

**АНАЛИЗ ОСОБЕННОСТЕЙ ПРЕДОСТАВЛЕНИЯ
ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ ВЫЧЕТОВ ЛИЦАМ,
ПОЛУЧАЮЩИМ ВОЗНАГРАЖДЕНИЕ ПО
ГРАЖДАНСКО-ПРАВОВОМУ ДОГОВОРУ**

Федина Екатерина Валерьевна

к.э.н., доцент кафедры «Экономика, управление и инвестиции»

Южно-Уральский государственный университет (НИУ)

e-mail: laila1986@mail.ru

Статья посвящена особенностям предоставления профессиональных налоговых вычетов по налогу на доходы физических лиц субъектам, получающим вознаграждения по гражданско-правовому договору. Рассмотрены некоторые важные аспекты данной сферы правоотношений. Исследованы работы различных авторов по данному вопросу, на основе чего определен ряд наиболее важных моментов. В частности, корректность выбора способа применения вычета; возможность включения некоторых статей расходов и т.п. Выделены основные проблемы, возникающие при реализации механизма предоставления упомянутых вычетов. Выявлено, что на сегодняшний день нет конкретизации видов гражданско-правовых договоров, по которым у налогоплательщика есть возможность получить профессиональный налоговый вычет. Проведен анализ подзаконных актов по исследуемой теме, позволивший автору выявить виды гражданско-правовых договоров, выполнение работ по которым предполагает возможность получения профессионального вычета по НДФЛ. На основе выявленных «узких мест» в правоприменительной практике, предложено внести поправки в п. 2 ст. 221 Налогового кодекса Российской Федерации, касающиеся уточнения

видов гражданско-правовых договоров. Учитывая развитие партнерских отношений Российской Федерации и стран-членов ЕАЭС, а также курс на гармонизацию налогового законодательства государств-участников, уделено внимание трудностям, связанным с предоставлением профессионального налогового вычета физическим лицам, являющимся резидентами стран – членов ЕАЭС.

Ключевые понятия: налог, профессиональный налоговый вычет, гражданско-правовой договор.

На сегодняшний день вопрос реализации налогоплательщиками права на профессиональный налоговый вычет по налогу на доходы физических лиц (далее НДФЛ) весьма обсуждаем. Работы различных авторов посвящаются различным проблемам в данной сфере.

Так, важное место занимает анализ корректности выбора налогоплательщиком способа применения данного вычета [1]. Стоит акцентировать внимание на том, что зачастую мнения ФНС РФ, Минфина РФ и Арбитражных судов в отношении данного вопроса расходятся. Примером тому может быть ситуация выбора налогоплательщиком профессионального налогового вычета в фиксированном размере (20% от суммы полученного дохода) из-за невозможности подтверждения фактических расходов.

В исследованиях по данной теме также уделяется внимание анализу возможности включения в сумму вычета конкретных расходов. Например, актуальным остается вопрос правомерности включения расходов на амортизацию в размер профессионального вычета [2]. Ещё более «скользким» остается проблема включения внереализационных расходов, которая, по большей части, решается только в судебном порядке [1].

До сих пор споры возникают в отношении условий предоставления профессионального вычета по НДФЛ, одновременность их выполнения.

Особо интересной темой для нас представляется порядок реализации лицами, получающими вознаграждение по гражданско-правовому договору, права на профессиональный вычет.

Исследуя специфику профессиональных налоговых вычетов по НДФЛ, особое внимание, на наш взгляд, заслуживает рассмотрение вопроса предоставления профессиональных вычетов лицам, выполняющим работы или оказывающим услуги по гражданско-правовым договорам. Это объясняется тем, что данная сфера правоотношений находится на стыке гражданского и налогового права. В этом ключе мы выделили ряд особенностей, позволяющих делать выводы не только о правильности и корректности заключения договоров между субъектами налоговых правоотношений, но и о необходимости внесения некоторых изменений в законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, в частности, в главу 23 «Налог на доходы физических лиц» [4].

Представляется, что в каждой организации возникают ситуации, когда для выполнения определенного вида работ или услуг приходится нанимать работников со стороны. Как правило, с такими работниками заключается договор гражданско-правового характера, имеющий, с точки зрения налоговой экономии, преимущества перед срочным трудовым договором.

Стоит отметить, что в указанном случае возникает вопрос о том, какой именно договор считается гражданско-правовым, а также о его содержании. Представляется важным акцентировать внимание на том, что определение гражданско-правового договора установлено статьей 420 ГК РФ [3]. В соответствии с положениями данной статьи под договором понимается соглашение двух или нескольких лиц об установлении, изменении или прекращении гражданских прав и обязанностей. При этом важно отметить, что договор заключается на добровольных началах, условия его определяются по усмотрению сторон, кроме случаев, когда соответствующее условие предписано законом или иными правовыми актами (ст. 422 ГК РФ) [3].

