

## возражения на акт проверки доходы для целей исчисления НДФЛ

что проверяли **НДФЛ**

какие претензии предъявили Проверяющие решили, что предприниматель должен был включить в налоговую базу по НДФЛ проценты, полученные им за несвоевременный возврат НДС

цена вопроса Около 1,8 млн рублей доначислений, пеней и штрафов

# Проценты за несвоевременное возмещение НДС – необлагаемый доход



Павел Зюков,  
старший партнер,  
руководитель налоговой  
практики Coleman Legal  
Services

Инспекция перечислила индивидуальному предпринимателю проценты за несвоевременный возврат НДС (п. 10 ст. 176 НК РФ). ИП посчитал, что проценты не доход, и не уплатил с них НДФЛ. У налоговиков иное мнение. По итогам камеральной проверки декларации по форме 3-НДФЛ они доначислили ИП налог, пени и штраф. Оспорить доначисления удалось только в суде (постановление Пятого ААС от 19.06.15 № 05АП-4833/2015, оставлено в силе постановлением АС Дальневосточного округа от 19.11.15 № Ф03-4196/2015).

**Перечень освобожденных от НДФЛ доходов закрытый.** Налоговики отметили, что проценты за несвоевременный возврат НДС не упомянуты в перечне доходов, освобожденных от налогообложения. Поэтому инспекторы посчитали, что они подлежат обложению НДФЛ в общем порядке (ст. 228 НК РФ).

Действительно, проценты за несвоевременное возмещение НДС в указанном перечне прямо не поименованы (ст. 217 НК РФ). Однако, согласно пункту 1 статьи 217 НК РФ, выплаты и компенсации, выплачиваемые в соответствии с действующим законодательством, не подлежат обложению НДФЛ. Таким образом, спорные проценты – это компенсационные выплаты за несвоевременное возмещение НДС из бюджета, в связи с чем эти проценты не включаются в состав доходов при расчете базы по НДФЛ.

**текст возражений** «Из анализа пункта 10 статьи 176 НК РФ следует, что проценты за несвоевременное возмещение НДС имеют своей целью обеспечение права компании на возврат налога. А также на компенсацию возможных потерь, связанных с отсутствием возможности пользоваться принадлежащими ей деньгами. Выплата процентов признана гарантировать восстановление нарушенных прав и законных интересов компании.

Проценты – это плата государства налогоплательщику в виде предполагаемых потерь от неправомерного удержания сумм НДС в бюджете, которыми он мог бы воспользоваться. Выплата процентов за несвоевременный возврат НДС является компенсацией государства, связанной с неправомерным удержанием налога.

Данный вывод подтверждается правовой позицией Президиума ВАС РФ, изложенной в постановлении от 21.01.14 № 11372/13. ВАС РФ указал, что исчисление процентов за несвоевременный возврат НДС носит компенсационный характер. Конституционный суд РФ также указал, что проценты на сумму излишне взысканного налога выступают дополнительной гарантией для защиты прав граждан и юрлиц от незаконных действий органов госвласти (определение от 27.12.05 № 503-О). Таким образом, проценты за несвоевременный возврат НДС несут характер государственной компенсации и не включаются в состав доходов при расчете налоговой базы по НДФЛ».

**Правила налога на прибыль к ИП не относятся.** Доходы в виде сумм процентов, полученных в соответствии с требованиями статей 78, 79, 176, 176.1 и 203 НК РФ, не учитываются при определении базы по налогу на прибыль (подп. 12 п. 1 ст. 251 НК РФ). Но налоговики не нашли в статье 217 НК РФ аналогич-

ных правил для физлиц. Они сделали вывод, что проценты, выплаченные за несвоевременное возмещение НДС, не попадают в налоговую базу только у организаций и это правило не распространяется на физлиц и предпринимателей.

Однако проверяющие не учли, что порядок налогообложения НДС, в том числе порядок возмещения и начисления процентов при нарушении сроков возврата налога, определен в главе 21 НК РФ. Этот порядок одинаков как для компаний, которые платят налог на прибыль, так и предпринимателей, уплачивающих НДФЛ. В данном случае нужно исходить из универсальности воли законодателя и равенства прав субъектов предпринимательской деятельности независимо от их статуса и организационно-правовой формы (ч. 6 ст. 13 АПК РФ). При таком подходе правомерно применить к спорным правоотношениям подпункт 12 пункта 1 статьи 251 НК РФ.

**текст возражений** «Порядок определения доходов физических лиц, а также перечень доходов, освобождаемых от НДФЛ, установлен главой 23 НК РФ. В главе 25 НК РФ, в том числе в статье 251 НК РФ, прописан порядок определения доходов, учитываемых и не учитываемых при расчете налога на прибыль. В связи с чем при определении доходов физические лица должны руководствоваться нормами главы 23 НК РФ.

Вместе с тем проценты, полученные из бюджета в соответствии с требованиями статьи 176 НК РФ, не учитываются в качестве дохода при определении базы по налогу на прибыль (подп. 12 п. 1 ст. 251 НК РФ). Аналогичная норма в статье 217 НК РФ, предусматривающей доходы,

## возражения на акт проверки доходы для целей исчисления НДФЛ

ИФНС России № ...

### Акт № 02-08/3738 камеральной налоговой проверки ИП Иванова И.И.

<...> 1. Должностные лица ИФНС России №... (далее – Инспекция) провели камеральную проверку (ст. 81 НК РФ) налоговой декларации по форме 3-НДФЛ за 2013 год индивидуального предпринимателя Иванова И.И. (далее – Предприниматель).

