

Забыли удержать НДФЛ: что делать?

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

Если налоговый агент выплатил доход, не удержав НДФЛ, можно ли самостоятельно исправить ошибку и избежать налоговых санкций? Как в таком случае заполнить формы 2-НДФЛ и 6-НДФЛ?

Налоговый кодекс РФ не предусматривает возможность внесения физическим лицом в кассу организации наличных денежных средств в размере неуплаченного НДФЛ в целях перечисления его в бюджет

Налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате. Уплата НДФЛ за счет средств налоговых агентов не допускается.

В Налоговом кодексе РФ представлена специальная норма о действиях налоговых агентов на случай отсутствия возможности удержать НДФЛ – соответствующие сведения необходимо сообщить в налоговые органы не позднее 1 марта года, следующего за истекшим годом (п. 5 ст. 226 НК РФ). Указанное сообщение представляется по форме 2-НДФЛ с признаком "2" (Порядок заполнения формы 2-НДФЛ, утвержден приказом ФНС РФ от 30.10.15 № ММВ-7-11/485@).

Однако в Налоговом кодексе РФ отсутствуют положения о том, что делать налоговому агенту в случае, если НДФЛ ошибочно не был удержан, т. е. когда имелась возможность удержать налог (были выплаты в денежной форме), но по каким-либо причинам он не был удержан.

Что делать, если НДФЛ ошибочно не удержан?

Налоговый агент определяет обязательства по НДФЛ по итогам года. Поэтому если он по каким-либо причинам ошибочно не удержал НДФЛ, то порядок действий будет зависеть от того, будет ли он еще производить выплаты этому физическому лицу в течение года.

Вариант 1. Если в течение налогового периода этому физическому лицу будут производиться выплаты в денежной форме, то организации следует произвести доудержание НДФЛ и перечислить его в бюджет (с учетом ограничений на удержания, установленные Трудовым и Налоговым кодексами РФ) (письмо ФНС РФ от 26.10.16 № БС-4-11/20405@).

Вариант 2. Если в течение налогового периода этому физическому лицу не будет производиться никаких денежных выплат (или их окажется недостаточно), то организации следует сообщить в налоговый орган о невозможности удержать НДФЛ. В этом случае физическое лицо должно будет уплатить налог самостоятельно на основании налогового уведомления (п. 6, 7 ст. 228 НК РФ). У налогового агента фактически прекращается обязанность удерживать НДФЛ.

Будут ли взысканы пени?

В случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки уплачиваются пени (п. 1 ст. 75 НК РФ). Данные положения распространяются и на налоговых агентов.

В п. 2 постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.13 № 57 разъяснено, что с налогового агента, не удержавшего налог из денежных средств налогоплательщика, могут

Сумму недоимки по НДФЛ, которая не удержана у физического лица, налоговые органы взыскивать не вправе, поскольку уплата налога за счет средств налогового агента не допускается

быть взысканы пени. Они начисляются за период с момента, когда налог должен был быть удержан и перечислен в бюджет, до наступления срока, в который обязанность по уплате налога должна быть исполнена налогоплательщиком самостоятельно по итогам соответствующего налогового периода.

Напомним, если налог не был удержан налоговым агентом, уплата НДФЛ производится налогоплательщиком на основании уведомления налогового органа в срок не позднее 1 декабря года, следующего за истекшим годом (п. 6 ст. 228 НК РФ). Исключение составляют доходы 2016 г. — по ним уплатить налог необходимо не позднее 1 декабря 2018 г. (п. 7 ст. 228 НК РФ).

Таким образом, если налоговый агент не смог удержать НДФЛ и по окончании года сообщил об этом в налоговые органы, то, следуя позиции Пленума ВАС РФ, пени начисляются за период с даты, когда налог должен был быть уплачен налоговым агентом, вплоть до 1 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом (применительно к доходам 2016 г. — до 1 декабря 2018 г.).

Данный подход подтверждается и в других постановлениях Президиума ВАС РФ (от 22.05.07 № 16499/06, от 12.01.10 № 12000/09 и др.): отказ во взыскании пеней с налогового агента в случае неудержания им налога с выплаченного дохода не обеспечивал бы в полной мере возмещения ущерба государству от несвоевременной и неполной уплаты налога.