Ценообразование также формируется в договоре. Существует достаточно большое количество видов гражданско-правовых договоров. Важность данного вопроса заключается в том, что расходы не по всем договорам могут включаться в состав профессиональных вычетов по налогу на доходы физических лиц (далее НДФЛ). Остановимся на этом аспекте подробнее.

Согласно пп. 6 п. 1 ст. 208 НК РФ выплаты по гражданско-правовым договорам являются объектом обложения НДФЛ [4]. При этом существует дифференциация ставок в зависимости от статуса налогоплательщика. Так, для резидентов РФ ставка налога составляет 13%, для нерезидентов – 30%.

В случае заключения гражданско-правового договора с физическим лицом возникает ситуация, в которой обязанность удерживать НДФЛ возлагается на налогового агента, то есть то лицо-выгодоприобретатель, которое является другой стороной договора. При этом так называемый заказчик должен быть зарегистрирован в качестве юридического лица или индивидуального предпринимателя (далее ИП). Следовательно, если заказчиком по гражданско-правовому договору является физическое лицо, то налогоплательщик, получающий вознаграждение, может реализовать свое право на профессиональный вычет только при подаче декларации в налоговые органы по итогам налогового периода (рисунок 1).

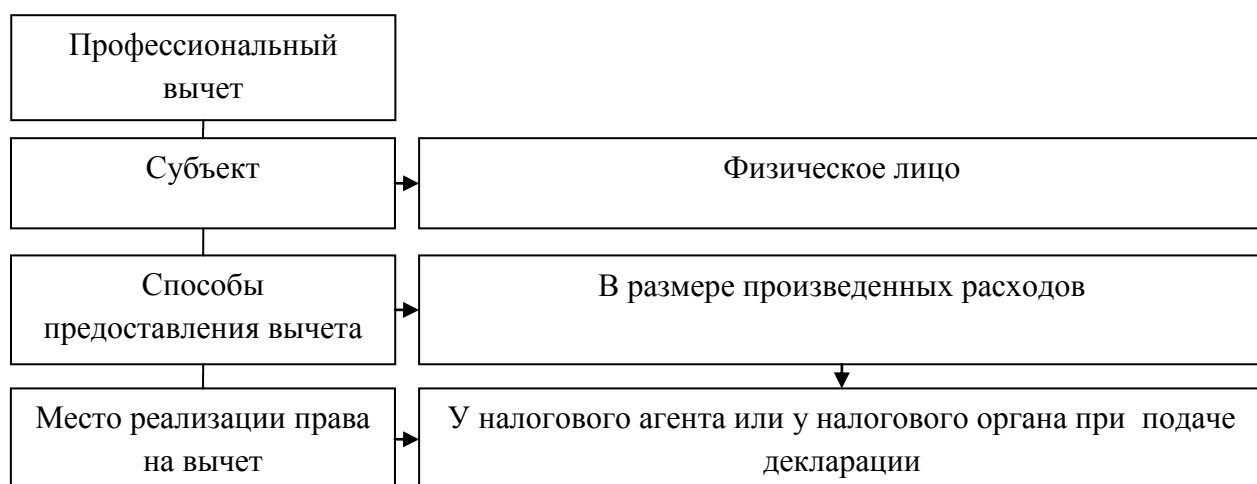


Рисунок 1. Параметры предоставления профессионального налогового вычета физическим лицам, выполняющим работы по гражданско-правовым договорам

Если речь идет об индивидуальном предпринимателе (далее ИП), то он получает профессиональный вычет у налогового органа при подаче декларации за соответствующий налоговый период. Это связано с тем, что при применении общей системы налогообложения обязанность по исчислению и уплате НДФЛ возлагается на ИП, получающего соответствующие доходы (рисунок 2).

