

Налогообложения физических лиц

Проблемные вопросы

Рябова Наталья Дмитриевна
Старший менеджер ФБК-Право



Объект налогообложения - ДОХОД

Объектом налогообложения признается **ДОХОД**, полученный налогоплательщиками:

- 1) от источников в Российской Федерации и (или) от источников за пределами Российской Федерации - для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации;
- 2) от источников в Российской Федерации - для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации (ст. 210 НК РФ)

Доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами "Налог на доходы физических лиц", "Налог на прибыль организаций" Кодекса (ст. 41 НК РФ)

Объект обложения НДФЛ

Является ли доходом:

- Получение заработной платы,
- Получение дохода от продажи квартиры, находившейся в собственности более трех лет;
- Получение денег по договору займа;
- Возврат суммы займа с процентами;
- Исполнение по векселю,
- Возврат суммы займа в иностранной валюте, если курс вырос;
- Оплата работнику его проезда и проживания в командировке;
- Оплата подрядчику его проезда и проживания при выполнении задания заказчика;
- Предоставление работнику бесплатных обедов;
- Сумма получения от виновного лица в возмещение вреда (к примеру, полученного при пожаре);
- Сумма алиментов, получаемых одним родителем ребенка, от другого родителя;
- Получение стипендии



Доход от продажи квартиры

Налоговая база по доходам от продажи недвижимого имущества определяется с учетом особенностей, установленных статьей 217.1 НК РФ (ст. 210 НК РФ)

Доход освобождается от налогообложения:

если квартира находилась в собственности налогоплательщика в течение минимального предельного срока владения объектом недвижимого имущества и более (п. 2 ст. 217.1 НК РФ)

Минимальный предельный срок владения составляет **3 года** для объектов, в отношении которых соблюдается хотя бы одно из следующих условий:

- 1) право собственности на объект получено налогоплательщиком в порядке наследования или по договору дарения от физического лица, признаваемого членом семьи и (или) близким родственником этого налогоплательщика в соответствии с Семейным кодексом РФ;
- 2) право собственности на объект получено налогоплательщиком в результате приватизации;
- 3) право собственности на объект получено налогоплательщиком - плательщиком ренты в результате передачи имущества по договору пожизненного содержания с иждивением (п. 3 ст. 217.1 НК РФ)

В случаях, не указанных в пункте 3 ст. 217.1 НК РФ, минимальный предельный срок владения объектом недвижимого имущества составляет **5 лет**.

НО !

Доход от продажи квартиры в собственности более 3 лет

- 1) Законом субъекта Российской Федерации вплоть до нуля для всех или отдельных категорий налогоплательщиков и (или) объектов недвижимого имущества может быть уменьшен минимальный предельный срок владения объектом недвижимого имущества, указанный в пункте 4 ст. 217.1 НК РФ (п. 6 ст. 217.1 НК РФ)
- 2) Положения статьи 217.1 НК РФ применяются в отношении объектов недвижимого имущества, приобретенных в собственность после 1 января 2016 года (ст. 4, ФЗ от 29.11.2014 N 382-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ)

Если лицо нерезидент, может ли оно не облагать НДФЛ доход от продажи квартиры?

Освобождение от налогообложения доходов, получаемых физическими лицами, являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации, за соответствующий налоговый период, а также определение налоговой базы при продаже недвижимого имущества осуществляется с учетом особенностей, установленных ст. 217.1 НК РФ (п.1 ст. 217.1 НК РФ).

Получение денег по договору займа

Полученные гражданином в долг денежные средства не признаются его облагаемым налогом доходом, поскольку не образуют экономической выгоды.

при выяснении вопроса о взимании налога с суммы полученного займа необходимо руководствоваться закрепленным в статье 41 НК РФ общим принципом определения дохода исходя из извлеченной гражданином экономической выгоды.

Поскольку денежные средства были предоставлены предпринимателю на условиях возвратности и срочности, полученная в долг сумма не образует выгоды, извлеченной гражданином от предоставления ему займа, а потому не признается доходом в смысле этого понятия, установленном ст. 41 НК РФ.

Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 НК РФ" (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 21.10.2015)

Исполнение по векселю

В целях налогообложения получение исполнения по векселю не может быть приравнено к продаже физическим лицом имущества.

При определении дохода, выплаченного физическому лицу, организация не учитывает суммы, которые не могут быть квалифицированы в качестве дохода. В частности, подоходный налог не удерживается, когда денежные обязательства возникают и прекращаются в результате выдачи векселя в соответствии со статьей 815 ГК РФ.

Проценты по векселю либо дисконт, выплаченные при оплате векселя, относятся к той части дохода физического лица, с которого плательщик по векселю (налоговый агент) удерживает подоходный налог в силу норм законодательства о налогах и сборах.

