Доклад начальника отдела налогообложения физических лиц и

администрирования страховых взносов УФНС России по Московской

области Е.А.Глазуновой

Правоприменительная практика привлечения к налоговой

ответственности налоговых агентов при камеральных проверках

расчетов по форме 6 НДФЛ

Слайд 2

За пять месяцев 2018 года поступления НДФЛ от налоговых агентов в консолидированный бюджет Московской области составили 79,6 млрд.рублей, что на 9,2 млрд.руб. или на 13,1 процентных пункта выше аналогичного периода 2017 года.

В общей сумме налоговых доходов консолидированного бюджета Московской области доля поступлений НДФЛ от налоговых агентов за пять месяцев текущего года составила 36,5%. Таким образом, НДФЛ является одним из основных источников формирования бюджета Московской области и бюджетов муниципальных образований Московской области.

В целях повышения эффективности администрирования НДФЛ в 23 главу НК РФ с 1 января 2016 года для налоговых агентов введена обязанность по ежеквартальному представлению в налоговый орган налоговой отчетности по форме 6-НДФЛ.

В соответствии с [пунктом 2 статьи 230](consultantplus://offline/ref=AD6CE97DF19D86342E4999111DF22C5DE13DCDD89C67568447C2CB929704742A3CDDB3DF5A93C7g2a5M) Кодекса налоговые агенты представляют в налоговый орган по месту своего учета расчет сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом (далее - расчет по форме 6-НДФЛ, расчет), за первый квартал, полугодие, девять месяцев - не позднее последнего дня месяца, следующего за соответствующим периодом, за год - не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, по [форме](consultantplus://offline/ref=AD6CE97DF19D86342E4999111DF22C5DE13CC2DF9567568447C2CB929704742A3CDDB3DF5B9BC725g0a1M), [форматам](consultantplus://offline/ref=AD6CE97DF19D86342E4999111DF22C5DE13CC2DF9567568447C2CB929704742A3CDDB3DF5B9BC523g0a0M) и в порядке, утвержденным приказом ФНС России от 14.10.2015 N ММВ-7-11/450@ "Об утверждении формы расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, порядка ее заполнения и представления, а также формата представления расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, в электронной форме".

Такие сроки представления отчетности дают возможность налоговым органам более оперативно выявлять нарушения, связанные с неуплатой и несвоевременной уплатой НДФЛ в бюджет.

На слайде 3 отражены нарушения порядка уплаты НДФЛ, за которые предусмотрена ответственность в соответствии со ст.123 НК РФ в виде штрафа в размере 20% от суммы налога, которая не удержана и (или) не перечислена в бюджет:

- за неудержание налога или неполное удержание налога;

- неперечисление удержанного налога;

- несвоевременное перечисление налога;

- неполное перечисление удержанного налога.

Необходимо отметить, что Конституционный Суд Российской Федерации в Постановлении от 06.02.2018 №6-П, отметил, что налоговый агент может быть освобожден от ответственности за **несвоевременное перечисление НДФЛ** в бюджет, если:

- НДФЛ был правильно исчислен в расчете 6-НДФЛ,

- уплатил НДФЛ и пени до момента, когда ему стало известно об обнаружении налоговым органом факта несвоевременного перечисления удержанного налога или о назначении выездной налоговой проверки,

-отсутствуют доказательства, указывающие на преднамеренный характер несвоевременного перечисления НДФЛ в бюджет и что такие действия произошли в результате технической и иной ошибки.

Таким образом, налоговыми органами вопрос об освобождении от ответственности налогового агента, не допустившего искажения налоговой отчетности, должен рассматриваться в зависимости от фактических обстоятельств, в том числе формы вины налогового агента в совершении деяния, содержащего признаки предусмотренного статьей 123 НК РФ правонарушения.

Федеральным [законом](consultantplus://offline/ref=AD6CE97DF19D86342E4999111DF22C5DE233C3D6906B568447C2CB9297g0a4M) от 02.05.2015 N 113-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в целях повышения ответственности налоговых агентов за несоблюдение требований законодательства о налогах и сборах" (далее - Федеральный закон 113-ФЗ) [часть первая](consultantplus://offline/ref=AD6CE97DF19D86342E4999111DF22C5DE13DCADC9261568447C2CB9297g0a4M) Кодекса дополнена положениями, предусматривающими с 1 января 2016 года ответственность налоговых агентов за неисполнение (ненадлежащее исполнение) ими обязанностей, связанных с представлением налоговому органу информации (сведений, расчетов).

