



ЭЛКОД
энергия верных решений

МЕТОДИЧЕСКИЕ МАТЕРИАЛЫ

2024

www.elcode.ru

Тематический семинар-тренинг КонсультантПлюс

6- НДФЛ: закрываем 2023 год

Ведут семинар-тренинг: **Рязанцева Вера Владимировна,**
Рассапкина Лариса Юрьевна

Материалы подготовлены
с использованием системы КонсультантПлюс



КонсультантПлюс
надежная правовая поддержка

1. Что нужно учесть при заполнении расчета 6-НДФЛ за 2023 год:

- новый порядок определения даты фактического получения дохода;**
- командировочные расходы, в том числе зарубежные, как правильно рассчитать доход;**
- уплата НДФЛ за счет средств налогового агента;**
- контрольные точки между 6-НДФЛ, справкой о доходах и расчетом по страховым взносам.**

2. Нюансы заполнения расчета 6-НДФЛ и справок о доходах при перерасчете налога в связи с изменением статуса работника, в том числе из стран ЕАЭС

3. Как заполнить 6-НДФЛ, если налоговый агент сменил адрес

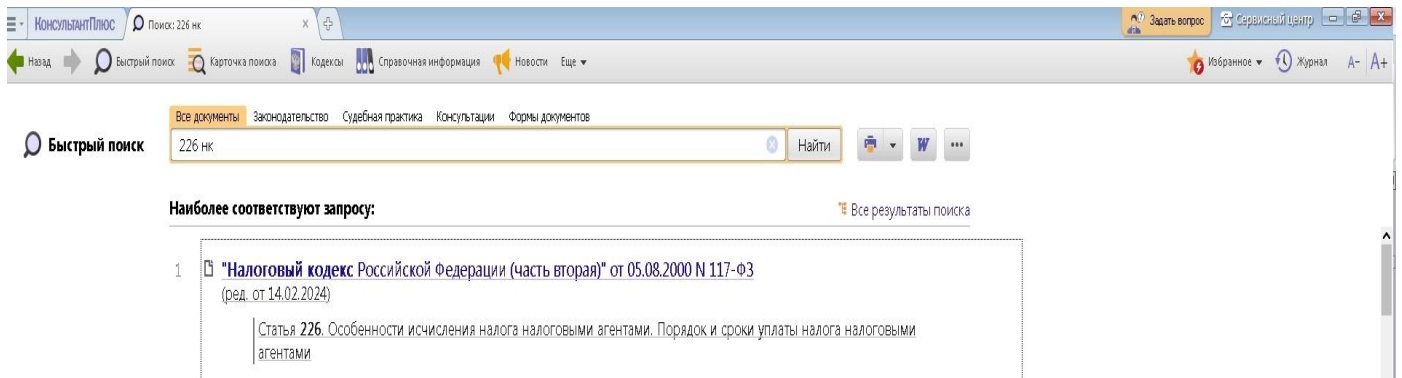
4. Как уйти от ответственности при подаче уточненных расчетов 6-НДФЛ: порядок исправления ошибок, обнаруженных в ранее сданных расчетах 6-НДФЛ

5. Новые обязанности налоговых агентов с 01.01.2024

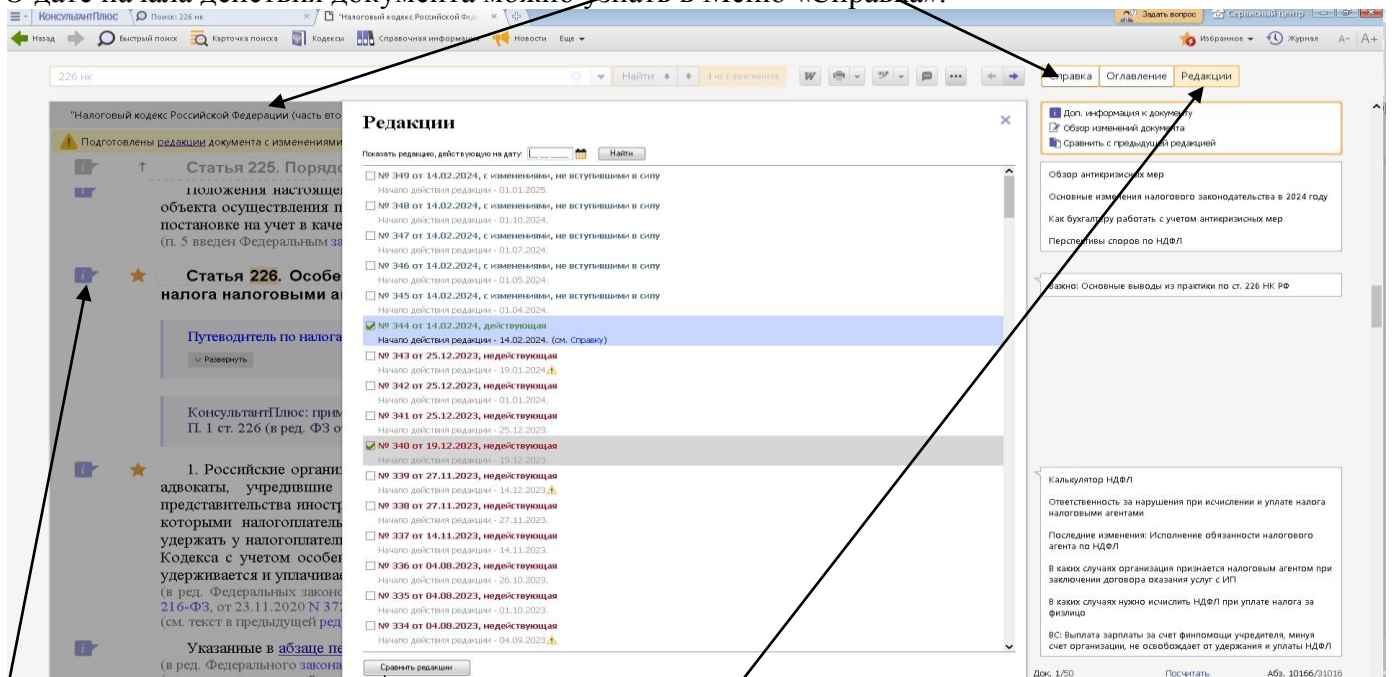
БЫСТРЫЙ ПОИСК

Пример 1.

Найти статью 226 Налогового кодекса РФ и изучить изменения, которые произошли с 2024 года.



Название документа, в котором вы находитесь, можно увидеть
О дате начала действия документа можно узнать в Меню «Справка».



Можно посмотреть дополнительную информацию к данному документу (а можно и к нужной статье) - необходимо нажать на "i".

Пример 2.

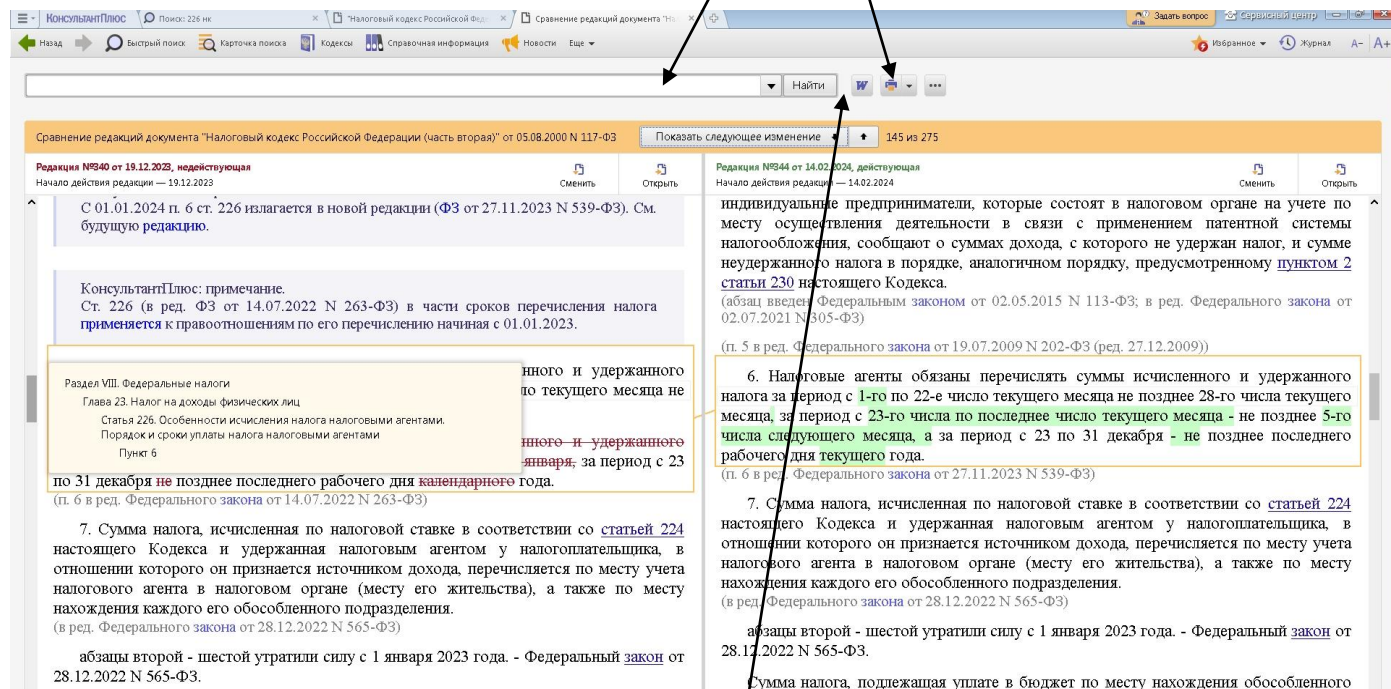
Сравнение редакций

Справа зайти во вкладку "Редакции", отметить галочкой две редакции, которые необходимо сравнить, нажать на кнопку «Сравнить редакции»

Далее

Сверху над текстом кнопка «Показать следующее изменение» и справа от нее показывается – сколько изменений между этими двумя редакциями.

Чтобы просмотреть их, нужно нажать на кнопку «Показать следующее изменение» и просмотреть документ.



*Сравнение редакций можно экспортировать в Word.

Пример 3. Поставить данный документ/фрагмент на контроль

- на панели быстрого доступа выбрать «Добавить в избранное»
- далее выбрать «Документы на контроле»
- далее нажать «Добавить»
- обратите внимание, что можно поставить на контроль как документ целиком, так и отдельную статью.
- посмотреть наши документы и фрагменты на контроле - на панели быстрого доступа выбрать «Избранное»
- далее выбрать «Документы на контроле»

Пример 4. Можно поставить закладку на данный фрагмент

1 вариант

- поставить курсор на нужный нам фрагмент
- появиться очертания звездочки
- нажать на нее
- выйdet диалоговое окно

2 вариант

- на панели быстрого доступа выбрать «Добавить в избранное»
- далее выбрать «Закладки и документы»

Далее

- выбрать папку, куда мы будем сохранять нашу закладку
- далее нажать «Добавить»

Посмотреть нашу закладку мы можем - на панели быстрого доступа выбрать «Избранное»

- далее выбрать «Закладки и документы» и найти нужную нам.

КАРТОЧКА ПОИСКА

Пример 5.

Найти Письмо Минфина России или ФНС России от 2024 года, в котором приведен перечень контрольных соотношений уведомления об исчисленных суммах налогов, в том числе НДФЛ.

Карточка поиска

История и сохраненные запросы

Область поиска: Законодательство

Найдено 2 документа

- Законодательство 1
- Проекты правовых актов 1

Текст документа: перечень контрольные соотношения

Название документа: _____

Номер: _____

Дата: позже 01.01.2024

Принявший орган: Минфин России или ФНС России

Вид документа: _____

Тематика: _____

Поиск по статусу: _____

Когда получен: _____

Папки документов: _____


Показать список документов

Очистить карточку

Пример 6. Можно сохранить данный документ (ы) в папку

- на панели быстрого доступа выбрать «Добавить в избранное»
- далее выбрать «Папки»
- определить папку, куда мы хотим сохранить наш документ/создать новую
- далее нажать «Добавить»
- посмотреть и найти наши папки и сохраненные документы в них - на панели быстрого доступа выбрать «Избранное»
- далее выбрать «Папки»

Пример 7. Можно сохранить на компьютер

Находясь в тексте документа на панели под кнопкой  / или правой кнопкой мыши

выбрать 

Обратить внимание, что можно сохранить в различных форматах.


Пример 8. Можно отправить по электронной почте

Находясь в тексте документа на панели под кнопкой  / или правой кнопкой мыши

выбрать 

ПРАВОВОЙ НАВИГАТОР

Пример 9. Составить подборку по вопросу обжалования действий налогового органа.

 Правовой навигатор

Налоговый навигатор

НАЛОГИ

- Обжалование действий налогового органа
- Обжалование решений налогового органа
- Срок обжалования решения налогового органа
- 1/150 ставки рефинансирования
- Акт сверки с налоговой
- Амнистия 2018
- Амнистия по налогам
- Апелляционная жалоба в вышестоящий налоговый орган
- Бланк доверенности в налоговую
- Бухгалтерские проводки для пени по налогам
- Бухгалтерские проводки по начислению пени по налогам
- Бухгалтерские проводки по штрафу за несвоевременное представление декларации
- Бухгалтерские проводки при штрафе по налогу
- Взыскание задолженности по налогам
- Взыскание пеней по налогам и страховым взносам
- Взыскание пени
- Виды местных налогов
- Виды налогов и сборов
- Виды региональных налогов
- Виды федеральных налогов
- Возврат излишне уплаченного налога физическому лицу
- Возврат переплаты по налогу
- Возврат сумм излишне взысканных налогов
- Выбор системы налогообложения

БЫСТРЫЙ ПОИСК – универсальный инструмент поиска документов в системе; наиболее простой инструмент, чтобы начать поиск информации в системе.

- конкретного документа;
- конкретного фрагмента документа (главу, статью и т.п.);
- документы по интересующему вопросу (ситуации).

КАРТОЧКА ПОИСКА - для поиска документов по реквизитам (в том числе, когда они известны только приблизительно) или, по словам (словосочетаниям) из названия или текста документа.

ПРАВОВОЙ НАВИГАТОР - поиск информации по практическому вопросу с использованием перечня возможных ситуаций. Основан на использовании разработанного специалистами КонсультантПлюс словаря ключевых понятий.

В каких случаях наиболее эффективен Правовой навигатор:

✓ в случае, когда Вы не знаете, как правильно описать свою ситуацию, а можете назвать буквально 1-2 слова.

ОБЗОРЫ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА – помогают всегда быть в курсе последних изменений в законодательстве.

- **Новости. Мониторинг документов** - представлены новости для бухгалтера, кадровика, юриста и др., поступившие в систему Консультант Плюс. Рассмотрим «Новые документы для бухгалтера»;
- **Аналитические обзоры правовой информации** - (специалистами К+ проведен анализ произошедших изменений, в связи с изменениями законодательства и написаны комментарии и рекомендации к документам) – изменения в различных отраслях законодательства.

СПРАВОЧНАЯ ИНФОРМАЦИЯ- информация, к которой приходится обращаться постоянно. Содержится в разных документах, поэтому поиск ее в первоисточниках не всегда удобен. Представлена в удобном структурированном виде.

1. Что нужно учесть при заполнении расчета 6-НДФЛ за 2023 год

НОВЫЙ ПОРЯДОК ОПРЕДЕЛЕНИЯ ДАТЫ ФАКТИЧЕСКОГО ПОЛУЧЕНИЯ ДОХОДА

В соответствии с **пунктами 2 и 3 статьи 226 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ)** исчисление сумм и уплата налога на доходы физических лиц производятся налоговым агентом на дату фактического получения дохода нарастающим итогом с начала налогового периода применительно ко всем доходам, в отношении которых применяется налоговая ставка, установленная **пунктом 1 или 3.1 статьи 224 НК РФ**, начисленным налогоплательщику за данный период, с зачетом удержанной в предыдущие месяцы текущего налогового периода суммы налога.

