

Пересчет НДФЛ иностранным работникам

О. Л. Мезенцева,
эксперт ООО "Атлант-право"

Иностранцы, которым для приезда в Россию не требуется виза, могут работать в нашей стране после получения патента. Причем на его стоимость налоговый агент может уменьшить НДФЛ, удержанный с иностранного работника. Однако в Налоговом кодексе РФ нет подробного описания, как пересчитать и вернуть налог, особенно если документы на его уменьшение поступили с опозданием.

Уплата фиксированного авансового платежа производится до дня начала срока, на который выдается (продлевается), переоформляется патент

Для легальной работы в России "безвизовый" иностранец должен получить патент (п. 1 ст. 13.3 Федерального закона от 25.07.02 № 115-ФЗ). Это требование не распространяется на граждан стран, входящих в ЕАЭС, поскольку они оформляются на работу так же, как и граждане России.

Документы на патент подаются в МВД России в течение 30 календарных дней со дня въезда в Россию. Патент выдается на срок до 12 месяцев (с учетом всех продлений) и действует только на территории того субъекта федерации, где он выдан. Если иностранец захочет работать в другом субъекте федерации, ему придется получить новый патент.

Для получения патента, кроме удостоверения личности, необходимо предъявить документы об оплате патента на период его действия. Оплата патента осуществляется в порядке, установленном ст. 227.1 НК РФ, которая предусматривает уплату фиксированных авансовых платежей по НДФЛ за период действия патента в размере 1 200 руб. в месяц с учетом ежегодной индексации на коэффициент-дефлятор и региональный коэффициент.

К примеру, в 2017 г. в Московской области фиксированный платеж с учетом индексации составлял 4 000 руб. в месяц, а в Москве — 4 200 руб. В 2018 г. в Москов-

ской области — 4 300 руб., а в Москве — 4 500 руб.

Отметим, что ФНС России подготовила справочную информацию о величине ежемесячных фиксированных платежей на 2018 г. по всем регионам с учетом всех индексаций (Информация ФНС России "О размерах фиксированных авансовых платежей по НДФЛ, обязанность по уплате которых возложена на иностранных граждан, осуществляющих трудовую деятельность на территории Российской Федерации при приобретении с 1 января 2015 г. патента").

Уплата фиксированного авансового платежа производится до дня начала срока, на который выдается (продлевается), переоформляется патент. При этом в платежном документе указывается наименование платежа "Налог на доходы физических лиц в виде фиксированного авансового платежа" (п. 4 ст. 227.1 НК РФ).

Важная деталь: если период действия патента приходится на разные годы, пересчитывать ранее уплаченные платежи не нужно. Так, если иностранец оплатил патент в 2017 г. с учетом индексаций, действовавших в 2017 г., а патент заканчивается в 2018 г., доплачивать какую-либо сумму в связи с увеличением платежей в 2018 г. не следует (письмо ФНС России от 22.01.18 № ГД-4-11/926@).

Налоговый агент вправе уменьшить НДФЛ на фиксированные авансовые платежи за период действия патента (патентов) вне зависимости от места уплаты этих платежей

Оплатить всю сумму сразу за 12 месяцев зачастую накладно, поэтому патент можно оформить на то количество месяцев, которое иностранец может оплатить. В дальнейшем иностранец может доплачивать платежи и продлевать таким образом период действия патента (но не более 12 месяцев).

Если фиксированные платежи были уплачены, а период действия патента по каким-либо причинам не продлен, перечисленные платежи могут быть квалифицированы как излишне уплаченные. Они возвращаются налоговыми органами при обращении физического лица с соответствующим заявлением (ст. 78 НК РФ, письмо ФНС России от 01.06.15 № БС-2-11/653@).

Уменьшение НДФЛ на стоимость патента

Налоговый агент исчисляет НДФЛ с доходов иностранного работника, имеющего патент, сразу в размере 13 %, независимо от того, сколько дней иностранец находится в нашей стране (п. 1, 3 ст. 224 НК РФ). Общая сумма налога уменьшается налоговым агентом на сумму уплаченных фиксированных авансовых платежей за период действия патента применительно к соответствующему налоговому периоду (п. 6 ст. 227.1 НК РФ). Иностранец может выбрать только одного налогового агента, у которого будет уменьшаться сумма налога.

