;

2. есть постоянное представительство в России, но доход не связан с деятельностью такого представительства.

Возникновение обязанностей налогового агента по НДФЛ

Налоговыми агентами по НДФЛ являются организации и ИП, если они выплачивают доходы физлицам, а именно:

1. российские организации;

2. обособленные подразделения иностранных организаций в РФ;

3. индивидуальные предприниматели и физические лица, занимающиеся частной практикой, например нотариусы и адвокаты (в отношении их работников).

Налоговый агент должен исчислить НДФЛ со всех выплачиваемых им доходов физических лиц. Это касается как денежных средств, так и доходов в натуральной форме (например, оказание услуг, выполнение работ для физического лица бесплатно или с частичной оплатой).

По НДФЛ установлены ставки: прогрессивная - 13, 15% либо фиксированная - 13, 30, 35, 15, 9%. Какую ставку применять, зависит от вида, суммы дохода и того, является ли его получатель налоговым резидентом РФ (ст. 224 НК РФ).

Прогрессивная ставка НДФЛ применяется ко всем доходам, для которых не установлены специальные ставки (п. 1 ст. 224 НК РФ). В частности, по прогрессивной ставке облагается зарплата. Для резидентов РФ эта ставка устанавливается в размере:

- 13% - если совокупность налоговых баз за налоговый период менее 5 млн руб. или равна этой сумме;
- 650 тыс. руб. и 15% с совокупности налоговых баз свыше 5 млн руб. - если сумма баз за налоговый период превысила 5 млн руб.

По ставке 13% облагаются доходы от продажи имущества (кроме ценных бумаг) и долей в нем, стоимость имущества, полученного в результате дарения, а также страховые выплаты и выплаты по пенсионному обеспечению независимо от величины полученных средств (п. 1.1 ст. 224 НК РФ).

Ставка 30% применяется при расчете НДФЛ с доходов нерезидентов (п. 3 ст. 224 НК РФ). Для некоторых нерезидентов установлена прогрессивная ставка НДФЛ - 13, 15% - в зависимости от суммы соответствующих доходов (п. 3.1 ст. 224 НК РФ). Например, такая ставка применяется к доходам нерезидента - высококвалифицированного специалиста.

Ставки 35, 15 и 9% применяются ограниченным кругом налоговых агентов.

Так, ставка 35% применяется, например, с сумм выигрышей и призов от участия в конкурсах и играх, проводимых в целях рекламы, в сумме, превышающей 4 000 руб.

Ставку 15% применяют российские организации при расчете НДФЛ с дивидендов, выплачиваемых нерезидентам.

Ставка 9% применяется, например, в отношении доходов в виде процентов по облигациям с

ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г.

Налоговая база определяется отдельно по каждому виду доходов. Речь идет в том числе о доходах, в отношении которых установлена одна ставка (п. п. 2, 2.1, 2.2 ст. 210 НК РФ).

В отношении доходов, полученных в 2021 или 2022 гг., налоговые агенты применяют прогрессивную ставку к каждой налоговой базе отдельно. С 2023 г. она будет действовать в отношении совокупности налоговых баз, поименованных в п. 2.1 ст. 210 НК РФ (ч. 3 ст. 2 Федерального закона от 23.11.2020 N 372-ФЗ).

Вопрос №2. Обособленные подразделения иностранных компаний на территории РФ

Нормативная база:

1. *"Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 26.03.2022) {КонсультантПлюс}*
2. *Вопрос: Об НДС и налоге на прибыль при приобретении у иностранной организации проектных услуг по договору подряда, в котором не указан НДС. (Письмо Минфина России от 12.11.2014 N 03-07-08/57178) {КонсультантПлюс}*
3. *Вопрос: Об НДС при оказании иностранной организацией услуг в электронной форме российским организациям и ИП. (Письмо ФНС России от 26.07.2017 N СД-3-3/5062@) {КонсультантПлюс}*
4. *Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 106н (ред. от 07.02.2020) "Об утверждении положений по бухгалтерскому учету" (вместе с "Положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008)", "Положением по бухгалтерскому учету "Изменения оценочных значений" (ПБУ 21/2008)") {КонсультантПлюс}*

Содержание вопроса:

1. Уплата НДС обособленными подразделениями иностранных компаний
2. Как уплачивают налог на прибыль организаций ОП иностранных организаций
3. Уплата НДФЛ обособленными подразделениями иностранных компаний

Уплата НДС обособленными подразделениями иностранных компаний

Если товары, работы, услуги реализованы обособленным подразделением иностранной организации, расположенным на территории РФ, то НДС со стоимости этих услуг рассчитывает и уплачивает продавец (исполнитель) (п. 1 ст. 161 НК РФ).

При реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых является территория Российской Федерации, налогоплательщиками - иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, налог на добавленную стоимость исчисляется и уплачивается в российский бюджет налоговым агентом, приобретающим данные товары (работы, услуги) у такого иностранного лица. При этом налоговая база определяется как сумма дохода от реализации с учетом НДС.

При этом налоговыми агентами признаются организации и индивидуальные предприниматели, состоящие на учете в налоговых органах, приобретающие на территории Российской Федерации товары (работы, услуги) у иностранных лиц. Налоговые агенты обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога вне зависимости от того, исполняют ли они обязанности налогоплательщика, связанные с исчислением и уплатой налога, и иные обязанности, установленные в главе 21 Налогового кодекса РФ (далее - НК РФ).

Этот статусный момент важно учитывать, если НДС должен быть исчислен и уплачен.

Однако **для возникновения обязанности непосредственно исчисления и уплаты НДС следует определить наличие оснований для уплаты такого вида налога. Для этого важно определить место реализации товара (работы, услуги).**

Разберем более конкретные ситуации, при которых возникает данная обязанность налогового агента и при которых возникновения такой обязанности можно избежать.

Например, иностранная компания оказывает российской организации услуги по обучению ее сотрудников, которое проводится непосредственно на территории России. Важно сразу определить, имеет ли такая иностранная компания обособленные подразделения и состоит ли она в РФ на учете в качестве налогоплательщика. Если данные условия выполняются, то обязанности налогового агента у российской организации не возникнет. Но зачастую иностранные компании, которые по налогам отчитываются только в своем государстве, на учет в налоговых органах России не становятся в отсутствие взаимовыгодного интереса для этого с российскими партнерами. Поэтому, как правило, для российской стороны обязанность налогового агента возникает.

Исходя из подп. 3 п. 1 ст. 148 НК РФ местом реализации работ (услуг) не признается территория Российской Федерации, если услуги фактически оказываются за пределами территории РФ, в частности в сфере образования.

В указанном случае услуги по обучению оказываются иностранной компанией на территории РФ, поэтому местом их реализации является территория РФ. Соответственно, такие услуги подлежат налогообложению налогом на добавленную стоимость в Российской Федерации.

Так как **указанная иностранная организация не имеет в РФ обособленных подразделений и не состоит на учете в РФ в качестве налогоплательщика, российской организации следует произвести исчисление и уплату налога на добавленную стоимость в качестве налогового агента**. Обратная ситуация была бы, если такие услуги оказывались бы на территории государства регистрации иностранной компании, к примеру, дистанционно.

Вместе с тем возникает вопрос, обязан ли покупатель выполнять функции налогового агента по НДС при приобретении товаров (работ, услуг) у иностранной организации, которая имеет обособленное подразделение (филиал, представительство), состоящее на учете в РФ, но не участвующее в реализации товаров (работ, услуг). Попробуем разобраться.

Обязанности налогового агента возникают при приобретении товаров (работ, услуг) у иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах РФ в качестве налогоплательщика. При этом на практике нередки ситуации, когда продавец - иностранная организация состоит на учете в РФ по месту нахождения своего обособленного подразделения, но последнее не участвует в реализации товаров (оказании услуг, выполнении работ) для российского контрагента.

Минфин России в своем письме от 12.11.2014 N 03-07-08/57178 изучил случай, когда российская

организация приобрела проектные услуги напрямую у иностранной компании, имеющей представительство в РФ, то есть без участия в сделке самого представительства. Министерство пришло к выводу, что российская организация также является налоговым агентом и должна исчислить и уплатить НДС в бюджет.

Данная позиция применима и в отношении приобретения в подобных случаях иных услуг, а также товаров, работ, услуг у иностранных компаний, имеющих обособленные подразделения (филиалы) в России.

Далее рассмотрим ситуацию, когда российская организация приобретает у иностранной электронные услуги посредством Интернета. В случае если иностранная организация поставлена на учет в налоговой инспекции РФ, возникает вопрос: будет ли в таком случае российская организация обязана исполнить функции налогового агента в части НДС с суммы оплаты услуг, выплачиваемой такой иностранной организации?

Если покупатель осуществляет деятельность на территории Российской Федерации и приобретает электронные услуги, указанные в п. 1 ст. 174.2 НК РФ, местом реализации таких услуг является территория Российской Федерации.

Вместе с тем к оказанию услуг в электронной форме относятся, в частности, услуги по размещению предложений о приобретении (реализации) товаров (работ, услуг), имущественных прав в сети Интернет.

В соответствии с п. 3 ст. 174.2 НК РФ иностранные организации, оказывающие физическим лицам услуги в электронной форме, местом реализации которых признается территория Российской Федерации, производят исчисление и уплату налога, если обязанность по уплате налога в отношении операций по реализации указанных услуг не возложена в соответствии с данной статьей на налогового агента.

Данной статьей определено, что под физическими лицами понимаются физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями.

Относительно же российских организаций и индивидуальных предпринимателей следует констатировать, что при оказании иностранными организациями услуг в электронной форме, местом реализации которых признается территория Российской Федерации, организациям и индивидуальным предпринимателям, состоящим на учете в налоговых органах, исчисление и уплата налога производятся российской стороной в качестве налоговых агентов.

То есть **российская организация, приобретающая у иностранной компании электронные услуги посредством сети Интернет, все-таки обязана сама исполнить функции налогового агента по НДС с суммы по сделке, выплачиваемой иностранной компании**. Такая позиция исходит также из письма Минфина России и ФНС России от 23.06.2017 N СД-3-3/4277@, а также письма Минфина России от 26.07.2017 N СД-3-3/5062@.

Как уплачивают налог на прибыль организаций ОП иностранных организаций

В соответствии со ст. 246 НК РФ иностранные организации, ведущие свою деятельность в РФ через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в РФ, признаются налогоплательщиками налога на прибыль. Однако НК РФ по-разному определяет порядок исчисления налога на прибыль для иностранных организаций, ведущих деятельность через постоянное представительство, и для иностранных организаций, деятельность которых на территории РФ не приводит к образованию постоянного представительства.

Наличие постоянного представительства иностранной организации определяется исходя из положений законодательства о налогах и сборах РФ и соответствующих соглашений об избежании двойного налогообложения.

Под постоянным представительством иностранной организации для целей налогообложения в РФ понимается любое обособленное подразделение или иное место деятельности иностранной организации, через которое организация регулярно ведет предпринимательскую деятельность на территории РФ, если такая деятельность не относится к подготовительной или вспомогательной в пользу самой же иностранной организации.

Таким образом, поскольку Компания для целей налогообложения ведет деятельность на территории РФ через постоянное представительство (так как через свои филиалы Компания будет регулярно вести предпринимательскую деятельность на территории РФ), то налог на прибыль Компания должна уплачивать самостоятельно. Поскольку деятельность каждого филиала Компании на территории РФ приводит к образованию постоянного представительства иностранной организации для целей налогообложения в РФ, то согласно требованиям п. 4 ст. 307 НК РФ исчисление базы налога на прибыль необходимо проводить в отношении деятельности каждого отделения Компании. Консолидация расчетов налоговой базы и суммы налога по разным отделениям иностранной организации не допускается.

Исключение составляют только случаи, предусмотренные абзацем вторым п. 4 ст. 307 НК РФ, если иностранная организация ведет через такие отделения деятельность в рамках единого технологического процесса, или в других аналогичных случаях по согласованию с федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов. В таком случае иностранная организация вправе рассчитывать налогооблагаемую прибыль, относящуюся к ее деятельности через отделение на территории РФ, в целом по группе таких отделений (в том числе по всем отделениям) при условии применения всеми включенными в группу отделениями единой учетной политики в целях налогообложения. Под единым технологическим процессом следует понимать процесс производства, строительства и т. п., когда продукция (работы, услуги) проходят все стадии обработки (изготовления), предусмотренные технологическим регламентом. Факт же наличия общего руководства, использование отделениями в разное время одного и того же оборудования, руководство одного отделения другим не создают

единого технологического процесса.

Таким образом, для того чтобы деятельность иностранной организации в РФ через группу отделений могла быть признана единым технологическим процессом, деятельность каждого отделения должна иметь производственный характер и быть составной и необходимой частью всего процесса промышленного производства, проводимого в рамках одного контракта.

Соответственно, оснований для расчета налогооблагаемой прибыли в целом по филиалам в соответствии с п. 4 ст. 307 НК РФ у Компании не будет, поскольку деятельность Компании через филиалы нельзя признать единым технологическим процессом. Соответственно, каждый филиал должен самостоятельно исчислять базу налога на прибыль.

В соответствии с п. 1 ст. 307 НК РФ объектом налогообложения для иностранных организаций, ведущих деятельность в РФ через постоянное представительство, признается доход, полученный иностранной организацией в результате осуществления деятельности на территории РФ через ее постоянное представительство, уменьшенный на величину произведенных этим постоянным представительством расходов, определяемых с учетом положений п. 4 ст. 307 НК РФ.

Таким образом, база налога на прибыль иностранной организации от деятельности в РФ через постоянное представительство определяется как разница между всеми относящимися к постоянному представительству, в данном случае филиалу, доходами и всеми произведенными этим филиалом расходами, исчисленными в соответствии с положениями гл. 25 НК РФ. В системной взаимосвязи с положениями ст. 252 НК РФ можно сделать вывод, что филиал Компании сможет принять к учету для целей налогообложения только те расходы, которые направлены на обеспечение его деятельности в РФ, и только в той части, которая относится к деятельности филиала в РФ. Такие расходы должны быть экономически оправданны, документально подтверждены и произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

В общем случае налоговое законодательство не позволяет учитывать в составе расходов затраты, произведенные одним налогоплательщиком за другого. Применительно к подразделениям иностранных организаций следует отметить, что налогоплательщиком в таком случае является сама иностранная организация, а не ее представительства (филиалы).

На учете в налоговых органах по месту деятельности состоят сами иностранные организации, а не их представительства, и, будучи налогоплательщиком по законодательству о налогах и сборах, именно иностранная организация уплачивает налоги и сборы в бюджеты всех уровней в каждом из мест нахождения своих обособленных подразделений. Филиал в данном случае лишь выполняет обязанность иностранной компании как налогоплательщика по перечислению налогов и сборов, но факт уплаты филиалом налогов не предполагает переквалификацию каждого такого представительства иностранной компании в самостоятельного налогоплательщика.

В ситуации, когда одно подразделение, находящееся на территории РФ, несет расходы за другое

подразделение, в письме УФНС по г. Москве от 19 января 2007 г. № 20-12 / 005 128 со ссылкой на письмо МНС РФ от 14 июля 2004 г. № 23-1-10 / 34-2336 отмечено: «распределение расходов, понесенных одним отделением иностранной организации, находящимся в РФ (первое отделение), для целей деятельности этой организации через другое отделение этой иностранной организации, также находящееся в РФ (второе отделение), между указанными отделениями может быть допустимым при наличии у первого отделения соответствующих документов. Данные документы должны подтверждать осуществление расходов для целей второго отделения, обоснованность их распределения и закрепление головным офисом функций по распределению за первым отделением, а также подтверждать принятую головным офисом иностранной организации методику распределения расходов».

Естественно, что такие расходы, принимаемые для целей налогообложения прибыли в РФ, должны соответствовать требованиям, предусмотренным в п. 1 ст. 252 НК РФ.