Датой фактического получения доходов физических лиц признается:

Вид дохода	Дата получения дохода	Основание
Доходы, которые выплачиваются в денежной форме	- день выплаты; - день перечисления на счета физического лица в банках либо по его поручению на счета третьих лиц	<i>пп. 1 п. 1 ст. 223 НК РФ</i>
Доход в виде отпускных	день их выплаты	<i>пп. 1 п. 1 ст. 223 НК РФ</i>
Доход в натуральной форме	день его передачи налогоплательщику	<i>пп. 2 п. 1 ст. 223 НК РФ</i>
Доход в виде материальной выгоды	- день приобретения физическим лицом товаров (работ, услуг), ценных бумаг либо день оплаты им ценных бумаг, если они оплачены после перехода права собственности; - последний день каждого месяца в течение срока, на который физлицу были предоставлены заемные (кредитные) средства	<i>пп. 3 п. 1 ст. 223 НК РФ</i> <i>пп. 7 п. 1 ст. 223 НК РФ</i>
Доход при зачете встречных однородных требований	день зачета	<i>пп. 4 п. 1 ст. 223 НК РФ</i>
Доход при признании в установленном порядке задолженности безнадежной. Такой доход освобождается от НДФЛ при одновременном соблюдении следующих условий (<i>п. 62.1 ст. 217 НК РФ</i>): - должник-физическое лицо не является для кредитора взаимозависимым лицом, его работником в период, когда существовало обязательство; - полученный доход не относится к материальной помощи или встречному исполнению обязательства	день прекращения (полностью или частично) обязательства по ее уплате	<i>пп. 5 п. 1 ст. 223 НК РФ</i>
Доход по командировочным	последний день месяца, в котором утвержден авансовый отчет	<i>пп. 6 п. 1 ст. 223 НК РФ</i>
Доход при получении обеспечительного платежа, предусмотренного законодательством РФ, в случае если такой обеспечительный платеж не возвращается лицу, его внесшему	день зачета обеспечительного платежа в счет исполнения обеспеченного им обязательства и (или) прекращения обеспеченного им обязательства	<i>пп. 8 п. 1 ст. 223 НК РФ</i>

В Письме Минфина России от 27.01.2022 N 03-04-05/5576 указано, что при внесении организацией-арендатором на счет физического лица - арендодателя по договору аренды имущества обеспечительного платежа дохода, подлежащего обложению налогом на доходы физических лиц, на дату такого внесения не возникает.

Внимание!

Пункт 2 статьи 223 НК РФ, в соответствии с которым при получении дохода в виде оплаты труда датой фактического получения налогоплательщиком такого дохода признается последний день месяца, за который ему был начислен доход за выполненные трудовые обязанности в соответствии с трудовым договором (контрактом), с 1 января 2023 года признан утратившим силу (**Федеральный закон от 14.07.2022 N 263-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации"**).

В этой связи, с **01.01.2023** дата фактического получения дохода в денежной форме в виде оплаты труда определяется в соответствии с **подпунктом 1 пункта 1 статьи 223 НК РФ** как день выплаты дохода, в том числе перечисления дохода на счета налогоплательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц.

При этом порядок исчисления и удержания НДФЛ с 01.01.2023 не изменился. Исчисление сумм НДФЛ производится налоговыми агентами на дату фактического получения дохода, определяемую в соответствии с **статьей 223 Налогового кодекса РФ**.

КОМАНДИРОВОЧНЫЕ РАСХОДЫ, В ТОМ ЧИСЛЕ ЗАРУБЕЖНЫЕ, КАК ПРАВИЛЬНО РАССЧИТАТЬ ДОХОД

На основании **пункта 1 статьи 217 НК РФ** не облагаются НДФЛ следующие виды расходов на проезд в командировке, если они документально подтверждены:

1. расходы на проезд до места назначения и обратно;
2. сборы за услуги аэропортов;
3. комиссионные сборы;
4. расходы на проезд в аэропорт или на вокзал в местах отправления, назначения или пересадок;
5. расходы на провоз багажа.

Расходы на авиаперелет могут подтверждаться, например, авиабилетом или маршрут/квитанцией электронного билета, а также посадочным талоном. Затраты на такси можно подтвердить заказ-нарядом и квитанцией либо чеком ККТ.

Компенсация за проезд облагается НДФЛ, если документы работник не представил, но расходы ему возмещены. В этом случае нужно рассчитать НДФЛ на последнее число месяца, в котором утвержден авансовый отчет по командировке. Далее исчисленный налог необходимо удержать при ближайшей выплате сотруднику денежного дохода (**подпункт 6 пункта 1 статьи 223, пункты 3, 4 статьи 226 НК РФ**). Согласно **пунктам 1, 16 статьи 45 НК РФ** уплатить НДФЛ в бюджет необходимо в качестве ЕНП в сроки, установленные **пунктом 6 статьи 226 НК РФ**.

В Письме Минфина России от 18.08.2023 N 03-04-05/78036 сообщается, что оплата услуг залов комфортного размещения (VIP-залов, залов официальных делегаций, бизнес-залов), предоставленных командированным сотрудникам, облагается НДФЛ.

Ранее в *Письмах от 25.10.2013 N 03-04-06/45215, от 15.08.2013 N 03-04-06/33238 Минфин России* выражал иную позицию: расходы на VIP-зал **не облагаются НДФЛ** при условии, что они документально подтверждены, например, чеком, квитанцией. Разъяснения Минфина России даны в период применения предыдущей редакции **Налогового кодекса РФ**.

Из Письма Минфина России от 27.12.2019 N 03-04-00/102629 следует, что расходы на оплату услуг по выбору места в салоне самолета не облагаются НДС, если отнесены к расходам, связанным со служебной командировкой, и документально подтверждены.

Если работник вернулся из командировки позже (провел отпуск в этом же месте, в результате чего время пребывания в месте командировки превысило срок, установленный в приказе о командировании), необходимо удержать НДС с оплаты работнику обратного проезда. При этом продолжительность отпуска значения не имеет (*Письма Минфина России от 05.10.2022 N 03-04-05/96040, от 14.02.2022 N 03-04-06/9883, от 21.10.2020 N 03-15-06/91634*). Аналогичный подход используется в случае выезда работника к месту командировки до ее начала (*Письмо Минфина России от 22.02.2019 N 03-04-06/11746*).

Если работник остается в месте командирования на выходные или нерабочие праздничные дни, оплата проезда от места проведения свободного от работы времени до места работы не облагается НДС (*Письма Минфина России от 03.08.2023 N 03-03-06/2/72716, от 05.10.2022 N 03-04-05/96040, от 21.10.2020 N 03-15-06/91634, от 22.02.2019 N 03-04-06/11746*). Аналогичный подход используется в случае выезда работника к месту командировки до ее начала (*Письма Минфина России от 03.08.2023 N 03-03-06/2/72716, от 21.10.2020 N 03-15-06/91634, от 22.02.2019 N 03-04-06/11746*).

В соответствии с **пунктом 1 статьи 217 НК РФ** компенсация расходов на наем жилого помещения **не облагается НДС** в размере фактических расходов, если такие расходы документально подтверждены. Документами, подтверждающими проживание в гостинице, служат бланк строгой отчетности или чек ККТ, в арендованной квартире - договор найма квартиры и документ об оплате.

В Письме Минфина России от 26.10.2023 N 03-04-05/101821 разъясняется, что при отсутствии документов, подтверждающих оплату расходов по найму жилого помещения, либо их неверном оформлении суммы такой оплаты **освобождаются от НДС только частично** - в пределах норм, установленных **пунктом 1 статьи 217 НК РФ**:

- **700 руб.** за каждый день командировки на территории России;
- **2 500 руб.** за каждый день командировки за границей.

Как облагаются НДС выплаты при заграничной командировке

На основании **пункта 23 Положения о служебных командировках**, утвержденного **Постановлением Правительства РФ от 13.10.2008 N 749**, если работник командирован за рубеж, то работодатель помимо обычных расходов (компенсации проезда, оплаты проживания) **компенсирует ряд дополнительных затрат**:

1. на оформление визы, загранпаспорта и других выездных документов;
2. обязательные консульские и аэродромные сборы;
3. сборы за право въезда или транзита автомобильного транспорта;
4. оформление обязательной медицинской страховки;
5. иные обязательные платежи и сборы.

Компенсация этих расходов **не облагается НДС** при условии, что они фактически совершены и документально подтверждены (**пункт 1 статьи 217 НК РФ**). В противном случае на сумму командировочных нужно начислить НДС.

Если документы составлены на иностранном языке, может потребоваться их построчный перевод на русский язык (**пункт 9 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности**).

Важно учитывать следующие моменты:

- **суточные при загранкомандировке не облагаются НДФЛ в пределах 2 500 руб.** за каждый день нахождения в командировке (*пункт 1 статьи 217 НК РФ*). Если суточные выплачены в большем размере, с суммы превышения нужно удержать НДФЛ;

- **пересчет в рубли** компенсации расходов, выплаченных работнику в иностранной валюте (в том числе суточных), производится по курсу Банка России на последний день месяца, в котором утвержден авансовый отчет по командировке (*пункт 5 статьи 210, подпункт 6 пункта 1 статьи 223 НК РФ*).

Исчислять, удерживать и перечислять в бюджет НДФЛ в этом случае нужно так же, как при командировке по России: налог необходимо рассчитать на последнее число месяца, в котором утвержден авансовый отчет по командировке, и удержать при ближайшей выплате сотруднику денежного дохода (*подпункт 6 пункта 1 статьи 223, пункты 3, 4 статьи 226 НК РФ*). В бюджет НДФЛ перечисляется в качестве ЕНП в сроки, установленные *пунктом 6 статьи 226 НК РФ (пункты 1, 16 статьи 45 НК РФ)*.

В справках о доходах и суммах налога физического лица в поле "код дохода" проставляется код, выбранный *из Приложения N 1 к Приказу ФНС России от 10.09.2015 N ММВ-7-11/387@* по соответствующему доходу:

1. суточные, выплаченные сверх норм (в части превышения), отражают кодом дохода **"2015"**. Суточные, выплаченные в пределах норм, НДФЛ не облагаются;

2. безотчетные суммы, *предусмотренные актом Президента РФ и (или) Правительства РФ*, для возмещения дополнительных расходов, связанных с командированием на территории, нуждающиеся в обеспечении жизнедеятельности населения и восстановлении объектов инфраструктуры (в размерах, превышающих **700 руб.** за каждый день такой командировки), отражают кодом дохода **"2016"**. Суммы не более **700 руб.** не облагаются НДФЛ, и поэтому в справке их отражать не нужно;

3. облагаемые НДФЛ компенсацию проезда командированному работнику, оплату проживания (обычно это не подтвержденные документально соответствующие расходы) отражают кодом **4800 "Иные доходы"**, поскольку для них не предусмотрены специальные коды.

В Письме от 02.04.2019 N 03-04-05/22860 Минфин России разъясняет, что не облагаемые НДФЛ доходы в справке о доходах и суммах налога физического лица не указываются.

УПЛАТА НДФЛ ЗА СЧЕТ СРЕДСТВ НАЛОГОВОГО АГЕНТА

До 1 января 2020 года налоговые органы взыскивали с налогового агента суммы НДФЛ, не удержанные из доходов налогоплательщика, исключительно в случаях, когда у налогового органа не было возможности начислить его получателю дохода в связи с ограниченностью полномочий налогового органа по осуществлению налогового контроля, когда такое лицо (иностранный гражданин) не состоит на налоговом учете либо отсутствуют основания для учета имеющейся у него налоговой обязанности (*пункт 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57, Определение Верховного Суда РФ от 05.08.2019 N 305-ЭС19-11955 по делу N А40-86651/2018*).

С 1 января 2020 года *пункт 9 статьи 226 НК РФ* прямо предусматривал, что уплата НДФЛ за счет средств налоговых агентов не допускается, за исключением случаев доначисления (взыскания) по итогам налоговой проверки в соответствии с *Налоговым кодексом РФ* при неправомерном неудержании (неполном удержании) налога налоговым агентом. Таким образом, с 2020 года налоговый агент становится обязанным перед бюджетом по НДФЛ в случае неправомерного неудержания налога независимо от гражданства лица, которому выплачен доход.

С 1 января 2023 года **пункт 9 статьи 226 НК РФ** признан утратившим силу **Федеральным законом от 14.07.2022 N 263-ФЗ** "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации".

Федеральным законом от 28.12.2022 N 565-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах" **статья 226 НК РФ** была дополнена новым **пунктом 10**, в соответствии с которым в случае выявления по результатам проведенной налоговым органом налоговой проверки факта неправомерного удержания налоговым агентом сумм НДФЛ указанные суммы налога подлежат доначислению налоговому агенту.

В Письмах от 21.02.2018 N СА-4-9/3514@, от 20.08.2018 N АС-4-15/16075 ФНС России разъяснила, что обнаружение налоговым органом неотражения или неполноты отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога, подтверждается актом налоговой проверки, в котором указываются документально подтвержденные факты нарушений законодательства о налогах и сборах. На основании Акта налоговой проверки принимается решение о привлечении (либо об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения (**пункты 1, 7 статьи 101 НК РФ**).

ФНС России в Письме от 16.07.2013 N АС-4-2/12705 "О рекомендациях по проведению камеральных налоговых проверок" указала, что **Налоговый кодекс РФ** не предусматривает права или обязанности налогоплательщика представить уточненную налоговую декларацию по нарушениям, выявленным налоговым органом. Следовательно, подавать уточненные декларации и расчеты по доначисленным при проверке налогам не нужно, поскольку ошибка обнаружена налоговым органом (**пункт 1 статьи 81 НК РФ, пункт 3.1 Письма ФНС России от 16.07.2013 N АС-4-2/12705**).

По общему правилу налоговый агент обязан удерживать налог при выплате дохода физическому лицу (**пункты 1, 2 статьи 226 НК РФ**). То есть физическому лицу фактически должен быть выплачен доход, уменьшенный на сумму удержанного НДФЛ.

В случае выплаты физическому лицу дохода без удержания налога, когда сумма НДФЛ перечислена в бюджет за счет средств налогового агента, на наш взгляд, налоговый агент вправе предъявить требование к физическому лицу о возмещении суммы уплаченного налога.

КОНТРОЛЬНЫЕ ТОЧКИ МЕЖДУ 6-НДФЛ, СПРАВКОЙ О ДОХОДАХ И РАСЧЕТОМ ПО СТРАХОВЫМ ВЗНОСАМ

В связи с обновлением форм расчета по страховым взносам и расчета 6-НДФЛ, а также введения новой персонифицированной отчетности по физическим лицам ФНС России утвердила новые контрольные соотношения (далее - КС) по проверке показателей как внутри одной формы, так и в разных формах между собой (**Письма ФНС России от 19.04.2023 N БС-4-11/5042@, от 30.01.2023 N БС-4-11/1010@, от 10.03.2022 N БС-4-11/2819@**).

Во-первых, инспекторы больше не будут сверять расчет 6-НДФЛ с РСВ. КС по сравнению доходов по трудовым договорам и ГПД, облагаемых НДФЛ, с базой по взносам на ОПС отменили (**Письма ФНС России от 30.01.2023 N БС-4-11/1010@, от 15.03.2023 N БС-4-11/2952@**). С 2023 года все денежные доходы, в том числе и зарплата, попадают в расчет 6-НДФЛ на дату выплаты, а в РСВ - по-прежнему на дату начисления в бухгалтерском учете.