Для уменьшения НДФЛ иностранец должен представить налоговому агенту следующие документы: письменное заявление об уменьшении налога; документы, подтверждающие уплату фиксированных авансовых платежей. Заявление оформляется в произвольной форме, при этом в нем необходимо указать сведения о самом иностран-

це (ФИО, паспорт, адрес, место и дата рождения, ИНН), а также о его патенте (номер, дата выдачи, срок действия).

Обязательным условием уменьшения НДФЛ является получение налоговым агентом от налогового органа по месту своего нахождения уведомления о подтверждении права на уменьшение налога (форма утверждена приказом ФНС России от 17.03.15 № ММВ-7-11/109@). Для этого налоговому агенту после получения заявления от иностранца нужно направить в свой налоговый орган заявление о подтверждении права на уменьшение налога (форма утверждена приказом ФНС России от 13.11.15 № ММВ-7-11/512@). Налоговый орган должен направить уведомление в срок, не превышающий 10 дней со дня получения заявления.

Уведомление выдается при условии, что в налоговом органе есть информация: о факте заключения налоговым агентом с иностранцем трудового или гражданско-правового договора и о выдаче иностранцу патента (полученная от органа МВД России); ранее применительно к соответствующему налоговому периоду налоговым агентам уведомление не выдавалось.

Налоговый агент вправе уменьшить НДФЛ на фиксированные авансовые платежи за период действия патента (патентов) вне зависимости от места уплаты этих платежей (письмо ФНС России от 16.03.16 № БС-3-11/1096@). Если у иностранца имеется несколько действующих патентов, налоговый агент может уменьшить НДФЛ на сумму всех уплаченных платежей за период действия всех патентов в соответствующем налоговом периоде (письма ФНС России от 26.09.16 № БС-4-11/18086@, 26.11.15 № БС-4-11/20700@).

На практике довольно часто возникает вопрос о том, как уменьшать НДФЛ по переходящему патенту (например, выдан на

Если сумма уплаченных фиксированных платежей окажется больше исчисленного НДФЛ с начала года, эту сумму можно зачесть в счет будущих месяцев, но в пределах только одного года

период 2017 и 2018 гг.). Ответ содержится в самом Налоговом кодексе РФ: налог уменьшается на фиксированные платежи, уплаченные за период действия патента применительно к соответствующему налоговому периоду.

Иными словами, фиксированные платежи, относящиеся к одному налоговому периоду, могут уменьшать НДФЛ только этого налогового периода, на другие периоды они переноситься не могут. Исключение — сумма фиксированного авансового платежа за патент, срок действия которого переходит с декабря одного года на январь другого. В этом случае, если патент оплачен в предыдущем году, вся сумма может уменьшить налог этого предыдущего года (письмо ФНС России от 22.03.16 № БС-4-11/4792@). Во всех других случаях фиксированные платежи надо делить между налоговыми периодами. Причем на каждый новый налоговый период необходимо получать новое уведомление от налоговой инспекции (пример).

Заметим, что в уведомлении налогового органа отсутствует конкретная сумма уплаченного фиксированного платежа, на которую налоговый агент уменьшает НДФЛ (в нем указан лишь год, в котором можно произвести такое уменьшение). Дело в том, что сумму определяет налоговый агент самостоятельно по платежным документам,

представленным физическим лицом на уплату фиксированных платежей. Причем их уплата может производиться и после получения уведомления от налоговой инспекции на соответствующий год. Они все равно уменьшают налог, если относятся к тому году, на который получено уведомление.

Еще один важный момент: если сумма уплаченных фиксированных платежей окажется больше исчисленного НДФЛ с начала года, эту сумму можно зачесть в счет будущих месяцев, но в пределах только одного года. Если по итогам года окажется, что фиксированные платежи превышают НДФЛ от фактического дохода, сумма превышения не считается излишне уплаченной и не подлежит возврату или зачету на будущий год (п. 7 ст. 227.1 НК РФ, письмо ФНС России от 23.09.15 № БС-4-11/16682@).