Поскольку вексель опосредует ничем не обусловленное денежное обязательство векселедателя либо иного указанного в векселе плательщика выплатить по наступлении предусмотренного векселем с

Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 21.06.1999 N 42

Возврат займа в иностранной валюте при изменении курса

... при возврате физическому лицу в соответствии с заключенным договором суммы денежных средств в иностранной валюте, которая ранее была предоставлена этим физическим лицом заемщику по соответствующему договору, по мнению Департамента, у такого налогоплательщика не возникает экономической выгоды в целях налогообложения в связи с изменением курса такой валюты.

(Письмо Минфина России от 07.04.2017 N 03-04-05/20755)

В соответствии с правовой позицией, выраженной в Постановлении ВАС РФ от 06.11.2012 N 7423/12, при возврате заемщиком суммы займа, выраженной в иностранной валюте, с пересчетом в рубли на дату возврата у заимодавцев - физических лиц не возникает экономической выгоды, поскольку фактически заемщик возвращает установленную в договоре сумму займа. Каких-либо положений, позволяющих рассматривать такого рода положительные разницы в качестве дохода, глава 23 НК РФ.

Согласно письму Минфина России от 07.11.2013 N 03-01-13/01/47571 в случае, когда письменные разъяснения Минфина России (рекомендации, разъяснения ФНС России) по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах не согласуются с решениями, постановлениями, информационными письмами Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, а также решениями, постановлениями, письмами Верховного Суда Российской Федерации, налоговые органы начиная со дня размещения в полном объеме указанных актов и писем судов на их официальных сайтах в сети Интернет либо со дня их официального опубликования в установленном порядке при реализации своих полномочий руководствуются указанными актами и письмами судов.

(Письмо ФНС РФ от 21 января 2016 г. N БС-4-11/647@)

Компенсация работнику стоимости проживания в командировке

Не подлежат налогообложению следующие виды **ДОХОДОВ** физических лиц:

... все виды установленных действующим законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления **КОМПЕНСАЦИОННЫХ ВЫПЛАТ**, связанных с исполнением налогоплательщиком трудовых обязанностей (ст. 217 НК РФ).

Конституционный Суд РФ выразил правовую позицию, согласно которой освобождение от уплаты налогов представляет собой льготу, т.е. исключение из принципов всеобщности и равенства налогообложения, вытекающих из Конституции РФ (статьи 19 и 57) и обязывающих каждого платить законно установленный налог по соответствующему объекту налогообложения; льготы носят адресный характер, а их установление относится к законодательной прерогативе, позволяющей определять круг лиц, на которых они распространяются

(Определение Конституционного Суда РФ от 29.03.2016 N 485-О)

Объект обложения НДФЛ (Обзор Верховного суда РФ утв. Президиумом ВС РФ 21.03.2015)

- ❑ Получение физическим лицом благ в виде оплаченных за него товаров (работ, услуг) и имущественных прав не облагается налогом, если предоставление таких благ обусловлено, прежде всего, интересом передающего (оплачивающего) их лица, а не целью преимущественного удовлетворения личных нужд гражданина.
- ❑ Глава 23 Кодекса не содержит определения компенсационных выплат, связанных с выполнением трудовых обязанностей, следовательно, в силу пункта 1 статьи 11 НК РФ этот термин используется в смысле, который придает ему трудовое законодательство.

ТК РФ выделяет два вида компенсационных выплат:

- ✓ Исходя из статьи 164 ТК РФ под компенсациями понимаются денежные выплаты, установленные в целях возмещения работникам затрат, связанных с исполнением ими трудовых или иных предусмотренных федеральным законом обязанностей. Указанные выплаты производятся работнику в качестве компенсации его затрат, связанных с выполнением трудовых обязанностей.
- ✓ Второй вид компенсационных выплат определен статьей 129 ТК РФ. На основании этой статьи заработная плата работников состоит из двух основных частей: непосредственно вознаграждения за труд и выплат компенсационного и стимулирующего характера. При этом компенсации в смысле статьи 129 ТК РФ являются элементами оплаты труда и не призваны возместить физическим лицам конкретные затраты, связанные с непосредственным выполнением трудовых обязанностей.

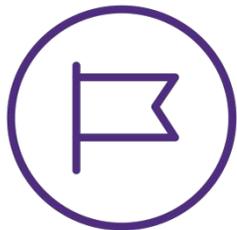


Определяющее значение для целей налогообложения имеет характер соответствующей выплаты, позволяющий отнести ее к числу компенсаций, предусмотренных статьей 164 ТК РФ, а не наименование (надбавка, увеличение оклада, льгота и т.п.).