Таким образом, поскольку каждый филиал Компании в Москве и Санкт-Петербурге будет приводить к образованию постоянного представительства иностранной организации на территории РФ, они обязаны самостоятельно исчислять базу налога на прибыль. Если один филиал будет нести прямые расходы, относящиеся к деятельности другого, то такие расходы он вправе передать для целей исчисления базы налога на прибыль другому филиалу. При этом из документов должно следовать, что расходы относятся именно к деятельности того или иного отделения, понесены для деятельности одного из отделений. Эта связь может вытекать и из совокупности документов, например, к расходам, относящимся к деятельности филиала в Санкт-Петербурге, будет относиться оплата проживания сотрудника этого филиала московским филиалом либо оплата имущества, местонахождением которого будет определен филиал в Санкт-Петербурге. Для передачи расходов можно использовать счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты», который предназначен для обобщения информации о расчетах с филиалами и иными обособленными подразделениями по выделенному подразделению имуществу, реализации услуг, передаче управленческих расходов.

Между филиалами могут распределяться и расходы, напрямую не относящиеся к деятельности определенного отделения Компании или одновременно относящиеся к деятельности обоих отделений. Это могут быть расходы на оплату услуг связи, канцелярские принадлежности и т. д. Такие расходы могут распределяться, например, в размере, пропорциональном налогооблагаемой выручке этих отделений за налоговый период либо пропорционально величине прямых затрат, в частности расходам на оплату труда персонала, либо величине материальных затрат, либо сумме прямых затрат, либо пропорционально любому иному критерию, удобному Компании.

Поскольку способ распределения затрат в НК РФ не установлен, то налогоплательщик вправе самостоятельно определить способ распределения затрат в своей учетной политике для целей налогообложения. Пункт 8 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации»

(утверждено приказом Минфина России от 9 декабря 1998 г. № 60н) устанавливает, что при формировании учетной политики конкретного направления ведения и организации бухгалтерского учета происходит выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательством и нормативными актами по бухгалтерскому учету. Если по конкретному вопросу в нормативных документах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики организации разрабатывается соответствующий способ исходя из настоящего и иных Положений по бухгалтерского учету.

Уплата НДФЛ обособленными подразделениями иностранных компаний

В соответствии с пунктом 1 статьи 210 Кодекса при определении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло.

Подпунктом 6 пункта 1 статьи 208 Кодекса определено, что вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия в Российской Федерации для целей налогообложения относится к доходам, полученным от источников в Российской Федерации.

Согласно пункту 1 статьи 226 Кодекса российские организации, индивидуальные предприниматели, нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также обособленные подразделения иностранных организаций в Российской Федерации, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, указанные в пункте 2 статьи 226 Кодекса, обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму налога, исчисленную в соответствии со статьей 224 Кодекса с учетом особенностей, предусмотренных статьей 226 Кодекса.

Указанные лица признаются для целей главы 23 "Налог на доходы физических лиц" Кодекса налоговыми агентами.

Таким образом, обособленные подразделения иностранных организаций в Российской Федерации, в результате отношений с которыми налогоплательщики получают доходы, подлежащие обложению налогом на доходы физических лиц, признаются налоговыми агентами в отношении указанных доходов и обязаны исполнять обязанности, предусмотренные для налоговых агентов, в частности, статьей 226 Кодекса.

Вопрос №3. Вычисляем бенефициаров в различных ситуациях и исполняем/не исполняем обязанности налогового агента

Нормативная база:

1. *"Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 26.03.2022) {КонсультантПлюс}*
2. *Вопрос: Об исчислении НДС налоговым агентом при аренде муниципального имущества. (Письмо Минфина России от 23.06.2016 N 03-07-11/36500) {КонсультантПлюс}*
3. *Вопрос: Об НДС при приобретении организацией, применяющей УСН, прав на программы для ЭВМ у иностранной организации с 01.01.2021. (Письмо Минфина России от 27.04.2021 N 03-07-08/32034) {КонсультантПлюс}*
4. *<Письмо> ФНС России от 14.05.2019 N СД-4-3/8916@ "О порядке применения вычетов по НДС при приобретении услуг в электронной форме" {КонсультантПлюс}*
5. *Вопрос: О налоге на прибыль при выплате иностранной организации, не осуществляющей деятельность через постоянное представительство, доходов, облагаемых НДС в РФ. (Письмо Минфина России от 17.01.2022 N 03-08-05/1946) {КонсультантПлюс}*
6. *Вопрос: О налоге на прибыль при выплате иностранной организации процентов по контролируемой задолженности российской организации и капитализации процентов к сумме основного долга (увеличении суммы займа). (Письмо Минфина России от 06.09.2021 N 03-03-06/1/71957) {КонсультантПлюс}*

Содержание вопроса:

1. Исполнение обязанностей налогового агента по НДС
2. Исполнение обязанностей налогового агента по налогу на прибыль
3. Исполнения обязанностей налогового агента по НДФЛ

Исполнение обязанностей налогового агента по НДС

Вы будете налоговым агентом по НДС, если арендуете имущество у органа власти, например у Комитета по управлению имуществом. Не надо удерживать налог при аренде у МУП, ГУП, а также при аренде земли (Письма Минфина от 11.07.2017 N 03-07-11/43774, от 04.03.2016 N 03-07-07/12728).

Агентский НДС удерживайте при каждом перечислении денег арендодателю. С арендной платы, уже включающей НДС, налог считайте по ставке 20/120. Счет-фактуру составьте в одном экземпляре, себя укажите покупателем, госорган - продавцом.

Перечисляйте агентский НДС на тот же КБК и в те же сроки, что и обычный НДС, статус плательщика в платежке - 02. Перечисленный налог примите к вычету.

В декларации исчисленный НДС покажите в разд. 2, вычет - в строке 180 разд. 3.

Вы также признаетесь налоговым агентом по следующим сделкам с иностранными организациями:

- покупка у них товаров (работ, услуг) (п. п. 1, 2 ст. 161 НК РФ);

- продажа их товаров (имущественных прав, работ, услуг) в качестве посредника по договорам поручения, комиссии или агентским договорам (с участием в расчетах) (п. 5 ст. 161 НК РФ).

При этом должны соблюдаться следующие условия (п. п. 1, 2, 5 ст. 161 НК РФ):

- вы состоите на учете в налоговом органе РФ;

- иностранная организация относится к указанным в п. 1 ст. 161 НК РФ;

- местом реализации по сделке является территория РФ;

- операция облагается НДС.

Платите ли вы НДС по своей деятельности, значения не имеет.

При покупке (продаже в качестве посредника) электронных услуг иностранной организации действуют специальные правила уплаты НДС ("налог на Google").

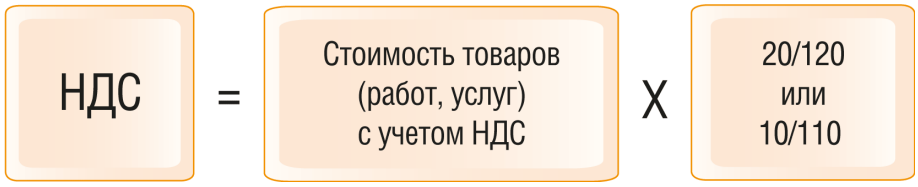
Как облагаются НДС маркетинговые услуги, оказанные иностранной организацией

Маркетинговые услуги, которые иностранная организация оказала российской организации или ИП, облагаются НДС (пп. 1 п. 1 ст. 146, пп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ).

Если иностранная организация - исполнитель услуг относится к указанным в п. 1 ст. 161 НК РФ, по общему правилу вы признаетесь налоговым агентом по НДС. Вы должны рассчитать НДС со стоимости услуг, удержать эту сумму при перечислении дохода иностранной организации и уплатить налог в бюджет (п. п. 1, 2 ст. 161 НК РФ).

Если же маркетинговые услуги оказаны обособленным подразделением иностранной организации, расположенным на территории РФ, то НДС со стоимости этих услуг рассчитывает и уплачивает исполнитель (п. 1 ст. 161 НК РФ).

При покупке товаров (работ, услуг) у иностранных организаций сумму НДС в общем случае определите так (п. 1 ст. 161, п. 4 ст. 164 НК РФ):



По договору с иностранной организацией вы также можете оплачивать расходы, связанные с покупкой товаров (работ, услуг), например стоимость проезда и проживания их специалистов. Тогда в стоимость товаров (работ, услуг) для исчисления НДС включите и эти суммы (Письмо

Минфина России от 13.05.2020 N 03-07-08/38578).

Как при покупке товаров (работ, услуг) у нерезидента рассчитать НДС, если в договоре сумма налога не указана

Если в договоре не предусмотрена сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, то налоговую базу определите самостоятельно, увеличив стоимость товаров (работ, услуг) на сумму НДС (Письма Минфина России от 23.07.2021 N 03-07-14/59243, от 16.11.2020 N 03-07-08/99626, от 13.04.2016 N 03-07-08/21231, Постановление Президиума ВАС РФ от 03.04.2012 N 15483/11). Затем умножьте полученный результат на расчетную ставку 20/120 или 10/110 (п. п. 2, 4 ст. 164 НК РФ).

Фактически вы начислите НДС сверх цены и уплатите налог в бюджет за счет своих средств.

Например, стоимость приобретаемых у иностранной организации товаров по договору составляет 1 000 руб. Сумма НДС в договоре не указана. Реализация товаров облагается в РФ по ставке 20%. В таком случае сумма НДС к уплате налоговым агентом составит 200 руб. ((1 000 руб. + 1 000 руб. x 20%) x 20/120).

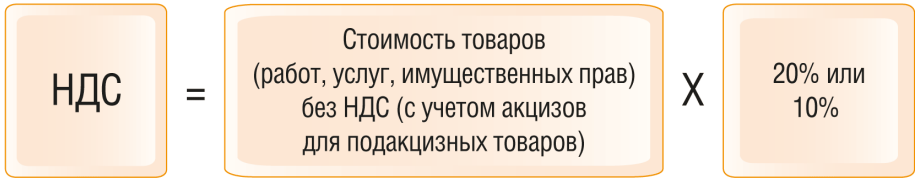
Рекомендуем при заключении договора обращать внимание на условие о цене, а именно включает ли она сумму НДС к уплате в российский бюджет. Если не включает - будьте готовы к тому, что для вас стоимость товаров (работ, услуг) увеличится на сумму налога.

Налог рассчитывайте отдельно по каждой покупке при перечислении оплаты (предоплаты) иностранцу (п. п. 1, 2 ст. 161 НК РФ).

Если за товары (работы, услуги) вы платите иностранной валютой, то их стоимость нужно пересчитать в рубли по курсу Банка России на дату перечисления средств (п. 3 ст. 153 НК РФ).

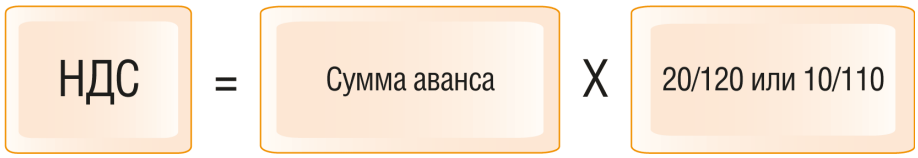
Вам как налоговому агенту также нужно составить счет-фактуру (п. п. 1, 2 ст. 161, п. 3 ст. 168 НК РФ).

При продаже товаров (имущественных прав, работ, услуг) в качестве посредника по договорам поручения, комиссии или агентским договорам с иностранной организацией сумма НДС к уплате за иностранца равна (п. 5 ст. 161, п. п. 2, 3 ст. 164 НК РФ):



Налог нужно исчислять в общем порядке - на дату отгрузки либо на дату получения предоплаты (а затем на дату отгрузки) (п. 5 ст. 161, п. п. 1, 14, 15 ст. 167 НК РФ). При поступлении аванса в счет

будущей поставки НДС рассчитайте так (п. 4 ст. 164 НК РФ):



При расчете НДС в момент отгрузки в счет аванса сумму НДС с аванса примите к вычету (п. 37.8 Порядка заполнения декларации по НДС).

Стоимость товаров (работ, услуг, имущественных прав) в иностранной валюте пересчитайте в рубли по курсу Банка России на дату отгрузки (поступления аванса) (п. 3 ст. 153 НК РФ).

Также вам нужно составить и выставить покупателю счет-фактуру (п. 3 ст. 168 НК РФ).

При покупке (продаже в качестве посредника) электронных услуг иностранной организации НДС рассчитывается в особом порядке.

Суммы исчисленного НДС уплатите по месту своего нахождения (п. 3 ст. 174 НК РФ).

При продаже в качестве посредника товаров (работ, услуг, имущественных прав) иностранной организации перечисляйте налог в общем порядке, который установлен для налогоплательщиков (п. 1 ст. 174 НК РФ).

При покупке товаров у иностранной организации налог также уплачивайте в общем порядке (п. 1 ст. 174 НК РФ).

При покупке у иностранца работ или услуг уплатите налог одновременно с перечислением ему денежных средств (п. 4 ст. 174 НК РФ).

В банк вы должны представить два платежных поручения: одно - на перечисление денег иностранцу, другое - на перечисление в бюджет суммы удержанного НДС.

НДС, уплаченный при покупке товаров (работ, услуг) у иностранца, можно принять к вычету (п. 3 ст. 171 НК РФ).

При покупке (продаже в качестве посредника) электронных услуг иностранной организации НДС уплачивается в особом порядке.

Чтобы исполнить обязанности налогового агента при приобретении услуг у иностранной организации, вы должны (п. п. 1, 2 ст. 161, п. 3 ст. 168, п. п. 4, 5 ст. 174 НК РФ):

1) исчислить НДС с ее доходов;
2) выставить счет-фактуру;
3) уплатить налог в бюджет одновременно с перечислением оплаты иностранцу. Его вы сможете принять к вычету;
4) сдать в налоговый орган декларацию по НДС.

При приобретении электронных услуг иностранной организации НДС исчисляется и уплачивается в особом порядке.

Исполнение обязанностей налогового агента по налогу на прибыль

Налоговые агенты по налогу на прибыль — это российские организации и иностранные компании, которые ведут деятельность в России через постоянные представительства.

Налоговые агенты должны рассчитать, удержать и перечислить в бюджет сумму налога, удержанную у налогоплательщика. Если налог удержать невозможно, то налоговый агент обязан уведомить об этом налоговый орган (ст. 24 НК РФ).

Напомним, что выполнять обязанности налогового агента по налогу на прибыль должны не только организации, применяющие ОСНО, но и компании на специальных налоговых режимах (п. 4ст. 346.1, п. 5 ст. 346.11, п. 4ст. 346.26 НК РФ).

Выступить в роли налогового агента российская организация должна, если она выплачивает:

- дивиденды российским организациям и иностранным компаниям, которые действуют на территории РФ через постоянные представительства (п. 3 ст. 275 НК РФ);
- доходы, не связанные с постоянным представительством, в пользу иностранных организаций, действующих через постоянные представительства (п. 4 ст. 286, подп. 1 п. 4 ст. 282, п. 6 ст. 282.1 НК РФ);
- проценты по государственным и муниципальным ценным бумагам российским организациям и иностранным компаниям, действующим на территории РФ через постоянные представительства (п. 5 ст. 286, подп. 7, 8 п. 2 ст. 310 НК РФ);
- доходы, поименованные в п. 1 ст. 309 НК РФ, иностранным компания, у которых нет в России постоянных представительств (п. 1 ст. 310 НК РФ).

Что касается иностранных компаний, то обязанности налогового агента по налогу на прибыль должны исполнять компании, которые:

- действуют на территории России через постоянное представительство и
- выплачивают иностранным организациям, не имеющим постоянного представительства, доходы, поименованные в п. 1 ст. 309 НК РФ.

Исполнение обязанностей налогового агента по НДФЛ

С учетом положений главы 23 "Налог на доходы физических лиц" Кодекса налогоплательщиками налога на доходы физических лиц признаются физические лица.