Возврат излишне удержанного налога

Поскольку одним из условий уменьшения НДФЛ, удерживаемого налоговым агентом, на сумму фиксированных платежей является получение уведомления от налоговой, то до получения этого уведомления налог удерживается в полном объеме. Соответственно, после получения уведомления может возникнуть излишне удержанная сумма налога. По-

ПРИМЕР

Гражданин Узбекистана получил в 2017 г. патент на период с сентября 2017 г. по февраль 2018 г. Уплата фиксированного платежа произведена в 2017 г. за весь срок действия патента в общей сумме 24 000 руб. (4 000 руб. × 6 мес.). Налоговый агент получил уведомление об уменьшении НДФЛ на

2017 г., соответственно, он смог уменьшить НДФЛ, исчисленный в 2017 г., только на сумму платежей, относящуюся к 2017 г., т. е. на 16 000 руб. (4 000 руб. · 4 мес.). Остальная сумма платежа может быть учтена только в 2018 г. при условии получения от налоговых органов уведомления на 2018 г. ■

Возврат излишне удержанных сумм НДФЛ производится в безналичной форме путем перечисления денежных средств на счет налогоплательщика в банке, указанный в его заявлении

ясним, что специальных правил возврата такой переплаты Налоговым кодексом РФ не установлено. Поэтому действует общий порядок, закрепленный п. 1 ст. 231 НК РФ (письма УФНС России по г. Москве от 26.06.17 № 20-15/094586, ФНС России от 10.03.16 № БС-4-11/3920@).

Данной нормой установлено, что излишне удержанная налоговым агентом из дохода налогоплательщика сумма налога подлежит возврату налоговым агентом на основании письменного заявления налогоплательщика. При этом налоговый агент обязан сообщить налогоплательщику о каждом ставшем известным ему факте излишнего удержания налога и сумме излишне удержанного налога в течение 10 дней со дня обнаружения такого факта.

Возврат налога производится налоговым агентом за счет сумм этого налога, подлежащих перечислению в бюджетную систему в счет предстоящих платежей как по указанному налогоплательщику, так и по иным налогоплательщикам. Срок возврата — 3 месяца со дня получения налоговым агентом соответствующего заявления налогоплательщика.

Кстати, Минфин России пояснял, что порядок, установленный п. 1 ст. 231 НК РФ, действует также в отношении бывших работников (письмо от 24.12.12 № 03-04-05/6-1430). Поэтому если за возвратом НДФЛ обратился бывший работник-иностранец, отказать ему организация не вправе.

Обращаем внимание на то, что возврат налога может производиться как в текущем году, так и по окончании года уже в следующем году, если, к примеру, налоговое уведомление поступило с опозданием. Никаких ограничений по периодам в ст. 231 НК РФ не содержится, поэтому даже если год закончился, налоговый агент не вправе отправлять иностранца в налоговые органы за

возвратом налога. Исключением является отсутствие самого налогового агента (например, ликвидировался). Только в этом случае налог возвращается через налоговые органы.

Возврат излишне удержанных сумм НДФЛ производится в безналичной форме путем перечисления денежных средств на счет налогоплательщика в банке, указанный в его заявлении. Возвращать налог наличными нельзя (письмо УФНС России по г. Москве от 16.10.15 № 20-15/109294).

Заполнение формы 2-НДФЛ

Сумма фиксированных авансовых платежей, на которую уменьшен НДФЛ иностранца на патенте, отражается в разд. 5 справки по форме 2-НДФЛ в поле "Сумма фиксированных авансовых платежей". При этом в поле "Уведомление, подтверждающее право на уменьшение налога на фиксированные авансовые платежи" указывается номер и дата налогового уведомления, а также код налогового органа, выдавшего его (приказ ФНС России от 30.10.15 № ММВ-7-11/485@).

