



ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ИМЕНЕМ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ РЕШЕНИЕ

ВАС-1782/11

Москва

30 марта 2011 г.

Резолютивная часть решения объявлена 23 марта 2011 года.

Полный текст решения изготовлен 30 марта 2011 года.

Высший Арбитражный Суд Российской Федерации в составе:
председательствующего судьи Першутова А.Г.,

судей Муриной О.Л., Тумаркина В.М.

при ведении протокола судебного заседания помощником судьи
Бартунаевой Н.Л.,

рассмотрев в судебном заседании дело по заявлению общества с
ограниченной ответственностью «Бухсофт.ру» к Федеральной налоговой
службе о частичном оспаривании приказа Федеральной налоговой службы
от 17.11.2010 № ММВ-7-3/611@ «Об утверждении формы сведений о
доходах физических лиц и рекомендаций по её заполнению, формата
сведений о доходах физических лиц в электронном виде, справочников»,

при участии в судебном заседании:

от общества с ограниченной ответственностью «Бухсофт.ру» –
Коршунова А.Г., Любезного В.В.;

от Федеральной налоговой службы – Волкова В.Д., Котова К.В., Романчук А.А.,

УСТАНОВИЛ:

общество с ограниченной ответственностью «Бухсофт.ру» (далее – общество) обратилось в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации с заявлением, уточненным в порядке статьи 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, о признании частично недействующим приказа Федеральной налоговой службы от 17.11.2010 № ММВ-7-3/611@ «Об утверждении формы сведений о доходах физических лиц и рекомендаций по её заполнению, формата сведений о доходах физических лиц в электронном виде, справочников», а именно в части:

1. Приложения № 1 «Справка о доходах физического лица за 20_год» в части ее показателя «5.5. Сумма налога перечисленная», как не соответствующего пунктам 2 и 3 статьи 230, пункту 5 статьи 226 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс);

2. Приложения № 1 «Справка о доходах физического лица за 20_год» в части ее показателя «1.3. Код ОКАТО», как не соответствующего пунктам 2 и 3 статьи 226, пункту 3 статьи 210, статьям 218-221 Кодекса;

3. Раздела II «Заполнение формы Справки» Рекомендаций по заполнению формы 2-НДФЛ (Приложение к форме 2-НДФЛ) в части положений: «В случае, если сведения о доходах заполняются организацией на физических лиц, получающих доходы от ее обособленного подразделения, в данном пункте после ИНН через «/» указывается КПП по месту учета организации по месту нахождения ее обособленного подразделения. Если в течение календарного года физическое лицо, о доходах которого заполняется Справка, получало доходы в нескольких обособленных подразделениях, расположенных на территории разных административно-территориальных образований, то о его доходах заполняется несколько справок (по количеству административно-

территориальных образований, на территории которых находятся обособленные подразделения, в которых физическое лицо получало доходы)» как не соответствующего пунктам 2 и 3 статьи 226, пункту 3 статьи 210, статьям 218 - 221 Кодекса;

4. Приложения № 2 «Формат сведений о доходах физических лиц по форме 2-НДФЛ» в части показателей: «Сумма налога перечисленная», «КПП», «Код по ОКАТО» корреспондирующих упомянутому приложению № 1.

Толкование заявителем главы 23 Кодекса позволило ему сделать вывод о том, что содержание сведений, передаваемых налоговым агентом в соответствии с пунктом 2 статьи 230 Кодекса в налоговый орган, должно состоять из двух разделов: сведения о доходах физических лиц с отражением расчета исчисленного и удержанного налога по каждому физическому лицу и сведения о перечислении налоговым агентом сумм, удержанных у физических лиц за налоговый период, общей суммой в целом по организации.

По мнению заявителя, оспариваемые положения возлагают на заявителя как на налогового агента дополнительные обязанности, не предусмотренные Кодексом, по распределению общей уплаченной в бюджет суммы налога, исчисленной и удержанной со всех работающих у него лиц, на каждого работника.

В частности, из положений пункта 7 статьи 226 Кодекса следует, что перечисление удержанных у налогоплательщиков сумм налога на доходы физических лиц осуществляется не за каждого налогоплательщика, а совокупной (единой) суммой платежа в бюджет и ее распределение по физическим лицам не предполагается.