Слайд 4

1. В отношении налоговых агентов, не представивших расчет сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, в налоговый орган по месту учета в установленный срок, предусмотрена ответственность в виде штрафа в размере 1000 рублей за каждый полный и неполный месяц, начиная со дня, установленного для представления расчета ([пункт 1.2 п.1 статьи 126](consultantplus://offline/ref=AD6CE97DF19D86342E4999111DF22C5DE13DCADC9261568447C2CB929704742A3CDDB3DD5F93gCaEM) Кодекса).

Моментом обнаружения налогового правонарушения, в случае непредставления в установленный срок расчета по [форме 6-НДФЛ](consultantplus://offline/ref=AD6CE97DF19D86342E4999111DF22C5DE13CC2DF9567568447C2CB929704742A3CDDB3DF5B9BC725g0a1M), является дата фактического представления такого расчета (лично или через представителя), дата его отправки почтовым отправлением либо дата его отправки, зафиксированная в подтверждении даты отправки в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота. При обнаружении факта совершения правонарушения налоговые органы в течение 10 дней со дня выявления указанного нарушения составляют акт в порядке, предусмотренном [статьей 101.4](consultantplus://offline/ref=AD6CE97DF19D86342E4999111DF22C5DE13DCADC9261568447C2CB929704742A3CDDB3D65Fg9aFM) Кодекса.

Таким образом, при применении к налоговому агенту указанной налоговой ответственности налоговые органы исходят из даты представления расчета по [форме 6-НДФЛ](consultantplus://offline/ref=AD6CE97DF19D86342E4999111DF22C5DE13CC2DF9567568447C2CB929704742A3CDDB3DF5B9BC725g0a1M) и в целях исчисления размера налоговой санкции учитывается срок от установленной [Кодексом](consultantplus://offline/ref=AD6CE97DF19D86342E4999111DF22C5DE13DCDD89C67568447C2CB929704742A3CDDB3DF5A93C7g2a3M) даты представления расчета до фактической даты его представления.

2. В случае непредставления налоговым агентом расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, в налоговый орган в течение 10 дней по истечении установленного срока представления такого расчета, руководителем (заместителем руководителя) налогового органа принимается решение о приостановлении операций налогового агента по его счетам в банке и переводов его электронных денежных средств ([пункт 3.2 статьи 76](consultantplus://offline/ref=AD6CE97DF19D86342E4999111DF22C5DE13DCADC9261568447C2CB929704742A3CDDB3DD5F93gCa3M) Кодекса).

В целях реализации указанных положений, налоговыми органами для выявления факта непредставления в установленный срок расчета по [форме 6-НДФЛ](consultantplus://offline/ref=AD6CE97DF19D86342E4999111DF22C5DE13CC2DF9567568447C2CB929704742A3CDDB3DF5B9BC725g0a1M), учитываются факты перечисления в бюджетную систему Российской Федерации налога на доходы физических лиц, исчисленного и удержанного налоговым агентом у налогоплательщиков, в отчетном периоде, представления справок по [форме 2-НДФЛ](consultantplus://offline/ref=AD6CE97DF19D86342E4999111DF22C5DE13CC2DD9167568447C2CB929704742A3CDDB3DF5B9BC726g0a6M) за предыдущий налоговый период, иные сведения, имеющиеся в налоговом органе, свидетельствующие о наличии такой обязанности у налогового агента.

3. Помимо этого, за непредставление в срок расчета по форме 6-НДФЛ работника организации, ответственного за его представление, могут оштрафовать на сумму от 300 до 500 руб.(ч.1 ст.15.6 КоАП РФ).

4. В отношении налоговых агентов, представивших документы, содержащие недостоверные сведения, установлена ответственность в размере 500 рублей за каждый представленный документ ([пункт 1 статьи 126.1](consultantplus://offline/ref=AD6CE97DF19D86342E4999111DF22C5DE13DCADC9261568447C2CB929704742A3CDDB3DD5F92gCa4M) Кодекса).