Контролирующие органы считают иначе. В частности, в письме ФНС РФ от 04.08.15 № ЕД-4-2/13600 указано, что поскольку уплата НДФЛ за счет средств налоговых агентов не допускается, у налогового органа отсутствуют правовые основания для взыскания с налогового агента за счет его средств не удержанного с физических лиц НДФЛ, а следовательно, отсутствуют и основания для взыскания пеней за несвоевременную уплату

налога. По логике ФНС РФ, неуплаченная сумма НДФЛ может быть взыскана с налогового агента при условии, что она была им удержана у налогоплательщика. До момента удержания налога должником по уплате налога перед бюджетом является физическое лицо (подп. 5 п. 3 ст. 45 НК РФ).

Кстати, из представленного письма ФНС РФ следует, что если налоговые органы обнаружат, что налоговый агент не удержал НДФЛ, они даже не будут отражать задолженность в карточке расчетов с бюджетом.

Существуют судебные решения, в которых суды также отрицают возможность начисления пеней в данном случае (постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 02.03.11 по делу № А63-2451/2010).

Исключение ФНС РФ делает только для физических лиц — иностранцев, с которых налоговые органы не могут удержать НДФЛ, поскольку они не состоят на учете в российских налоговых органах. В такой ситуации с налогового агента можно взыскать и налог, и пени (письмо ФНС РФ от 22.08.14 № СА-4-7/16692). И здесь ВАС РФ единодушен с ФНС РФ (п. 2 постановления от 30.07.13 № 57).

Конечно, позиция ФНС РФ весьма привлекательна. Между тем это тот редкий случай, когда ею руководствоваться весьма рискованно.

Во-первых, непосредственно ст. 75 НК РФ не содержит каких-либо оговорок о начислении пеней в зависимости от того, удержал или не удержал налоговый агент НДФЛ. Обосновать отсутствие пеней можно лишь в том случае, если у налогового агента не имелось возможности удержать НДФЛ, поскольку тогда у него не возникало и обязанности уплачивать налог в бюджет.

Во-вторых, стоит обратить внимание на письмо Минфина России от 07.11.13 № 03-01-13/01/47571, в котором указано, что если письменные разъяснения Минфина России

Штрафа не будет только в том случае, если у налогового агента не было возможности удержать налог

(рекомендации, разъяснения ФНС России) по вопросам применения налогового законодательства не согласуются с решениями, постановлениями, информационными письмами ВАС РФ или ВС РФ, то налоговые органы должны руководствоваться соответствующими актами, письмами ВАС РФ или ВС РФ со дня размещения их на официальных сайтах указанных судов либо со дня их официального опубликования.

Постановление ВАС РФ от 30.07.13 № 57 размещено на сайте ВАС РФ 27 августа 2013 г.

Таким образом, на наш взгляд, наиболее обоснованно руководствоваться позицией ВАС РФ, согласно которой с налогового агента, ошибочно не удержавшего НДФЛ, могут быть взысканы пени.

Между тем стоит отметить, что непосредственно сумму недоимки по НДФЛ, которая не удержана у физического лица, налоговые органы взыскивать в любом случае не вправе, поскольку уплата налога за счет средств налогового агента не допускается (постановление ФАС Московского округа от 28.07.09 № КА-А40/6948-09).

А что со штрафом?

Налоговый агент также несет ответственность за неправомерное неудержание и (или) неперечисление (неполное удержание и (или) перечисление) в установленный срок подлежащих удержанию и перечислению сумм налога в виде штрафа в размере 20 % суммы, подлежащей удержанию или перечислению (ст. 123 НК РФ).

Таким образом, если налоговый агент неправомерно не удержал НДФЛ, его могут привлечь к ответственности в виде штрафа по ст. 123 НК РФ (письмо Минфина России от 13.10.16 № 03-02-08/59771). Штрафа не будет только в том случае, если

у налогового агента не было возможности удержать налог (п. 21 постановления Пленума ВАС РФ № 57).

