

УДК 336.22(045)

Смирнова Е. Е.

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ВОПРОСЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ДОХОДОВ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ РОССИИ В ЦЕЛЯХ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Рассматриваются проблемы определения доходов физических лиц Российской Федерации в целях налогообложения. Предлагается внести соответствующие изменения в налоговое законодательство с целью усовершенствования расчета налоговой базы.

Ключевые слова: бюджет, налог на доходы физических лиц, налоговые проверки.

Вопросы налогообложения доходов физических лиц рассматривали в своих работах такие известные экономисты, как А. В. Брызгалин, И. В. Горский, Л. И. Гончаренко, Ю. Б. Иванов, И. А. Майбуров, Л. П. Павлова, В. Г. Пансков, Т. Ф. Юткина. Но проблемам, непосредственно касающимся понятийного аппарата, используемого при анализе доходов физических лиц при их налогообложении, всегда уделялось недостаточное внимание.

В настоящее время налог на доходы физических лиц (НДФЛ) играет большую роль в обеспечении бюджетов всех уровней доходными источниками и в регулировании экономических процессов. В связи с этим особое значение имеет анализ поступлений налога на доходы физических лиц в бюджетную систему Российской Федерации и определение путей повышения эффективности его собираемости.

В ст. 208 Налогового кодекса (НК) РФ выделяются доходы от источников в Российской Федерации и за ее пределами. Однако много вопросов возникает при включении в налоговую базу поступлений, в данной статье прямо не поименованных. Поэтому целесообразно уточнить, что иными доходами являются все формы экономических выгод, не перечисленные в ст. 217 НК РФ.

Кроме того, часто возникают проблемы с определением статуса физического лица, оказывающего работы и услуги по договорам гражданско-правового характера. В настоящее время четко не определено, в каких случаях физическое лицо должно зарегистрироваться в качестве индивидуального предпринимателя (что влечет за собой иной порядок исчисления и уплаты НДФЛ, возможность применения специальных налоговых режимов). Например, в письме управления Федеральной налоговой службы по г. Москве от 15.06.2009 № 20-14/060014 отмечается, что совершение гражданином сделок на возмездной основе для признания его индивидуальным предпринимателем недостаточно, если совершаемые сделки не образуют деятельности. В качестве доказательств необходимо учитывать следующие факты:

- изготовление или приобретение имущества с целью извлечения прибыли от его использования или реализации в дальнейшем;
- учет хозяйственных операций, связанных с осуществлением сделок;

– взаимосвязанность всех совершенных гражданином в определенный период времени сделок;

– устойчивые связи с продавцами, покупателями, прочими контрагентами.

Подпункт 1 п. 1 ст. 227 НК РФ следует изменить таким образом:

“1. Исчисление и уплату налога в соответствии с настоящей статьей производят следующие налогоплательщики:

1) физические лица, зарегистрированные в установленном действующим законодательством порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, – по суммам доходов, полученных от осуществления такой деятельности. Данный порядок распространяется на физических лиц, получающих доходы по договорам гражданско-правового характера на постоянной основе (непрерывно в течение трех месяцев и более)”.

Кроме того, проблемы возникают при получении сотрудниками подарочных сертификатов и скидок, предоставляемых организациями-работодателями на свою продукцию.

Под термином “подарочный сертификат” принято понимать документ, удостоверяющий право его владельца на получение товаров (работ, услуг) у указанного в сертификате лица (продавца), в том числе с оплатой стоимости товара (работ, услуг) за вычетом указанной в сертификате суммы (номинальной стоимости сертификата). В соответствии с пп. 1 п. 2 ст. 211 НК РФ оплата за налогоплательщика организациями товаров (работ, услуг) или имущественных прав относится к его доходам, полученным в натуральной форме. Таким образом, при получении от организации физическими лицами – участниками рекламной акции подарочных сертификатов у данных лиц образуется доход в натуральной форме в виде оплаты права на получение соответствующих товаров (работ, услуг).

Отнесение доходов, полученных налогоплательщиками в виде стоимости подарочных сертификатов, к подаркам либо к иным видам доходов зависит от документального оформления выплаты (выдачи) доходов.

Пунктом 28 ст. 217 НК РФ предусмотрено освобождение от обложения доходов налогоплательщиков в виде подарков, полученных от организаций, стоимость которых не превышает 4000 руб. за налоговый период. Если выдача подарочных сертификатов физическим лицам оформлена в качестве подарков, стоимость подарочного сертификата в указанной сумме освобождается от обложения НДФЛ.

Однако данная величина абсолютно не отвечает потребностям общества. Целесообразно увеличить предел не облагаемых НДФЛ доходов (п. 28 ст. 217 НК РФ) до величины прожиточного минимума, который установлен в субъекте Российской Федерации.

Выделим и проанализируем следующие основные понятия, используемые при налогообложении доходов физических лиц:

1. *Изменение состава необлагаемых доходов.* Множество арбитражных споров между работодателями и налоговыми органами возникает в связи с отсутствием четкой формулировки в пп. 3 п. 1 ст. 217 НК РФ “все виды... компенсационных выплат”. Представляется целе-

сообразным использовать для целей определения необлагаемых доходов понятие “компенсации”, установленное Трудовым кодексом Российской Федерации (ст. 164: компенсации – денежные выплаты, установленные в целях возмещения работникам затрат, связанных с исполнением ими трудовых или иных обязанностей, предусмотренных Трудовым кодексом и другими федеральными законами).