Во-вторых, отменили сверку сумм удержанного и возвращенного НДФЛ, отраженных в расчете 6-НДФЛ, с суммами уплаченного в бюджет НДФЛ, указанного в КРСБ по этому налогу в ИФНС. То есть раньше инспекторы следили, чтобы разница между суммами в полях 160 и 190 раздела 2

расчета была равна (или меньше) уплаченным в бюджет суммам НДФЛ с начала года по платежкам, которые отражены инспекцией в КРСБ по НДФЛ. А еще чтобы дата уплаты налога, указанная в разделе 1 расчета 6-НДФЛ, совпадала с датой платежки и записью в КРСБ. Но из формы 6-НДФЛ убрали даты уплаты. К тому же с этого года почти все налоги и взносы уплачивают в составе ЕНП и отражают на ЕНС. Поэтому эти соотношения отменили за ненадобностью (*Письма ФНС России от 26.06.2023 N БС-4-11/8049@, от 30.01.2023 N БС-4-11/1010@*).

В-третьих, ввели новое КС по сравнению полей 020 "Сумма НДФЛ, подлежащая перечислению за последние три месяца отчетного периода" раздела 1 и поля 160 "Сумма налога удержанная" раздела 2 расчета (**КС 1.26**) (*Письмо ФНС России от 22.05.2023 N БС-4-11/6401*). Это КС будет применяться только по итогам года (*пункт 6 статьи 226 НК РФ*).

Поле 020 раздела 1 за I квартал	+	Поле 020 раздела 1 за полугодие	+	Поле 020 раздела 1 за 9 месяцев	+	Поле 020 раздела 1 за год	=	Поле 160 раздела 2 за год
---------------------------------------	---	---------------------------------------	---	---------------------------------------	---	---------------------------------	---	---------------------------------

Суммировать налог будут по каждой ставке - 13%, 15% или 30%.

Если строка 160 больше или меньше суммы строк 020, то возможно занижена или завышена сумма удержанного налога. В этом случае инспекция направит требование о представлении **в течение 5 рабочих дней** пояснений о причине отклонения либо внесении исправлений в расчет.

В течение года это КС не проверяется, потому что выполнить его не получится, поскольку в расчете 6-НДФЛ за отчетные периоды 2023 года указываются (*Письмо ФНС России от 11.04.2023 N БС-4-11/4420@*):

- в разделе 1 - НДФЛ, исчисленный и удержанный за "рваные" месяцы отчетного квартала;
- в разделе 2 - НДФЛ, удержанный с начала года и до конца отчетного периода, за который сдается расчет.

Например, в расчете 6-НДФЛ за I квартал указывались:

- в строках 020 - 023 раздела 1 - НДФЛ, удержанный за период с 1 января по 22 марта;
- в строке 160 раздела 2 - НДФЛ, удержанный за период с 1 января по 31 марта.

Соответственно, в расчете за полугодие указывались:

- в строках 020 - 023 раздела 1 - НДФЛ, удержанный за период с 23 марта по 22 июня;
- в строке 160 раздела 2 - НДФЛ, удержанный за период с 1 января по 30 июня.

Обращаем внимание, что данные годового расчета 6-НДФЛ и справок о доходах по всем сотрудникам должны стыковаться между собой. Сумма дохода из строки 110 раздела 2 расчета 6-НДФЛ со ставкой 13%, 15% или 30% должна быть равна сумме строк "Общая сумма дохода" раздела 2 справок о доходах по всем сотрудникам с такой же ставкой (**КС 1.5**). Сумма налога из строки 140 раздела 2 расчета со ставкой 13%, 15% или 30% должна быть равна сумме строк "Сумма налога исчисленная" раздела 2 справок о доходах по всем работникам с такой же ставкой (**КС 1.9**). Сумма из строки 170 раздела 2 расчета должна быть равна сумме строк "Сумма удержанного налога" раздела 4 справок о доходах по всем работникам (**КС 1.10**).

Справка

*В течение 2023 г. в бюджет нужно было ежемесячно перечислять НДФЛ, удержанный за "рваные" месяцы с 23-го числа предыдущего месяца по 22-е число текущего месяца. А чтобы закрыть год в декабре, нужно было уплатить налог дважды (*пункт 6 статьи 226 НК РФ*):*

- не позднее 28 декабря - НДФЛ, удержанный за период с 23.11 по 22.12;
- не позднее 29 декабря 2023 г. (пятница) - НДФЛ, удержанный за период с 23.12 по 31.12.

В-четвертых, уточнили внутридокументное соотношение **1.3** для раздела 2, которое применяется с отчета за I квартал. Оно теперь такое (*Письмо ФНС России от 19.04.2023 N БС-4-11/5042@*):

$$\left(\begin{array}{|l|} \hline \text{Поле 110 "Сумма} \\ \text{дохода, начисленная} \\ \text{физическим лицам"} \\ \hline \end{array} - \begin{array}{|l|} \hline \text{Поле 130} \\ \text{"Сумма} \\ \text{вычетов"} \\ \hline \end{array} \right) / 100 \times 13 = \begin{array}{|l|} \hline \text{Поле 140} \\ \text{"Сумма} \\ \text{налога} \\ \text{исчисленная"} \\ \hline \end{array}$$

Соотношение выполняется при условии, что поле 110 \geq поля 130. Но здесь допускается небольшая погрешность (1 руб. на человека в один период уплаты), возникшая из-за округления данных по каждому физическому лицу до суммы в рублях. Она определяется так:

- для расчетов за I квартал, полугодие и 9 месяцев: поле 120 x 1 руб. x 3;
- для расчета за год: поле 120 x 1 руб. x 4.

И если такое равенство с учетом этой погрешности не выполняется, это означает завышение или занижение исчисленной суммы НДФЛ. И тогда придется пояснить это либо исправить расчет.

На основании *пункта 2 статьи 230 НК РФ* (в редакции *Федерального закона от 14.07.2022 N 263-ФЗ* "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации") налоговые агенты обязаны были представлять в налоговый орган по месту своего учета в установленном порядке документ, содержащий сведения о доходах физических лиц истекшего налогового периода и суммах налога, исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему Российской Федерации за этот налоговый период по каждому физическому лицу не позднее 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Федеральным законом от 28.12.2022 N 565-ФЗ (пункт 13 статьи 2 Закона) в пункт 2 статьи 230 НК РФ внесены изменения, согласно которым налоговые агенты должны представлять в налоговый орган по месту учета документ, содержащий сведения о доходах физических лиц истекшего налогового периода и суммах налога, **исчисленных и удержанных** налоговым агентом за этот налоговый период по каждому физическому лицу (за исключением случаев, при которых могут быть переданы сведения, составляющие государственную тайну), - не позднее 25 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

В этой связи *ФНС России в Письме от 16.01.2024 N БС-4-11/308@* дала официальные разъяснения, что в Справке о доходах и суммах налога физического лица (Приложение N 1 к годовому расчету 6-НДФЛ) поле "Сумма налога перечисленная" можно не заполнять. Кроме того, *ФНС России* указала, что налоговые агенты также вправе не заполнять поле "Сумма налога перечисленная" раздела 5 "Общие суммы дохода и налога" Приложения N 4 "Справка о доходах и суммах налога физического лица", утвержденного *Приказом ФНС России от 15.10.2020 N ЕД-7-11/753@*.

2. Нюансы заполнения расчета 6-НДФЛ и справок о доходах при перерасчете налога в связи с изменением статуса работника, в том числе из стран ЕАЭС

Особенности заполнения расчета 6-НДФЛ за 2023 год

Особенность 1. В разделе 1 годового расчета впервые надо заполнить поле 024, которое предназначено для особого - 13-го срока перечисления НДФЛ в 2023 году. В нем надо указать НДФЛ, подлежащий перечислению в последний рабочий день года, по сроку 29.12.2023. Это налог, который подлежал удержанию с доходов, выплаченных за период с 23-го по 31-е декабря. Этот же НДФЛ следовало указать и в уведомлении, сданном в ИФНС по сроку 29.12.2023.

Авторы разработки: Рязанцева В. В., Рассадкина Л. Ю.

Особенность 2. В разделе 2 расчета зарплату надо отражать по дате выплаты. Чаще всего возникают вопросы по отражению декабрьской зарплаты в НДФЛ-отчетности. В расчете 6-НДФЛ за 2023 год должны быть отражены:

- сумма выплаченной в 2023 году зарплаты за вторую половину декабря 2022 года – в полях 110 и 112 раздела 2, исчисленный с этой суммы НДФЛ – в поле 140, а весь удержанный при выплате этой зарплаты НДФЛ (в том числе и тот, что исчислен с зарплаты за первую половину декабря 2022 года) – в поле 160 раздела 2;

- сумма зарплаты за декабрь 2023 года, которая выплачена до конца 2023 года, - в полях 110 и 112 раздела 2, исчисленный с нее налог – в поле 140, а удержанный НДФЛ – в полях 160 раздела 2 и 024 раздела 1 расчета.

А вот зарплата за декабрь 2023 года, выплаченная в январе 2024 года, и НДФЛ с нее попадут уже в расчет за I квартал 2024 года.

Особенность 3. В справке о доходах работника зарплату нужно отразить в том месяце, в котором она выплачена. Это следует из *статьи 223 НК РФ*. А в Порядке заполнения справки этот момент прописан нечетко. Но зато уже есть разъяснение на сайте ФНС в разделе «Часто задаваемые вопросы». Там сказано, что в приложении к справке о доходах за 2023 год зарплата (код дохода «2000») отражается с указанием в поле «месяц» порядкового номера месяца, в котором в 2023 году доход был выплачен работнику.

В приложении распределение может быть, например, таким:

- в январе (01 месяц) – выплаченные в январе 2023 года зарплата за вторую половину декабря 2022 года и зарплата за первую половину января 2023 года (код «2000»);

- в феврале (02 месяц) – выплаченные в феврале 2023 года зарплата за вторую половину января и за первую половину февраля (код «2000»), отпускные (код «2012»), больничные за первые 3 дня болезни (код «2300») и др.;

- в декабре (12 месяц) – выплаченные в декабре 2023 года зарплата за вторую половину ноября, за первую и вторую половину декабря (код «2000»), премия за ноябрь (код «2002») и др.

Если у родителя доход превысил 350 тыс. руб. в сентябре 2023 г., то в приложении к справке о доходах детский вычет у него должен фигурировать 8 раз: за период с января по август.

Пример отражения детских вычетов:

У работника с доходом меньше 350 000 руб. за год один ребенок. Детский вычет ему положен за каждый месяц года, значит, вычетов в приложении всего будет 12 – по количеству месяцев: допустим, по коду «126» - 1 400 руб. ежемесячно. При этом неважно, за какой месяц выплачивается зарплата в текущем месяце – за прошлый или за этот. Вычет надо предоставить при выплате первого дохода в текущем месяце. Например, при выплате 09.01.2023 зарплаты за вторую половину декабря 2022 года следовало предоставить вычет за январь 2023 года (и это не детский вычет за декабрь 2022 год!). А при выплате зарплаты за первую половину января 2023 года в январе уже не предоставлять вычет за январь, поскольку он исчерпан. Соответственно, при выплате зарплаты за вторую половину января в феврале был положен вычет за февраль и т.д.

Особенность 4. В справках о доходах физлиц не надо указывать перечисленный налог. По НК РФ в справках о доходах физлиц начиная с 2022 года надо показывать только суммы исчисленного и удержанного НДФЛ налоговым агентом. Но форму справки в связи с поправками не изменили. Однако ФНС России выпустила официальное разъяснение: в справках о доходах за 2023 год строку «Сумма налога перечисленная» можно не заполнять.

Особенность 5. Суммы удержанного НДФЛ из разделов 1 и 2 расчета за год должны совпадать. Для расчета за 2023 год ФНС России утвердила специальное контрольное соотношение для сравнения удержанного НДФЛ в разделах 1 и 2 расчета 6-НДФЛ.

РАБОТНИК СТАЛ НЕРЕЗИДЕНТОМ: ДОУДЕРЖИВАЕМ НАЛОГ И ОТРАЖАЕМ В 6-НДФЛ

НДФЛ с доходов работников-резидентов и работников-нерезидентов рассчитывают по разным правилам и разным ставкам.

Контролирующие органы неоднократно разъясняли, что налоговый статус работника (резидент РФ или нерезидент) нужно определять (*Письма Минфина России от 05.06.2023 N 03-04-06/51534, от 25.01.2023 N 03-04-05/5555, от 27.07.2022 N 03-04-05/72454; ФНС России от 15.07.2021 N БС-4-11/9947@*):

- на каждую дату получения дохода (например, для зарплаты это день ее выплаты). Для этого надо отсчитать последовательно друг за другом 12 месяцев назад от даты выплаты дохода работнику и посчитать, сколько календарных дней работник провел в России за этот период. Если больше 183 календарных дней - он резидент, а если меньше - нерезидент;

- окончательно по итогам года. То есть если на 31 декабря работник - резидент, то для конкретного года он таковым и останется. То же самое и с нерезидентом.

Налоговое законодательство не устанавливает перечня документов, подтверждающих фактическое нахождение физических лиц в РФ.

Подтверждение фактического нахождения физического лица на территории РФ может производиться на основании любых документов, оформленных в установленном порядке, позволяющих установить количество дней его фактического пребывания на территории РФ. При этом свидетельство о регистрации по месту временного пребывания, документы о регистрации по месту жительства (пребывания), оформленные в порядке, установленном законодательством Российской Федерации, не являются документами, подтверждающими фактическое время нахождения на территории Российской Федерации (*Письма Минфина России от 19.12.2019 N 03-04-06/99463, ФНС России от 22.05.2018 N БС-4-11/9701@*).

Работник может представить документ, выданный налоговым органом по форме, утвержденной *Приказом ФНС России от 07.11.2017 N ММВ-7-17/837@* (Приложение N 2 к данному Приказу). Этот документ выдается за один календарный год (предшествующий дню представления заявления в налоговый орган, текущий календарный год или предыдущие календарные годы) (*пункт 7 Порядка представления документа, подтверждающего статус налогового резидента Российской Федерации, утвержденного Приказом ФНС России N ММВ-7-17/837@*).

Также подтвердить статус работника могут, например, следующие *документы (Письмо ФНС России N ШЮ-4-17/16342@)*:

- 1) копия паспорта с отметками органов пограничного контроля о пересечении границы;
- 2) справки с места работы, выданные на основании табеля учета рабочего времени;
- 3) данные миграционных карт о въезде и выезде с территории России;
- 4) квитанции о проживании в гостинице.

Алгоритм действий работодателя при исчислении налога с доходов работникам-россиянам

Шаг 1. Пока работник - резидент РФ, с выплачиваемых ему доходов нужно исчислять и удерживать НДФЛ по ставке 13% (15% - с суммы, превышающей 5 млн руб. за год) и

предоставлять детские, социальные и имущественные вычеты (*пункты 3, 4 статьи 210, пункт 1 статьи 224 НК РФ*).

Шаг 2. Если на дату очередной выплаты дохода работник уже нерезидент, то по ставке 30% без предоставления вычетов нужно и исчислить НДФЛ с этого дохода, и пересчитать налог с начала года по ранее выплаченным доходам (*Письма Минфина России от 21.06.2023 N 03-04-05/57598, от 23.05.2023 N 03-04-06/46868*).

При этом неважно ни то, в каком месяце года был утрачен статус резидента, ни то, что в текущем году статус работника может вновь измениться на резидента.

Ведь о том, что НДФЛ можно пересчитать только в тот момент, когда в текущем календарном году статус работника уже измениться не может (работник пробыл в РФ в 2023 году 183 дня), Минфин России и ФНС России разъясняли только для случая, когда работник, наоборот, становится резидентом (*Письма ФНС России от 21.09.2011 N ЕД-4-3/15413@, от 13.08.2021 N СД-4-11/11455@; Минфина России от 15.02.2016 N 03-04-06/7958*).