[Кодекс](consultantplus://offline/ref=AD6CE97DF19D86342E4999111DF22C5DE13DCADC9261568447C2CB9297g0a4M) не содержит определения понятия "недостоверные сведения". В связи с чем любые заполненные реквизиты расчетов по [форме 6-НДФЛ](consultantplus://offline/ref=AD6CE97DF19D86342E4999111DF22C5DE13CC2DF9567568447C2CB929704742A3CDDB3DF5B9BC725g0a1M), не соответствующие действительности, можно отнести к недостоверным.

Основанием для привлечения к ответственности, предусмотренной [пунктом 1 статьей 126.1](consultantplus://offline/ref=AD6CE97DF19D86342E4999111DF22C5DE13DCADC9261568447C2CB929704742A3CDDB3DD5F92gCa4M) Кодекса, является недостоверность информации, допущенной в результате арифметической ошибки, искажения суммовых показателей, иных ошибок, влекущих неблагоприятные последствия для бюджета в виде не исчисления и (или) неполного исчисления, не перечисления налога.

В тоже время, в случае предоставления недостоверной информации, которая не привела к не исчислению и (или) неполному исчислению налога, к неблагоприятным последствиям для бюджета, налоговым органом при рассмотрении дела о взыскании санкции за налоговое правонарушение могут учитываться положения [пункта 1 статьи 112](consultantplus://offline/ref=AD6CE97DF19D86342E4999111DF22C5DE13DCADC9261568447C2CB929704742A3CDDB3DF5B9AC624g0a5M) Кодекса в части применения смягчающих обстоятельств.

В соответствии с [пунктом 2 статьи 126.1](consultantplus://offline/ref=AD6CE97DF19D86342E4999111DF22C5DE13DCADC9261568447C2CB929704742A3CDDB3DD5F92gCa2M) Кодекса налоговый агент освобождается от ответственности, предусмотренной указанной [статьей](consultantplus://offline/ref=AD6CE97DF19D86342E4999111DF22C5DE13DCADC9261568447C2CB929704742A3CDDB3DD5F92gCa5M), в случае, если им самостоятельно выявлены ошибки и представлены налоговому органу уточненные документы до момента, когда налоговый агент узнал об обнаружении налоговым органом недостоверности содержащихся в представленных им документах сведений.

[Пунктом 1 статьи 80](consultantplus://offline/ref=AD6CE97DF19D86342E4999111DF22C5DE13DCADC9261568447C2CB929704742A3CDDB3DB5Cg9aAM) Кодекса установлено, что налоговый агент представляет в налоговые органы расчеты в порядке, предусмотренном частью второй Кодекса применительно к конкретному налогу. Расчет сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, представляет собой документ, содержащий обобщенную налоговым агентом информацию в целом по всем физическим лицам, получившим доходы от налогового агента (обособленного подразделения налогового агента), о суммах начисленных и выплаченных им доходов, предоставленных налоговых вычетах, об исчисленных и удержанных суммах налога, а также других данных, служащих основанием для исчисления налога.

Выявление недостоверных сведений, отраженных налоговым агентом в расчетах по [форме 6-НДФЛ](consultantplus://offline/ref=AD6CE97DF19D86342E4999111DF22C5DE13CC2DF9567568447C2CB929704742A3CDDB3DF5B9BC725g0a1M), осуществляется налоговым органом в рамках проведения камеральной налоговой проверки представленного налоговым агентом расчета в соответствии со [статьей 88](consultantplus://offline/ref=AD6CE97DF19D86342E4999111DF22C5DE13DCADC9261568447C2CB929704742A3CDDB3D85Eg9a3M) Кодекса.

Кроме того, выявление недостоверных сведений, отраженных налоговым агентом в расчетах по [форме 6-НДФЛ](consultantplus://offline/ref=AD6CE97DF19D86342E4999111DF22C5DE13CC2DF9567568447C2CB929704742A3CDDB3DF5B9BC725g0a1M), может производиться налоговым органом в рамках проведения выездной налоговой проверки за соответствующий период.