Объект обложения НДФЛ (гражданско-правовой договор)



Минфин России (Письма от 21 июля 2017 г. N 03-03-06/1/46709, №03-04-05/1733 от 23.01.2015г): расходы на проезд, проживание исполнителя связаны с получением им дохода. Поэтому возмещение организацией данных сумм осуществляется в интересах исполнителя, это часть цены договора, и из этих сумм следует удержать НДФЛ



Ст. 221 НК РФ по расходам, которые были:

- ✓ фактически произведены налогоплательщиком;
- ✓ непосредственно связаны с исполнением договора;
- ✓ документально подтверждены

предоставляется **профессиональный вычет**

Объект обложения НДФЛ (Обзор Верховного суда РФ)

- ❑ **Производимые гражданам выплаты неустойки и штрафа в связи с нарушением прав потребителей не освобождаются от налогообложения.**

Предусмотренные законодательством о защите прав потребителей **санкции** носят исключительно штрафной характер. Их взыскание не преследует цель компенсации потерь (реального ущерба) потребителя. Поскольку выплата сумм таких санкций приводит к образованию имущественной выгоды у потребителя, они включаются в доход гражданина на основании положений статей 41, 209 НК РФ вне зависимости от того, что получение данных сумм обусловлено нарушением прав физического лица.

- ❑ **Выплачиваемая гражданину денежная компенсация морального вреда налогом не облагается.**

Выплаты физическим лицам, призванные компенсировать в денежной форме причиненный им моральный вред, также не относятся к экономической выгоде (доходу) гражданина, что в соответствии со статьями 41, 209 НК РФ означает отсутствие объекта налогообложения.

Объект обложения НДФЛ (Обзор Верховного суда РФ)

Доход в натуральной форме

Полученная в натуральной форме выгода подлежит налогообложению, если она не носит обезличенного характера и может быть определена в отношении каждого из граждан, являющихся плательщиками налога.

При отсутствии объективной и практически достижимой возможности разделения дохода между гражданами налоговый агент не может быть привлечен к предусмотренной статьей 123 Кодекса ответственности.

- ❖ Поскольку бесплатный проезд работника по личным надобностям за счет средств работодателя не связан с исполнением ею трудовых обязанностей, то в силу положений ст. 164 ТК РФ оплата работодателем такого проезда не может рассматриваться как компенсационная выплата, на которую распространяются положения п. 3 ст. 217 НК РФ об освобождении такого вида доходов физических лиц от налогообложения.

"Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации N 1 (2016)"
(утв. Президиумом Верховного Суда РФ 13.04.2016)

Определение статуса налогового резидента РФ.

Проблемы юридической техники

До 01.01. 2007	С 01.01.2007
<p>Ст. 11 НК РФ: физические лица - налоговые резиденты Российской Федерации - физические лица, фактически не менее 183 дней в календарном году</p>	<p>Ст. 207 НК РФ: налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев.</p>
<p>порождало неопределенность относительно наличия у физических лиц, постоянно находящихся на территории Российской Федерации на начало каждого налогового периода, статуса налоговых резидентов Российской Федерации.</p>	<p>Порождает неопределенность относительно наличия статуса налогового резидента у налогоплательщика, получившего доход , к примеру, 5 мая 2011 года, в том случае, если на территории Российской Федерации он пробыл в периоде с 5 мая 2010 года по 5 мая 2011 года 190 дней.</p>

Налоговый резидент. Определение статуса

Окончательный налоговый статус физического лица, определяющий налогообложение его доходов, полученных за налоговый период, определяется по его итогам. Данный вывод содержится в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 25.06.2015 N 16-П.

(Письмо Минфина России от 28.04.2016 N 03-04-05/24640)

Постановление Конституционного суда РФ от 25 июня 2015 г. N 16-П

Пункт 3.2

Налоговый статус физического лица - исходя из критерия нахождения его в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев - точно определяется на начало налогового периода, однако в конце каждого налогового периода требует уточнения по итогам этого налогового периода: наличие статуса налогового резидента Российской Федерации, устанавливаемого в начале налогового периода на каждую дату выплаты дохода, носит предварительный характер и подлежит уточнению в конце налогового периода в зависимости от продолжительности пребывания физического лица на территории Российской Федерации в данном налоговом периоде, что является основанием для перерасчета налога на доходы физических лиц, взимавшегося исходя из предварительного налогового статуса лица, который оно имело в начале текущего налогового периода.

Определение статуса налогового резидента РФ

Редакции Главы 23 Налогового кодекс РФ.