Заявитель полагает, что показатель «Сумма налога перечисленная» с методологической точки зрения вызовет множество противоречий в правоприменительной практике и, следовательно, в том или ином виде

будет нарушать права и законные интересы налоговых агентов и физических лиц, которым агенты производили выплаты доходов.

Кроме того, обязанность налогового агента выдавать физическим лицам по их заявлениям справки о полученных ими доходах и удержанных суммах налога предусмотрена пунктом 3 статьи 230 Кодекса, который в отличие от пункта 2 статьи 230 Кодекса вообще не предусматривает обязанность в числе сведений указывать в справке суммы, перечисленные в бюджет. При этом заявитель ссылается на решение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 22.06.2006 № 4221/06, которым было признано недействующим аналогичное оспариваемому положение, содержащееся в приказе Федеральной налоговой службы от 25.11.2005 № САЭ-3-04/616@ «Об утверждении формы сведений о доходах физических лиц». Поскольку с 2006 года в пункт 3 статьи 230 Кодекса изменения не вносились, то оспариваемые положения, по мнению заявителя, противоречат и указанному судебному акту.

По мнению заявителя, оспариваемые положения о том, что налоговый агент должен заполнить несколько справок (по количеству административно-территориальных образований, на территории которых находятся обособленные подразделения, в которых физическое лицо получало доходы) в том случае, если лицо, о доходах которого заполняется справка, получало доходы в нескольких обособленных подразделениях, расположенных на территории разных административно-территориальных образований не позволяют налоговому агенту правильно применить налоговые вычеты. Данное положение нарушает права налоговых агентов, вынуждая их распределять по обособленным подразделениям такие показатели, как налоговые вычеты и налоговую базу.

Федеральная налоговая служба возражает против заявленных требований и считает, что оснований для удовлетворения заявления не имеется. По мнению ФНС России, обязанность налогового агента указывать в справке, представляемой налоговым агентом в налоговый

орган, сведений о перечисленной в бюджет сумме налога в отношении каждого налогоплательщика основывается на положениях пункта 2 статьи 230 Кодекса с учетом изменений, внесенных Федеральным законом от 27.07.2010 № 229-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с урегулированием задолженности по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов и некоторых иных вопросов налогового администрирования» (далее – Федеральный закон от 27.07.2010 № 229-ФЗ). Поэтому выдача справки по такой же форме и налогоплательщику дополнительных обязанностей, не предусмотренных Кодексом, не устанавливает, а также не изменяет содержание обязанностей, установленных Кодексом для налоговых агентов.

Обязанность налогового агента заполнять несколько справок (по количеству административно-территориальных образований, на территории которых находятся обособленные подразделения, в которых физическое лицо получало доходы) основана на положениях, содержащихся в пункте 7 статьи 226 Кодекса. При этом налоговый агент сам вправе определить, в какой из справок указывать налоговые вычеты с учетом доходов, полученных налогоплательщиком в целом у налогового агента.

Суд, выслушав представителей лиц, участвующих в деле, исследовав материалы дела, оснований для удовлетворения заявленных требований не находит.

В соответствии с пунктом 3 статьи 230 Кодекса налоговые агенты выдают физическим лицам по их заявлениям справки о полученных физическими лицами доходах и удержанных суммах налога по форме,

утвержденной федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Согласно Постановлению Правительства Российской Федерации от 30.09.2004 № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» таким федеральным органом является Федеральная налоговая служба. Следовательно, оспариваемый приказ издан ФНС России в пределах ее компетенции.

Пункт 3 статьи 230 Кодекса непосредственно не предусматривает обязанность налогового агента в выдаваемой по заявлению физического лица справке указывать сведения о перечисленной в бюджет сумме налога.

По мнению заявителя, форма справки, выдаваемой в соответствии с пунктом 3 статьи 230 Кодекса, должна отличаться от формы справки, выдаваемой на основании пункта 2 статьи 230 Кодекса, в части указания сведений о перечислении суммы налога в бюджет. Кроме того, в справке, направляемой налоговым агентом согласно пункту 2 статьи 230 Кодекса в налоговый орган, не должны указываться сведения о перечисленной сумме налога применительно к конкретному физическому лицу. Такие сведения должны подаваться в налоговый орган в целом о перечисленной налоговым агентом сумме налога.