При этом пунктом 1 статьи 226 Кодекса установлено, что организации, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, подлежащие налогообложению, обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму налога на доходы физических лиц. Указанные лица именуются в главе 23 "Налог на доходы физических лиц" Кодекса налоговыми агентами.

На основании пункта 4 статьи 226 Кодекса налоговые агенты обязаны удержать начисленную

сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате с учетом особенностей, установленных данным пунктом.

В соответствии с пунктом 6 статьи 226 Кодекса налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня, следующего за днем выплаты налогоплательщику дохода.

Согласно пункту 9 статьи 226 Кодекса уплата налога за счет средств налоговых агентов не допускается, за исключением случаев доначисления (взыскания) налога по итогам налоговой проверки в соответствии с Кодексом при неправомерном неудержании (неполном удержании) налога налоговым агентом. При заключении договоров и иных сделок запрещается включение в них налоговых оговорок, в соответствии с которыми выплачивающие доход налоговые агенты принимают на себя обязательства нести расходы, связанные с уплатой налога за физических лиц.

В частности, согласно абзацу девятому пункта 7 статьи 226 Кодекса налоговые агенты - российские организации, указанные в пункте 1 статьи 226 Кодекса, имеющие несколько обособленных подразделений на территории одного муниципального образования, вправе перечислять исчисленные и удержанные суммы налога в бюджет по месту нахождения одного из таких обособленных подразделений либо по месту нахождения организации, если указанная организация и ее обособленные подразделения имеют место нахождения на территории одного муниципального образования, выбранным налоговым агентом самостоятельно с учетом порядка, установленного пунктом 2 статьи 230 Кодекса.

Абзацем седьмым пункта 2 статьи 230 Кодекса установлено, что налоговые агенты - российские организации, имеющие несколько обособленных подразделений, в случае если место нахождения организации и ее обособленных подразделений - территория одного муниципального образования либо если обособленные подразделения имеют место нахождения на территории одного муниципального образования, представляют документ, содержащий сведения о доходах физических лиц истекшего налогового периода и суммах налога, исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему Российской Федерации, и расчет сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, в отношении работников этих обособленных подразделений в налоговый орган соответственно по месту учета одного из этих обособленных подразделений, выбранному налоговым агентом самостоятельно, либо по месту нахождения соответствующей организации. При этом налоговый агент обязан уведомить о выборе налогового органа не позднее 1-го числа налогового периода налоговые органы, в которых он состоит на учете по месту нахождения каждого обособленного подразделения. Уведомление о выборе налогового органа не подлежит изменению в течение налогового периода по налогу. Уведомления представляются в налоговый орган, в случае если изменилось количество обособленных подразделений на территории муниципального образования или произошли другие изменения, влияющие на порядок представления сведений о доходах физических лиц за истекший

налоговый период и суммах налога, исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему Российской Федерации, и расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом.

Таким образом, вышеуказанными положениями главы 23 "Налог на доходы физических лиц" Кодекса прямо установлена обязанность налогового агента по представлению в налоговый орган соответствующего уведомления.

На основании пункта 5 статьи 24 Кодекса за неисполнение или ненадлежащее исполнение налоговым агентом возложенных на него обязанностей, предусмотренных, в частности, пунктами 3 и 3.1 статьи 24 Кодекса, налоговый агент несет ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Вопрос №4. Особенности работы налоговых агентов с различными хозяйственными ситуациями

Нормативная база:

1. *"Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 26.03.2022) {КонсультантПлюс}*

2. *Приказ ФНС России от 02.03.2016 N ММВ-7-3/115@ (ред. от 19.12.2019) "Об утверждении формы налогового расчета о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов, порядка ее заполнения, а также формата представления налогового расчета о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов в электронной форме" {КонсультантПлюс}*

3. *Вопрос: Об исчислении НДС налоговым агентом при аренде муниципального имущества. (Письмо Минфина России от 23.06.2016 N 03-07-11/36500) {КонсультантПлюс}*

4. *<Письмо> ФНС России от 14.05.2019 N СД-4-3/8916@ "О порядке применения вычетов по НДС при приобретении услуг в электронной форме" {КонсультантПлюс}*

5. *Вопрос: О страховых взносах и НДФЛ с доходов в виде сумм предварительной оплаты (аванса) по гражданско-правовому договору с физлицом. (Письмо Минфина России от 23.06.2020 N 03-04-05/54027) {КонсультантПлюс}*

6. *Вопрос: О выполнении функций налогового агента по НДФЛ в отношении доходов собственников имущества, в том числе общего имущества многоквартирного дома, от сдачи его в аренду или иного использования. (Письмо Минфина России от 14.05.2021 N 03-04-05/36912) {КонсультантПлюс}*

7. *Вопрос: О налоге на прибыль при выплате иностранной организации, не осуществляющей деятельность через постоянное представительство, доходов, облагаемых НДС в РФ. (Письмо Минфина России от 17.01.2022 N 03-08-05/1946) {КонсультантПлюс}*

Содержание вопроса:

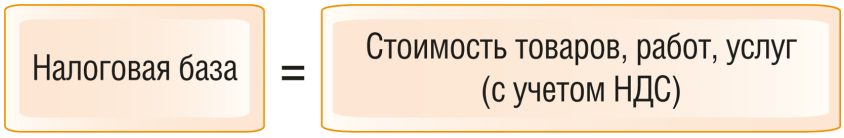
1. НДС
2. Налог на прибыль
3. НДФЛ

НДС

Российские организации определяют налоговую базу по НДС в следующем порядке.

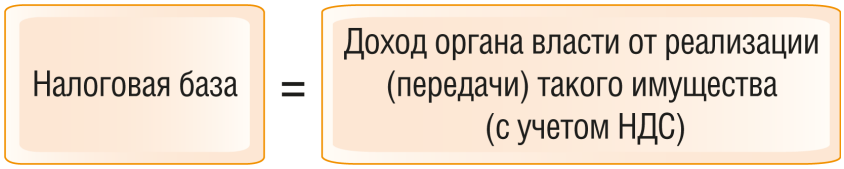
1. При покупке:

- товаров (работ, услуг) у иностранцев, не состоящих на учете в налоговых органах РФ, налоговую базу определяйте отдельно по каждой сделке:



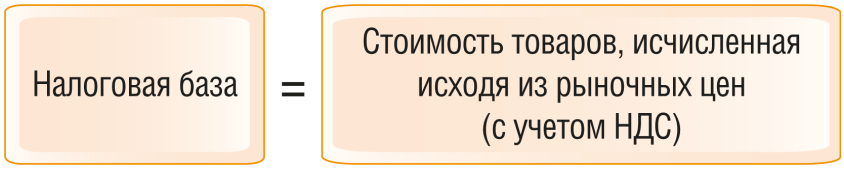
Момент возникновения налоговой базы - дата перечисления иностранцу оплаты (предоплаты) за товары, работы, услуги (п. п. 1, 2 ст. 161 НК РФ);

- государственного (муниципального) имущества, которое не было закреплено за конкретным государственным (муниципальным) предприятием (учреждением), а также при получении такого имущества налоговую базу определяйте отдельно по каждой сделке:



Момент возникновения налоговой базы - дата перечисления оплаты (предоплаты) за купленное (полученное) имущество (п. 3 ст. 161 НК РФ);

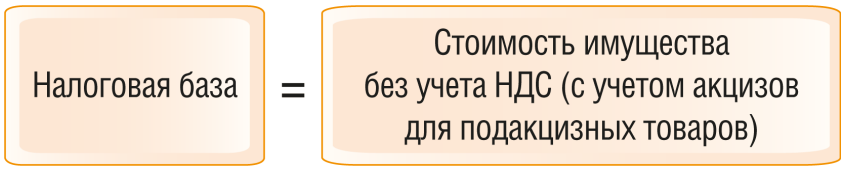
- металлолома, вторичного алюминия и его сплавов, макулатуры, сырых шкур животных налоговая база определяется так (п. 8 ст. 161 НК РФ):



Учтите, что НДС по этой операции рассчитывается в особом порядке (п. 8 ст. 161, п. 4.1 ст. 173 НК РФ).

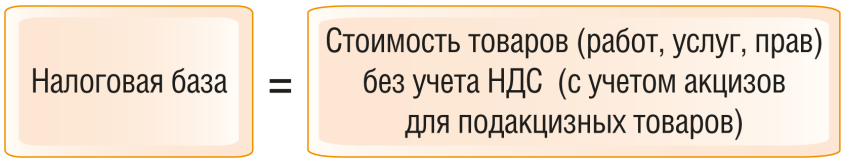
1) **При продаже (оказании услуг):**

- конфискованного имущества, имущества, реализуемого по решению суда (кроме изъятого при банкротстве), бесхозяйных ценностей, кладов и скупленных ценностей, а также ценностей, которые перешли по праву наследования государству (п. 4 ст. 161 НК РФ):

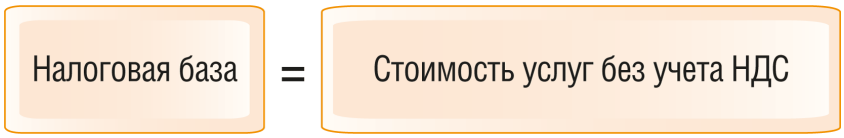


- товаров (работ, услуг, в том числе электронных, имущественных прав) иностранцев по договорам поручения, комиссии или агентским договорам в качестве посредника (п. 5 ст. 161, п.

10 ст. 174.2 НК РФ):



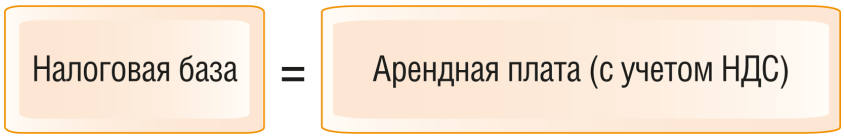
- услуг по предоставлению железнодорожного подвижного состава (контейнеров), за исключением случаев, предусмотренных пп. 2.1 и 2.7 п. 1 ст. 164 НК РФ (п. 5.1 ст. 161 НК РФ):



Налоговую базу по перечисленным операциям при продаже нужно определять в общем порядке: на дату отгрузки или на дату получения оплаты (предоплаты) (п. п. 1, 14, 15 ст. 167 НК РФ).

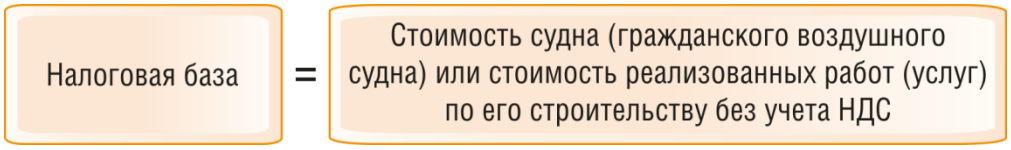
2) **По иным операциям**, например**:**

- если вы арендуете государственное либо муниципальное имущество у органов власти, то налоговую базу определяйте отдельно по каждому объекту:



Момент возникновения налоговой базы - дата перечисления арендодателю арендной платы (полностью или частично) (п. 3 ст. 161 НК РФ, Письмо Минфина России от 23.06.2016 N 03-07-11/36500);

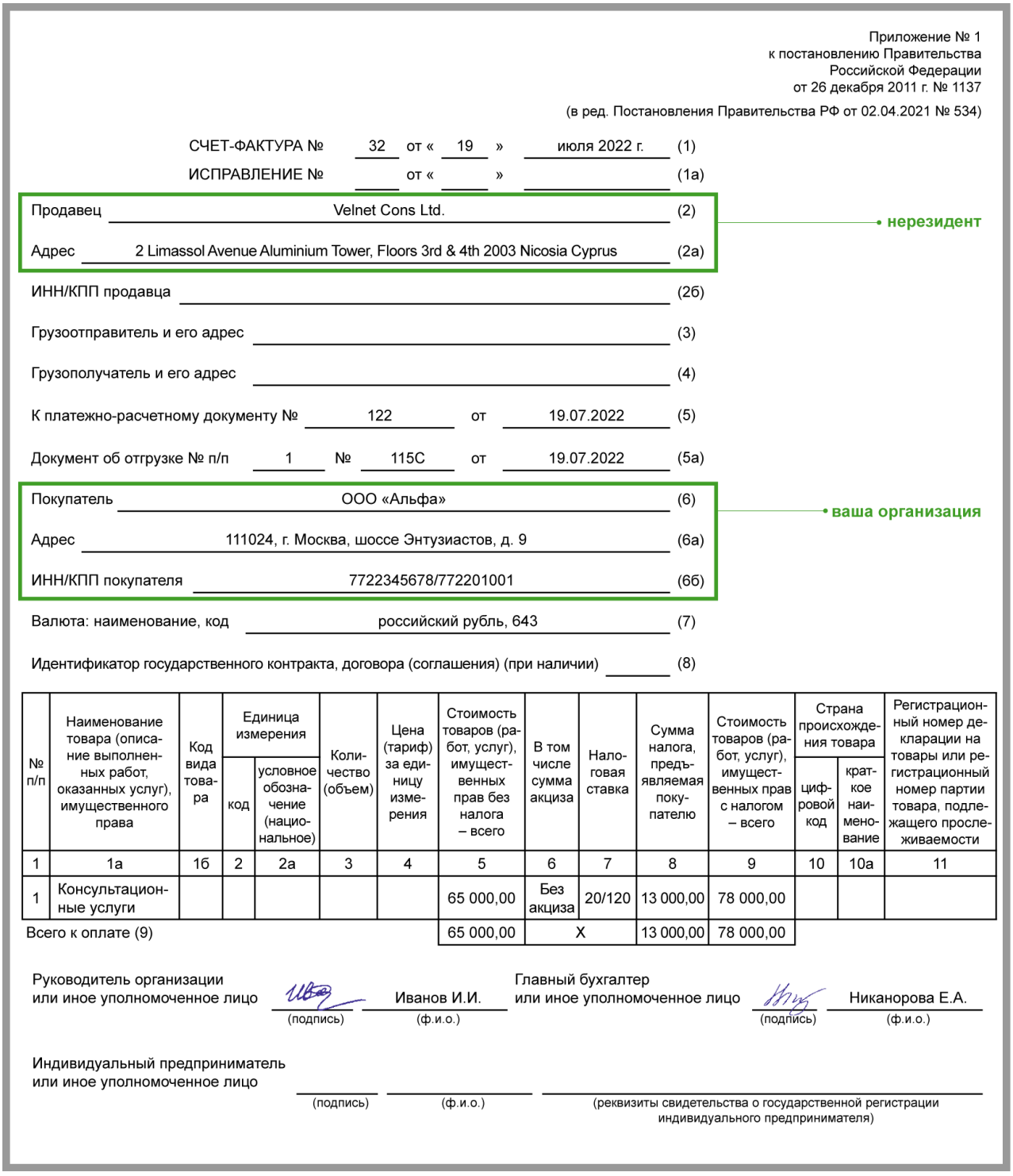
- если вы являетесь собственником судна (гражданского воздушного судна), которое не зарегистрировано в Российском международном реестре судов (Государственном реестре гражданских воздушных судов РФ) (п. 6 ст. 161 НК РФ):



Налоговую базу рассчитывайте в обычном порядке, на дату отгрузки или на дату получения предоплаты, а затем на дату отгрузки (п. п. 1, 14 ст. 167 НК РФ).

Счет-фактуру на агентский НДС заполняйте в одном экземпляре. Себя укажите покупателем, а

контрагента - продавцом.