До 01.01. 2007	С 01.01.2007 по 01.01.2011	С 01.01.2011
<p>Ст. 11 НК РФ: физические лица - налоговые резиденты Российской Федерации - физические лица, фактически не менее 183 дней в календарном году</p>	<p>Ст. 207 НК РФ: налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев.</p>	
		<p>Ст. 231 НК РФ «Порядок взыскания и возврата налога», п.1.1: Возврат суммы налога в связи с перерасчетом по итогу налогового периода в соответствии с приобретенным им статусом налогового резидента Российской Федерации производится налоговым органом при подаче налогоплательщиком налоговой декларации по окончании указанного налогового периода, а также документов, подтверждающих статус налогового резидента Российской Федерации в этом налоговом периоде, в порядке, установленном статьей 78 настоящего Кодекса.</p>

Пример толкования понятия «налоговый резидент» законодательством Республики Беларусь

1. Налоговыми резидентами Республики Беларусь признаются физические лица, которые фактически находились на территории Республики Беларусь в календарном году более 183 дней. Физические лица, которые фактически находились за пределами территории Республики Беларусь 183 дня и более в календарном году, не признаются налоговыми резидентами Республики Беларусь.

До тех пор, пока положения части первой настоящего пункта не позволяют определить статус физического лица, лицо признается налоговым резидентом Республики Беларусь в текущем календарном году, если оно фактически находилось на территории Республики Беларусь более 183 дней в предыдущем календарном году.

Применение соглашений об избежании двойного налогообложения

Разъяснения ФНС в 2015 и начале 2016 гг. :



Из положений международных договоров Российской Федерации об избежании двойного налогообложения следует, что физическое лицо может рассматриваться в качестве налогового резидента России, если оно располагает в ней постоянным жилищем. При этом наличие постоянного жилища подтверждается фактом нахождения жилого объекта в собственности либо действующей постоянной регистрацией по месту жительства в России.

Таким образом, сам по себе факт нахождения физического лица в России менее 183 календарных дней в течение налогового периода (календарного года), по мнению ФНС России, не приводит к автоматической утрате статуса налогового резидента РФ.



Письмо Минфина РФ от 21 апреля 2016 г. N 03-08-РЗ/23009

Минфин РФ является компетентным органом по применению межправительственных соглашений (договоров, конвенций) об избежании двойного налогообложения.

ФНС РФ, находящаяся в ведении Минфина РФ бесплатно информирует (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах .

В целях формирования единой правоприменительной практики письма ФНС России от 29.01.2016 N ОА-4-17/1265@, от 16.01.2015 N ОА-3-17/87@ (и другие письма, в которых изложена аналогичная позиция) не подлежат применению в связи с несоответствием законодательству Российской Федерации о налогах и сборах и положениям международных соглашений об избежании двойного налогообложения, а также несогласованностью с позицией Минфина РФ .

Применение соглашений об избежании двойного налогообложения



Письмо Минфина России 2017 г. N 03-08-05/41852:

- ✓ *Иных, чем указаны в ст. 207 НК РФ критериев в целях признания физического лица налоговым резидентом РФ (за исключением случаев, предусмотренных в пункте 3 статьи 207 Кодекса) в Кодексе не содержится.*

Физическое лицо, находящееся в Российской Федерации менее 183 дней в течение 12 следующих подряд месяцев, не признается налоговым резидентом Российской Федерации.

Критерии признания физического лица в качестве резидента, установленные в соглашениях об избежании двойного налогообложения, применяются для целей самих соглашений, в случаях если в соответствии с положениями соглашения физическое лицо исходя из налогового законодательства каждого из договаривающихся государств будет одновременно являться резидентом обоих договаривающихся государств.

Таким образом, физическое лицо, не являющееся налоговым резидентом Российской Федерации в соответствии со статьей 207 Кодекса, также не рассматривается в качестве резидента в целях применения соглашения об избежании двойного налогообложения.

Объект обложения НДФЛ (Обзор Верховного суда РФ)

Доход в виде материальной выгоды (ст. 212 НК РФ)

Особенности определения налоговой базы при получении доходов в виде материальной выгоды определены статьей 212 НК РФ, согласно положениям подпункта 1 пункта 1 которой доходом налогоплательщика признается выгода в виде экономии на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами, полученными от организаций или индивидуальных предпринимателей.

При взимании налога необходимо принимать во внимание, допускает ли глава 23 НК РФ возможность учета соответствующей выгоды для целей налогообложения доходов гражданина.

Поскольку субъектный состав лиц, при вступлении в отношения с которыми у физического лица может возникнуть облагаемая налогом материальная выгода, прямо определен специальной нормой главы 23 НК РФ, расширение круга таких лиц не может быть обосновано общими положениями статьи 41 Кодекса.

Благодарим за внимание!

101000, Москва, ул. Мясницкая, д.44/1

Телефон (495) 737 5353

Факс (495) 737 5347

E-mail fbk@fbk.ru