Если организация произвела пересчет налога до представления сведений по форме 2-НДФЛ за год, суммы в соответствующих строках указываются с учетом пересчета. В случае, если документы на фиксированные платежи поступили с опозданием (после представления справки по форме 2-НДФЛ за истекший год), то в связи с пересчетом и возвратом налога возникает необходимость внести в справку соответствующие корректировки. В частности, разд. 5 нужно пополнить данными о фиксированных платежах (и сведениями об уведомлении от налогового органа), уменьшить сумму удержанного налога. При этом НДФЛ, возвращенный налоговым агентом,

Если возврат налога за 2017 г. произведен в 2018 г., сумма отражается в форме 6-НДФЛ за соответствующий период 2018 г.

не должен отражаться в поле "Сумма налога, излишне удержанная налоговым агентом" (письмо ФНС России от 13.08.14 № ПА-4-11/15988).

Заполнение формы 6-НДФЛ

Сведения о доходах иностранца отражаются в разд. 1 Расчета 6-НДФЛ по ставке 13 %. По строке 050 разд. 1 отражается обобщенная по всем физическим лицам сумма фиксированных авансовых платежей, принимаемая в уменьшение суммы исчисленного налога с начала налогового периода (приказ ФНС России от 14.10.15 № ММВ-7-11/450@).

Из контрольных соотношений к форме 6-НДФЛ (утверждена письмом ФНС России от 10.03.16 № БС-4-11/3852@) следует, что сумма исчисленного налога (стр. 040) должна быть больше или равна сумме фиксированного авансового платежа (стр. 050). Отсюда следует, что стр. 050 уменьшает исчисленный налог применительно к одному и тому же налоговому периоду.

Общая сумма удержанного налога нарастающим итогом с начала налогового периода отражается по стр. 070 разд. 1. Общая сумма налога, возвращенная налоговым агентом налогоплательщикам в соответствии со ст. 231 НК РФ, нарастающим итогом с начала налогового периода отражается по стр. 090 разд. 1.

Разница между суммами удержанного налога (стр. 070) и возвращенного налога (стр. 090) сравнивается с данными карточки "Расчеты с бюджетом" налогового агента (уплачено НДФЛ с начала налогового периода) (контрольные соотношения).

Если налоговый агент получит уведомление "год в год", сумма фиксированных платежей в обычном порядке отразится в том периоде, в котором получено уведом-

ление. Если в этом же году будет возвращен налог, сумма возврата отразится в стр. 090 разд. 1 формы 6-НДФЛ за тот период, в котором фактически произведен возврат.

Сложности возникают в ситуации, когда уведомление от налогового органа на уменьшение НДФЛ поступило налоговому агенту с опозданием, например, в 2018 г. за 2017 г. Возникает вопрос: следует ли корректировать расчет по форме 6-НДФЛ за 2017 г.?

На наш взгляд, это необходимо сделать, поскольку фиксированные платежи уменьшают налог применительно к конкретному налоговому периоду. Нельзя отражать фиксированные платежи, относящиеся к одному году, в форме 6-НДФЛ за другой год. Это исказит показатели отчетности, так как не будет соблюдаться соотношение стр. 040 и стр. 050.

Поэтому если форма 6-НДФЛ представлена в налоговую инспекцию до поступления уведомления, придется представить уточненный расчет, где необходимо скорректировать только стр. 050, в остальных строках останутся прежние показатели: в стр. 040 — ранее исчисленный налог, в стр. 070 — фактически удержанный налог, стр. 090 не заполняется (если в прошлом году налог не возвращался). Возвращенную сумму налога необходимо отразить по стр. 090 разд. 1 расчета по форме 6-НДФЛ за тот период, в котором фактически будет произведен возврат. Иначе говоря, если возврат налога за 2017 г. произведен в 2018 г., сумма отражается в форме 6-НДФЛ за соответствующий период 2018 г. ■

Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть вторая: [принят Государственной Думой 5 августа 2000 г., № 117-ФЗ, с изменениями и дополнениями] / Справочно-правовая система "Консультант Плюс": [Электронный ресурс] / Компания "Консультант Плюс".
2. О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации: Федеральный закон от 25 июля 2002 г. № 115-ФЗ, с изменениями и дополнениями] / Справочно-правовая система "Консультант Плюс": [Электронный ресурс] / Компания "Консультант Плюс".