2. *Разграничение понятий “дивиденды” и “оплата труда”*. Проблемы возникают, когда организация заменяет часть заработной платы дивидендами для своих работников, являющихся акционерами. В данном случае следует выделить признаки “переквалификации” оплаты труда в дивиденды: выплата дивидендов осуществляется не по итогам года или по итогам квартала (ежемесячно или чаще) при отсутствии чистой прибыли; выплата дивидендов, если законодательство это не разрешает (стоимость чистых активов меньше размера уставного капитала и т. д.); распределение прибыли не пропорционально долям участников, а в зависимости от должностных окладов работников; многократное превышение величины дивидендов над величиной заработной платы.
3. *Разработка методики определения “обезличенных” доходов, полученных в натуральной форме*. Например, достаточно сложно определить, какая конкретно сумма дохода получена каждым сотрудником при проведении корпоративных мероприятий (постановление Федеральной антимонопольной службы (ФАС) Московского округа от 23.09.2009 № КА-А40/8528-09). Следует персонифицировать выгоду в натуральной форме каждого физического лица. Однако, если налоговые органы при проведении проверок рассчитывают облагаемый доход для каждого работника путем распределения расходов пропорционально количеству участников мероприятия, это не соответствует действующей редакции Налогового кодекса РФ (см. постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 16.03.2006 № Ф04-1208/2006(20713-А46-19)).

Таким образом, налоговому агенту требуется разработать методику расчета НДФЛ при наличии начисленных работодателями “обезличенных” доходов (целесообразно закрепить методику в учетной политике для целей налогообложения).

При этом следует внести изменения в п. 3 ст. 120 НК РФ (предложения выделены курсивом): “Под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения для целей настоящей статьи понимается отсутствие *первичных документов*, или отсутствие *счетов-фактур*, или *регистров* бухгалтерского учета или налогового учета, систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета, в регистрах налогового учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика, а также отсутствие отдельного учета доходов, выплаченных в денежной форме или выданных в натуральной форме, физическим лицам”.

С 2012 г. в соответствии со ст. 105.2 НК РФ взаимозависимыми лицами для целей налогообложения признаются:

- 1) организации в случае, если одна организация прямо и (или) косвенно участвует в другой организации и доля участия составляет более 25 %;
- 2) физическое лицо и организация в случае, если такое физическое лицо прямо и (или) косвенно участвует в данной организации и доля участия составляет более 25 %;
- 3) организации в случае, если одно и то же лицо прямо и (или) косвенно участвует в этих организациях и доля участия в каждой организации составляет более 25 %;
- 4) организация и лицо (в том числе физическое лицо совместно с его взаимозависимыми лицами, указанными в пп. 11 настоящего пункта), имеющее полномочия по назначению (избранию) единоличного исполнительного органа этой организации или по назначению (избранию) не менее 50 % состава коллегиального исполнительного органа либо совета директоров (наблюдательного совета) этой организации;
- 5) организации, единоличные исполнительные органы которых либо не менее 50 % состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) которых назначены или избраны по решению одного и того же лица (физического лица совместно с его взаимозависимыми лицами, указанными в пп. 11 настоящего пункта);
- 6) организации, в которых более 50 % состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) составляют одни и те же физические лица совместно с взаимозависимыми лицами, указанными в пп. 11;
- 7) организация и лицо, осуществляющее полномочия ее единоличного исполнительного органа;
- 8) организации, в которых полномочия единоличного исполнительного органа осуществляет одно и то же лицо;
- 9) организации и (или) физические лица в случае, если доля прямого участия каждого предыдущего лица в каждой последующей организации составляет более 50 %;
- 10) физические лица в случае, если одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению;
- 11) физическое лицо, его супруг (супруга), родители (в том числе усыновители), дети (в том числе усыновленные), полнородные и неполнородные братья и сестры, опекун (попечитель) и подопечный.

Физические лица и организации, являющиеся сторонами сделки, вправе самостоятельно признать себя для целей налогообложения взаимозависимыми лицами при наличии следующих обстоятельств: если особенности отношений между лицами могут оказывать влияние на условия и (или) результаты сделок, совершаемых этими лицами, и (или) экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц. Также взаимозависимыми лицами их может признать суд.

Изменения, предлагаемые к внесению в НК РФ, направлены на снижение числа арбитражных споров, возникающих между налоговыми агентами

и налоговыми органами, относительно нечетких формулировок облагаемых и необлагаемых доходов.

Среди дальнейших исследований в области налогообложения доходов физических лиц важное место занимает анализ перспектив совершенствования системы налоговых вычетов.

Библиография

1. Налоговый кодекс РФ от 05.08.2000 № 117-ФЗ.
 2. Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок : приказ ФНС РФ от 30.05.2007 № ММ-3-06/333.
 3. *Брызгалин А. В.* Налогообложение доходов физических лиц: ответы на сложные вопросы налогоплательщиков и налоговых агентов / А. В. Брызгалин. — М. : Омега-Л, 2011.
 4. *Асеев Д. В.* Актуальные проблемы исчисления и уплаты НДФЛ и социальных взносов / Д. В. Асеев // Финансы. — 2011. — № 9. — С. 114–120.
 5. *Смирнова Е. Е.* Налоговый контроль за полнотой отражения доходов физических лиц / Е. Е. Смирнова // Финансы. — 2011. — № 7. — С. 41–44.
-