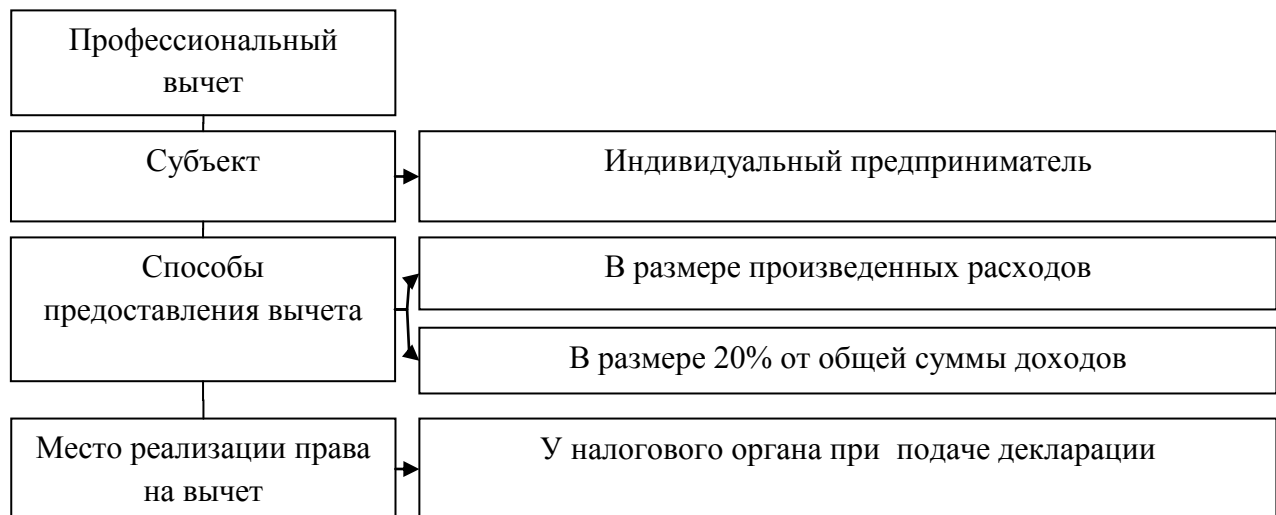


Рисунок 2. Параметры предоставления профессионального налогового вычета ИП, выполняющим работы по гражданско-правовым договорам

Ранее мы упоминали о том, что не по всем гражданско-правовым договорам могут быть предоставлены рассматриваемые налоговые вычеты. В данном ключе интересным является мнение Минфина России, изложенное в письме от 15.11.2012 № 03-04-05/4-1286 [5].

В частности, уточняются виды гражданско-правовых договоров, выполнение работ по которым предполагает возможность получения профессионального вычета:

- 1) Договор подряда.
- 2) Договор на выполнение НИОКР.
- 3) Возмездное оказание услуг.

То есть мы можем сделать вывод о том, что, например, по договору аренды или договору найма жилого помещения такой вычет получить не представляется возможным.

Анализ различных документов по исследуемому вопросу, позволил выявить ещё ряд обсуждаемых вопросов в сфере предоставления профессиональных вычетов в рамках обложения НДФЛ вознаграждений, полученных по гражданско-правовым договорам. В частности:

1) Оказание услуг или выполнение работ по гражданско-правовым договорам может быть сопряжено с осуществлением выплат в пользу налогоплательщика, непосредственно не связанных с его вознаграждением. Примером таких выплат могут быть: оплата затрат на оформление визы; оплата проезда и проживания в месте оказания услуг или выполнения работ и т.п. В этой связи возникает вопрос об обложении этих выплат налогом на доходы физических лиц, а также о порядке определения размера профессионального вычета. Мы выявили два противоположных мнения:

– ФНС считает, что такие выплаты не должны облагаться НДФЛ, поскольку могут быть осуществлены как в интересах налогоплательщика, так и в интересах заказчика [6];

– Минфин России считает, что данные выплаты должны облагаться НДФЛ, а также рекомендуют налогоплательщику осуществлять такие расходы за свой счет, чтобы впоследствии включить их в состав профессионального вычета [7].

На наш взгляд, в целях нивелирования коллизий с налоговыми органами необходимо грамотно составлять гражданско-правовой договор. Поскольку профессиональный налоговый вычет по гражданско-правовому договору налогоплательщик может получить только в случае осуществления расходов за свой счет, то есть заказчик не должен компенсировать данные расходы, то этот важный момент должен быть освещен в договоре.

2) Весьма интересным является вопрос предоставления профессиональных вычетов в случаях заключения гражданско-правового договора с гражданами иностранного государства. Исследовав данную тему,

мы пришли к выводу о том, что ключевым моментом в таком случае является статус налогоплательщика-исполнителя работ. Если гражданин иностранного государства является налоговым резидентом РФ, то у него, безусловно, возникает право на получение профессионального вычета. В противном случае, такое право у него отсутствует (таблица 1).