Приложение № 1
к постановлению Правительства
Российской Федерации
от 26 декабря 2011 г. № 1137

(в ред. Постановления Правительства РФ от 02.04.2021 № 534)

СЧЕТ-ФАКТУРА № 32 от « 19 » июля 2022 г. (1)

ИСПРАВЛЕНИЕ № от « » (1а)

Продавец Velnet Cons Ltd. (2) • нерезидент

Адрес 2 Limassol Avenue Aluminium Tower, Floors 3rd & 4th 2003 Nicosia Cyprus (2а)

ИНН/КПП продавца (2б)

Грузоотправитель и его адрес (3)

Грузополучатель и его адрес (4)

К платежно-расчетному документу № 122 от 19.07.2022 (5)

Документ об отгрузке № п/п 1 № 115С от 19.07.2022 (5а)

Покупатель ООО «Альфа» (6) • ваша организация

Адрес 111024, г. Москва, шоссе Энтузиастов, д. 9 (6а)

ИНН/КПП покупателя 7722345678/772201001 (6б)

Валюта: наименование, код российский рубль, 643 (7)

Идентификатор государственного контракта, договора (соглашения) (при наличии) (8)

№ п/п	Наименование товара (описание выполненных работ, оказанных услуг), имущественного права	Код вида товара	Единица измерения		Количество (объем)	Цена (тариф) за единицу измерения	Стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав без налога – всего	В том числе сумма акциза	Налоговая ставка	Сумма налога, предъявляемая покупателю	Стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав с налогом – всего	Страна происхождения товара		Регистрационный номер декларации на товары или регистрационный номер партии товара, подлежащего прослеживаемости
			код	условное обозначение (национальное)								цифровой код	краткое наименование	
1	1а	1б	2	2а	3	4	5	6	7	8	9	10	10а	11
1	Консультационные услуги						65 000,00	Без акциза	20/120	13 000,00	78 000,00			
Всего к оплате (9)							65 000,00	X		13 000,00	78 000,00			

Руководитель организации или иное уполномоченное лицо (подпись) Иванов И.И. (ф.и.о.)

Главный бухгалтер или иное уполномоченное лицо (подпись) Никанорова Е.А. (ф.и.о.)

Индивидуальный предприниматель или иное уполномоченное лицо (подпись) (ф.и.о.) (реквизиты свидетельства о государственной регистрации индивидуального предпринимателя)

НДС по услугам нерезидента надо перечислить в день их оплаты. В остальных случаях агентский НДС платите в обычные сроки.

В платежном поручении укажите обычный КБК для НДС - 182 1 03 01000 01 1000 110, статус плательщика - 02.

Агентский НДС по аренде госимущества и по услугам нерезидента можно принять к вычету после уплаты. В книге покупок зарегистрируйте свой счет-фактуру, составленный при начислении

налога (ст. 171 НК РФ).

В декларацию по НДС включите разд. 2, покажите в нем исчисленный налог по каждому контрагенту.

0031 4039

ИНН 7722345678

КПП 772201001 Стр. 003

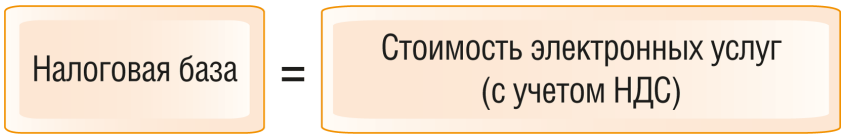
Раздел 2. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогового агента

Показатели	*Код строки*	*Значения показателей*
1	*2*	*3*
КПП подразделения иностранной организации, состоящей на учете в налоговых органах	010	
Наименование налогоплательщика-продавца	020	VELNET CONS LTD
ИНН налогоплательщика-продавца	030	
Код бюджетной классификации	040	18210301000011000110
Код по ОКТМО	050	45397000
Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет	060	13000
Код операции	070	1011712
Сумма налога, исчисленная при отгрузке товаров (выполнении работ, оказании услуг, передаче имущественных прав)	080	
Сумма налога, исчисленная при получении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящей отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав)	090	
Сумма налога, исчисленная налоговым агентом с оплаты, частичной оплаты при отгрузке товаров (выполнении работ, оказании услуг, передаче имущественных прав) в счет этой оплаты, частичной оплаты	100	

Д 76.НА - К 68	Начислен агентский НДС с аванса
Д 68 - К 51	Перечислен в бюджет агентский НДС
Д 19 - К 76.НА	Входной агентский НДС
Д 68 - К 19	Вычет агентского НДС

Иностранная организация признается налоговым агентом по НДС (платит "налог на Google"), если она выступает посредником другой иностранной организации при продаже электронных услуг покупателям в России и ведет с ними расчеты напрямую (п. 3 ст. 174.2 НК РФ). Кроме того, иностранные организации могут быть налоговыми агентами в тех же случаях, что и российские организации.

Иностранная организация, которая выступает посредником другой иностранной организации при продаже электронных услуг в России и ведет расчеты напрямую с покупателем, определяет налоговую базу так (п. п. 2, 3 ст. 174.2 НК РФ):



Момент возникновения налоговой базы - последний день квартала, в котором поступила оплата услуг (полностью или частично) (п. 4 ст. 174.2 НК РФ).

При этом если по операции был перечислен аванс, то в налоговую базу включите всю сумму этой предоплаты с учетом НДС (п. 1 ст. 154 НК РФ).

Стоимость услуг в иностранной валюте нужно пересчитывать в рубли по курсу Банка России также на последний день квартала, в котором поступила оплата (предоплата) (п. 4 ст. 174.2 НК РФ).

Агентский НДС удерживайте при каждой выплате нерезиденту за услуги и в тот же день перечисляйте в бюджет (ст. 174 НК РФ).

Перечисленный налог примите к вычету, зарегистрировав в книге покупок свой счет-фактуру.

В декларации исчисленный НДС покажите в разд. 2, вычет - в строке 180 разд. 3.

Налог на Google - НДС со стоимости электронных услуг иностранных компаний, который должен платить сам нерезидент или посредник, получающий оплату. Но, если из-за санкций нерезидент не может это сделать, ФНС рекомендует российскому покупателю удержать НДС из стоимости услуг и уплатить в бюджет. Принять к вычету НДС с электронных услуг можно, если он выделен в договоре или расчетном документе (Письма Минфина от 27.04.2021 N 03-07-08/32034, ФНС от

14.05.2019 N СД-4-3/8916@).

Можно ли зачесть имеющуюся у налогоплательщика переплату по НДС (а также налог, подлежащий возмещению) в счет сумм, подлежащих уплате данным лицом в качестве налогового агента (п. п. 1, 14 ст. 78, ст. 161 НК РФ)?

На основании пп. 5 п. 1 ст. 21 НК РФ налогоплательщики имеют право на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пеней, штрафов. Такое же право есть у налоговых агентов (п. 2 ст. 24 НК РФ).

В п. 1 ст. 78 НК РФ сказано, что сумма излишне уплаченного налога должна быть зачтена в счет предстоящих платежей по налогам, сборам, страховым взносам, погашения недоимки по иным налогам, сборам, страховым взносам, задолженности по пеням, по налогам, сборам, страховым взносам и штрафам за налоговые правонарушения либо возвращена налогоплательщику в порядке, предусмотренном ст. 78 НК РФ.

В соответствии с п. 14 ст. 78 НК РФ данные правила распространяются также на налоговых агентов.

Возникает вопрос: можно ли зачесть имеющуюся у налогоплательщика переплату по НДС (а также налог, подлежащий возмещению) в счет сумм, подлежащих уплате данным лицом в качестве налогового агента?

По данному вопросу есть две точки зрения.

Официальной позиции нет.

Есть судебные решения, в которых отмечается, что налогоплательщик не вправе производить зачет имеющейся у него переплаты в счет уплаты налога в качестве налогового агента.

В то же время есть судебные решения, в которых говорится о допустимости такого зачета.

Позиция 1. Имеющуюся у налогоплательщика переплату по НДС (в том числе налог, подлежащий возмещению) нельзя зачесть в счет сумм, подлежащих уплате данным лицом в качестве налогового агента.

Постановление ФАС Московского округа от 20.01.2006, 16.01.2006 N КА-А41/13615-05

Суд указал на невозможность зачета суммы НДС, заявленной налогоплательщиком к возмещению в погашение его обязательств как налогового агента. Статьи 23 и 24 НК РФ разграничивают обязанности налогоплательщика и налогового агента. Статьями 161, 171, 173 НК РФ не предусмотрена возможность такого зачета. Фактическое исполнение обязанностей налогового агента состоит в удержании и перечислении в бюджет суммы налога. Исполнение обязанностей агента путем проведения зачета противоречит ст. 171 НК РФ.

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 13.01.2006 N А56-17761/2005

Суд указал, что Налоговый кодекс РФ разграничивает исполнение обязанностей плательщика НДС и налогового агента. В связи с этим отсутствуют основания для проведения зачета НДС, подлежащего возмещению налогоплательщику, в счет исполнения им обязанности налогового агента. Статья 176 НК РФ не устанавливает возможность возмещения НДС путем зачета налоговых платежей за другое юридическое лицо, по отношению к которому налогоплательщик является налоговым агентом. Общество как налоговый агент должно исполнить обязанность по уплате сумм НДС в бюджет независимо от своих прав и обязанностей налогоплательщика.

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 13.01.2006 N А56-17761/2005

Суд указал, что налогоплательщику не предоставлено право произвести зачет его переплаты в бюджет в счет уплаты налога в качестве налогового агента.

Аналогичные выводы содержит:

Постановление ФАС Московского округа от 28.03.2005 N КА-А40/2009-05

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 13.01.2006 N А56-17761/2005

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 04.04.2005 N А56-35380/04

Суд отметил, что не имеется оснований для проведения зачета НДС, подлежащего возмещению налогоплательщику из бюджета, в счет исполнения его обязанности как налогового агента по удержанию и перечислению указанного налога за других юридических лиц.

Позиция 2. Имеющуюся у налогоплательщика переплату по НДС (в том числе налог, подлежащий возмещению) можно зачесть в счет сумм, подлежащих уплате данным лицом в качестве налогового агента

Постановление ФАС Уральского округа от 14.05.2009 N Ф09-2979/09-С3 по делу N А07-8521/2008-А-СЛА

Суд признал незаконным отказ инспекции в проведении зачета числящейся за налогоплательщиком переплаты по НДС в счет задолженности по этому налогу, имеющейся у данного лица как налогового агента. Суд отметил, что в налоговом законодательстве НДС рассматривается как налог, пополняемый различными способами: уплатой плательщиком и удержанием через налогового агента. Прямая норма, запрещающая зачет между видами налоговых поступлений, в законодательстве отсутствует.

Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 26.04.2007 N Ф08-2139/2007-897А по делу N А32-22075/2006-4/286

Суд указал, что правила ст. 78 НК РФ, регулирующие порядок проведения зачета излишне уплаченного налога, распространяются в том числе и на налоговых агентов.

Аналогичные выводы содержит:

Постановление ФАС Дальневосточного округа от 23.11.2005 N Ф03-А59/05-2/3358

Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 23.03.2005 N Ф04-1435/2005(9674-А70-25)

Постановление ФАС Поволжского округа от 10.04.2007 по делу N А72-8186/2006

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 22.02.2006 N А21-3290/2005-С1

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 07.11.2005 N А56-11211/2005

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 04.05.2005 N А56-26486/04

Постановление ФАС Уральского округа от 27.03.2007 N Ф09-1118/07-С2 по делу N А71-5724/06

Постановление ФАС Уральского округа от 21.12.2006 N Ф09-11250/06-С2 по делу N А07-18991/06

Постановление ФАС Уральского округа от 29.08.2006 N Ф09-7533/06-С2 по делу N А07-6143/06

Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 11.10.2007 N А19-809/07-20-Ф02-7602/07 по делу N А19-809/07-20

Суд указал, что налоговый орган обязан произвести зачет переплаты НДС в счет недоимки, которая образовалась у налогоплательщика в качестве налогового агента, поскольку данные денежные средства зачисляются в один бюджет.

Налог на прибыль

В зависимости от вида выплачиваемого дохода (дивиденды или нет) и от того, является ли получателем дохода иностранная организация, порядок расчета налога будет разным.

Как рассчитать налог на прибыль при выплате дивидендов?

Определять сумму налога с дивидендов нужно отдельно по каждой организации применительно к каждой выплате (п. 4 ст. 275 НК РФ).

Если вы выплачиваете дивиденды российской организации и при этом сами получали дивиденды от других организаций, то при расчете налога вы должны учесть полученные вами дивиденды.

Если дивидендов от других организаций вы не получали, учитывать их в расчете налога вам не придется. Поэтому налог вы будете исчислять с суммы дивидендов, начисленных в пользу организации.

Такой порядок следует из п. п. 5, 6 ст. 275 НК РФ.

Если вы выплачиваете дивиденды иностранной организации, то, по общему правилу, налог

вы исчисляете с суммы выплачиваемых дивидендов. Но если дивиденды иностранной организации вы выплачиваете в интересах третьих лиц, которые при этом являются налоговыми резидентами РФ, то налог с дивидендов вы рассчитываете в том же порядке, что и при выплате дивидендов российским организациям. Это следует из п. 6 ст. 275 НК РФ.

Ставка налога с дивидендов зависит от того, кому вы их выплачиваете (российской или иностранной компании), есть ли основания для применения ставки 0%. Если дивиденды вы выплачиваете иностранной компании, нужно также учитывать международные соглашения по вопросам налогообложения. Основание - п. 1 ст. 7, п. п. 5, 6 ст. 275, п. 3 ст. 284, п. п. 1, 3 ст. 310 НК РФ.

Применяя положения отдельных международных соглашений, нужно учитывать Многостороннюю конвенцию по противодействию размыванию налоговой базы, ратифицированную Федеральным законом от 01.05.2019 N 79-ФЗ.

Как рассчитать налог на прибыль при выплате доходов иностранной компании (кроме дивидендов)?

В соответствии с положениями ст. 246, 247, 309 и 310 НК РФ иностранная организация признается плательщиком налога на прибыль организаций при получении дохода от источников в РФ, если получение таких доходов не связано с предпринимательской деятельностью этой иностранной организации через постоянное представительство в РФ. Налоговым агентом является российская организация, выплачивающая доход в пользу иностранного юридического лица.

Термин "постоянное представительство" иностранной организации для целей применения гл. 25 НК РФ имеет не организационно-правовое значение, значение, квалифицирующее деятельность иностранной организации, с которым связывается возникновение обязанности иностранной организации уплачивать налог на прибыль в РФ с учетом норм ст. 306 НК РФ.

Пунктом 1 ст. 309 НК РФ определены виды доходов иностранной организации от источников в РФ, которые подлежат обложению налогом, удерживаемым у источника выплаты.

В соответствии с положениями п. 4 ст. 310 НК РФ налоговый агент по итогам отчетного (налогового) периода в сроки, установленные для представления налоговых расчетов ст. 289 НК РФ, предоставляет информацию о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов за прошедший отчетный (налоговый) период в налоговый орган по месту своего нахождения.

Форма налогового расчета и Порядок ее заполнения утверждены Приказом ФНС России от 02.03.2016 N ММВ-7-3/115@.

При этом согласно п. 2 ст. 309 НК РФ доходы, полученные иностранной организацией от осуществления работ (оказания услуг) на территории РФ, не приводящие к образованию постоянного представительства в РФ в соответствии со ст. 306 НК РФ, обложению налогом у источника выплаты не подлежат.

Кроме того, доходы от оказания иностранной организацией услуг исключительно вне территории РФ не являются доходами от источников в РФ в целях применения гл. 25 НК РФ и, следовательно, не подлежат обложению налогом на прибыль, взимаемым у источника выплаты в РФ.

По общему правилу при выплате иностранной организации дохода, облагаемого у источника выплаты в РФ (кроме дивидендов), налоговый агент рассчитывает налог как произведение налоговой базы на ставку налога.

Налоговой базой, как правило, является вся сумма дохода иностранной организации (п. 3 ст. 247, п. 1 ст. 274, п. 1 ст. 286 НК РФ). Если выплачиваемый доход облагается НДС на территории РФ, то налог на прибыль исчисляется с суммы дохода за вычетом сумм НДС, предъявленных покупателю услуг. Правило применяется при наличии договора и (или) расчетного документа с выделением НДС, уплачиваемого покупателем (Письмо Минфина России от 17.01.2022 N 03-08-05/1946).

Общий порядок расчета налога можно выразить формулой.