В то же время если налоговому агенту в течение года удастся удержать НДФЛ из доходов физического лица и уплатить его в бюджет вместе с соответствующими пенями, привлечения к указанной ответственности можно попытаться избежать.

Так, в постановлении Президиума ВАС РФ от 18.03.14 № 18290/13 (размещено на сайте ВАС РФ 24 июня 2014 г.) указано, что налоговый агент, который не искажил налоговую отчетность и уплатил налог в полном объеме до подачи первичного расчета, освобождается от ответственности по ст. 123 НК РФ за несвоевременное перечисление налога (в данном деле налоговый агент также уплатил пени за просрочку платежа). К аналогичным выводам приходят и арбитражные суды (постановление АС Московского округа от 07.10.16 по делу № А40-14266/2016 и др.).

Между тем Минфин России данный подход не поддерживает, указывая, что Налоговым кодексом РФ не предусмотрено освобождения налогового агента от ответственности за несвоевременное перечисление удержанного налога в бюджет в случае предоставления им достоверных сведений о доходах физических лиц за соответствующий налоговый период и перечисления налога в полном размере до предоставления указанных сведений в инспекцию и проведения налоговой проверки (письмо от 16.02.15 № 03-02-07/1/6889). Одновременно контролеры ссылаются на письмо ФНС РФ от 26.11.13 № ГД-4-3/21097, которым налоговым органам рекомендовано руководствоваться, в частности, решениями, постановлениями, информационными письмами ВАС РФ.

Таким образом, считаем, что в данном случае, следуя позиции ВАС РФ, налоговый агент может быть освобожден от ответ-

Если организация не сможет удержать налог с доходов, то ей придется представить две справки по форме 2-НДФЛ

ственности в виде штрафа, если удержит и уплатит в бюджет соответствующий НДФЛ (разумеется, если до конца года будут производиться денежные выплаты физическому лицу), уплатив также пени за просрочку платежа. Однако, к сожалению, до момента удержания налога и перечисления его в бюджет сохраняются риски привлечения налогового агента к ответственности в виде штрафа. Они также сохраняются в ситуации, когда до конца года выплаты в денежной форме более не будут производиться физическому лицу, в связи с чем будет отсутствовать возможность удержать НДФЛ и перечислить его в бюджет.

Как заполнить 2-НДФЛ?

Неправомерное неудержание налоговым агентом НДФЛ не освобождает его от представления соответствующей отчетности по НДФЛ.

В частности, налоговые агенты представляют по итогам налогового периода сведения о доходах физических лиц истекшего налогового периода и суммах налога, исчисленного, удержанного и перечисленного в бюджетную систему Российской Федерации по форме 2-НДФЛ (п. 2, 4 ст. 230 НК РФ). Срок представления указанной справки — не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 2 ст. 230 НК РФ).

Из письма ФНС России от 30.03.16 № БС-4-11/5443 следует, что исполнение организацией обязанности по сообщению о невозможности удержать налог и сумме налога в соответствии с п. 5 ст. 226 НК РФ не освобождает ее от обязанности предоставить сведения о доходах физических лиц истекшего налогового периода и суммах начисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему Российской Федерации налогов в соответствии с п. 2 ст. 230 НК РФ.

Иными словами, если организация не сможет удержать налог с доходов, то, следуя позиции ФНС РФ, ей придется представить две справки по форме 2-НДФЛ: один раз с признаком "2" в срок не позднее 1 марта (сообщение о невозможности удержать налог), второй раз — с признаком "1" в срок не позднее 1 апреля (справки 2-НДФЛ по всем физическим лицам). Если налог удержать удастся, то справка 2-НДФЛ представляется один раз с признаком "1".

Как заполнить 6-НДФЛ?

С 1 января 2016 г. все организации также должны отражать общую сумму дохода и исчисленный с него НДФЛ в ежеквартальном расчете по форме 6-НДФЛ.

Раздел 1 формы 6-НДФЛ заполняется нарастающим итогом с начала года. Поэтому если доходы были фактически получены, их следует отразить в нем независимо от того, был ли удержан НДФЛ.