<...> 2.1. Выяснилось, что налоговый орган перечислил Предпринимателю проценты за несвоевременный возврат НДС (п. 10 ст. 176 НК РФ). В ходе камеральной налоговой проверки Инспекция пришла к выводу о том, что Предприниматель занизил доход по НДФЛ на сумму полученных процентов за несвоевременное возмещение НДС.

2.2. Доходы, не подлежащие обложению НДФЛ, перечислены в статье 217 НК РФ. Проценты за несвоевременный возврат НДС в данном перечне не упомянуты. **Следовательно, указанные доходы подлежат обложению НДФЛ в общеустановленном порядке (ст. 228 НК РФ).**

2.3. При определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются доходы в виде процентов, полученных из бюджета в соответствии с требованиями статей 78, 79, 176, 176.1 и 203 НК РФ (подп. 12 п. 1 ст. 251 НК РФ). Однако в отличие от положений подпункта 12 пункта 1 статьи 251 НК РФ в статье 217 НК РФ аналогичных правил не предусмотрено.

**Следовательно, освобождение от обложения НДФЛ доходов в виде процентов, выплаченных за несвоевременный возврат НДС, предусмотрено исключительно для организаций.** Это освобождение не распространяется на порядок налогообложения таких доходов физических лиц и индивидуальных предпринимателей.

2.4. Позиция налогового органа согласуется с мнением Минфина России, отраженным в письме от 22.08.13 № 03-04-05/34450. **Финансовое ведомство указывает, что доходы физлица в виде процентов, начисленных за несвоевременный возврат НДС, подлежат обложению налогом на доходы физических лиц в порядке, установленном статьей 228 НК РФ.**

<...> 3. Таким образом, установлена неполная уплата в бюджет налога на доходы физических лиц за 2013 год в размере 1,5 млн рублей. <...>

#### нарушение норм НК РФ

Спорные проценты являются компенсационными выплатами и поэтому освобождены от НДФЛ

#### ошибочное заключение

Необходимо исходить из равенства прав субъектов независимо от их статуса и организационно-правовой формы

#### некорректный аргумент

Письма Минфина России носят разъяснительный, а не обязательный характер

не подлежащие налогообложению при исчислении НДФЛ, отсутствует.

Порядок и сроки исчисления и возмещения НДС, а также порядок уплаты процентов при нарушении сроков возмещения НДС идентичен как для ИП, уплачивающих НДФЛ, так и для организаций, уплачивающих налог на прибыль. Поэтому следует исходить из равенства прав субъектов предпринимательской деятельности независимо от их статуса и организационно-правовой формы (определение КС РФ от 22.04.04 № 213-О). Следовательно, к спорным правоотношениям можно применить положения подпункта 12 пункта 1 статьи 251 НК РФ (ч. 6 ст. 13 АПК РФ).

Необходим единый правовой подход к регулированию спорных отношений. Так, одно из них не имеет должной правовой регламентации в налоговом законодательстве. А именно: в пункте 1 статьи 217 НК РФ указано только об исключении из доходов в целях исчисления НДФЛ компенсационных выплат. То есть без четкого определения таких выплат. В то время как подпункт 12 пункта 1 статьи 251 НК РФ прямо указывает на освобождение от налогообложения процентов, выплаченных при несвоевременном возврате НДС».

**Минфин считает проценты доходом предпринимателя.** При составлении акта проверки инспекция руководствовалась письмом Минфина России от 22.08.13 № 03-04-05/34450. В нем чиновники отмечают, что доходы физлица в виде процентов, начисленных за несвоевременный возврат налога, подлежат обложению НДФЛ в порядке, установленном статьей 228 НК РФ.

Однако фискалы не учли, что данное письмо не является нормативно-правовым актом. И не может быть доводом в поль-

зу правомерности доначисления предпринимателю НДФЛ, а также соответствующих пеней и штрафных санкций.

**текст возражений** «Минфин России дает письменные разъяснения налоговым органам, налогоплательщикам, налоговым агентам по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах (п. 1 ст. 34.2 НК РФ).

Президиум ВАС РФ указал, что письма Минфина России не отвечают критериям нормативного правового акта. А потому не могут иметь юридического значения и порождать правовые последствия для неопределенного круга лиц (постановление от 16.01.07 № 12547/06). Следовательно, содержащиеся в письмах Минфина России положения не являются правилами поведения, которые необходимо применять фискалам при осуществлении функций налогового контроля. Соблюдения этих правил контролеры не вправе требовать и от налогоплательщиков.

Если инспекция будет использовать данный довод в суде, то арбитры могут указать, что письма Минфина России не входят в круг нормативных правовых актов, применяемых при рассмотрении дел (ч. 1 ст. 13 АПК РФ). Финансовое ведомство в письме от 07.08.07 № 03-02-07/2-138 также указало, что письменные разъяснения Минфина России по вопросам применения законодательства о налогах и сборах не содержат правовых норм. Эти разъяснения не направлены на установление, изменение или отмену правовых норм, не являются нормативными правовыми актами.

Следовательно, позиция инспекции, основанная на разъяснениях Минфина России, изложенных в письме от 22.08.13 № 03-04-05/34450, не может быть положена в обоснование правомерности доначисления предпринимателю НДФЛ, пеней и штрафных санкций».