Справка

В целях НДФЛ резидент РФ - человек, который пробыл в России 183 календарных дня и более в течение 12 следующих подряд месяцев. Если человек находился в России меньше, он - нерезидент (*пункт 2 статьи 207 НК РФ*). Этот 12-месячный период может начаться в одном календарном году, а закончиться в другом (*Письма Минфина России от 25.01.2023 N 03-04-05/5555; УФНС России по г. Москве от 15.04.2021 N 20-21/055258@*). Эти 183 дня могут как складываться из нескольких отрезков времени, которые суммируются, так и следовать подряд. В период нахождения работника в РФ включаются (*пункт 2 статьи 207 НК РФ; Письма Минфина России от 15.02.2022 N 03-04-06/10462; ФНС от 24.04.2015 N ОА-3-17/1702@*):

- день приезда в Россию и день отъезда из нее;
- дни нахождения за границей для краткосрочного (менее 6 месяцев) лечения или обучения.

В результате перерасчета исчисленная со всех доходов этого года по ставке 30% сумма НДФЛ будет превышать сумму налога, исчисленную по ставке 13%. И у работника появится долг по налогу, который нужно начать у него удерживать. Если сразу этого не сделать, а дожидаться даты, когда в текущем году статус работника точно не изменится, то получится, что налоговый агент вовремя не удержал налог, образовавшийся в результате перерасчета. А за это предусмотрены штраф и пени, когда налоговики это обнаружат при выездной проверке (*пункт 1 статьи 123 НК РФ*). Также возможен и штраф за недостоверные сведения в расчете 6-НДФЛ (*пункт 1 статьи 126.1 НК РФ; Письма ФНС России от 09.12.2016 N СА-4-9/23659@, от 09.08.2016 N ГД-4-11/14515 (пункт 3)*).

Шаг 3. Начиная с первой же выплаты дохода после смены статуса на нерезидента, из этого дохода и из каждой следующей выплаты нужно удерживать не только текущий НДФЛ, но еще и возникшую в результате перерасчета задолженность по налогу. При этом общая удерживаемая сумма не может быть больше 20% суммы при каждой выплате зарплаты после вычета исчисленного с нее самой НДФЛ (*статья 138 ТК РФ; Письма ФНС России от 29.06.2020 N БС-4-11/10498@, от 26.10.2016 N БС-4-11/20405@*).

Шаг 4. Если по итогам 2023 года после удержания долга по НДФЛ из последней декабрьской выплаты (например, из заработной платы) все равно остается долг по налогу, то удерживать его из доходов 2024 года не надо. О сумме не удержанного в 2023 году налога нужно сообщить в ИФНС по месту учета налогового агента (*пункт 5 статьи 226 НК РФ*). Получением ее с работника будет заниматься уже инспекция по его месту жительства.

Шаг 5. В ИФНС за 2023 год нужно представить справку о доходах работника в составе годового расчета 6-НДФЛ и сам расчет с учетом сделанного перерасчета. Подавать уточненные расчеты не нужно (*Письмо ФНС России от 30.04.2021 N БС-4-11/6168@*).

Заполнение НДФЛ-отчетности

Чтобы не было удвоения сумм в расчете 6-НДФЛ, при его заполнении нужно убрать из раздела 2 со ставкой 13% доходы и налог работника, ставшего нерезидентом.

Пример. Заполнение расчета 6-НДФЛ при смене статуса работника с резидента на нерезидента

Условие

У работника облагаемый НДФЛ доход - 60 000 руб. в месяц. Его работа связана с частыми командировками за границу.

Сроки выплаты зарплаты: за первую половину месяца - 21-го числа текущего месяца, за вторую половину месяца - 6-го числа следующего месяца. Условно считаем, что суммы зарплаты за первую и вторую половину каждого месяца равны. Зарплата за декабрь 2022 г. была выплачена в 2022 г. Зарплата за декабрь 2023 г. будет выплачена в последний рабочий день - 29.12.2023.

На начало 2023 г. работник был резидентом и еще оставался им на 21.09.2023 - на дату выплаты зарплаты за первую половину сентября. За это время:

- ему были предоставлены вычеты на троих детей за 6 месяцев при выплате зарплаты с января по 21 июня включительно в сумме 34 800 руб. (5 800 руб. x 6 мес.);

- исчисленный и удержанный НДФЛ по ставке 13% с учетом детских вычетов составил 61 776 руб. ((510 000 руб. - 34 800 руб.) x 13%).

На дату выплаты зарплаты за вторую половину сентября (06.10.2023) работник уже является нерезидентом.

Решение

Этап 1. Пересчет налога с начала года и взыскание долга.

На 06.10.2023 - на дату выплаты зарплаты за сентябрь - нужно:

- исчислить НДФЛ по ставке 30% с выплачиваемой зарплаты за вторую половину сентября - 9 000 руб. (30 000 руб. x 30%);

- пересчитать налог с января по сентябрь по каждой выплате по ставке 30% без предоставления детских вычетов - всего получается 153 000 руб. (510 000 руб. x 30%);

- определить общую сумму долга по НДФЛ - 91 224 руб. (153 000 руб. - 61 776 руб.);

- рассчитать сумму долга, которую можно удержать из зарплаты за вторую половину сентября, - 4 200 руб. ((30 000 руб. - 9 000 руб.) x 20%);

- выплатить работнику зарплату, удержав из нее текущий НДФЛ и часть долга, - 16 800 руб. (30 000 руб. - 9 000 руб. - 4 200 руб.);

- определить оставшуюся сумму долга по НДФЛ - 87 024 руб. (91 224 руб. - 4 200 руб.).

Если начиная с 21 октября по 29 декабря из каждой части зарплаты работника (30 000 руб.) удерживать долг по НДФЛ в размере 4 200 руб., то по итогам 2023 г. все равно остается долг в сумме 61 824 руб. (87 024 руб. - 25 200 руб. (4 200 руб. x 6 выплат: одна в октябре, две в ноябре и три в декабре)).

Этап 2. Заполнение справки о доходах (приложение N 1 к расчету). Поскольку по итогам года окончательный статус работника - нерезидент, то в поле "Статус налогоплательщика" надо указать цифру 2 (*пункт 5.4 Порядка (приложение N 2 к Приказу ФНС от 15.10.2020 N ЕД-7-11/753@) (далее - Порядок)*). Фрагмент справки за 2023 г. по этому работнику будет выглядеть так.

Справка о доходах и суммах налога физического лица

...

Раздел 2. Общие суммы дохода и налога по итогам налогового периода Ставка налога

Код бюджетной классификации

Общая сумма дохода ¹

Налоговая база

Сумма налога исчисленная ² Сумма налога удержанная ³

Сумма фиксированных авансовых платежей зачету Сумма налога на прибыль организаций, подлежащая

Сумма налога перечисленная ⁴ Сумма налога, излишне удержанная налоговым агентом

...

Раздел 4. Сумма дохода, с которого не удержан налог налоговым агентом, и сумма неудержанного налога

Сумма дохода, с которого не удержан налог налоговым агентом ⁵

: удержанного налога

Комментарий

<1> В нашем примере общая сумма дохода и налоговая база одинаковые, поскольку вычеты работнику в итоге не предоставили, - 720 000 руб. (30 000 руб. + 60 000 руб. x 10 мес. + 90 000 руб.). Расшифровку этой суммы с разбивкой по месяцам выплаты денег отразите в приложении «Сведения о доходах и соответствующих вычетах по месяцам налогового периода» (**пункт 5.8 Порядка заполнения расчета**).

<2> Здесь надо указать сумму НДФЛ, исчисленную за год по ставке 30%, - 216 000 руб. (720 000 руб. x 30%) (**пункт 5.5 Порядка заполнения расчета**).

<3> В этом поле нужно указать НДФЛ, который вы удержали из доходов работника и перечислили в бюджет в 2023 г. В нашем примере - 154 176 руб., эта сумма включает в себя (**пункт 5.5 Порядка заполнения расчета**):

- НДФЛ по ставке 13% с января по сентябрь - 61 776 руб.;
- НДФЛ по ставке 30% с октября по декабрь - 63 000 руб. (9 000 руб. x 7 выплат (две в октябре, две в ноябре и три в декабре));
- долг по НДФЛ, возникший из-за пересчета налога, удержанный из доходов с октября по декабрь включительно, - 29 400 руб. (4 200 руб. x 7).

<4> С 2023 г. в **главу 23 НК РФ** внесли поправки, согласно которым в справках о доходах физлиц начиная с 2022 г. надо показывать только суммы исчисленного и удержанного НДФЛ налоговым агентом. А перечисленный налог указывать не нужно. ФНС России утвердила новую форму расчета вместе со справкой, в которой уже нет поля «Сумма налога перечисленная». Но применять ее надо будет начиная с представления 6-НДФЛ за I квартал 2024 г. (**пункт 3 Приказа ФНС России от 19.09.2023 N ЕД-7-11/649@**). Так что в справках за 2023 г. это поле останется. Специалист ФНС разъяснял, что в справках за 2022 г. в строке «Сумма налога перечисленная» можно указывать «0». Так же можно поступать и при заполнении справок за 2023 г. Или же укажите реально перечисленную в бюджет сумму, ничего страшного в этом нет.

<5> Здесь надо отразить сумму НДФЛ, которую вы не смогли удержать из доходов работника в 2023 г. Это разница между исчисленным и удержанным налогом. В нашем примере - 61 824 руб. (216 000 руб. – 154 176 руб.). Также надо указать и сумму дохода, с которого вы не смогли удержать налог. Но при пересчете НДФЛ в связи с изменением статуса определить сумму дохода, с которой не удержан налог, можно только расчетным путем. Однако в Порядке заполнения не говорится, что так разрешено делать. Поэтому можно просто указать общую сумму дохода, полученного работником за год.

О сумме неуплаченного налога вы должны сообщить и самому работнику не позднее 26 февраля 2024 г. Ему нужно выдать такую же справку, которую вы сдадите в ИФНС в составе годового расчета 6-НДФЛ (*пункт 7 статьи 6.1, пункт 5 статьи 226 НК РФ; пункт 2 Приказа ФНС России от 15.10.2020 N ЕД-7-11/753@*). Справку можно передать работнику лично под роспись или отправить любым способом, который позволяет подтвердить факт и дату отправки, например ценным письмом с описью вложения.

Этап 3. Заполнение расчета 6-НДФЛ. ФНС разъяснила, что не нужно сдавать уточненные расчеты 6-НДФЛ при пересчете НДФЛ из-за смены статуса работника с резидента РФ на нерезидента. Ведь в отчетных периодах до смены статуса у работника НДФЛ рассчитывали по правильной на тот момент ставке - 13%. Все перерасчеты нужно отразить в 6-НДФЛ за тот период, в котором изменился статус работника (*Письмо ФНС России от 30.04.2021 N БС-4-11/6168@*).

Фрагмент раздела 1 по работнику, которому сделан перерасчет, будет выглядеть так.

Раздел 1. Данные об обязательствах налогового агента	
Код бюджетной классификации	010 <input type="text"/>
Сумма налога на доходы физических лиц, подлежащая перечислению за последние три месяца отчетного периода	020 <input type="text" value="92400"/>
в том числе:	
	Сумма налога
по первому сроку перечисления	021 <input type="text" value="26400"/>
по второму сроку перечисления	022 <input type="text" value="26400"/>
по третьему сроку перечисления	023 <input type="text" value="26400"/>
по четвертому сроку перечисления	024 <input type="text" value="13200"/>

Комментарий

<1> В этом поле надо указать сумму НДФЛ, удержанную с 23.09.2023 по 22.10.2023. В нашем примере - 26 400 руб., в нее входят (*пункт 3.2 Порядка заполнения расчета*):

- НДФЛ по ставке 30%, исчисленный и удержанный из зарплаты, выплаченной 6 и 20 октября, - 18 000 руб. (9 000 руб. x 2);

- долг по НДФЛ, который был удержан с учетом 20%-го ограничения из выплаченной 6 и 21 октября зарплаты, - 8 400 руб. (4 200 руб. x 2).

В полях 022 и 023 суммы будут такие же, как и в поле 021. В них указываем сумму налога, удержанную с 23.10.2023 по 22.11.2023 и с 23.11.2023 по 22.12.2023 соответственно.

<2> Это поле заполняют только в годовом расчете и показывают налог, удержанный с 23.12.2023 по 31.12.2023. Это удержанный 29 декабря налог из зарплаты за вторую половину декабря - 13 200 руб. (9 000 руб. + 4 200 руб.).

В нашем примере в расчетах за I квартал, полугодие и 9 месяцев доходы работника отражали в разделе 2 со ставкой 13%. А в годовом расчете в разделе 2 нужно заполнить:

- один лист со ставкой 13% - по всем работникам-резидентам. Из него надо исключить данные по работнику, ставшему нерезидентом;

- один лист со ставкой 30% - в него надо включить все данные по работнику, ставшему нерезидентом. То есть в листе надо отразить все суммы с 1 января по 31 декабря включительно.

Для наглядности заполнения расчета допустим, что в компании только один работник, который из нерезидента превратился в резидента. Фрагмент раздела 2 по работнику, которому сделан перерасчет, будет выглядеть так.

Раздел 2. Расчет исчисленных, удержанных и перечисленных сумм налога на доходы физических лиц

Расчет сумм налога на доходы физических лиц, облагаемых по ставке (100) процентов

Код бюджетной классификации (105)

Показатели	Код строки	Информация с начала налогового периода
1	2	3
Сумма дохода, начисленная физическим лицам	110	<input type="text" value="7200000000.00"/> ¹
В том числе:		
сумма дохода, начисленная в виде дивидендов	111	<input type="text" value="00000000.00"/>
сумма дохода, начисленная по трудовым договорам (контрактам)	112	<input type="text" value="7200000000.00"/>
сумма дохода, начисленная по гражданско-правовым договорам, предметом которых являются выполнение работ (оказание услуг)	113	<input type="text" value="00000000.00"/>
...		
Количество физических лиц, получивших доход	120	<input type="text" value="1"/>
...		
Сумма вычетов	130	<input type="text" value="00000000.00"/>
Сумма налога исчисленная	140	<input type="text" value="21600000"/> ²
...		
Сумма налога удержанная	160	<input type="text" value="154176"/> ³
Сумма налога, не удержанная налоговым агентом	170	<input type="text" value="61824"/> ⁴

Комментарий

<1> Данные годового расчета 6-НДФЛ и справок о доходах по всем работникам должны стыковаться между собой. Сумма дохода из поля 110 со ставкой 30% должна быть равна сумме строк «Общая сумма дохода» раздела 2 справок о доходах по всем работникам с такой же ставкой. В нашем примере это равенство выполняется (*Письмо ФНС России от 18.02.2022 N БС-4-11/1981@ (КС 1.5)*).

<2> Сумма из поля 140 расчета в листе со ставкой 30% должна быть равна сумме строк «Сумма налога исчисленная» раздела 2 справок о доходах по всем работникам с такой же ставкой (*Письмо ФНС России от 18.02.2022 N БС-4-11/1981@ (КС 1.9)*). В нашем примере эти данные тоже совпадают.

<3> Имейте в виду, что сумма из поля 160 должна быть равна сумме полей 020 раздела 1 за I квартал, полугодие, 9 месяцев и год (*Письмо ФНС России от 18.02.2022 N БС-4-11/1981@ (КС 1.26)*).

<4> Сумма из поля 170 расчета должна быть равна сумме строк «Сумма неудержанного налога» раздела 4 справок о доходах по всем работникам (*Письмо ФНС России от 18.02.2022 N БС-4-11/1981@ (КС 1.10)*). В нашем примере это равенство выполняется.