Раздел 2 заполняется только по операциям, произведенным за последние три месяца отчетного периода (письмо ФНС России от 18.03.16 № БС-4-11/4538@ и др.). Порядком заполнения расчета 6-НДФЛ не установлено особенностей заполнения формы в ситуации, когда доходы выплачены физическому лицу, однако из них неправомерно не был удержан налог.

Следуя позиции ФНС РФ, при заполнении строк 100, 110, 120 раздела 2 формы 6-НДФЛ следует ориентироваться на правила определения соответствующих дат, установленные Налоговым кодексом РФ (письмо ФНС РФ от 01.02.17 № 03-04-06/5209 и др.).

Из пояснений ФНС РФ на примере выплаты доходов в натуральной форме следует, что в тех строках раздела 2 формы 6-НДФЛ, в которых отсутствуют даты, можно простав-

Неправомерное удержание налоговым агентом НДФЛ не освобождает его от представления соответствующей отчетности по НДФЛ

лять нули. Например, если отсутствуют даты удержания и срока перечисления НДФЛ, при заполнении строк 110 и 120 раздела 2 формы 6-НДФЛ допускается проставление нулей "00.00.0000" (письмо ФНС РФ от 16.11.16 № БС-4-11/21695@).

На наш взгляд, по аналогии можно действовать и в случае неправомерного удержания НДФЛ: отразить доходы в разделе 2 формы 6-НДФЛ в том периоде, в котором они были фактически выплачены, заполнив нулями даты в строках 110 и 120 и указав по строке 140 в качестве удержанного налога "0", при этом по строке 100 указать дату фактического получения дохода.

Между тем возможно, что до конца года появится возможность удержать налог и он будет фактически удержан. Порядок заполнения формы 6-НДФЛ не содержит указаний о том, как заполнять ее в этом случае. С нашей точки зрения, в такой ситуации сумму дохода можно повторно включить в раздел 2 формы 6-НДФЛ, указав в строках 110 и 120 соответственно дату удержания налога и срок его перечисления в бюджет.

Тем не менее, мнение ИФНС может отличаться от представленного подхода, поэтому во избежание разногласий с налоговыми органами можно уточнить позицию территориальной инспекции по конкретной ситуации по месту нахождения организации (подп. 1 п. 1 ст. 21, подп. 4 п. 1 ст. 32 НК РФ).

Так что же делать?

Непосредственно Налоговым кодексом РФ не регулируется алгоритм действий налогового агента в том случае, если он ошибочно не удержал НДФЛ из доходов физического лица. С нашей точки зрения, возможны варианты, в зависимости от особенностей ситуации.

Вариант 1. Если в течение налогового периода еще будут выплачиваться доходы в денежной форме, то из них следует произвести удержание ранее не удержанного НДФЛ. Для снижения рисков привлечения налогового агента к ответственности в виде штрафа по ст.123 НК РФ одновременно с уплатой НДФЛ рекомендуем уплатить пени за период с даты, когда налог должен был быть уплачен до даты его фактической уплаты. Хотя ФНС РФ придерживается мнения о том, что пени начисляться не должны.

Вариант 2. Если в течение налогового периода не будут выплачиваться доходы в денежной форме, то по окончании года следует сообщить в налоговые органы о невозможности удержать НДФЛ. Риск взыскания с организации штрафа за неправомерное удержание НДФЛ по ст. 123 НК РФ в этом случае сохраняется.

Кроме того, следуя позиции ВАС РФ, организации могут быть начислены пени за период с даты, когда НДФЛ должен был быть удержан и перечислен в бюджет, до наступления срока, в который обязанность по уплате налога должна быть исполнена налогоплательщиком самостоятельно по итогам соответствующего налогового периода (1 декабря года, следующего за истекшим годом, для доходов 2016 г. — 1 декабря 2018 г.). Между тем, учитывая позицию ФНС РФ, имеется вероятность, что территориальные инспекции не будут отражать пени в карточке расчетов с бюджетом.

Неправомерное удержание налоговым агентом НДФЛ не освобождает его от представления соответствующей отчетности по НДФЛ ■

Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть первая: [принят Государственной Думой 16 июля 1998 г., № 146-ФЗ, с изм. и доп.].
2. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть вторая: [принят Государственной Думой 19 июля 2000 г., № 117-ФЗ, с изм. и доп.].