Рассчитывать налоговую базу нужно в валюте, в которой иностранная компания получает доходы (п. 5 ст. 309 НК РФ).

Исключение. Налоговый агент может определять налоговую базу как разницу между доходами и расходами при реализации (п. 4 ст. 309 НК РФ):

- недвижимого имущества, находящегося в РФ;
- акций (долей) организаций, у которых более 50% активов прямо или косвенно состоят из такого недвижимого имущества;
- финансовых инструментов, производных от таких акций (долей), кроме акций (долей), которые признаются обращающимися на организованном рынке ценных бумаг согласно п. 9 ст. 280 НК РФ;
- инвестиционных паев закрытых паевых инвестиционных фондов, относящихся к категориям рентных фондов или фондов недвижимости.

В указанных случаях доходы и расходы исчисляются в той валюте, в которой получен доход. Если расходы были произведены в другой валюте, пересчитайте их по официальному курсу (кросс-курсу) Банка России на дату осуществления таких расходов (п. 5 ст. 309 НК РФ).

Ставка налога зависит от вида выплачиваемого дохода. Кроме того, нужно учитывать международные соглашения по вопросам налогообложения, поскольку в них могут устанавливаться иные ставки (п. 1 ст. 7, п. п. 1, 3 ст. 310 НК РФ).

Налог рассчитывается в той валюте, в которой выплачивается доход. Но уплатить налог вы обязаны в рублях. Для этого сумму налога в иностранной валюте нужно пересчитать в рубли по

официальному курсу Банка России на дату уплаты налога. Основание - п. 5 ст. 45, п. 1 ст. 310 НК РФ.

Удерживать налог налоговый агент должен при каждой выплате (перечислении) дохода (п. п. 2, 4 ст. 287, п. 1 ст. 310 НК РФ).

Также следует учитывать, что, если по контролируемой задолженности проценты не выплачиваются иностранному заимодавцу, а происходят их ежемесячное начисление и капитализация (увеличение основной суммы займа), датой получения дохода признается дата причисления процентов к сумме основного займа (Письмо Минфина России от 06.09.2021 N 03-03-06/1/71957).

Если при выплате дохода российской организации удержать налог оказалось невозможно, вы должны письменно сообщать об этом в налоговый орган по месту своего учета (пп. 2 п. 3 ст. 24 НК РФ).

При выплате дохода иностранной компании вы обязаны удержать налог независимо от формы, в которой был выплачен доход (например, в натуральной форме, путем взаимозачетов). Если налог больше суммы дохода иностранной организации в денежной форме, вы должны перечислить налог в бюджет в полной сумме. При этом уменьшите доход иностранной организации в неденежной форме (п. 3 ст. 309, п. 1 ст. 310 НК РФ).

Если налог из дохода иностранной организации вы не удержите и не перечислите в бюджет, с вас могут принудительно взыскать и неудержанный налог, и пени (п. 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57, Письма ФНС России от 10.08.2016 N СД-4-3/14590@, Минфина России от 02.09.2020 N 03-03-06/1/76900, от 08.08.2016 N 03-08-05/46330).

Перечислить удержанный налог на прибыль нужно не позднее дня, следующего за днем выплаты дохода. Если этот день выпал на выходной, нерабочий праздничный и (или) нерабочий день, то уплатить налог вы можете не позднее, чем в следующий за ним рабочий день. Это следует из п. п. 6, 7 ст. 6.1, п. п. 2, 4 ст. 287, п. 1 ст. 310 НК РФ.

Налоговый агент перечисляет налог на прибыль в федеральный бюджет в рублях (п. 1 ст. 310 НК РФ).

Платежное поручение на уплату налога на прибыль заполните так (п. п. 3 - 5, 8, 13 Приложения N 2, Приложение N 5 к Приказу Минфина России от 12.11.2013 N 107н):

- в поле 101 "статус плательщика" укажите код 02;
- в поле 104 "КБК" приведите соответствующее значение, состоящее из 20 цифр (п. 5 Приложения N 2 к Приказу Минфина России от 12.11.2013 N 107н).

Например, укажите КБК:

- 18210101040011000110 - налог с дивидендов российским организациям;
- 18210101050011000110 - налог с дивидендов иностранным организациям;

- в поле 107 укажите конкретную дату, когда налог должен быть перечислен в бюджет

согласно требованиям законодательства;

- в поле 24 "Назначение платежа" отразите дополнительные сведения, идентифицирующие платеж. Например: "Налог на прибыль организаций с доходов, полученных в виде дивидендов от российской организации российскими организациями за 2021 год".

Все остальные поля заполните в общем порядке, предусмотренном для уплаты налоговых платежей.

Сведения о дивидендах, выплаченных российским и иностранным организациям, и об удержанном из них налоге отразите в декларации по налогу на прибыль (подраздел 1.3 разд. 1 и лист 03 декларации по налогу на прибыль) (см., в частности, п. 1 ст. 289 НК РФ, п. п. 1.16, 4.9, 14.2.4 Порядка заполнения декларации по налогу на прибыль).

Сведения о дивидендах и об иных доходах, выплаченных иностранной организации, нужно также отразить в налоговом расчете о суммах, выплаченных иностранным организациям (п. 1 ст. 289, п. 4 ст. 310 НК РФ, п. 1.1 Порядка заполнения налогового расчета о суммах, выплаченных иностранным организациям).

ИП - налоговый агент заполняет и подает указанный налоговый расчет (Письмо Минфина России от 10.02.2020 N 03-08-05/8634).

За неудержание и (или) неперечисление налога в срок для налогового агента предусмотрен штраф в размере 20% от суммы недоимки (ст. 123 НК РФ). Кроме того, вам придется уплатить пени (п. п. 1, 3, 7 ст. 75 НК РФ).

Учитывается ли при расчете налоговой базы по доходам налогоплательщика - получателя дивидендов налог, который был удержан с дивидендов, полученных российской организацией, выплачивающей дивиденды (самим налоговым агентом) (п. 5 ст. 275 НК РФ, до 01.01.2014 - п. 2 ст. 275 НК РФ)?

С 01.01.2014 при расчете суммы налога, подлежащей удержанию из доходов налогоплательщика - получателя дивидендов, налоговый агент применяет формулу, предусмотренную п. 5 ст. 275 НК РФ. При расчете используется в том числе показатель общей суммы дивидендов, полученных российской организацией в текущем отчетном (налоговом) периоде и предыдущих отчетных (налоговых) периодах к моменту распределения дивидендов в пользу налогоплательщиков - получателей дивидендов. Указанные суммы учитываются при условии, что ранее они не включались в налоговую базу, определяемую в отношении доходов в виде дивидендов, полученных российской организацией.

Аналогичный показатель применялся при расчете налога, подлежащего удержанию из доходов налогоплательщика - получателя дивидендов, до 01.01.2014 и до 01.01.2008. В связи с этим разъяснения, данные финансовым ведомством и налоговыми органами до 01.01.2014, применимы в настоящее время.

Возникает вопрос: учитывается ли при расчете налоговой базы по доходам налогоплательщика - получателя дивидендов налог, который был удержан с дивидендов, полученных российской организацией, выплачивающей дивиденды (самим налоговым агентом)?

По данному вопросу есть две точки зрения.

Позиция, выраженная Минфином России, ФНС России и УФНС по г. Москве, заключается в том, что при расчете общей суммы налога учитывается сумма полученных налоговым агентом дивидендов, за вычетом удержанного с них налога (т.е. "чистые" дивиденды).

В то же время ранее Минфин России придерживался иной позиции и под суммами дивидендов, полученных в текущем отчетном (налоговом) периоде и предыдущем отчетном (налоговом) периоде, понимал доходы с учетом налогов, взысканных налоговым агентом.

Судебной практики нет.

Позиция 1. Уменьшать налоговую базу следует на "чистые" дивиденды

Письмо Минфина России от 25.11.2008 N 03-03-06/2/159

Финансовое ведомство разъяснило порядок расчета показателя "Д" при определении налоговой базы по доходам от долевого участия в организациях. Сумма дивидендов, полученных самим налоговым агентом, учитывается за вычетом удержанного с него налога при условии, что данная сумма ранее не принималась к вычету при определении налога с дивидендов, подлежащего удержанию налоговым агентом.

Аналогичные выводы содержит:

Письмо Минфина России от 19.02.2008 N 03-03-06/1/114

Письмо Минфина России от 06.02.2008 N 03-03-06/1/82

Письмо Минфина России от 02.03.2006 N 03-03-04/1/179

Финансовое ведомство отмечает, что для определения налоговой базы необходимо использовать сумму полученных налоговым агентом дивидендов за вычетом удержанного с них налога (т.е. "чистые" дивиденды), если данные суммы дивидендов ранее не принимались к вычету при определении облагаемого налогом дохода в виде дивидендов.

Аналогичные выводы содержит:

Письмо УФНС России по г. Москве от 14.03.2007 N 20-08/022130@

Письмо ФНС России от 10.06.2010 N ШС-37-3/3881

Налоговая служба разъяснила, что в расчете величины показателя "Д" участвуют суммы дивидендов за вычетом удержанного с них налога (т.е. "чистые" дивиденды).

Примечание. В данном Письме содержится разъяснение по порядку заполнения формы декларации, утвержденной Приказом Минфина России от 05.05.2008 N 54н. Этот Приказ утратил силу в связи с изданием Приказа Минфина России от 15.12.2010 N 172н. Однако подход, выраженный налоговой службой в рассматриваемом Письме, может считаться актуальным и в настоящее время.

Позиция 2. Уменьшать налоговую базу следует на суммы дивидендов с учетом налога

Письмо Минфина России от 02.06.2003 N 04-02-05/5/10

Финансовое ведомство разъясняет, что для определения налоговой базы банку необходимо использовать сумму полученных им дивидендов с учетом налогов, взысканных агентом.

НДФЛ

НДФЛ с дохода в денежной форме следует удержать при фактической выплате дохода (п. 4 ст. 226 НК РФ). Как правило, это день, когда вы выплачиваете физлицу деньги или перечисляете их по его указанию третьим лицам.

Но есть случаи, когда НДФЛ удерживается не в момент выплаты денег физлицу, а позже. Например, аванс по зарплате. В момент его выплаты НДФЛ не нужно удерживать, так как датой фактического получения дохода в виде зарплаты является последний день месяца, за который она начислена (п. 2 ст. 223 НК РФ). То есть при выплате аванса у физлица, с точки зрения НДФЛ, доход еще не возникает. Налог нужно будет удержать, только когда вы выплатите вторую часть зарплаты по окончании месяца (п. 4 ст. 226 НК РФ).

Еще пример - командировочные, которые облагаются НДФЛ (например, суточные сверх норм). В момент их выплаты физлицу перед поездкой налог удерживать не нужно. Датой фактического получения дохода в этом случае будет последний день месяца, в котором утвержден авансовый отчет работника (пп. 6 п. 1 ст. 223 НК РФ). Значит, удержать налог нужно будет из ближайшей к этой дате денежной выплаты, например из очередной зарплаты (п. 4 ст. 226 НК РФ).

С доходов в натуральной форме (подарки сотрудникам и др.) налог удерживается из доходов, выплачиваемых физлицу в том же году в денежной форме. НДФЛ необходимо удерживать начиная с выплаты, ближайшей к дате передачи дохода в натуральной форме (пп. 2 п. 1 ст. 223, п. п. 4, 5 ст. 226 НК РФ).

Если у сотрудника или иного физлица, для которого вы являетесь налоговым агентом, возник доход в виде материальной выгоды, по общему правилу нужно удержать НДФЛ из его последующих доходов, выплачиваемых в том же году в денежной форме. Налог необходимо удерживать начиная с выплаты, ближайшей к дате фактического получения дохода в виде материальной выгоды (пп. 3, 7 п. 1 ст. 223, п. п. 4, 5 ст. 226 НК РФ).

По общему правилу, налоговый агент перечисляет НДФЛ в налоговый орган по месту учета не позднее первого рабочего дня, следующего за днем выплаты этих доходов физическому лицу. Однако для налога, удержанного с некоторых видов доходов, установлены специальные сроки уплаты. Так, НДФЛ с отпускных и больничных перечисляется в бюджет не позднее последнего дня месяца, в котором были выплачены такие доходы.

Порядок уплаты НДФЛ по прогрессивной ставке имеет свои особенности и зависит от того, превышает или нет сумма налога, рассчитанная по такой ставке, порог в 650 тыс. руб.

Если на момент уплаты НДФЛ порог не превышен, то налоговый агент перечисляет сумму без особенностей. Если налог оказался больше, то следует отдельно уплатить (п. 7 ст. 226 НК РФ):

- налог в части, меньшей 650 тыс. руб. или равной этой сумме;
- налог, сумма которого превышает 650 тыс. руб.

Суммы налога в пределах 650 тыс. руб. и свыше 650 тыс. руб. уплачиваются по разным КБК (Письмо ФНС России от 01.12.2020 N БС-4-11/19702@). Поэтому для их уплаты нужны разные платежные поручения.

По остальным ставкам налоговый агент рассчитывает и перечисляет налог без особенностей.

Нужно ли удерживать НДФЛ при выплате аванса в денежной форме физическому лицу по гражданско-правовому договору (в том числе по договору подряда) (пп. 6 п. 1 ст. 208, пп. 1 п. 1 ст. 223, п. 4 ст. 226 НК РФ)?

Объектом налогообложения по НДФЛ признается доход налогоплательщика (ст. 209 НК РФ). В соответствии со ст. 41 НК РФ доходом является экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить.

В силу пп. 6 п. 1 ст. 208 НК РФ к доходам, полученным от источников в Российской Федерации, относится в том числе вознаграждение за выполненную работу, оказанную услугу.

в пп. 1 п. 1 ст. 223 НК РФ указано, что при получении дохода в денежной форме датой его получения является день выплаты дохода. Согласно п. 4 ст. 226 НК РФ налоговый агент обязан удержать налог при фактической выплате дохода налогоплательщику с учетом особенностей, установленных данным пунктом.

По рассматриваемому вопросу есть две точки зрения.

Согласно позиции, выраженной Минфином России, с аванса, полученного налогоплательщиком по гражданско-правовому договору на выполнение работ (оказание услуг), организация - источник выплаты должна удержать НДФЛ и перечислить его в бюджет. Эта позиция отражена также в судебном акте.

В то же время есть судебный акт, в котором указано, что аванс, выданный исполнителю - физическому лицу, не признается объектом налогообложения по НДФЛ до момента выполнения

лицом обязательств по договору.

Позиция 1. При выплате аванса в денежной форме физическому лицу по гражданско-правовому договору нужно удержать НДФЛ

Письмо Минфина России от 23.06.2020 N 03-04-05/54027

Указано, что суммы вознаграждений (в том числе предоплаты), полученные физлицом по ГПД, предметом которого является оказание услуг, включаются в его доход за данный налоговый период. При этом налоговые агенты обязаны удержать НДФЛ из доходов налогоплательщика при их фактической выплате.

Письмо Минфина России от 21.07.2017 N 03-04-06/46733

Минфин России указал, что аванс, полученный физическим лицом - подрядчиком по гражданско-правовым договорам на выполнение работ (оказание услуг), включается в доход за налоговый период независимо от того, когда после подписания акта выполненных работ (оказанных услуг) будет произведен окончательный расчет. Налоговые агенты обязаны удержать налог при фактической выплате доходов.

Письмо Минфина России от 26.05.2014 N 03-04-06/24982

Разъяснено следующее. Авансы, полученные лицом по гражданско-правовым договорам на выполнение работ (оказание услуг) в налоговом периоде, включаются в доход за данный период независимо от того, когда эти работы (услуги) выполнены (оказаны). Организация - источник выплаты дохода признается налоговым агентом. Она должна исчислить налог, удержать его с физического лица и перечислить в бюджет в установленном порядке.

Аналогичные выводы содержит:

Письмо Минфина России от 13.01.2014 N 03-04-06/360

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 14.10.2013 по делу N А56-72251/2012

Суд установил, что организация выплачивала физическому лицу авансовые платежи по гражданско-правовому договору, и признал правомерным доводы инспекции о наличии у налогового агента обязанности удержать НДФЛ при выплате авансовых сумм.