Когда сообщите работнику о неудержанном налоге, также проинформируйте его, что для уплаты этого долга подавать декларацию по форме 3-НДФЛ не нужно. Справка ему выдана просто для сведения. Инспекция пришлет работнику налоговое уведомление, по которому он и должен будет уплатить налог за 2023 год не позднее 02.12.2024 (поскольку 1 декабря - воскресенье). Кстати, в этом уведомлении будет указан не только долг по НДФЛ, но и все личные налоги, которые он должен уплатить (налог на имущество, транспортный и земельный налоги) (*приложение к Приказу ФНС России от 27.09.2022 N ЕД-7-21/866@; пункт 7 статьи 6.1, подпункт 4 пункта 1, пункт 6 статьи 228 НК РФ*).

Особый алгоритм пересчета налога для работников из стран ЕАЭС

Статус этих работников, как и по работникам-россиянам, тоже нужно отслеживать на каждую дату выплаты дохода. Однако алгоритм перерасчета налога по нерезидентской ставке 30% здесь другой.

Шаг 1. Хотя работник из страны ЕАЭС - нерезидент, с его доходов сразу нужно исчислять и удерживать НДФЛ по ставке 13% (15% - с суммы, превышающей 5 млн руб. за год). Причем со всей суммы доходов, так как претендовать на вычеты он сможет только после того, как станет резидентом РФ (*подпункты 3, 4 статьи 210, пункт 1 статьи 224 НК РФ*).

Шаг 2. По итогам года, когда уже точно известно, что сотрудник так и остался нерезидентом, Минфин России требует пересчитать налог по ставке 30%. ФНС России с этим согласна (*Письма Минфина России от 29.04.2022 N 03-04-05/40093, от 22.09.2021 N 03-04-05/76856; ФНС России от 28.02.2020 N БС-4-11/3347*).

Сама необходимость пересчета объясняется так. С одной стороны, о применении резидентской НДФЛ-ставки по доходам граждан Армении, Беларуси, Казахстана и Киргизии с первого дня работы сказано *в статье 73 Договора о ЕАЭС (подписан в г. Астане 29.05.2014)*. И там нет положений о перерасчете налоговых обязательств граждан указанных стран по ставке для нерезидентов, если по итогам года эти граждане не стали резидентами РФ. А в НК РФ прямо сказано, что нормы международных договоров имеют приоритетное значение над нормами Кодекса (*пункт 1 статьи 7 НК РФ*).

С другой стороны, получается, что эти работники-нерезиденты находятся в лучшем положении по сравнению с гражданами РФ, ставшими нерезидентами. У первых доходы облагаются по ставке 13%, а у россиян - по ставке 30%. Учитывая, что цель этих положений Договора - уравнивать налогообложение, Минфин и говорит, что порядок определения налогового статуса применяется ко всем физлицам независимо от гражданства, в том числе и к гражданам из стран - членов ЕАЭС.

Шаг 3. Решить вопрос об удержании НДФЛ по ставке 30%. Дело в том, что в Письмах Минфина России про конкретную дату перерасчета по ставке 30% не сказано. А на основании фразы "*...если по итогам налогового периода сотрудник... из ЕАЭС не приобрел статус налогового резидента РФ...*" можно говорить о том, что перерасчет надо делать на 31 декабря, ведь на предшествующие этому числу даты календарный год еще не окончен.

До 2023 года, когда зарплата за декабрь признавалась доходом в последний день месяца, за который она начислена, перерасчет делали именно на 31 декабря. На эту дату с зарплаты

исчисляли НДФЛ по ставке 30% и при выплате удерживали из нее часть долга, образовавшегося из-за перерасчета по ставке 30% налога с предыдущих доходов, выплаченных в течение года.

Но в 2023 году 31 декабря - выходной день (воскресенье). А последний рабочий день - 29 декабря (пятница). И если организация выплачивает зарплату работникам за декабрь в один из последних дней декабря, допустим 29-го числа (28-го или 27-го числа), то встает вопрос – по какой ставке исчислять с нее НДФЛ - 13% (15%) или 30% - и делать ли на эту дату перерасчет по ставке 30% налога с прошлых доходов 2023 г.?

С одной стороны, на 29 декабря (и ранее) год еще не закончен. Поэтому, учитывая положения Договора о ЕАЭС, при выплате зарплаты в последние рабочие дни года компания должна исчислить налог еще по ставке 13% (15%). Причем даже если статус нерезидента у сотрудника по итогам года уже не изменится. И тогда при отсутствии выплаты дохода в последний календарный день года все равно нужно пересчитать налог. В этом случае перерасчет на 31.12.2023 будет заключаться только в заполнении справки о доходах такого работника и расчета 6-НДФЛ по ставке 30%. Организация должна отразить сумму неудержанного НДФЛ в разделе 4 справки о доходах работника и в поле 170 раздела 2 расчета 6-НДФЛ за 2023 год (**пункт 5 статьи 226 НК РФ**). В таком случае заниматься получением неудержанного НДФЛ с работника - нерезидента из ЕАЭС будет ИФНС (**подпункт 4 пункта 1, пункт 6 статьи 228 НК РФ**).

Внимание!

Если в 2023 году приняли на работу иностранца из страны ЕАЭС со статусом "нерезидент" и он в этом же статусе увольняется, то на дату увольнения не нужно пересчитывать НДФЛ по ставке 30% с начала года. С окончательных выплат надо удержать налог по ставке 13% (**Письмо Минфина России от 25.08.2020 N 03-04-06/74275**). При этом в справке о доходах у такого бывшего работника (в приложении N 1 к расчету 6-НДФЛ) надо указать статус "1" (налоговый резидент) и ставку 13%. Такое заполнение документа нельзя расценить как недостоверное, а потому организацию не должны оштрафовать на 500 руб. за неверное заполнение расчета 6-НДФЛ (**пункт 1 статьи 126.1 НК РФ**).

С другой стороны, если на дату выплаты зарплаты в последний рабочий день года, например 29 декабря, организация знает, что работник - нерезидент РФ и его статус по итогам года уже не изменится, то при выплате зарплаты 29 декабря работодатель может сделать перерасчет НДФЛ с начала года по ставке 30% и в пределах 20% от выплачиваемого дохода произвести удержание налога (**статья 138 Трудового кодекса РФ; Письма ФНС России от 29.06.2020 N БС-4-11/10498@, от 26.10.2016 N БС-4-11/20405@**).

Если при выплате дохода 29 декабря налоговый агент не удержит НДФЛ, пересчитанный по ставке 30%, ему необходимо отразить соответствующие суммы налога в [разделе 4](#) справки о доходах работника. В такой ситуации налог должен уплачиваться работником на основании направленного ИФНС налогового уведомления (**подпункт 4 пункта 1, пункт 6 статьи 228 НК РФ**).

Таким образом, безопаснее делать перерасчет НДФЛ по ставке 30% на дату выплаты последнего дохода работникам из ЕАЭС в последних числах декабря. Из-за такой специфики перерасчета сумма неудержанного НДФЛ по ставке 30% в текущем году будет велика. Так что большую сумму долга сотрудника-иностранца работодатель передаст в ИФНС. И пополнение бюджета будет уже ее заботой (**пункт 5 статьи 226 НК РФ**).

Шаг 4. Результаты перерасчета НДФЛ нужно отразить только в годовом расчете 6-НДФЛ и в справке о доходах работника с указанием суммы неудержанного налога (**Письмо ФНС России от 30.04.2021 N БС-4-11/6168@**).

Важно! Для иностранцев, указанных в **статье 224 НК РФ** (работающих на основании патента, иностранцы-ВКС и иностранцы-беженцы), перерасчет НДФЛ по ставке 30% не предусмотрен.

Между применением налоговых ставок по НДФЛ в отношении доходов, получаемых работниками-иностранцами из стран ЕАЭС и иными категориями иностранных работников, поименованных **в статье 224 НК РФ**, есть существенная разница. Она заключается в различных правовых основаниях применения ставки 13%.

Для граждан ЕАЭС применение ставки 13% обусловлено положениями **статьи 73 Договора о ЕАЭС от 29.05.2014**, которые приравнивают в рассматриваемом вопросе граждан государств, входящих в ЕАЭС, к гражданам России. Результатом этого является требование об определении (как и к гражданам РФ) окончательного налогового статуса физлица по итогам календарного года. И соответственно, о необходимости применения ставки 30% и перерасчета налога с начала года, если по итогам года физлицо не признается налоговым резидентом РФ.

Применение к иным категориям иностранных работников ставки 13% предусмотрено иными положениями, в частности прямыми нормами **пункта 3.1 статьи 224 НК РФ**. При этом **в пункте 3.1 статьи 224 НК РФ** не предусмотрено перерасчета налоговых обязательств рассматриваемых категорий иностранных работников, если по итогам года они не признаются налоговыми резидентами РФ.

Таким образом, не нужно пересчитывать НДФЛ с начала года по ставке 30% с доходов иностранцев, работающих на основании патента, иностранцев-ВКС и иностранцев-беженцев, если на конец календарного года они не приобрели статус резидента РФ.

РАБОТНИК-НЕРЕЗИДЕНТ СТАЛ РЕЗИДЕНТОМ: ПЕРЕСЧИТЫВАЕМ НАЛОГ И ОТРАЖАЕМ В 6-НДФЛ

Шаг 1. Пока работник - нерезидент, отдельно с каждой суммы выплачиваемого ему дохода нужно исчислять и удерживать НДФЛ по ставке 30% без предоставления вычетов (**пункты 3, 4 статьи 210, пункт 3 статьи 224, пункт 3 статьи 226 НК РФ**). То есть не нарастающим итогом с начала года.

Шаг 2. Если на дату выплаты дохода работник стал резидентом (пробыл в РФ 183 календарных дня в течение последних 12 месяцев), то нужно проверить, может ли по итогам текущего года статус измениться еще раз или нет.

Вариант 1. Статус работника еще может измениться (в текущем календарном году работник пробыл в РФ меньше 183 календарных дней). Допустим, работник стал резидентом 10 апреля и в этот день ему выплачивают зарплату. Тогда только в отношении этого отдельного дохода (зарплаты) нужно предоставить работнику вычеты и с полученной базы исчислить НДФЛ по ставке 13% (15%). Исчисленный НДФЛ придется удержать и перечислить в бюджет. Ведь, по мнению Минфина России и ФНС России, в таком случае еще рано делать расчет налога нарастающим итогом с начала года и зачитывать ранее удержанный НДФЛ по ставке 30% (см. вариант 2). Но против того, чтобы доходы с момента обретения резидентского статуса облагались по резидентской ставке, они не возражают.

Однако при этом варианте получится, что в течение какого-то периода календарного года часть доходов облагается по ставке 30%, а часть - по ставке 13%. Хотя в общем-то это НК РФ не предусмотрено. И тогда доходы такого сотрудника в расчете 6-НДФЛ, к примеру за полугодие или за 9 месяцев, будут отражаться в двух разделах 1 и 2 - и со ставкой 30%, и со ставкой 13%.

Вариант 2. Статус работника уже не может измениться. Минфин России и ФНС России разъясняют, что исчислять налог по ставке 13% (15%) нарастающим итогом с начала года нужно на ту дату выплаты дохода, на которую будет понятно, что до конца текущего календарного года резидентский статус работника уже не изменится. То есть если на дату выплаты дохода работник в текущем году пробыл в РФ 183 календарных дня (**Письма ФНС России от 21.09.2011 N ЕД-4-3/15413@; Минфина России от 27.02.2018 N 03-04-06/12086**).

Тогда начиная с даты выплаты дохода, когда резидентский статус работника уже не изменится, и при каждой последующей выплате дохода сумму НДФЛ, исчисленного по ставке 13% (15%) нарастающим итогом со всех доходов с начала года с предоставлением вычетов, нужно уменьшать на сумму ранее удержанного у него НДФЛ. Так нужно делать до окончания календарного года. При первом таком расчете образуется сумма излишне удержанного налога. Вернуть ее работнику нельзя (*Письма ФНС России от 21.09.2011 N ЕД-4-3/15413@; Минфина России от 27.02.2018 N 03-04-06/12086*). То есть НДФЛ, удержанный из доходов других работников, нужно уплачивать в бюджет в полной сумме.

Заметим, что в *Налоговом кодексе РФ* не установлена обязанность работодателя сообщать работнику о сумме излишне удержанного НДФЛ, возникшего из-за изменения статуса на резидентский. Но работодатель может составить такое сообщение в произвольной форме, указав в нем также, что будет зачитывать ее при исчислении НДФЛ с будущих доходов до конца года.

Шаг 3. Если по итогам 2023 года все-таки останется сумма излишне удержанного налога, работодатель все равно не сможет вернуть ее работнику. В *НК РФ* предусмотрено, что таким возвратом занимается только налоговая инспекция (*пункт 1.1 статьи 231 НК РФ; Письма Минфина России от 05.06.2023 N 03-04-06/51534; ФНС России от 13.08.2021 N СД-4-11/11455@*). Для этого сотруднику придется подать декларацию 3-НДФЛ в инспекцию по своему месту жительства (месту пребывания).

Шаг 4. Расчет налога по ставке 13% (15%) и сумму излишне удержанного налога нужно отразить в 6-НДФЛ за тот период, в котором резидентский статус работника уже не изменится. Уточненки за периоды до смены статуса не нужны, потому что тогда ошибок не было и НДФЛ правильно рассчитывали по ставке 30%. Справку о доходах работника в составе годового 6-НДФЛ тоже нужно сдать в инспекцию исходя из расчета налога по ставке 13% (15%).

Заполнение НДФЛ-отчетности

После того, как в текущем году статус работника уже не изменится, доходы и налог по нему в расчете 6-НДФЛ нужно отразить только в разделах 1 и 2 со ставкой 13% (15%).

Пример. Заполнение расчета 6-НДФЛ при смене статуса с нерезидента на резидента

Условие

На начало 2023 г. работник был нерезидентом. Зарплата - 60 000 руб. в месяц, у него трое детей.

Сроки выплаты зарплаты: за первую половину месяца - 21-го числа текущего месяца, за вторую половину месяца - 6-го числа следующего месяца. Условно считаем, что выплаты за первую и вторую половину месяца равны. Зарплата за декабрь 2022 г. была выплачена в 2022 г. Зарплата за декабрь 2023 г. будет выплачена в последний рабочий день - 29.12.2023.

С января по сентябрь включительно исчисленный и удержанный НДФЛ по ставке 30% с этого дохода - 153 000 руб. (510 000 руб. x 30%).

На 06.10.2023 работник стал резидентом (заявление на детские вычеты и документы он подавал ранее).

Решение

Этап 1. Расчет налога с зачетом ранее удержанного.

На 06.10.2023 - на дату выплаты зарплаты нужно:

- определить налоговую базу нарастающим итогом с начала года по 06.10 включительно. Поскольку работнику положены вычеты на троих детей за 6 месяцев в сумме 34 800 руб. (5 800 руб. x 6 мес.), то налоговая база составит 505 200 руб. (540 000 руб. - 34 800 руб.);

- рассчитать налог по ставке 13% со всей суммы выплаченного с начала года дохода. Сумма исчисленного НДФЛ - 65 676 руб. (505 200 руб. x 13%);

- зачесть общую сумму ранее удержанного налога и определить сумму излишне удержанного НДФЛ - 87 324 руб. (153 000 руб. - 65 676 руб.);

- выплатить работнику всю заработную плату без удержания НДФЛ - 30 000 руб.

При каждой последующей выплате работнику доходов по 29 декабря включительно сумма ранее удержанного НДФЛ также будет превышать сумму исчисленного налога, поэтому удерживать из них будет нечего. То есть работник будет получать всю зарплату - 30 000 руб. На 29.12.2023 сумма исчисленного нарастающим итогом с начала года НДФЛ составит 89 076 руб. ((720 000 руб. - 34 800 руб.) x 13%). По итогам 2023 г. у работника все равно останется излишне удержанный НДФЛ в сумме 63 924 руб. (153 000 руб. - 89 076 руб.).