Однако следует иметь в виду, что введение ФНС России в рамках предоставленных законом полномочий как федеральному органу исполнительной власти, уполномоченному по контролю и надзору в области налогов и сборов, единой формы представления налоговым агентом сведений в соответствии с пунктами 2 и 3 статьи 230, пунктом 5 статьи 226 Кодекса направлено на создание условий для правовой определенности в отношении налоговых агентов при исполнении возложенных на них Кодексом обязанностей и унификацию форм, составление которых основано на данных налогового учета налогового агента, в целях реализации единого порядка, предусмотренного главой 23 Кодекса.

Доводы заявителя о том, что в справке, направляемой налоговым агентом согласно пункту 2 статьи 230 Кодекса в налоговый орган, не должны указываться сведения о перечисленной сумме налога применительно к конкретному физическому лицу, не основаны на системном толковании положений пункта 3 статьи 24, статьи 226, пункта 2 статьи 230, пункта 1 статьи 230 Кодекса. Указанные правовые нормы упоминают как об исчислении и удержании, так и о перечислении в бюджет сумм налога применительно к конкретному физическому лицу. При этом ссылка заявителя на пункт 7 статьи 226 Кодекса также не позволяет сделать вывод о том, что налог уплачивается совокупной суммой в целом применительно к налоговому агенту, поскольку из содержания указанной правовой нормы следует, что речь в ней идет о совокупной сумме налога, исчисленной и удержанной налоговым агентом у конкретного налогоплательщика. Эта же сумма налога (то есть применительно к каждому конкретному налогоплательщику) должна быть уплачена в бюджет.

Не может быть принята во внимание и ссылка заявителя на решение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 22.06.2006 № 4221/06, которым было признано недействующим аналогичное оспариваемому положение, содержащееся в приказе Федеральной налоговой службы от 25.11.2005 № САЭ-3-04/616@ «Об утверждении формы сведений о доходах физических лиц». Несмотря на то, что в пункт 3 статьи 230 Кодекса изменения не вносились, следует иметь в виду, что на момент принятия указанного решения Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации пункт 2 статьи 230 Кодекса также не предусматривал обязанности налогового агента представлять налоговому органу сведения о перечисленных суммах налога в отношении каждого физического лица. Между тем, именно после принятия указанного судебного акта Федеральным законом от 27.07.2010 № 229-ФЗ были внесены соответствующие изменения в пункт 2 статьи 230 Кодекса.

Этим же законом были внесены изменения и в пункт 1 статьи 230 Кодекса, регламентирующий порядок возврата излишне удержанного налоговым агентом налога. Правовые нормы, содержащиеся в пункте 1 статьи 230 Кодекса, корреспондируют содержащейся в пункте 2 статьи 230 Кодекса норме, предусматривающей обязанность налогового агента по представлению налоговому органу сведений о перечисленных суммах налога в отношении каждого физического лица.

Поскольку в соответствии с пунктом 2 статьи 230 Кодекса на налогового агента возложена обязанность указывать в справке, направляемой в налоговый орган сведений о перечисленной в бюджет сумме налога применительно к конкретному физическому лицу, то и возложение обязанности на налогового агента по выдаче этому же физическому лицу справки с указанием этих же сведений не может рассматриваться как возложение на него обязанностей, не предусмотренных Кодексом, и нарушение его прав и законных интересов в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности.

Как пояснили в судебном заседании представители ФНС России, если налоговый агент не укажет в справке, выдаваемой физическому лицу, сведения о перечисленной в бюджет сумме налога, то это обстоятельство не рассматривается налоговыми органами как правонарушение, поскольку целью унификации форм справок, направляемых в налоговый орган в соответствии с пунктом 2 статьи 230 Кодекса и справок, выдаваемых физическим лицам на основании пункта 3 статьи 230 Кодекса, было обеспечение исполнения своих обязанностей налоговыми агентами наиболее экономным путем, с наименьшими затратами.

Доводы заявителя о несоответствии оспариваемого приказа в части необходимости составления справок по количеству административно-территориальных образований, на территории которых находятся обособленные подразделения, в которых физическое лицо получало доходы, пунктам 2 и 3 статьи 226, пункту 3 статьи 210, статьям 218 -

221 Кодекса также не принимаются судом как убедительные по следующим основаниям.

Заявитель признает, что необходимость отражения показателя «1.3. Код ОКАТО» - «Общероссийский классификатор объектов административно-территориального деления» в отчетных сведениях о доходах физических лиц обусловлена правовой нормой, содержащейся в пункте 7 статьи 226 Кодекса.