Позиция 2. До момента выполнения физическим лицом обязательств по гражданско-правовому договору с выплаченного в денежной форме аванса удерживать НДФЛ не нужно

Постановление ФАС Уральского округа от 14.11.2011 N Ф09-7355/11 по делу N А71-12013/10 (Определением ВАС РФ от 13.04.2012 N ВАС-3320/12 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ)

Суд отметил, что налоговый агент не обязан удерживать и перечислять НДФЛ с аванса, выплаченного физическому лицу по гражданско-правовому договору. По мнению суда, оценить

выгоду физического лица в такой ситуации можно только после приемки результата работ (услуг). Следовательно, аванс не признается доходом до тех пор, пока не подписан акт приемки-сдачи работ (услуг).

Должна ли организация исполнить обязанности налогового агента и удержать НДФЛ при выплате дивидендов наследнику акционера (пп. 3, 4 п. 2 ст. 226.1 НК РФ (до 01.01.2014 - п. 2 ст. 214 НК РФ))?

Российская организация, которая осуществляет выплату налогоплательщику дохода по выпущенным ею ценным бумагам, признается налоговым агентом (пп. 3, 4 п. 2 ст. 226.1 НК РФ). До 01.01.2014 организация, выплачивающая дивиденды, признавалась налоговым агентом на основании п. 2 ст. 214 НК РФ.

Налоговый кодекс РФ обязывает налоговых агентов исчислить, удержать у налогоплательщика НДФЛ и уплатить его в бюджет.

В соответствии с пп. 3 п. 3 ст. 44 НК РФ обязанность по уплате налога прекращается со смертью физического лица - налогоплательщика или с объявлением (до 02.09.2010 - с признанием) его умершим в порядке, установленном гражданским законодательством.

На основании п. 18 ст. 217 НК РФ от налогообложения освобождаются доходы, полученные налогоплательщиком в порядке наследования от физических лиц.

Возникает вопрос: должна ли организация исполнить обязанности налогового агента и удержать НДФЛ при выплате дивидендов наследнику акционера?

Позиция Минфина России заключается в том, что при выплате дивидендов наследнику акционера организация должна исполнить обязанности налогового агента и удержать НДФЛ.

Судебной практики нет.

Письмо Минфина России от 08.07.2019 N 03-04-06/50322

Из Письма следует, что организация в силу п. 3 ст. 214 НК РФ должна исполнить обязанности налогового агента по исчислению, удержанию и уплате НДФЛ при выплате дивидендов акционерам (их наследникам).

Письмо Минфина России от 02.11.2007 N 03-04-06-01/375

Финансовое ведомство разъяснило, что в случае смерти акционера у организации прекращаются обязанности налогового агента в отношении данного лица (наследодателя). Однако организация признается налоговым агентом при выплате дивидендов наследнику акционера и обязана в этом случае исчислить, удержать у налогоплательщика НДФЛ и уплатить его в бюджет.

Является ли налоговым агентом по НДФЛ арендатор (российская организация или предприниматель), выплачивающий доход физическому лицу по договору аренды (п. 2 ст. 226, ст. 228 НК РФ)?

В силу п. 2 ст. 226 НК РФ исчисление и уплата налога производятся налоговыми агентами в отношении всех доходов налогоплательщика, источником которых они являются, за исключением, в частности, доходов, указанных в ст. 228 НК РФ.

Из положений пп. 1 п. 1, п. 2 ст. 228 НК РФ, в частности, следует, что физические лица, получившие от физических лиц и организаций, не являющихся налоговыми агентами, вознаграждения по договорам аренды любого имущества, исчисляют подлежащие уплате суммы НДФЛ самостоятельно.

Позиция Минфина России и ФНС России заключается в том, что российская организация или предприниматель, выплатившие вознаграждение физическому лицу по договору аренды, являются налоговыми агентами и должны рассчитать и уплатить в бюджет НДФЛ. Есть судебные акты, в которых указано, что ст. 228 НК РФ определен порядок исчисления налога с вознаграждений, полученных от физических лиц или организаций, не являющихся налоговыми агентами. При выплате физическому лицу сумм арендной платы организация признается налоговым агентом и должна уплатить НДФЛ.

Письмо Минфина России от 14.05.2021 N 03-04-05/36912

Разъясняется, что к облагаемым НДФЛ доходам физических лиц относятся, в частности, доходы собственников имущества от сдачи его в аренду или иного использования, в том числе доходы собственников общего имущества многоквартирного дома от его использования. При этом по общему правилу лица, указанные в п. 1 ст. 226 НК РФ, при выплате дохода налогоплательщику являются налоговыми агентами и должны исчислить, удержать и уплатить НДФЛ. Также отмечено, что для налогообложения доходов, полученных физическими лицами при передаче в пользование принадлежащего им имущества, порядок заключения договоров значения не имеет.

Если налоговый агент не перечислит НДФЛ в бюджет, он может быть привлечен к ответственности.

Вести налоговый регистр - одна из обязанностей налогового агента, неисполнение которой может повлечь довольно серьезные штрафы.

Такой регистр каждый налоговый агент разрабатывает самостоятельно, поскольку утвержденной формы нет. При разработке регистра за основу можно взять утратившую силу форму справки 1-НДФЛ.

В налоговый регистр нужно включить обязательные сведения:

- идентифицирующие налогоплательщика, включая его статус налогового резидентства;
- о выплаченных ему доходах: вид дохода, сумму дохода до уменьшения на вычеты и с учетом налоговых вычетов (до уменьшения на сумму НДФЛ), дату фактического получения и выплаты дохода;

- о предоставленных вычетах: вид и код вычета, его сумму, а также сведения о расходах и суммах, уменьшающих налоговую базу по НДФЛ;
- об исчисленном и удержанном НДФЛ: сумму налога, дату его удержания и перечисления, а также реквизиты платежных поручений на уплату НДФЛ.

Налоговые агенты должны отчитаться в налоговый орган о доходах, выплаченных физлицам, и об исчисленном и удержанном с них НДФЛ.

Налоговый агент подает расчет исчисленных и удержанных сумм НДФЛ по форме 6-НДФЛ, утвержденной Приказом ФНС России от 15.10.2020 N ЕД-7-11/753@.

При сдаче годового расчета по этой форме нужно заполнить Приложение N 1 "Справка о доходах и суммах налога физического лица" (п. 5.1 Порядка, утвержденного данным Приказом).

В случае использования прогрессивной ставки НДФЛ руководствуйтесь разъяснениями ФНС России. В Приложении к Письму от 01.12.2020 N БС-4-11/19702@ налоговая служба пояснила на примерах, как отразить рассчитанный по ней налог в форме 6-НДФЛ.

По нашему мнению, сумма исчисленного НДФЛ отражается так:

- в поле 140 разд. 2 расчета 6-НДФЛ. Эта сумма исчисляется со всех доходов всех физлиц с начала года. К примеру, в нее нужно включить НДФЛ с зарплаты за декабрь независимо от срока его перечисления. В составе общей суммы налога выделяется НДФЛ, исчисленный с начала года с дивидендов (поле 141) и с доходов ВКС по трудовым договорам, а также ГПД на выполнение работ или оказание услуг (поле 142) (ст. 216 НК РФ, п. п. 4.1, 4.3 Порядка заполнения расчета 6-НДФЛ, Письмо ФНС России от 09.08.2021 N СД-19-11/283@);
- в поле "Сумма налога исчисленная" разд. 2 справки о доходах и суммах налога (Приложение N 1 к расчету) (п. 5.5 Порядка заполнения расчета 6-НДФЛ). При заполнении справки указываются сведения о доходах, фактически полученных в отчетном году. Так, НДФЛ с зарплаты за декабрь 2021 г., выплаченной в 2022 г., также нужно включить в справку за 2021 г., поскольку датой фактического получения зарплаты в этом случае является 31 декабря 2021 г. (Письмо ФНС России от 09.08.2021 N СД-19-11/283@).

Возможен иной подход. В расчет 6-НДФЛ нельзя включать суммы дохода (зарплаты), которые на дату его представления не были выплачены физлицам (Письма ФНС России от 06.10.2021 N БС-4-11/14126@, от 13.09.2021 N БС-4-11/12938@). Следовательно, НДФЛ, исчисленный с таких доходов, также не может быть отражен в расчете. Поэтому рекомендуем подавать расчет после выплаты зарплаты, начисленной за отчетный (налоговый) период. Если же вы подаете расчет до того, как выплатили зарплату, рекомендуем уточнить в инспекции, как в этом случае отразить начисленную, но не выплаченную работнику сумму оплаты труда и исчисленный с нее НДФЛ.

Сумма удержанного НДФЛ отражается:

- в поле 160 разд. 2 расчета 6-НДФЛ. Этот показатель представляет собой налог, который удержан с начала года со всех доходов физлиц (ст. 216 НК РФ, п. п. 4.1, 4.3 Порядка заполнения

расчета 6-НДФЛ);

- в разд. 1 расчета 6-НДФЛ. В поле 020 приводится обобщенная сумма НДФЛ, удержанного за последние три месяца отчетного периода. Срок его перечисления не имеет значения (Письма ФНС России от 12.04.2021 N БС-4-11/4935@, от 01.04.2021 N БС-4-11/4351@). В поле 022 раскрываются данные о конкретных суммах удержанного налога, подлежащих перечислению в дату, указанную в поле 021. Сумма налога в поле 020 должна соответствовать сумме значений всех заполненных полей 022 (п. 3.2 Порядка заполнения расчета 6-НДФЛ);
- в поле "Сумма налога удержанная" разд. 2 справки о доходах и суммах налога (Приложение N 1 к расчету) (п. 5.5 Порядка заполнения расчета 6-НДФЛ).

За нарушение обязанностей налогового агента установлены штрафы (п. 1 ст. 226, п. 2 ст. 230 НК РФ). Размер штрафа зависит от вида нарушения.

За неуплату (неудержание, неполное удержание, неполную и (или) несвоевременную уплату) НДФЛ вас могут оштрафовать на 20% от неуплаченной (неудержанной) суммы налога (ст. 123 НК РФ).

Кроме того, за неперечисление (несвоевременное перечисление) удержанного НДФЛ в бюджет подлежат уплате пени (п. п. 1, 7 ст. 75 НК РФ).

За нарушения при составлении и сдаче отчетности по НДФЛ предусмотрены следующие штрафы.

1. За нарушение срока представления расчета 6-НДФЛ вам могут начислить штраф в размере 1 000 руб. за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для подачи расчета, до дня, когда он был представлен (п. 1.2 ст. 126 НК РФ). Кроме того, работника, ответственного за его подачу, могут оштрафовать на сумму от 300 до 500 руб. (примечание к ст. 2.4, ч. 1 ст. 15.6 КоАП РФ).
2. За ошибки и недостоверные сведения в расчете 6-НДФЛ предусмотрен штраф в размере 500 руб. за каждый документ с ошибками. Руководителю организации также могут назначить штраф в размере от 300 до 500 руб. (п. 1 ст. 126.1 НК РФ, примечание к ст. 2.4, ч. 1 ст. 15.6 КоАП РФ).
3. Если вы должны были сдать расчет 6-НДФЛ в электронном виде, а подали его на бумаге, вас могут оштрафовать на 200 руб. (ст. 119.1 НК РФ).

Вопрос №5. Определение места реализации для целей налогообложения

Нормативная база:

1. *"Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 26.03.2022) {КонсультантПлюс}*

2. *ст. 9, Федеральный закон от 25.02.2022 N 18-ФЗ (ред. от 26.03.2022) "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации" {КонсультантПлюс}*

3. *Вопрос: Об НДС при реализации российской организацией в Республику Беларусь товаров, ранее приобретенных в иностранном государстве. (Письмо Минфина России от 12.04.2017 N 03-07-13/1/21711) {КонсультантПлюс}*

4. *Вопрос: Об НДС при реализации российской организацией казахстанскому хозяйствующему субъекту железнодорожных вагонов, приобретенных в Украине и ввозимых в Казахстан через РФ транзитом. (Письмо Минфина России от 12.10.2012 N 03-07-13/01-49) {КонсультантПлюс}*

5. *Вопрос: Об НДС при реализации иностранной организацией земельного участка с объектами недвижимости в РФ иностранной организации. (Письмо ФНС РФ от 07.11.2011 N ЕД-4-3/18476@) {КонсультантПлюс}*

Содержание вопроса:

1. Как определить место реализации для целей НДС?

2. Применение различных ставок по НДФЛ в зависимости от статуса налогоплательщика

Как определить место реализации для целей НДС?

Местом реализации товаров, за исключением отдельных видов, считается территория РФ, если (п. 2 ст. 11, п. 1 ст. 147 НК РФ):

1. товар находится в России (на иных территориях под ее юрисдикцией) и не отгружается и не транспортируется;

2. товар в момент начала отгрузки и транспортировки находится в России или на иных территориях под ее юрисдикцией (искусственные острова, установки и сооружения).

Во всех других случаях территория России не является местом реализации товаров (п. 1 ст. 147 НК РФ). В частности, это следующие случаи:

- товар реализует российское лицо за пределами России, без ввоза на ее территорию (Письмо Минфина России от 12.04.2017 N 03-07-13/1/21711);

- товар, приобретенный российским лицом в одном иностранном государстве, следует транзитом через территорию РФ для продажи в другом иностранном государстве (Письмо Минфина России от 12.10.2012 N 03-07-13/01-49).

Пример определения места реализации недвижимого имущества для целей НДС

Иностранная организация, зарегистрированная в РФ, продает другой иностранной организации, не состоящей на налоговом учете в России, земельный участок на территории РФ и находящиеся на нем объекты недвижимости.

Место реализации в этом случае - Россия, так как недвижимое имущество находится на ее территории (пп. 1 п. 1 ст. 147 НК РФ, Письмо ФНС России от 07.11.2011 N ЕД-4-3/18476@).

Специальные правила определения места реализации товаров предусмотрены (п. п. 2, 3 ст. 147 НК РФ):

- для углеводородного сырья, добытого на морском месторождении углеводородного сырья, и продуктов его технологического передела (стабильного конденсата, сжиженного природного газа, широкой фракции легких углеводородов). Место реализации таких товаров - территория РФ, если есть хотя бы одно из следующих обстоятельств (п. 2 ст. 147 НК РФ):
- товар находится на территории РФ (иных территориях, находящихся под ее юрисдикцией) и не отгружается и не транспортируется;
- товар в момент начала отгрузки и транспортировки находится на территории РФ (иных территориях, находящихся под ее юрисдикцией);
- товар находится на континентальном шельфе РФ или в исключительной экономической зоне РФ либо в российском секторе дна Каспийского моря и не отгружается и не транспортируется;
- товар в момент начала отгрузки и транспортировки находится на континентальном шельфе РФ или в исключительной экономической зоне РФ либо в российском секторе дна Каспийского моря;
- товаров в виде водных биологических ресурсов, добытых в исключительной экономической зоне РФ, и товаров, произведенных из водных биологических ресурсов, добытых в исключительной экономической зоне РФ. Место реализации таких товаров - территория РФ, если в момент начала отгрузки и транспортировки они находятся в исключительной экономической зоне РФ (п. 3 ст. 147 НК РФ, Письмо Минфина России от 17.05.2021 N 03-07-08/37242).

Как определить место реализации услуг (работ) для целей НДС?

По общему правилу место реализации услуг и работ определяется по месту деятельности их исполнителя, если в ст. 148 НК РФ для конкретного вида услуг (работ) не установлен особый порядок (пп. 5 п. 1 ст. 148 НК РФ).

Так, специальный порядок определения места реализации предусмотрен:

- для услуг (работ), непосредственно связанных с движимым или недвижимым имуществом

(кроме космических объектов).

Место их реализации определяется по месту нахождения имущества;

- услуг в сфере культуры, искусства, образования (обучения), физической культуры, туризма, отдыха и спорта.