Таблица 1

Особенности предоставления профессиональных вычетов в рамках получения вознаграждений по гражданско-правовому договору

Ситуация	Возможность получения вычета
Осуществление выплат в пользу налогоплательщика, непосредственно не связанных с его вознаграждением.	право на вычет отсутствует
Осуществление исполнителем по гражданско-правовому договору расходов за свой счет.	имеет право на вычет
Иностранец, не являющийся налоговым резидентом РФ, получает вознаграждение за выполнение работ (оказание услуг) по гражданско-правовому договору.	право на вычет отсутствует
Иностранец, являющийся налоговым резидентом РФ, получает вознаграждение за выполнение работ (оказание услуг) по гражданско-правовому договору.	имеет право на вычет
Лицо, являющееся гражданином государства-члена ЕАЭС, получает вознаграждение за выполнение работ (оказание услуг) по гражданско-правовому договору на территории РФ.	данный вопрос не урегулирован

Таким образом, рассматривая вопросы реализации права на получение профессионального налогового вычета по НДФЛ в рамках получения вознаграждений по гражданско-правовому договору, необходимо, по нашему

мнению, особое внимание уделять анализу мнений ФНС РФ и Минфина РФ с целью грамотного составления соответствующего договора. Это позволит учесть специфику конкретных правоотношений, возникающих в данной сфере.

Помимо этого мы пришли к выводу о необходимости закреплении в НК РФ положений, раскрывающих перечень гражданско-правовых договоров, в отношении которых у индивидуального предпринимателя возникает право получения профессионального налогового вычета. Представляется, что будет весьма уместным внести уточнение в п. 2 ст. 221 НК РФ. Редакция, на наш взгляд, должна иметь следующий вид:

«... получить профессиональный вычет (в сумме понесенных расходов) вправе лица, которые получают доходы от выполнения работ (оказания услуг) по договорам гражданско-правового характера, к которым относятся:

- договор подряда (гл. 37 ГК РФ);
- договор на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ (гл. 38 ГК РФ);
- договор возмездного оказания услуг (гл. 39 ГК РФ)».

Учитывая, что в современных реалиях возникает большое количество споров между налогоплательщиками и налоговыми органами, представляется важным разработать принципиальную схему действий для индивидуальных предпринимателей в случае возникновения коллизий (рисунок 3). Поскольку на сегодняшний день система досудебного урегулирования налоговых споров динамично развивается, мы обратили особое внимание на данную сферу в рамках взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов. Это может иметь место в ситуации, когда идет речь о признании расходов по гражданско-правовым договорам рассматриваемых категорий налогоплательщиков



Рисунок 3. Схема действий налогоплательщика в рамках подтверждения правомерности получения налогоплательщиком профессионального вычета по

НДФЛ

Литература

- 1 Лившиц, А., Лахман Р. Как без ошибок воспользоваться профессиональным вычетом по НДФЛ / А. Лившиц // Российский налоговый курьер. – 2015. – № 6. – С. 26 – 30.
- 2 Миленина, Н.В. Об учете суммы амортизации по ОС / Н.В. Миленина // Индивидуальный предприниматель: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2015. – № 4. – С. 29.
- 3 Гражданский Кодекс РФ (часть вторая) № 14 – ФЗ от 26.01.1996 (ред. 29.06.2015) // СПС Консультант Плюс.
- 4 Налоговый кодекс (часть 2) от 05.08.2000 № 117 – ФЗ (ред. 13.07.2015) // СПС Консультант Плюс.
- 5 Письмо Минфина России от 15.11.2012 № 03-04-05/4-1286 // СПС Консультант Плюс.
- 6 Письмо ФНС России от 03.09.2012 № ОА-4-13/14633 // СПС Консультант Плюс.
- 7 Письмо Минфина России от 29.01.2014 № 03-04-06/3282 // СПС Консультант Плюс.

THE ANALYSIS OF THE PECULIARITIES OF THE PROVISION OF PROFESSIONAL TAX DEDUCTIONS TO PERSONS RECEIVING REMUNERATION FOR CONTRACT

Fedina E.V.

Ph. D., associate Professor of the Department "Economics, management and investment" South Ural state University (national research University)

e-mail: laila1986@mail.ru

Abstract. The article is devoted to the peculiarities of the provision of professional tax deductions under the tax to incomes of physical persons subjects receiving remuneration under civil law agreement. Considered some important aspects of this sphere of legal relations. Studied the work of various authors on the subject, on the basis of which defined some of the most important moments. In particular, the correct choice of method of application of the deduction; the possibility of inclusion of certain items of expenditure, etc. the main problems encountered in the implementation of the mechanism providing these deductions. Revealed that to date there is no specification of types of civil law contracts, for which the taxpayer has the opportunity to get professional tax deduction. The analysis of secondary legislation on the topic under study allowed the author to identify the types of civil contracts, performing work which offers the opportunity to get professional deduction for personal income tax. Based on the identified bottlenecks in law enforcement, it is proposed to amend section 2 of article 221 of the Tax code of the Russian Federation regarding clarification of the types of civil contracts. Given the development of partnership relations between the Russian Federation and member countries of the EAEU, as well as a course on the harmonisation of the tax legislation of the States parties, attention is paid to the difficulties associated with providing professional tax deduction to natural persons who are residents of member countries of the EAEU.

Keywords: *tax, professional tax deduction, a civil contract.*