В соответствии с пунктом 7 статьи 226 Кодекса совокупная сумма налога, исчисленная и удержанная налоговым агентом у налогоплательщика, в отношении которого он признается источником дохода, уплачивается в бюджет по месту учета налогового агента в налоговом органе.

Налоговые агенты – российские организации, указанные в пункте 1 данной статьи, имеющие обособленные подразделения, обязаны перечислять исчисленные и удержанные суммы налога в бюджет как по месту своего нахождения, так и по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по месту нахождения обособленного подразделения, определяется исходя из суммы дохода, подлежащего налогообложению, исчисляемого и выплачиваемого работникам этих обособленных подразделений.

По мнению заявителя, оспариваемый Приказ нарушает права налоговых агентов и противоречит пунктам 2 и 3 статьи 226, пункту 3 статьи 210, статьям 218-221 Кодекса в той части, в которой вынуждает распределять по обособленным подразделениям такие показатели, как налоговые вычеты и налоговую базу налогоплательщика в случае получения доходов в нескольких подразделениях одновременно.

Между тем оспариваемый приказ не содержит для налоговых агентов такой обязанности, поэтому не может в указанной части противоречить Кодексу.

Как пояснили в судебном заседании представители ФНС России, налоговый агент самостоятельно определяет в такой ситуации порядок применения налоговых вычетов, но обязанности распределять примененные налоговые вычеты и налоговую базу с их учетом по всем обособленным подразделениям, в которых работает конкретное физическое лицо, у налогового агента нет.

По существу доводы заявителя сводятся к оценке целесообразности применения утвержденной ФНС России формы справки, выдаваемой физическим лицам, о полученных доходах, удержанных и перечисленных в бюджет суммах налога, а обращение в арбитражный суд с настоящим заявлением используется как способ доведения до ФНС России своих предложений по совершенствованию налогового администрирования, формы и порядка отчетности налоговых агентов перед налоговыми органами, что не относится к компетенции арбитражных судов.

По этим же основаниям не подлежат удовлетворению и требования заявителя в части оспаривания приложения № 2 «Формат сведений о доходах физических лиц по форме 2-НДФЛ» в части показателей: «Сумма налога перечисленная», «КПП», «Код по ОКАТО» как корреспондирующих вышеназванному приложению № 1.

При таких обстоятельствах суд приходит к выводу о соответствии оспариваемых положений приказа Федеральной налоговой службы от 17.11.2010 № ММВ-7-3/611@ «Об утверждении формы сведений о доходах физических лиц и рекомендаций по её заполнению, формата сведений о доходах физических лиц в электронном виде, справочников» Кодексу.

Руководствуясь статьями 167–170, 176, 191, 194, 195 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Высший Арбитражный Суд Российской Федерации

РЕШИЛ:

признать приложение № 1 «Справка о доходах физического лица за 20_год» в части ее показателей: «1.3.Код ОКАТО», «5.5. Сумма налога перечисленная», Раздел II «Заполнение формы Справки» Рекомендаций по заполнению формы 2-НДФЛ (Приложение к форме 2-НДФЛ) в части положений: «В случае, если сведения о доходах заполняются организацией на физических лиц, получающих доходы от ее обособленного подразделения, в данном пункте после ИНН через «/» указывается КПП по месту учета организации по месту нахождения ее обособленного подразделения. Если в течение календарного года физическое лицо, о доходах которого заполняется Справка, получало доходы в нескольких обособленных подразделениях, расположенных на территории разных административно-территориальных образований, то о его доходах заполняется несколько справок (по количеству административно-территориальных образований, на территории которых находятся обособленные подразделения, в которых физическое лицо получало доходы)» и приложение № 2 «Формат сведений о доходах физических лиц по форме 2-НДФЛ» в части показателей: «Сумма налога перечисленная», «КПП», «Код по ОКАТО» корреспондирующих упомянутому приложению № 1, утвержденные приказом Федеральной налоговой службы от 17.11.2010 № ММВ-7-3/611@ «Об утверждении формы сведений о доходах физических лиц и рекомендаций по её заполнению, формата сведений о доходах физических лиц в электронном виде, справочников» соответствующими Налоговому кодексу Российской Федерации.

В удовлетворении заявленных обществом с ограниченной ответственностью «Бухсофт.ру» требований отказать.

Председательствующий
судья

А.Г. Першутов

Судья

О.Л. Мурина

Судья

В.М. Тумаркин