Этап 2. Заполнение справки о доходах (приложение N 1 к расчету 6-НДФЛ). Поскольку по итогам года окончательный статус работника - резидент, то в поле "Статус налогоплательщика" надо указать цифру 1 (**пункт 5.4 Порядка заполнения расчета**). Фрагмент справки за 2023 год по этому работнику будет выглядеть так.

Справка о доходах и суммах налога физического лица

...

Раздел 2. Общие суммы дохода и налога по итогам налогового периода Ставка налога

Код бюджетной классификации

Общая сумма дохода

Налоговая база

Сумма налога исчисленная ¹ Сумма налога удержанная ²

Сумма фиксированных авансовых платежей Сумма налога на прибыль организаций, подлежащая зачету

Сумма налога перечисленная ² Сумма налога, излишне удержанная налоговым агентом ³

Раздел 3. Стандартные, социальные и имущественные налоговые вычеты

Код вычета	Сумма вычета	Код вычета	Сумма вычета
<input type="text" value="126"/>	<input type="text" value="8400"/> <input type="text" value="00"/>	<input type="text" value="127"/>	<input type="text" value="8400"/> <input type="text" value="00"/>
<input type="text" value="128"/>	<input type="text" value="18000"/> <input type="text" value="00"/>	<input type="text" value="--"/>	<input type="text" value="0"/> <input type="text" value="00"/>

Комментарий

<1> Здесь надо указать сумму НДФЛ, исчисленную за год по ставке 13%, - 89 076 руб. (685 200 руб. x 13%).

<2> В этом поле нужно указать НДФЛ, который вы удержали из доходов работника в 2023 г. У нас это налог по ставке 30%, удержанный с января по сентябрь включительно, - 153 000 руб.

В поле «Сумма налога перечисленная» можно указать либо «0» либо реально перечисленную в бюджет сумму. Кстати, уже есть Приказ ФНС об исключении этого поля из справки, но применять его надо будет с представления 6-НДФЛ за I квартал 2024 г. Так что в справках за 2023 г. это поле еще останется.

<3> Здесь надо отразить сумму НДФЛ, которая так и осталась незачтенной на конец года. Это разница между удержанным и исчисленным налогом - 63 924 руб. (153 000 руб. – 89 076 руб.). За возвратом этой суммы работник должен обратиться в свою ИФНС.

Этап 3. Заполнение расчета 6-НДФЛ. В нашем примере один работник-нерезидент, который в октябре стал резидентом. Поэтому в расчетах за I квартал, полугодие и 9 месяцев компания заполняла два раздела 2 с разными ставками: 13% по работникам-резидентам и 30% по работнику-нерезиденту. Поскольку в октябре все работники - резиденты, то в годовом расчете уже не будет раздела 2 со ставкой 30%. А будет только один раздел 2 со ставкой 13%.

В разделе 2 по этому работнику будут те же суммы дохода, вычетов и налога, что и в справке о доходах по нему. Ведь контрольными соотношениями предусмотрены взаимосвязка и равенство отдельных сумм раздела 2 и справок по всем работникам. При заполнении раздела 2 имейте в виду, что:

- в поле 160 нужно отразить сумму НДФЛ, реально удержанную по ставке 30% по состоянию на 31.12.2023. Уменьшать ее на сумму заченного НДФЛ не нужно. У нас это будет та же сумма, что и в расчете за 9 месяцев;

- для поля 180 контрольное соотношение не установлено. Хотя по логике, если сложить излишне удержанный налог из раздела 2 справок по всем работникам, должна получиться сумма из поля 180. В нашем примере тут надо показать излишне удержанный НДФЛ, который работодатель вернуть не вправе.

В разделе 1 расчета 6-НДФЛ за год в полях 020 - 024 по этому работнику отразить нечего, так как в отчетный период с 23.09.2023 по 31.12.2023 работнику выплачивали всю зарплату без удержания налога.

Как быть с переплатой НДФЛ в бухгалтерском учете

В бухучете проводку Дт 70 – Кт 68, субсчет «НДФЛ», нужно делать на сумму удержанного налога.

Однако бухгалтерские программы предусматривают увязку данных бухучета с налоговым учетом. И программа делает такую проводку на сумму начисленного налога, а не удержанного. В результате на дату первого исчисления налога по ставке 13% (15%) в бухучете на счетах 70 и 68 могут быть сформированы обычная запись на общую сумму исчисленного налога по ставке 13% (в нашем примере 65 676 руб.) и запись красным на сумму излишне начисленного налога по ставке 30% (в нашем примере 87 324 руб.). И после смены статуса до конца года делают проводки по начислению НДФЛ по ставке 13%: Дт 70 – Кт 68 – 3 900 руб. Поэтому на конец года и подвисает дебетовое сальдо на счете 68 и кредитовое на счете 70 на сумму излишне удержанного налога (63 924 руб.). По нормам НК РФ эту сумму излишне удержанного НДФЛ инспекция должна вернуть работнику, а не налоговому агенту. То есть у налогового агента переплаты в бюджете нет. И после сдачи годового расчета 6-НДФЛ эта сумма не должна вернуться в виде переплаты на ЕНС. Она должна остаться на КБК по НДФЛ, иначе у налоговиков не будет источника для возврата налога. При этом долга перед работником у налогового агента нет.

Поэтому числящуюся в бухучете переплату нужно просто обнулить, сделав на конец года обратную проводку: Дт 70 – Кт 68 (в нашем примере на сумму 63 924 руб.).

Чтобы вернуть излишне удержанный НДФЛ, работнику по окончании года придется подать в свою инспекцию декларацию 3-НДФЛ за 2023 год вместе со справкой о доходах (*приложение № 4 к Приказу ФНС от 15.10.2020 № ЕД-7-11/753@*), где указана эта сумма, и документами, подтверждающими статус резидента РФ (например, для работника-россиянина это копия загранпаспорта с отметками о въезде в РФ и выезде из РФ).

Как зачесть 30%-й НДФЛ в счет уплаты 15%-го после смены налогового статуса работника

Рассмотрим такую ситуацию. В 2023 году работник был нерезидентом, с его доходов удерживали и перечисляли НДФЛ по ставке 30%. В уведомлениях на уплату НДФЛ и расчетах 6-НДФЛ за I квартал, полугодие и 9 месяцев указывали предназначенный для этой ставки КБК – 182 1 01 02010 01 1000 110.

В IV квартале 2023 года работник стал резидентом, и организация сделала перерасчет налога с начала года, который отразит в расчете 6-НДФЛ и справке работника за год (**пункт 1.1 статьи 231 НК РФ, Письмо ФНС России от 13.08.2021 N СД-4-11/11455@**). Но поскольку доход работника с начала года превысил 5 млн руб., то в расчете 6-НДФЛ вместо раздела 2 со ставкой 30% будет два раздела 2 – со ставкой 13% и со ставкой 15%. И уже уплаченный на указанный КБК по ставке 30% налог нужно перераспределить:

- по ставке 13% на тот же КБК, то есть здесь проблем нет;
- по ставке 15% на другой КБК – 182 1 01 02080 01 1000 110.

До 2023 года для переброски налога с одного КБК на другой можно было подать заявление о зачете. А после перехода на ЕНП и ЕНС зачесть можно только имеющееся положительное сальдо на ЕНС (**пункты 1, 2, 4 статьи 78 НК РФ**). А для того, чтобы оно там появилось, в рассматриваемой ситуации нужно:

- либо пополнить ЕНС (то есть перечислить деньги в бюджет повторно);
- либо вернуть НДФЛ с одного КБК (со ставкой 13%/30%) на ЕНС, чтобы потом налог с ЕНС списали уже на другой КБК (со ставкой 15%).

Отражение на ЕНС начислений по НДФЛ и зачет налога

После того как инспекция получит расчет 6-НДФЛ за 2023 год, она отразит на ЕНС начисления по НДФЛ по ставке 15% с разбивкой по срокам их уплаты, указанным в полях 021-024 раздела 1.

Но поскольку деньги на КБК со ставкой 15% организация не уплачивала, на нем возникнет недоимка, а это автоматически приведет к начислению пеней со дня, следующего за сроком уплаты налога, по день погашения недоимки включительно (**пункт 3 статьи 75 НК РФ**).

Хотя пеней в такой ситуации в принципе быть не может, поскольку деньги находятся в бюджете, только лишь на другом КБК – со ставкой 13%. В связи с переходом на единый налоговый счет и единый налоговый платеж у налогоплательщика / налогового агента не должно быть одновременно переплаты по одному налогу и недоимки по другому налогу, а также переплаты и недоимки по одному налогу в разрезе разных КБК.

В соответствии с **абзацем 3 пункта 9 статьи 58 НК РФ** налоговые агенты в установленные сроки обязаны представлять уведомления об исчисленных суммах налогов. В силу **подпункта 5 пункта 5 статьи 11.3 НК РФ** учет совокупной обязанности налогоплательщика, включая его обязанности в качестве налогового агента, на основе уведомлений производится до момента учета на основе декларации (расчета). Совокупная обязанность формируется на ЕНС на основе декларации (расчета), не содержащей нарушений контрольных соотношений, со дня ее представления в налоговый орган (**подпункт 1 пункта 5 статьи 11.3 НК РФ**). Следовательно, в соответствии с представленным в налоговый орган расчетом 6-НДФЛ за 2023 год произойдет сторнирование ранее учтенных на ЕНС обязанностей налогового агента, в том числе с учетом корректировки КБК.

Ранее ВАС озвучил такую позицию: если по итогам налогового периода сумма исчисленного налога оказалась меньше сумм авансовых платежей, подлежащих уплате в течение этого налогового периода, то пени, начисленные за неуплату указанных авансовых платежей, подлежат соразмерному уменьшению (**Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации"**).

Такая логика и такой подход должны применяться и в рассматриваемой ситуации. Если правильно и системно применять нормы **НК РФ** с учетом этой судебной практики, то при представлении расчета 6-НДФЛ за 2023 год должна произойти корректировка налога с КБК по ставке 30% на КБК по ставке 15% именно по срокам уплаты. И тогда в принципе не возникнет задолженности, а значит, и нет оснований для возникновения пеней.

Отметим, что сама организация заявление о зачете денег с одного КБК на другой подать не может.

3. Как заполнить 6-НДФЛ, если налоговый агент сменил адрес

При изменении места нахождения и переходе в новую ИФНС организации присваивается новый КПП, а ИНН остается прежний (*подпункт 2 пункта 7 Порядка и условий присвоения, применения, а также изменения идентификационного номера налогоплательщика, утвержденного Приказом ФНС России от 29.06.2012 N ММВ-7-6/435@*). При переезде меняется и код по ОКТМО муниципального образования, на территории которого теперь находится организация.

Дата перехода в другую налоговую инспекцию - это дата внесения в ЕГРЮЛ сведений о новом адресе организации. Она указана в выписке из ЕГРЮЛ в разделе "Место нахождения и адрес юридического лица".

В случае снятия с учета КРСБ организации подлежит передаче в налоговый орган по новому месту нахождения. Получив все данные о наличии недоимки и переплаты, налоговый орган по новому месту нахождения открывает одновременно КРСБ с ОКТМО по прежнему месту нахождения и с ОКТМО по новому месту нахождения организации.

Согласно подходу, изложенному в *Письме ФНС России от 27.12.2016 N БС-4-11/25114@*, в случае постановки на учет по новому месту нахождения организации в налоговом органе по новому месту нахождения открываются одновременно карточки расчетов с бюджетом с кодом по ОКТМО по прежнему месту нахождения и с кодом по ОКТМО по новому месту нахождения организации.

После постановки на учет в налоговом органе по новому месту нахождения организация представляет в налоговый орган по новому месту нахождения 2 расчета по форме 6-НДФЛ, а именно:

- за период постановки на учет в налоговом органе по прежнему месту нахождения, указывая ОКТМО по прежнему месту нахождения;
- за период после постановки на учет в налоговом органе по новому месту нахождения, указывая ОКТМО по новому месту нахождения организации.

При этом в расчетах по форме 6-НДФЛ указывается КПП, присвоенный налоговым органом по новому месту нахождения.

В ранее действующем Порядке заполнения и представления расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом по форме 6-НДФЛ, который был утвержден *Приказом ФНС России от 14.10.2015 N ММВ-7-11/450@*, содержалась норма, согласно которой форма 6-НДФЛ заполняется по каждому коду по ОКТМО отдельно. Несмотря на то, что в действующем Порядке указанная фраза отсутствует, можно предположить, что сам подход ФНС России к заполнению расчета по форме 6-НДФЛ не изменился.

На основании *пунктов 1, 3, 4 статьи 226 НК РФ* налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога на доходы физических лиц непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате.

Согласно **пункту 7 статьи 226 НК РФ** сумма НДС, исчисленная и удержанная налоговым агентом, перечисляется по месту учета налогового агента в налоговом органе. При этом **в статье 226 НК РФ** отсутствует указание, на какой момент в целях исполнения **пункта 7 этой статьи** (на дату выплаты дохода / дату удержания налога / дату наступления срока перечисления налога в бюджет) необходимо определять налоговый орган, в котором налоговый агент состоит на учете.

Исходя из общего смысла **пункта 7 статьи 226 НК РФ**, а также в целях сохранения баланса межбюджетных отношений полагаем целесообразным в случае изменения места учета организации определять сумму НДС, подлежащую перечислению в конкретный бюджет, исходя из кода ОКТМО, на территории которого организация состояла на учете на момент выплаты дохода.

4. Как уйти от ответственности при подаче уточненных расчетов 6-НДФЛ: порядок исправления ошибок, обнаруженных в ранее сданных расчетах 6-НДФЛ

По общему правилу за невыполнение обязанностей налогового агента, предусмотренных **пунктом 1 статьи 226, пунктом 2 статьи 230 НК РФ**, установлена ответственность. Размер штрафа зависит от вида нарушения.

За неудержание и (или) неперечисление (неполное удержание и (или) несвоевременное перечисление) НДС **статьей 123 НК РФ** предусмотрена ответственность в виде штрафа в размере 20% от неуплаченной (неудержанной) суммы налога.

Неудержанная сумма налога, выявленная налоговым органом во время налоговой проверки, будет доначислена налоговому агенту (**пунктом 10 статьи 226 НК РФ**).

Кроме того, за неперечисление (несвоевременное перечисление) удержанного НДС в бюджет подлежат уплате пени (**пункты 1, 9 статьи 75 НК РФ**).

За нарушения при составлении и сдаче отчетности по НДС предусмотрены следующие штрафы:

- за нарушение срока представления расчета 6-НДФЛ могут начислить штраф в размере **1 000 руб.** за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для подачи расчета, до дня, когда он был представлен (**пункт 1.2 статьи 126 НК РФ**). Кроме того, работника, ответственного за его подачу, могут оштрафовать на сумму от **300 до 500 руб.** (**примечание к статье 2.4, часть 1 статьи 15.6 КоАП РФ**);

- за ошибки и недостоверные сведения в расчете 6-НДФЛ предусмотрен штраф в размере **500 руб.** за каждый документ с ошибками. Руководителю организации также могут назначить административный штраф в размере от **300 до 500 руб.** (**пункт 1 статьи 126.1 НК РФ, примечание к статье 2.4, часть 1 статьи 15.6 КоАП РФ**).