Место их реализации определяется по месту оказания услуг;

- услуг (работ), перечисленных в пп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ. Это услуги и работы, которые не связаны с конкретным местом их оказания или выполнения. К ним относятся предоставление патентов, лицензий, консультационные, юридические, рекламные, маркетинговые услуги и др.

Место реализации таких услуг (работ) определяется по месту деятельности покупателя;

- услуг по перевозке и транспортировке, а также непосредственно связанных с ними услуг (работ).

Место реализации таких услуг (работ) зависит от того, кто осуществляет перевозку, что перевозится и по какому маршруту;

- услуг (работ) в целях геологического изучения, разведки и добычи углеводородного сырья на участках недр, расположенных на континентальном шельфе или в исключительной экономической зоне РФ.

Местом реализации таких услуг является РФ, если эти услуги содержатся в закрытом перечне, приведенном в п. 2.1 ст. 148 НК РФ;

- вспомогательных услуг (работ).

Место их реализации определяется по месту реализации основных услуг или работ;

- услуг и работ по договорам с контрагентами из стран - участниц ЕАЭС.

Место их реализации определяется по правилам разд. IV Протокола о взимании косвенных налогов в рамках ЕАЭС.

Как определить место реализации услуг аренды

Место реализации зависит от того, какое имущество сдается в аренду.

Если недвижимое имущество (кроме воздушных и морских судов, судов внутреннего плавания, космических объектов), то местом реализации является место нахождения такого имущества (пп. 1 п. 1 ст. 148 НК РФ).

Если движимое имущество (кроме наземных автотранспортных средств), то местом реализации является место деятельности покупателя, то есть арендатора.

При этом для аренды авиационно-технического имущества (в том числе авиационных двигателей) предусмотрена особенность. РФ не является местом реализации таких услуг, если по законодательству иностранного государства местом реализации признается это государство (пп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ).

Если наземные автотранспортные средства, космические объекты, суда (воздушные, морские или суда внутреннего плавания), то местом реализации является место деятельности исполнителя, то есть арендодателя (кроме фрахтования судов для перевозок).

Такой вывод следует из пп. 5 п. 1 ст. 148 НК РФ. Поскольку в пп. 1 - 4.1, 4.4 п. 1 ст. 148 НК РФ эти услуги не предусмотрены, значит, место их реализации определяется по месту деятельности продавца.

Место деятельности исполнителя услуг (работ)

Местом деятельности организации или ИП, которые оказывают услуги или выполняют работы, считается Россия, если они имеют государственную регистрацию на территории РФ (п. 2 ст. 148 НК РФ).

Если организация (ИП) на территории РФ не зарегистрирована, но выполнено хотя бы одно из перечисленных ниже условий, то местом их деятельности также признается Россия (п. 2 ст. 148 НК РФ):

- место нахождения организации, указанное в учредительных документах, - РФ;
- место управления организацией - РФ;
- место нахождения постоянно действующего исполнительного органа организации - РФ;
- место жительства ИП - РФ.

Если услуги оказывает (работы выполняет) постоянное представительство организации (российской или иностранной), то место деятельности исполнителя нужно определять по месту нахождения этого постоянного представительства.

Исключение предусмотрено для арендодателей по договорам аренды (фрахтования на время) с экипажем воздушных, морских судов или судов внутреннего плавания, которые используются за пределами РФ (п. 2 ст. 148 НК РФ):

- для добычи (вылова) водных биологических ресурсов;
- научно-исследовательских целей;
- перевозок.

Местом осуществления деятельности таких арендодателей РФ не признается. Соответственно эти услуги НДС в России не облагаются (пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ).

Если иностранная организация не зарегистрирована в РФ и оказывает услуги не на ее территории, то местом осуществления деятельности Россия не признается, следовательно, такая организация не будет платить НДС, например, в следующих случаях (пп. 5 п. 1 ст. 148 НК РФ):

- предоставление доступа к компьютерной системе через сеть Интернет (Письмо Минфина России от 01.07.2014 N 03-07-РЗ/31594);
- оказание посреднических услуг (Письмо Минфина России от 18.03.2013 N 03-08-05/8179);

- оказание услуг по организации международной перевозки по договору транспортной экспедиции (Письмо Минфина России от 20.01.2022 N 03-07-08/3050);
- оказание услуг по предоставлению межбанковского кредита (Письмо Минфина России от 22.02.2013 N 03-07-05/5156).

Реализация услуг (работ) по месту нахождения имущества

Местом реализации услуг и работ, непосредственно связанных с движимым или недвижимым имуществом (кроме космических объектов), является РФ, если это имущество находится на территории РФ (пп. 1, 2 п. 1 ст. 148 НК РФ).

При этом не имеет значения, кому это имущество принадлежит (российскому или иностранному лицу) и кто оказывает услуги (российское лицо или иностранное). Значение имеет лишь то, где находится имущество в момент оказания услуг (выполнения работ) (Письма Минфина России от 20.05.2021 N 03-07-08/38533, от 19.09.2012 N 03-07-08/272).

Например, если техобслуживание воздушного судна, принадлежащего иностранному лицу, осуществляется на территории РФ, то местом реализации будет Россия. А если российское морское судно проходит техобслуживание в иностранном порту, местом реализации данных услуг Россия не признается, даже если их выполняет другая российская организация.

Иногда сложно определить, связаны ли услуги (работы) непосредственно с имуществом. Например, услуга оценки основных средств, по мнению Минфина России, непосредственно с имуществом не связана, поэтому место ее реализации нужно определять в общем порядке - по месту деятельности исполнителя (Письмо от 22.06.2010 N 03-07-08/183). При этом Минфин не разъясняет, почему такой связи нет. Ведь оценивается именно имущество.

Полагаем, вывод Минфина основан на том, что при оценке исполнитель не оказывает непосредственного воздействия на имущество. Поэтому и нет непосредственной связи с ним.

По нашему мнению, этот подход можно применять и в других аналогичных ситуациях. Кроме того, если у вас возникнут затруднения, вы можете обратиться за разъяснениями в свою налоговую инспекцию.

При предоставлении имущества в аренду место реализации зависит от того, какое имущество сдается в аренду.

Реализация услуг по месту их оказания

Место реализации услуг нужно определять по месту их оказания, если это услуги в сфере:

- культуры,
- искусства,
- образования (обучения),
- физической культуры,

- туризма,
- отдыха,
- спорта.

То есть местом реализации таких услуг будет Россия, если услуги оказаны непосредственно на ее территории. При этом не имеет значения, кто эти услуги оказывает и кто получает - российское или иностранное лицо (пп. 3 п. 1 ст. 148 НК РФ).

Например, если российские пилоты проходят обучение в Великобритании, то услуга считается оказанной за пределами РФ и НДС не облагается (пп. 3 п. 1.1 ст. 148 НК РФ).

Реализация услуг (работ) по месту деятельности их покупателя

Местом реализации услуг (работ), перечисленных в пп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ, является РФ, если покупатель ведет свою деятельность в России. К таким услугам и работам относятся:

- услуги в электронной форме;
- передача, предоставление патентов, лицензий, торговых марок, авторских и иных аналогичных прав;
- разработка программ для ЭВМ и баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), их адаптация и модификация;
- консультационные, юридические, бухгалтерские, аудиторские, инжиниринговые, рекламные, маркетинговые услуги, НИОКР, услуги по обработке информации;
- предоставление труда работников (персонала) в случае, если они работают в месте деятельности покупателя услуг;
- сдача в аренду движимого имущества (кроме наземных автотранспортных средств, а также авиационно-технического имущества, если по законодательству иностранного государства местом реализации услуг по сдаче его в аренду признается территория такого иностранного государства);
- передача единиц сокращения выбросов (прав на них);
- услуги агента, привлекающего от имени основного участника контракта лицо (организацию или физическое лицо) для оказания услуг, перечисленных выше.

Этот перечень является закрытым. Поэтому если услуги (работы) в нем не указаны, то место их реализации определяется не по месту деятельности покупателя, а по иному критерию.

Как определить место деятельности покупателя услуг (работ)

Местом деятельности покупателя признается РФ, если он зарегистрирован в России в качестве организации или ИП (пп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ).

Если покупатель не зарегистрирован в РФ, местом его деятельности считается РФ при любом

из следующих условий:

- место, указанное в учредительных документах организации, - РФ;
- место управления организацией - РФ;
- место нахождения постоянно действующего исполнительного органа организации - РФ;
- место жительства физического лица - РФ.

Если услуги (работы) приобретает постоянное представительство организации (российской или иностранной), место деятельности покупателя определяется по месту нахождения такого постоянного представительства.

При оказании электронных услуг физическим лицам - не ИП есть особенности определения места деятельности покупателя.

Место реализации услуг по перевозке и транспортировке, а также связанных с ними услуг (работ)

Место реализации услуг (работ) зависит от следующих условий:

1. что вы перевозите (грузы или пассажиров);
2. откуда и куда перевозите или транспортируете (где находятся пункты отправления и назначения);
3. кто осуществляет перевозку (транспортировку) и каким транспортом.

Местом реализации является РФ в следующих случаях:

- перевозку (транспортировку) грузов или пассажиров и связанные с ними услуги (работы) осуществляют российские организации или ИП, если пункт отправления и (или) пункт назначения находятся на территории РФ (пп. 4.1 п. 1 ст. 148 НК РФ);
- перевозку (транспортировку) грузов (связанные с этим работы, услуги) производят иностранные лица, не состоящие на учете в налоговых органах РФ, если пункты отправления и назначения находятся на территории РФ (пп. 4.1 п. 1 ст. 148 НК РФ);
- российские организации (ИП) предоставляют воздушные, морские суда или суда внутреннего плавания по договору фрахтования для перевозки (транспортировки) товаров или пассажиров, если пункт отправления и (или) пункт назначения находятся на территории РФ (пп. 4.1 п. 1 ст. 148 НК РФ);
- российские компании организуют транспортировку трубопроводным транспортом природного газа по территории РФ (пп. 4.3 п. 1 ст. 148 НК РФ);
- при транспортировке трубопроводным транспортом природного газа, если международными договорами установлено, что местом реализации этих услуг признается РФ (пп. 4.1 п. 1 ст. 148 НК РФ);
- российские авиаперевозчики перевозят товары воздушными судами и при этом пункт

отправления и пункт назначения находятся за пределами РФ, но на территории РФ совершается посадка и место прибытия товаров в РФ совпадает с местом убытия из РФ (пп. 4.4 п. 1 ст. 148 НК РФ).

При перевозке по РФ товаров, помещенных под процедуру таможенного транзита, Россия признается местом реализации услуг (работ), непосредственно связанных с перевозкой, если их оказывают организации или ИП, местом деятельности которых является Россия. Это правило не применяется к услугам организации транспортировки трубопроводным транспортом природного газа (пп. 4.2 п. 1 ст. 148 НК РФ).

В остальных случаях местом реализации услуг по перевозке (транспортировке) и связанных с ними работ (услуг) Россия не признается. А значит, эти услуги НДС не облагаются (пп. 1 п. 1 ст. 146, пп. 5 п. 1.1 ст. 148 НК РФ).

Место реализации услуг (работ) в целях геологического изучения, разведки и добычи углеводородного сырья на континентальном шельфе или в исключительной экономической зоне РФ

Местом реализации таких услуг (работ) признается РФ. Их перечень приведен в п. 2.1 ст. 148 НК РФ. Он закрытый.

К таким услугам (работам), в частности, относятся:

- добыча углеводородного сырья;
- подготовка (первичная обработка) углеводородного сырья;
- перевозка (транспортировка) российскими или иностранными организациями углеводородного сырья из пунктов отправления на континентальном шельфе РФ или в исключительной экономической зоне РФ, а также услуги (работы), непосредственно связанные с такой перевозкой (транспортировкой).

Если услуги (работы) не указаны в п. 2.1 ст. 148 НК РФ, то место реализации определяется по иному критерию (Письма Минфина России от 18.01.2021 N 03-07-11/2015, от 20.07.2018 N 03-07-08/50919).

Место реализации вспомогательных услуг (работ)

Вспомогательные услуги и работы считаются реализованными по месту реализации основных услуг (работ) (п. 3 ст. 148 НК РФ). Поэтому по ним отдельно его определять не нужно.

Услуги (работы) являются вспомогательными, если без них исполнитель не может оказать основные услуги (выполнить работы) (Письмо Минфина России от 17.09.2010 N 03-03-06/4/88).

В частности, вспомогательными являются услуги (работы):

- по авторскому надзору за строительством объекта недвижимости - по отношению к услугам по подготовке проектной документации (Письма Минфина России от 30.12.2010 N 03-07-08/377,

от 21.10.2010 N 03-07-08/298);

- технической поддержке программ для ЭВМ - по отношению к услугам по предоставлению прав на их использование (Письма Минфина России от 03.08.2012 N 03-07-08/233, от 11.10.2011 N 03-07-08/284);
- обучению сотрудников техническому сопровождению программ для ЭВМ - по отношению к услугам по предоставлению прав на их использование (Письмо Минфина России от 01.02.2019 N 03-07-08/5954);
- обучению и техническому содействию - по отношению к работам по изготовлению продукции военного назначения (Письма Минфина России от 25.05.2012 N 03-07-15/52, ФНС России от 18.06.2012 N ЕД-4-3/9912@);
- охране и уборке выставочных стендов, размещению информации об участнике выставки и тому подобное - по отношению к услугам по предоставлению помещений в аренду для проведения выставок и выставочных мероприятий (Письмо Минфина России от 14.10.2009 N 03-07-08/205).

Применение различных ставок по НДФЛ в зависимости от статуса налогоплательщика

Основная ставка НДФЛ

Доходы налоговых резидентов РФ, как правило, облагаются НДФЛ по ставке 13%. Иные ставки применяются в случаях, установленных НК РФ (п. п. 1 - 2, 5 - 6 ст. 224 НК РФ).

Так, ставка 13% применяется (ст. 216, п. п. 1, 1.1 ст. 224 НК РФ):

- к сумме дохода по совокупности налоговых баз за год, равной или менее 5 млн руб.

Обратите внимание! В отношении доходов, полученных в 2021 или 2022 г., при исчислении налога налоговыми агентами ставки, предусмотренные п. 1 ст. 224 НК РФ, применяются к каждой налоговой базе отдельно (ч. 3 ст. 2 Закона от 23.11.2020 N 372-ФЗ).

При этом при определении суммы налога в отношении доходов от долевого участия в расчет не включаются иные налоговые базы (п. 3 ст. 214 НК РФ).

Если сумма дохода за год превышает 5 млн руб., то сумма налога рассчитывается как 650 тыс. руб. и 15% с суммы, превышающей 5 млн руб.

По указанной ставке облагаются и проценты по вкладам (остаткам на счетах) в банках на территории РФ. Налог подлежит уплате с совокупного процентного дохода за календарный год за минусом необлагаемой суммы процентов (п. 2.1 ст. 210, ст. 214.2, п. 1 ст. 224 НК РФ).

Обратите внимание! Доходы в виде процентов, полученных в 2021 и 2022 гг. по вкладам (остаткам на счетах) в банках, находящихся на территории Российской Федерации, НДФЛ не облагаются (п. 91 ст. 217 НК РФ);

- независимо от суммы к доходам от продажи имущества (за исключением ценных бумаг) и (или) доли (долей) в нем, доходам в виде стоимости имущества (за исключением ценных бумаг), полученного в порядке дарения, а также подлежащих налогообложению доходов, полученных в

виде страховых выплат по договорам страхования и выплат по пенсионному обеспечению.

Справка. Налоговые резиденты

По общему правилу налоговыми резидентами признаются физлица, фактически находящиеся в РФ не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев (п. 2 ст. 207 НК РФ).

По ставке НДФЛ 35% облагаются следующие доходы.

Стоимость выигрышей и призов, полученных в рекламных акциях

Стоимость выигрышей и призов, полученных в конкурсах, играх и других мероприятиях, проводимых в целях рекламы товаров, работ и услуг, облагается НДФЛ по ставке 35% в части превышения 4 000 руб. (абз. 6 п. 28 ст. 217, п. 2 ст. 224 НК РФ).