При выявлении недостоверных сведений, отраженных налоговым агентом в расчетах по [форме 6-НДФЛ](consultantplus://offline/ref=AD6CE97DF19D86342E4999111DF22C5DE13CC2DF9567568447C2CB929704742A3CDDB3DF5B9BC725g0a1M), вне рамок камеральных и выездных налоговых проверок производство по делу о предусмотренных [Кодексом](consultantplus://offline/ref=AD6CE97DF19D86342E4999111DF22C5DE13DCADC9261568447C2CB9297g0a4M) налоговых правонарушениях осуществляется в порядке, установленном [статьей 101.4](consultantplus://offline/ref=AD6CE97DF19D86342E4999111DF22C5DE13DCADC9261568447C2CB929704742A3CDDB3D65Fg9aFM) Кодекса.

С целью соблюдения прав налоговых агентов, а также положений [Кодекса](consultantplus://offline/ref=AD6CE97DF19D86342E4999111DF22C5DE13DCADC9261568447C2CB9297g0a4M), налоговый орган должен сообщить налоговому агенту об обнаружении фактов предоставления недостоверных сведений с требованием о представлении пояснений либо уведомляет о вызове в налоговый орган налогового агента, с указанием выявленных ошибок и (или) противоречий, содержащихся в расчетах по [форме 6-НДФЛ](consultantplus://offline/ref=AD6CE97DF19D86342E4999111DF22C5DE13CC2DF9567568447C2CB929704742A3CDDB3DF5B9BC725g0a1M).

5. Представление расчета по форме 6-НДФЛ на бумажном носителе вместо электронного.

В соответствии с п.2 ст.230 Кодекса налоговый агент при численности физических лиц, которым выплачены доходы, более 25 человек обязан представить данный расчет в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи, данное правило распространяется и на обособленные подразделения. В случае нарушения данного положения налоговый агент может быть привлечен на основании ст.119.1 Кодекса к ответственности в виде штрафа в размере 200 рублей.

С момента ввода расчета по форме 6-НДФЛ у налоговых агентов было множество вопросов по ее заполнению. ФНС России обобщила нарушения в части заполнения и представления данного расчета в письме от 01.11.2017 №ГД-4-11/22216@, которое было доведено территориальными налоговыми органами до налоговых агентов.

При сдаче расчета по форме 6-НДФЛ он автоматически проверяется по контрольным соотношениям, которые приведены в письме ФНС России от 10.03.2016 №БС-4-11/3852

Типичными являются следующие ошибки.

**Несоответствие показателей формы 6-НДФЛ показателям формы 2-НДФЛ** (несоответствие сумм начисленного дохода, несоответствие сумм дивидендов, несоответствие сумм исчисленного налога, несоответствие количества физических лиц).

**Ошибки в разделе 1 формы 6 НДФЛ** (заполнение раздела 1 не нарастающим итогом, некорректное указание сумм начисленного дохода, превышение суммы фиксированных авансовых платежей над суммой исчисленного налога, некорректное указание суммы удержанного налога, а также неудержанной суммы НДФЛ).

**Ошибки в разделе 2 формы 6-НДФЛ** (заполнение раздела 2 нарастающим итогом, некорректное указание дат получения доходов, удержания и перечисления НДФЛ, некорректное указание суммы удержанного налога, дублирование и обобщение операций.

Несмотря на то, что большинство бухгалтерских программ проверяют контрольные соотношения автоматически при заполнении расчета, при проведении камеральных проверок выявляются многочисленные нарушения, в том числе связанные с арифметическими ошибкам.

**Слайд 5**

По результатам камерального налогового контроля расчетов по форме 6-НДФЛ в 2016 году вынесено 16488 решений о привлечении налоговых агентов к ответственности, сумма предъявленных налоговых санкций составила 213,4 млн.руб., в 2017 году вынесено 32008 решений о привлечении налоговых агентов к ответственности, сумма предъявленных налоговых санкций составила 533,7 млн.руб., за пять месяцев текущего года вынесено 16488 решений о привлечении налоговых агентов к ответственности, сумма предъявленных налоговых санкций составила 307,8 млн.рублей.

С учетом сказанного перед налоговыми органами Московской области стоят задачи проведения качественного камерального контроля расчетов по форме 6-НДФЛ, проведения индивидуальной работы с налогоплательщиками с целью обеспечения самостоятельной и своевременной уплаты НДФЛ в бюджет.

В конце своего выступления я остановлюсь на Ваших вопросах.