По мнению **ФНС России**, основанием для привлечения к ответственности, предусмотренной **пунктом 1 статьи 126.1 НК РФ**, является недостоверность информации, допущенная в результате арифметической ошибки, искажения суммовых показателей, иных ошибок, влекущих неблагоприятные последствия для бюджета в виде неисчисления и (или) неполного исчисления, неперечисления налога, нарушения прав физических лиц (например, прав на налоговые вычеты). Указанная ответственность также применяется в случае допущения ошибки в показателях, идентифицирующих налогоплательщиков - физических лиц (ИНН физического лица, фамилия, имя, отчество, дата рождения, паспортные данные), которые также могут повлечь невозможность реализации в полном объеме прав физических лиц, а также прав и обязанностей налоговых органов (в части администрирования налога) (**Письма от 20.04.2021 N БС-4-11/5345@, от 09.08.2016 N ГД-4-11/14515 "О налоговой ответственности налоговых агентов" (пункт 3)**,

Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 07.09.2022 N Ф08-8863/2022).

В то же время налоговые органы могут снизить штраф, если ошибки не привели к уменьшению суммы НДС, которую нужно уплатить в бюджет, или нарушению прав граждан (**подпункт 3 пункта 1, пункт 4 статьи 112 НК РФ, Письма ФНС России от 14.07.2021 N БС-4-11/9883@, от 09.08.2016 N ГД-4-11/14515 (пункт 3)**)).

Также организацию могут привлечь к ответственности, предусмотренной **статьей 119.1 НК РФ** в виде штрафа **в размере 200 руб.**, если она обязана сдавать расчет 6-НДФЛ в электронном виде, а подала его на бумажном носителе.

На основании **пункта 2 статьи 123 НК РФ** налоговый агент освобождается от ответственности, предусмотренной указанной статьей, при одновременном выполнении следующих условий:

- 1) налоговый расчет (расчет по налогу) представлен в налоговый орган в установленный срок;
- 2) в налоговом расчете (расчете по налогу) отсутствуют факты неотражения или неполноты отражения сведений и (или) ошибки, приводящие к занижению суммы налога, подлежащей перечислению в бюджетную систему Российской Федерации;
- 3) налоговым агентом самостоятельно перечислены в бюджетную систему Российской Федерации сумма налога, не перечисленная в установленный срок, и соответствующие пени до момента, когда ему стало известно об обнаружении налоговым органом факта несвоевременного перечисления суммы налога или о назначении выездной налоговой проверки по такому налогу за соответствующий налоговый период.

Согласно **Письму ФНС России от 02.08.2021 N ЕА-4-15/10852@** в случае, когда налоговыми агентами самостоятельно выявляются факты несвоевременной уплаты (неполной уплаты) сумм налога на доходы физических лиц до составления акта по результатам камеральной налоговой проверки расчета по форме 6-НДФЛ, а также осуществляется самостоятельное перечисление сумм задолженности по НДС и уплата соответствующих сумм пени, указанные обстоятельства, согласно положениям **пункта 2 статьи 123 НК РФ и Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 06.02.2018 N 6-П**, исключают привлечение налогоплательщика к налоговой ответственности, установленной **пунктом 1 статьи 123 НК РФ**.

Как корректировать ошибки в расчете 6-НДФЛ

Если в расчете 6-НДФЛ не отразили какие-либо сведения или нашли ошибки, то нужно сдать уточненный расчет за тот же период (**пункт 6 статьи 81 НК РФ**). Это могут быть ошибки в суммах доходов, вычетах, суммах налога, персональных данных работников и другие неточности. Также нужно представить уточненный расчет, если вы пересчитываете налог за истекший год.

Конкретных сроков для сдачи корректирующего расчета 6-НДФЛ нет. Его желательно подать до того, как ошибку найдет налоговый орган. Уточненный расчет нужно заполнить по форме, действовавшей в период, за который вносятся изменения (**пункт 5 статьи 81 НК РФ**). Если вы уточняете расчет 6-НДФЛ за 2022 г., поданный по форме, действующей в том периоде, то он заполняется так:

1. в строке "Номер корректировки" - "1--", если исправляете расчет впервые, "2--" - если во второй раз и т.д. (п. 2.2 Порядка заполнения расчета 6-НДФЛ);
 2. в строках, где допустили ошибки, укажите верные значения вместо ошибочных.
- В остальных строках расчета укажите те же данные, что и в первичном расчете.

Если в расчете 6-НДФЛ неверно указали КПП или ОКТМО, то нужно также сдать уточненный расчет 6-НДФЛ. Но нужно заполнить и сдать в налоговый орган два расчета 6-НДФЛ

с учетом следующего (*Письмо ФНС России от 12.08.2016 N ГД-4-11/14772* (разъяснения даны в период действия прежней формы расчета 6-НДФЛ, однако, полагаем, они по-прежнему актуальны)):

- в одном расчете следует указать номер корректировки "0--". В нем проставляют верные значения КПП или ОКТМО. Остальные строки переносят из первичного расчета;
- второй расчет подают с номером корректировки "1--". КПП или ОКТМО указывают те же, что и в ошибочном отчете. Во всех разделах расчета проставляют нули.

Если в расчете 6-НДФЛ допустили ошибки в справках о доходах и суммах налога физического лица, то в составе уточненного расчета за налоговый период надо представить корректирующие справки. Их необходимо заполнить в том же порядке, что и первичные, только указав правильные сведения. При этом в общей части корректирующей справки отразите (**пункты 5.1, 5.3 Порядка заполнения расчета 6-НДФЛ**):

- в поле "Номер справки" - номер первичной справки, в которой были допущены ошибки;
- в поле "Номер корректировки сведений" - порядковый номер корректировки, например 01, если вносите изменения в справку впервые.

Если в расчете 6-НДФЛ представили справку о доходах и суммах налога физлица ошибочно, то в составе уточненного расчета за налоговый период нужно подать аннулирующую справку. В ее общей части отразите (**пункты 5.1, 5.3 Порядка заполнения расчета 6-НДФЛ**):

- в поле "Номер справки" - номер первичной справки, которую следует аннулировать;
- в поле "Номер корректировки сведений" - 99.

Полагаем, в аннулирующей справке в разд. 1 надо перенести данные из первичной справки, а разд. 2 - 4 и Приложение к справке не заполнять, поскольку такой порядок заполнения был установлен для формы 2-НДФЛ, которая похожа на действующую форму справки.

Пример. Заполнение 6-НДФЛ при уплате налога за счет средств налогового агента

Условие:

В 2023 г. ИФНС России N 3 по г. Москве обнаружила, что в адрес организации в период с 2022 г. по май 2023 г. были оказаны услуги самозанятым, который состоял в трудовых отношениях с ней менее двух лет назад.

Налоговый орган переквалифицировал договор на оказание услуг с этим самозанятым в договор ГПХ и в рамках камеральной проверки расчета по страховым взносам за 1 квартал 2023 г., а затем в рамках камеральной проверки расчета по страховым взносам за полугодие 2023 г. выставил требования о представлении пояснений и сдаче уточненных расчетов по страховым взносам и уточненных расчетов по форме 6-НДФЛ за периоды, в которых осуществлялись выплаты самозанятому.

Решение:

При выплате вознаграждения самозанятому 25.10.2022 в размере 100 тыс. руб. и фактической уплате налога 10.11.2023 за счет средств налогового агента уточненный расчет 6-НДФЛ за 2022 г. нужно заполнить следующим образом:

Раздел 1

- поле 020 "Сумма налога на доходы физических лиц, удержанная за последние три месяца отчетного периода" - 13 000 руб.;
- поле 021 "Срок перечисления налога" - 26.10.2022;
- поле 022 "Сумма налога" - 13 000 руб.

Раздел 2

- поля 110 и 113 - 100 000 руб.;
- поле 140 "Сумма исчисленного НДФЛ" - 13 000 руб.;

- поле 160 "Сумма налога удержанная" - 13 000 руб.;
- поле 170 "Сумма налога, не удержанная налоговым агентом" - 0 руб.

При выплате вознаграждения самозанятому 25.05.2023 в размере 100 тыс. руб. и фактической уплате налога 10.11.2023 за счет средств налогового агента уточненный расчет 6-НДФЛ за полугодие 2023 г. нужно заполнить следующим образом:

Раздел 1

- поле 020 "Сумма налога на доходы физических лиц, подлежащая перечислению за последние три месяца отчетного периода" - 13 000 руб.;
- поле 023 "по третьему сроку перечисления" - 13 000 руб.

Раздел 2

- поля 110 и 113 - 100 000 руб.;
- поле 140 "Сумма исчисленного НДФЛ" - 13 000 руб.;
- поле 160 "Сумма налога удержанная" - 13 000 руб.;
- поле 170 "Сумма налога, не удержанная налоговым агентом" - 0 руб.

Такой порядок заполнения расчета 6-НДФЛ позволит избежать налоговому агенту ответственности в виде штрафа за неперечисление в установленный срок сумм налога в размере 20% от суммы, подлежащей перечислению (*статья 123 НК РФ*), при условии, что он самостоятельно до момента составления акта налоговой проверки перечислит в бюджет сумму исчисленного НДФЛ, пени и представит уточненные расчеты за периоды, в которых выплачивалось вознаграждение самозанятому (*статья 75, пункт 6 статьи 81, пункт 2 статьи 123 НК РФ*). При этом необходимо учесть, что уточненные расчеты 6-НДФЛ представляются в налоговый орган по форме, действовавшей в налоговый период, за который вносятся соответствующие изменения (*пункт 5 статьи 81 НК РФ*).

Пример. Заполнение уточненного расчета 6-НДФЛ при обнаружении ошибки (не удержан НДФЛ)

Условие:

В первой половине июня 2023 г. при выплате зарплаты работнику был предоставлен детский вычет, на который тот не имел права, поскольку к этому моменту его доход с начала года уже превысил 350 000 руб. В результате по сроку 28 июня НДФЛ был удержан и перечислен в бюджет в меньшей сумме, чем нужно.

В январе 2024 г. эту ошибку обнаружили, пересчитали НДФЛ без вычета за июнь и доудержали налог из зарплаты работника за первую половину января, выплаченной 19.01.2024.

Решение:

В уточненном расчете 6-НДФЛ за полугодие 2023 г. в разделе 2 следует указать правильные суммы вычетов и исчисленного НДФЛ, то есть:

- в поле 130 – меньшую сумму детского вычета;
- в поле 140 – большую сумму исчисленного НДФЛ.

В разделе 1 уточненного расчета за полугодие 2023 г. следует указывать:

- в поле 020 – сумму НДФЛ, подлежащую перечислению за последние 3 месяца отчетного периода, обобщенную по всем физлицам, то есть уточненные (увеличенные) суммы НДФЛ, которые необходимо было удержать и перечислить в бюджет, если бы не было необоснованного предоставления вычета на ребенка работнику;

- в полях 021-024 – суммы исчисленного и удержанного налога, подлежащие перечислению по первому, второму, третьему и четвертому срокам перечисления отчетного периода соответственно. То есть в рассматриваемом случае в поле 023 (налог, удержанный за

период с 23-го мая по 22-е июня) нужно отразить уточненные (увеличенные) суммы НДФЛ, которые необходимо было удержать и перечислить в бюджет, если бы не было необоснованного предоставления вычета на ребенка работнику.

При этом поле 160 раздела 2 уточненного расчета за полугодие 2023 г. не следует корректировать, так как фактически соответствующая сумма налога удержана в другом налоговом периоде, в котором и должна быть отражена (в расчете за I квартал 2024 г.).

Это объясняется тем, что на ЕНС как обязательство налогового агента по уплате НДФЛ по соответствующим срокам инспекция переносит суммы из полей 021-024 раздела 1 расчетов 6-НДФЛ (как первичных, так и уточненных). И если в разделе 1 уточненного расчета за полугодие не увеличить обязательство по уплате НДФЛ, то недоимка на ЕНС по этому налогу не возникнет в принципе. А это было бы неверно, поскольку НДФЛ следовало исчислить и удержать в июне 2023 г., а также уплатить в бюджет по сроку 28.06.2023.

Таким образом, следует вывод, что в разделе 1 расчета 6-НДФЛ отражаются не суммы НДФЛ, которые были фактически удержаны, а суммы, которые должны были быть удержаны и перечислены в бюджет в определенном периоде исходя из требований **НК РФ**.

Также ранее ФНС России поясняла, что в поле 160 раздела 2 расчета нужно отражать НДФЛ, удержанный за период с начала года и до конца отчетного периода. То есть в нашем случае в уточненном расчете в поле 160 остается налог, удержанный с 01.01.2023 по 30.06.2023 и показанный в первичном расчете за полугодие.

Подача уточненки за полугодие автоматически приведет к тому, что понадобится и уточненка за 9 месяцев, в которой также будет указана меньшая сумма детского вычета в поле 130 и большая сумма исчисленного НДФЛ в поле 140 раздела 2. При этом данные об удержанном налоге в полях 020-023 раздела 1 и в поле 160 раздела 2 останутся такими же, как и в первичном расчете за 9 месяцев.

Допустим, уточненные расчеты 6-НДФЛ за полугодие и 9 месяцев 2023 г. организация подала в ИФНС 22 января 2024 г. Тогда штрафа за неполное удержание и перечисление НДФЛ в установленный НК РФ срок (28.06.2023) не будет, если на дату подачи уточненки (на 22.01.2024):

- имеется положительное сальдо ЕНС в размере, достаточном для покрытия недоимки по НДФЛ и соответствующих ей пеней. Если его нет, то доудержанный 19.01.2024 у работника налог вместе с пенями нужно заранее перечислить на ЕНС. То есть надо сделать так, чтобы ко дню подачи уточненки (к 22.01.2024) на ЕНС было сформировано положительное сальдо и оно могло быть списано как в погашение обязанности по НДФЛ, которую инспекция доначислит на ЕНС на основании уточненного расчета за полугодие 2023 г., так и в погашение пеней. В уведомление по НДФЛ за первый «рванный» период января 01.01-22.01 сумму доудержанного 19.01.2024 налога включать уже не нужно (ведь на основании этого уведомления на ЕНС будет начислено обязательство по НДФЛ по сроку уплаты 29.01.2024, а 19.01.2024 был доудержан НДФЛ, срок уплаты которого 28.06.2023);

- инспекция еще не знала о неверном заполнении расчета и неполной уплате НДФЛ в бюджет, а также не назначила выездную проверку по НДФЛ за 2023 г.

Доудержанный у работника налог в отчетности за период его фактического удержания (в январе 2024 г.) в расчете 6-НДФЛ за I квартал 2024 г.:

- нужно отразить в строках 160 и 161 раздела 2;
- не нужно отражать в строках 020 и 021 раздела 1. Если его показать, то обязательства компании задвоятся, ведь подлежащий уплате НДФЛ уже указали в разделе 1 уточненного расчета за полугодие 2023 г.

Однако имейте в виду, что при таком заполнении будет нарушено контрольное соотношение по равенству сумм удержанного налога из разделов 1 и 2 расчета 6-НДФЛ за 2023 г. В нашем примере сумма удержанного НДФЛ из полей 020 разделов 1 первичного расчета 6-НДФЛ за I квартал, уточненных расчетов за полугодие и 9 месяцев, а также первичного расчета за год будет больше (не будет равна) суммы удержанного НДФЛ, отраженного в поле 160 раздела 2 годового 6-НДФЛ. И это нормально. А в расчете 6-НДФЛ за I квартал 2024 г., наоборот, сумма из строки 020 раздела 1 будет меньше суммы из строки 160.

Пример. Заполнение первичного расчета 6-НДФЛ при обнаружении ошибки (не удержан НДФЛ)

Условие:

Из-за арифметической ошибки при выплате работнику зарплаты 8 декабря 2023 г. организация удержала НДФЛ меньше, чем должна была. Обнаружили ошибку в январе 2024 г. при подготовке годового расчета 6-НДФЛ. Из выплаченной 19 января 2024 г. зарплаты за первую половину месяца НДФЛ был доудержан.