При этом НДФЛ с сумм выигрышей и призов в общем случае исчисляет, удерживает и перечисляет налоговый агент.

При невозможности удержать налог налоговый агент должен не позднее 1 марта года, следующего за годом получения дохода, письменно сообщить вам и налоговому органу по месту своего учета о невозможности удержать налог, о суммах дохода, с которого не удержан налог, и сумме неудержанного налога. В таком случае налог уплачивается вами на основании налогового уведомления (ст. 216, п. п. 1, 2, 5 ст. 226, пп. 4 п. 1, п. 6 ст. 228 НК РФ; п. 1.18 Порядка, утв. Приказом ФНС России от 15.10.2020 N ЕД-7-11/753@).

Суммы экономии на процентах при получении займа или кредита

По общему правилу суммы экономии на процентах за пользование займом (кредитом) признаются доходом физлица в виде материальной выгоды при наличии хотя бы одного из следующих условий (пп. 1 п. 1 ст. 212 НК РФ):

- заем (кредит) получен от организации или индивидуального предпринимателя, признанными взаимозависимыми лицами с налогоплательщиком (например, заимодатель и заемщик являются близкими родственниками) либо с которыми он состоит в трудовых отношениях;
- такая экономия фактически является материальной помощью либо формой встречного исполнения заимодателем обязательства перед заемщиком (например, оплатой за выполненную работу).

Обратите внимание! Доходы в виде материальной выгоды, полученные в 2021 - 2023 гг., НДФЛ не облагаются (п. 90 ст. 217 НК РФ).

Материальная выгода облагается по ставке 35% (п. 2 ст. 212, п. 2 ст. 224 НК РФ):

- в части превышения суммы процентов за пользование заемными средствами в рублях, исчисленной исходя из 2/3 действующей ставки рефинансирования на дату фактического

получения дохода, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора. Датой фактического получения дохода является последний день каждого месяца в течение срока, на который были предоставлены заемные средства (пп. 7 п. 1 ст. 223 НК РФ);

- в части превышения суммы процентов за пользование заемными средствами в иностранной валюте, исчисленной исходя из 9% годовых, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора.

Выплаты членам кредитного потребительского кооператива

Суммы платы за использование денежных средств членов кредитного потребительского кооператива (пайщиков), а также процентов за использование сельскохозяйственным кредитным потребительским кооперативом средств, привлекаемых в форме займов от его членов, облагаются по ставке 35% в части превышения размеров платы, процентов, рассчитанных исходя из увеличенной на 5% ставки рефинансирования Банка России, действующей в течение периода, за который начислены указанные проценты (п. 1 ст. 214.2.1, п. 2 ст. 224 НК РФ).

Данные доходы не облагаются НДФЛ, если указанное превышение возникло вследствие изменения ставки рефинансирования Банка России в период действия договора, но при этом на момент заключения (продления) договора превышения не было, размер процентов по договору не повышался и с момента превышения прошло не более трех лет (п. 2 ст. 214.2.1 НК РФ).

Ставка НДФЛ 9% установлена в отношении доходов в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 01.01.2007, а также по доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 01.01.2007 (п. 5 ст. 224 НК РФ).

Ставки НДФЛ в отношении доходов налоговых нерезидентов РФ

Доходы граждан - нерезидентов РФ, полученные от источников в РФ, облагаются НДФЛ (п. п. 3, 3.1 ст. 224 НК РФ):

- по ставке 5% в отношении дивидендов по акциям (долям) международных холдинговых компаний, которые являются публичными компаниями на день принятия решения такой компании о выплате дивидендов, если иностранные организации, в порядке редомициляции которых зарегистрированы такие компании, либо организации, указанные в п. 1.1 ст. 24.2 НК РФ, являлись публичными компаниями по состоянию на 01.01.2018 и при условии, что такие международные холдинговые компании в соответствии со ст. 284.10 НК РФ имеют право на применение пониженных налоговых ставок по налогу на прибыль организаций, предусмотренных для международных холдинговых компаний.

Кроме того, до 31.12.2025 включительно указанная налоговая ставка применяется по доходам компаний, получивших статус международных холдинговых компаний до 25.02.2022, без

соблюдения положений ст. 284.10 НК РФ (п. 3 ст. 9 Закона от 25.02.2022 N 18-ФЗ);

- по ставке 15% в отношении доходов в виде дивидендов от долевого участия в деятельности российских организаций;

- по ставке 13% в отношении доходов от трудовой деятельности определенных категорий нерезидентов РФ (в том числе иностранных граждан, прибывших в РФ в порядке, не требующем получения визы, и осуществляющим трудовую деятельность в РФ на основании патента); доходов в виде процентов по вкладам (остаткам на счетах) в банках, находящихся на территории Российской Федерации если сумма дохода за год не превышает 5 млн руб.

Если сумма соответствующих доходов за налоговый период составляет более 5 млн руб., налоговая ставка составляет 650 тыс. руб. и 15% суммы соответствующих доходов, превышающей 5 млн руб.;

- по ставке 30% в отношении остальных доходов.

В случаях, установленных международными договорами РФ, доходы физических лиц - налоговых резидентов иностранного государства могут полностью или частично освобождаться от налогообложения в РФ (п. 5 ст. 232 НК РФ).

Ставки НДФЛ в отношении отдельных доходов по ценным бумагам

Независимо от наличия статуса налогового резидента РФ доходы, в частности, по эмиссионным ценным бумагам (за исключением доходов в виде дивидендов), выпущенным российскими организациями, права по которым учитываются на счете депо иностранного номинального держателя, счете депо иностранного уполномоченного держателя и (или) счете депо депозитарных программ, выплачиваемые лицам, информация о которых, в том числе о государствах, налоговыми резидентами которых они являются, не была предоставлена налоговому агенту в соответствии с требованиями ст. 214.6 НК РФ, облагаются по ставке 30%. Доходы в виде дивидендов по таким ценным бумагам облагаются по ставке 15% (п. 8 ст. 214.6, абз. 2 п. 3, п. 6 ст. 224 НК РФ).

Исключением являются следующие случаи (п. 8 ст. 214.6 НК РФ):

- доходы по таким ценным бумагам не облагаются налогом в соответствии с НК РФ или международным договором РФ;
- доходы по таким ценным бумагам облагаются по ставке 0%;
- налоговый агент не исчисляет и не удерживает сумму налога с таких доходов в соответствии с НК РФ.

Вопрос №6. Отчетность налоговых агентов по НДС, НДФЛ и налогу на прибыль

Нормативная база:

1. *"Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 26.03.2022) {КонсультантПлюс}*

2. *Приказ ФНС России от 29.10.2014 N ММВ-7-3/558@ (ред. от 24.12.2021) "Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость в электронной форме" {КонсультантПлюс}*

3. *Вопрос: Об исполнении ИП, применяющим УСН, обязанностей налогового агента по налогу на прибыль при выплате доходов иностранной организации от сдачи в аренду имущества в РФ. (Письмо Минфина России от 10.02.2020 N 03-08-05/8634) {КонсультантПлюс}*

4. *Вопрос: О сроке представления налоговым агентом по НДФЛ, имеющим обособленные подразделения, уведомлений о выборе налогового органа на 2020 г. (Письмо ФНС России от 17.04.2020 N БС-4-11/6497) {КонсультантПлюс}*

5. *<Письмо> ФНС России от 18.02.2022 N БС-4-11/1981@ <О направлении контрольных соотношений показателей формы расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом (форма 6-НДФЛ), утвержденной приказом ФНС России от 15.10.2020 N ЕД-7-11/753@> {КонсультантПлюс}*

Содержание вопроса:

1. Отчетность агента по НДС
2. Какую отчетность по налогу на прибыль сдает налоговый агент?
3. Какую отчетность сдает налоговый агент по НДФЛ?

Отчетность агента по НДС

В декларации по НДС налоговый агент должен заполнить титульный лист, разд. 1 и разд. 2 "Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогового агента".

В зависимости от того, по каким операциям организация является налоговым агентом, разд. 2 декларации заполняется за иностранное лицо, которое не состоит на учете в ФНС.

Напомним, форма налоговой декларации по НДС и Порядок ее заполнения утверждены Приказом ФНС России от 29.10.2014 N ММВ-7-3/558@ в редакции Приказа ФНС России от 19.08.2020 N ЕД-7-3/591@.

Какую отчетность по налогу на прибыль сдает налоговый агент?

Сведения о дивидендах, выплаченных российским и иностранным организациям, и об удержанном из них налоге отразите в декларации по налогу на прибыль (подраздел 1.3 разд. 1 и лист 03

декларации по налогу на прибыль) (см., в частности, п. 1 ст. 289 НК РФ, п. п. 1.16, 4.9, 14.2.4 Порядка заполнения декларации по налогу на прибыль).

Сведения о дивидендах и об иных доходах, выплаченных иностранной организации, нужно также отразить в налоговом расчете о суммах, выплаченных иностранным организациям (п. 1 ст. 289, п. 4 ст. 310 НК РФ, п. 1.1 Порядка заполнения налогового расчета о суммах, выплаченных иностранным организациям).

ИП - налоговый агент заполняет и подает указанный налоговый расчет (Письмо Минфина России от 10.02.2020 N 03-08-05/8634).

Какую отчетность сдает налоговый агент по НДФЛ?

Налоговые агенты сдают в налоговые органы следующие виды отчетности по выплатам физлицам (п. 2 ст. 230 НК РФ):

1. по итогам I квартала, полугодия, 9 месяцев и года - расчет исчисленного и удержанного НДФЛ. Документ подается по форме 6-НДФЛ. В нем отражается обобщенная информация по всем физлицам;

2. по итогам года - сведения о доходах физлиц и суммах исчисленного, удержанного и уплаченного НДФЛ. Они подаются в виде справки о доходах и суммах налога в составе расчета 6-НДФЛ. Ее нужно подать по каждому физлицу, которому налоговый агент выплачивал доходы. В справках содержатся сведения о доходах физлица и об исчисленном, удержанном, уплаченном, а также неудержанном НДФЛ.

Куда налоговый агент сдает отчетность по НДФЛ?

Налоговый агент сдает расчеты 6-НДФЛ в налоговый орган по месту своего учета.

Для отдельных категорий налоговых агентов порядок представления расчета и справок может быть иным. К примеру, российские организации, имеющие обособленные подразделения, представляют расчет 6-НДФЛ в отношении доходов работников этих подразделений и физлиц, с которыми заключены гражданско-правовые договоры, в налоговые органы по месту учета таких подразделений (п. 2 ст. 230 НК РФ).

Если в одном муниципальном образовании находится несколько обособленных подразделений организации, отчитываться можно в налоговый орган по месту учета одного из них. Инспекцию, в которую будет подаваться отчетность, выбирает налоговый агент. Если в одном муниципальном образовании расположены организация и ее подразделения, по ним также можно отчитываться в одну инспекцию: либо по месту нахождения головного подразделения, либо по месту нахождения одного из обособленных подразделений. Во всех этих случаях необходимо не позднее первого рабочего дня налогового периода уведомить налоговые органы о том, куда будет подаваться отчетность (п. 7 ст. 6.1, п. 2 ст. 230 НК РФ, Информация ФНС России, Письма ФНС России от

16.12.2019 N БС-4-11/25885@, от 11.12.2019 N БС-4-11/25485@). Если уведомление подано с нарушением срока, в выборе налогового органа откажут. Представление уточненного уведомления не предусмотрено (Письмо ФНС России от 17.04.2020 N БС-4-11/6497).

Если в течение налогового периода произошли изменения, которые влияют на порядок представления отчетности по НДФЛ в текущем году, об этом надо уведомить налоговые органы. Например, при снятии с учета выбранного ОП надо подать уведомление с кодом "4". В дальнейшем представлять отчетность по НДФЛ в этом муниципальном образовании организация должна в ранее действовавшем порядке - по месту нахождения каждого ОП и головного подразделения, которые там находятся. Для представления отчетности по НДФЛ в следующем налоговом периоде по месту нахождения выбранного лица надо подать соответствующее уведомление (Письмо ФНС России от 07.09.2021 N БС-4-11/12684@).

Какой установлен срок для сдачи отчетности по НДФЛ?

Срок сдачи расчета 6-НДФЛ зависит от того, за какой период вы его сдаете (п. 2 ст. 230 НК РФ):

- если за I квартал, полугодие и 9 месяцев - сдайте расчет не позднее последнего дня месяца, следующего за соответствующим периодом;
- если за год - то не позднее 1 марта следующего года.

Если дата выпадает на выходной (нерабочий) день, окончание срока переносится на следующий за ним рабочий день (п. 7 ст. 6.1 НК РФ).

Срок сдачи справки о доходах - не позднее 1 марта года, следующего за годом выплаты дохода. Подайте ее в составе расчета 6-НДФЛ за год.

Если налоговый агент опоздает с представлением отчетности по НДФЛ, то ему могут грозить штрафы и другие неблагоприятные последствия.

Какими способами налоговый агент сдает отчетность по НДФЛ?

Электронная отчетность по НДФЛ подается налоговым агентом, если в течение налогового периода доходы от него получили свыше 10 человек. Если число получателей дохода - 10 человек или меньше, отчитаться можно как в электронной форме, так и на бумаге (п. 2 ст. 230 НК РФ, Письмо ФНС России от 15.11.2019 N БС-4-11/23242@).

За нарушение электронного способа представления расчета 6-НДФЛ налоговому агенту грозит штраф в размере 200 руб.

Нужно ли сдавать нулевую отчетность по НДФЛ?

Если с начала года вы не начисляли и не выплачивали доходы физлицам, то налоговым агентом вы не являетесь и подавать нулевой расчет 6-НДФЛ не нужно. Это не предусмотрено правилами п. 2 ст. 230 НК РФ, Порядка заполнения расчета.

Как проверить правильность заполнения 6-НДФЛ?

Перед сдачей отчетности в налоговые органы целесообразно убедиться в корректности заполнения установленных форм.

Используйте для этого Контрольные соотношения, которые приведены в Письме ФНС России от 18.02.2022 N БС-4-11/1981@ и уточнены Письмом ведомства от 10.03.2022 N БС-4-11/2819@. В частности, проверьте соотношение:

- показателей в различных строках 6-НДФЛ;
- показателей строк расчета 6-НДФЛ и справок о доходах (Приложение N 1 к расчету);
- показателей расчета 6-НДФЛ и сведений, указанных в уведомлениях о подтверждении права налогоплательщика на вычеты по НДФЛ;
- данных из 6-НДФЛ и показателей расчета по страховым взносам;
- средней зарплаты, рассчитанной на основании показателей расчета 6-НДФЛ за год, МРОТ и средней зарплаты в соответствующей отрасли в регионе.

Как исправить ошибки в отчетности по НДФЛ?

Ошибки в расчете 6-НДФЛ можно исправить, подав в налоговые органы уточненный расчет с корректными значениями (п. 6 ст. 81 НК РФ).

Если ошибки допущены в ОКТМО или КПП, нужно сдать два расчета: первичный расчет с верными значениями ОКТМО или КПП и уточненный с ошибочными значениями ОКТМО или КПП и нулевыми остальными показателями.

В случае необходимости уточнения данных, указанных в ранее представленных справках, требуется представление уточненного расчета с корректирующими справками (п. 6.4 Порядка заполнения расчета).

Какие штрафы за непредставление сведений по НДФЛ предусмотрены?

Расчет 6-НДФЛ

За нарушения при подаче расчета налоговому агенту может грозить:

- за несвоевременное представление расчета - штраф в размере 1 000 руб. за каждый полный или неполный месяц просрочки, а при просрочке более 10 рабочих дней также блокировка счетов (п. 3 ст. 4, ст. 126 НК РФ);
- за указание недостоверных сведений - штраф в размере 500 руб. за каждый недостоверный документ;
- за несоблюдение способа представления расчета - штраф в размере 200 руб.