Решение:

Освободиться от штрафа за несвоевременную уплату НДФЛ можно и при подаче первичного расчета при выполнении следующих условий:

- первичный расчет сдан без опоздания, в нашем случае – не позднее 26.02.2024;
- этот расчет заполнен правильно;
- доудержанный НДФЛ перечислен до того, как ИФНС обнаружила неперечисленную сумму или назначила выездную проверку за тот же период (в уведомление за период 01.01 – 22.01 его включать не надо, так как он должен сформировать положительное сальдо ЕНС на момент подачи расчета 6-НДФЛ за 2023 г.).

Получается, что в разделе 1 расчета 6-НДФЛ за 2023 г. в поле 023 нужно отразить ту сумму НДФЛ, которую должны были удержать 8 декабря 2023 г. и перечислить в бюджет не позднее 28.12.2023. А доудержанный 19 января налог будет отражен в строках 160 и 161 раздела 2 только в расчете за I квартал 2024 г.

И здесь также в 2023 г. не будет соблюдаться КС 1.26. В случае получения от налогового органа требования на основании **пункта 3 статьи 88 НК РФ** необходимо будет дать пояснения относительно причины такого заполнения расчета.

Согласно **пункту 4 статьи 75 НК РФ** физические лица (в том числе индивидуальные предприниматели) и организации уплачивают пени за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налогов по процентной ставке:

1) **1/300** ключевой ставки Банка России:

- для организации за первые 30 календарных дней просрочки;
- для ИП независимо от количества дней просрочки;

2) **1/150** ключевой ставки Банка России для расчета пеней в организации за 31-й и все последующие календарные дни просрочки.

В соответствии с **пунктом 5 статьи 75 НК РФ** на период с **9 марта 2022 года по 31 декабря 2023 года** для организаций была установлена фиксированная ставка пеней в размере 1/300 ключевой ставки Банка России. С 1 января 2024 года льготная ставка для расчета пеней по налогам и взносам на ОПС, ОМС и по ВНиМ больше не действует.

Пунктом 3 статьи 5 Федерального закона от 26.03.2022 N 67-ФЗ предусмотрено, что положение **пункта 4 статьи 75 НК РФ** применяется и к недоимке, возникшей в том числе до дня вступления в силу **Федерального закона от 26.03.2022 N 67-ФЗ**.

На основании **Постановлений Правительства РФ от 29.03.2023 N 500, от 26.12.2023 N 2315 с 1 января 2023 г. по 31 декабря 2024 г.** включительно пеня не начисляется на недоимку организации (ИП) в размере, не превышающем величину положительного сальдо ЕНС на соответствующий день, увеличенную на сумму, зачтенную в счет предстоящей обязанности лица по уплате налога, сбора, страховых взносов. Данное положение позволяет избежать в 2023 - 2024 гг. пеней в ситуациях, когда положительное сальдо есть, но при формировании уведомления об исчисленных налогах допущена ошибка или уведомление по каким-то причинам не направлено.

5. Новые обязанности налоговых агентов с 01.01.2024

На 2024 г. переключен порядок уплаты НДФЛ налоговыми агентами. Платить и сдавать уведомления теперь нужно дважды в месяц, соответственно, изменена форма расчета 6-НДФЛ.

Что изменилось с 1 января 2024 г.

Теперь каждый целый месяц года делится на два неодинаковых «рваных» периода, за каждый из которых подсчитывается сумма исчисленного и удержанного НДФЛ (*пункт 9 статьи 58, пункт 6 статьи 226 НК РФ*):

- с 1-го по 22-е число месяца. Срок сдачи ЕНП-уведомления о сумме НДФЛ – 25-е число, срок уплаты этой суммы налога – 28-е число того же месяца;

- с 23-го по последнее число месяца. Срок сдачи уведомления – 3-е число, срок уплаты налога – 5-е число следующего месяца, а за период 23.12 – 31.12 оба срока – последний рабочий день года.

Например, в организации в январе выплачены:

- 20.01 – зарплата за первую половину января;

- 28.01 – отпускные;

- 31.01 – вознаграждение за работы по договору подряда физлицу.

Нужно сдать отдельное уведомление о сумме НДФЛ с зарплаты за первую половину января (не позднее 25.01, а налог уплатить не позднее 29.01) и отдельное уведомление о сумме НДФЛ с отпускных и оплаты работ физлицу-подрядчику (не позднее 05.02, налог уплатить в тот же срок). Во второе уведомление сумму из первого включать не нужно – оба уведомления самостоятельны и второе не «затирает» на ЕНС начисление по первому.

В итоге по НДФЛ за 2024 г. получается 24 срока уплаты, столько же раз нужно будет сдать уведомление и еще четыре раза представить расчет 6-НДФЛ (*пункт 6 статьи 6.1 НК РФ, Постановление Правительства РФ от 10.08.2023 N 1314*).

КАЛЕНДАРЬ ПО НДФЛ, ИСЧИСЛЕННОМУ И УДЕРЖАННОМУ В 2024 Г.

НДФЛ, исчисленный и удержанный в период	Код в поле 5 уведомления	Срок сдачи уведомления	Срок уплаты	Строки расчета 6-НДФЛ	
				в разделе 1	в разделе 2
I квартал (срок сдачи расчета 6-НДФЛ 25.04.2024)					
01.01 – 22.01	21/01	25.01	29.01	021	161
23.01 – 31.01	21/11	05.02	05.02	022	162
01.02 – 22.02	21/02	26.02	28.02	023	163
23.02 – 29.02	21/12	04.03	05.03	024	164
01.03 – 22.03	21/03	25.03	28.03	025	165
23.03 – 31.03	21/13	03.04	05.04	026	166
Полугодие (срок сдачи расчета 6-НДФЛ 25.07.2024)					
01.04 – 22.04	31/01	25.04	02.05	021	161
23.04 – 30.04	31/11	03.05	06.05	022	162
01.05 – 22.05	31/02	27.05	28.05	023	163
23.05 – 31.05	31/12	03.06	05.06	024	164
01.06 – 22.06	31/03	25.06	28.06	025	165

23.06 – 30.06	31/13	03.07	05.07	026	166
9 месяцев (срок сдачи расчета 6-НДФЛ 25.10.2024)					
01.07 – 22.07	33/01	25.07	29.07	021	161
23.07 – 31.07	33/11	05.08	05.08	022	162
01.08 – 22.08	33/02	26.08	28.08	023	163
23.08 – 31.08	33/12	03.09	05.09	024	164
01.09 – 22.09	33/03	25.09	30.09	025	165
23.09 – 30.09	33/13	03.10	07.10	026	166
Год (срок сдачи расчета 6-НДФЛ 25.02.2025)					
01.10 – 22.10	34/01	25.10	28.10	021	161
23.10 – 31.10	34/11	05.11	05.11	022	162
01.11 – 22.11	34/02	25.11	28.11	023	163
23.11 – 30.11	34/12	03.12	05.12	024	164
01.12 – 22.12	34/03	25.12	28.12	025	165
23.12 – 31.12	34/13	28.12	28.12	026	166

Корректность заполнения уведомления можно проверить с помощью контрольных соотношений, направленных *Письмом ФНС России от 31.01.2024 N ЕА-4-15/971@*.

Расчет 6-НДФЛ начиная с отчета за I квартал нужно сдавать по новой форме (*пункт 11 статьи 6 Федерального закона от 27.11.2023 N 539-ФЗ, Приказ ФНС России от 09.01.2024 N ЕД-7-11/1@ "О внесении изменений в приложения к приказу Федеральной налоговой службы от 19.09.2023 N ЕД-7-11/649@"*). Строки для сумм налога в разбивке по новым шести периодам последнего в отчетном периоде квартала есть и в разделе 1 (021 – 026), и в разделе 2 (161 – 166). Только в разделе 1 это суммы, подлежащие удержанию по правилам НК, а в разделе 2 – фактически удержанные.

Для начисления на ЕНС обязанности по НДФЛ будут использоваться данные из раздела 1 расчета. Там в строках 021 – 026 нужно указывать весь подлежащий удержанию НДФЛ, не уменьшая его на возвращенные физлицам суммы ранее излишне удержанного у них налога.

Для отражения возвращенных сумм по каждому периоду квартала в новой форме расчета введены строки 031 – 036. При начислении обязанности на ЕНС налоговики вычтут суммы, указанные в этих строках, из сумм в строках 021 – 026.

Соответственно, и в уведомлениях тоже нужно указывать разницу между общими суммами удержанного и возвращенного физическим лицам налога за период.

Справка

НДФЛ с выплаченной в январе 2024 г. зарплаты за декабрь 2023 г. включается в уведомление в 2024 г.: например, если она выплачена 09.01.2024 – в уведомление за период 01.01.2024 – 22.01.2024 (Письмо ФНС России от 28.12.2022 N ЗГ-3-11/14974@).

Что осталось неизменным

Новый порядок касается только разбивки удержанного НДФЛ по новым «рваным» периодам. В 2024 г., как и раньше:

- зарплату нужно выплачивать не реже двух раз в месяц и рассчитывать за фактически отработанные в каждой половине месяца дни (*статья 136 ТК РФ*);

- удерживать НДФЛ нужно при каждой выплате зарплаты (*подпункт 1 пункта 1 статьи 223, пункты 3, 4 статьи 226 НК РФ*);

- независимо от того, за какой месяц зарплата начислена, НДФЛ с нее попадает в уведомление за тот период, в котором должен быть удержан;
- если в каком-то из периодов вы не должны были удерживать НДФЛ, то и уведомление за этот период сдавать не нужно. Например, за весь период не было ни одной выплаты облагаемого дохода или вы выплатили только доходы, полностью «закрытые» вычетом;
- по уведомлениям, сданным раньше крайнего срока, НДФЛ сразу зачитывается на ЕНС (**пункт 7 статьи 78 НК РФ**).

Изменение 1. Новый принцип обложения доходов работников, с которыми заключен трудовой договор о дистанционной работе. С 01.01.2024 источник выплаты дохода определяется по месту нахождения работодателя, а не работника, как это было ранее. Теперь доходы дистанционных работников относятся к доходам от источников в РФ, если работодатель:

- российская организация (исключение – обособленное подразделение российской компании, зарегистрированное за границей);
- обособленное подразделение иностранной организации, зарегистрированное в России.

При выплате налогооблагаемых доходов работникам-удаленщикам работодатель должен исчислять и удерживать НДФЛ по резидентским ставкам – 13% (с доходов за год 5 млн руб. и менее) или 15% (с суммы, превышающей за год 5 млн руб.), вне зависимости от статуса работника (резидент или нерезидент).

То есть работодатели становятся налоговыми агентами по всем доходам, выплачиваемым удаленным работникам, которые трудятся за границей. Это означает, что они должны вести налоговые регистры по этим работникам, отражать доходы, исчисленный и удержанный НДФЛ в расчете 6-НДФЛ и в справках о доходах работников (приложение N1 к расчету).

Внимание!

В целях исчисления НДФЛ с 01.01.2024 не важны ни место работы по трудовому договору о дистанционной работе, ни налоговый статус работника (резидент/нерезидент). Даже если место работы исполнителя – город в иностранном государстве, а работник – нерезидент, с его зарплаты российский работодатель удерживает НДФЛ по ставке 13% (15%).

Налогообложение доходов физлиц, работающих за границей по ГПД, в 2024 г. остается таким же, как и в 2023 г. То есть при выполнении работ/оказании услуг исполнителем не в России (это указано в договоре) вознаграждение по такому договору – доход от источников за пределами РФ. В этом случае российская организация-заказчик не признается налоговым агентом по НДФЛ. Она выплачивает вознаграждение исполнителю в полной сумме без удержания НДФЛ. Исполнитель должен сам разбираться с уплатой налога в нашей стране в зависимости от его налогового статуса.

Изменение 2. Компенсация расходов удаленщикам без документов не облагается НДФЛ только в пределах лимита. Порядок освобождения от НДФЛ компенсации, выплачиваемой работодателем дистанционным сотрудникам за использование для работы своего или арендованного оборудования, программ, Интернета, мобильной связи, - такой же, как и для освобождения от страховых взносов. НДФЛ-лимит для этой компенсации тоже 35 руб. за рабочий день. До 01.01.2024 можно было не удерживать НДФЛ только при возмещении работнику документально подтвержденных расходов.

Специалисты ФНС России в устных консультациях говорят, что работодатель без проблем может применять одновременно два способа возмещения расходов, к примеру:

- одному работнику выплачивать компенсацию без документов из расчета 35 руб. за рабочий день;
- другому работнику компенсировать документально подтвержденные расходы.

Главное – закрепить оба способа и лимит компенсации в коллективном договоре, ЛНА, трудовом договоре или допсоглашении к нему.

Со сверхлимитной бездокументарной компенсации придется удержать НДФЛ в день ее выплаты работнику.

Изменение 3. Суточные за разъездную работу и надбавки вахтовикам освобождены от НДФЛ в таких же размерах, как и при командировках. То есть не более 700 руб. за день работы (нахождения в пути) в России и не более 2 500 руб. за границей. До внесения поправок в НК не облагались НДФЛ суточные сотрудникам за разъездной характер работы и надбавки за каждый день вахты и за дни в пути к месту вахты и обратно в том размере, который установлен ЛНА организации.

С 01.01.2024 со сверхнормативных суточных и надбавок вахтовикам в день их выплаты нужно исчислить и удержать НДФЛ.

Изменение 4. Новая форма 6-НДФЛ с отчета за I квартал 2024 г. Поскольку с 01.01.2024 изменились сроки уплаты удержанного НДФЛ, то расчет за первый отчетный период надо будет сдавать по новой форме. В ней учтены нововведения – в частности, удержанный НДФЛ в разбивке по шести датам нужно будет отразить как в разделе 1, так и в разделе 2.

С 01.01.2024 в перечень освобожденных от НДФЛ доходов включили выплачиваемую образовательными организациями материальную помощь нуждающимся студентам – в полном размере, а не в пределах 4 000 руб., как до 01.01.2024.

С 2025 г. порядок налогообложения доходов физлиц по ГПД станет схож с порядком обложения доходов дистанционных работников по трудовым договорам. А именно: если источник выплаты дохода – российская компания или ИП, то вознаграждение по ГПД считается полученным от источников в РФ. И российская компания/ИП из выплачиваемого исполнителю по ГПД вознаграждения должны удержать НДФЛ по ставке 13% (15%). Не будут важны ни налоговый статус исполнителя, ни место выполнения работ/оказания услуг.

С 2024 года нужно считать НДФЛ по ставке 15% с совокупной базы.

Напомним, в течение 2021 – 2023 гг. налоговым агентам разрешили исчислять НДФЛ по ставке 15% отдельно по каждой налоговой базе при превышении лимита 5 млн руб. за календарный год.

Сейчас **в пункте 2.1 статьи 210 НК РФ** упомянуты 11 разных налоговых баз. Для бухгалтера обычной компании/ИП из всего перечня актуальны только два вида налоговых баз: основная и по доходам от долевого участия в организации (дивидендам). Поскольку остальные налоговые базы довольно специфические и в обычной компании не встречаются. В частности, это доходы в виде выигрышей в азартных играх и лотереях, по операциям с ценными бумагами, с цифровыми финансовыми активами и цифровыми правами и др.

В 2024 г. нужно будет суммировать все доходы, источником которых является налоговый агент, **за исключением дивидендов**, и применять налоговую ставку исходя из общей суммы доходов 13% или 15% (в зависимости от суммы годового дохода).

Исчисление НДФЛ с доходов в виде дивидендов отдельно от иных выплачиваемых доходов установлено бессрочно. О том, что НДФЛ с базы по дивидендам нужно исчислять отдельно и не учитывать другие налоговые базы, прямо сказано **в пункте 3 статьи 214 НК РФ**. Если в совокупности общая сумма зарплаты и дивидендов за год будет больше 5 млн руб., но каждый вид дохода менее 5 млн руб., то применяется ставка 13%. Суммировать все доходы участника-работника и доначислять НДФЛ по итогам 2024 г. будет налоговый орган и при необходимости направит физическому лицу налоговое уведомление.