



АРБИТРАЖНЫЙ СУД ЦЕНТРАЛЬНОГО ОКРУГА

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

кассационной инстанции по проверке законности
и обоснованности судебных актов арбитражных судов,
вступивших в законную силу

18 ноября 2014 года
г. Калуга

Дело № А64-7933/2013

Резолютивная часть постановления объявлена 13.11.2014.
Полный текст постановления изготовлен 18.11.2014.

Арбитражный суд Центрального округа в составе:

председательствующего
судей

Егорова Е.И.
Радюгиной Е.А.
Ермакова М.Н.

При участии в заседании от:
ИФНС России по г. Тамбову
392020, г. Тамбов, ул.
Пролетарская, д.252/2

Черенкова В.И. – представителя
(дов. №05-24/000020 от
09.01.2014);

ОАО «Талвис»
392023, г. Тамбов, ул. Андреевская,
д.33
(ОГРН 1026801159032)

Фидарова В.В. – представителя
(дов. №255 от 24.05.2013)

рассмотрев в открытом судебном заседании кассационную жалобу ИФНС России по г.Тамбову на решение Арбитражного суда Тамбовской области от 04.04.2014 (судья Малина Е.В.) и постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 15.07.2014 (судьи Михайлова Т.Л., Скрынников В. А., Осипова М.Б.) по делу №А64-7933/2013,

УСТАНОВИЛ:

ОАО «Талвис» (далее – Общество) обратилось в Арбитражный суд Тамбовской области с заявлением к ИФНС России по г. Тамбову (далее – Инспекция) об обязанности зачесть излишне уплаченный налог на доходы

физических лиц в сумме 1 836 787 руб. в счет погашения недоимки по налогу на доходы физических лиц за 2010 год в размере 1 492 136 руб. и недоимки по тому же налогу за 2011 год в размер 344 651 руб.

Решением арбитражного суда от 04.04.2014 заявленные требования удовлетворены.

Постановлением Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 15.07.2014 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

В кассационной жалобе Инспекция указывает на неправильное применение судами ст.78 НК РФ. По мнению налогового органа, Общество как налоговый агент в силу ст.230 НК РФ располагало достоверной информацией о суммах удержанного и перечисленного в бюджет НДС в момент представления сведений по форме 2-НДС. Просит отменить принятые судами решение и постановление и отказать Обществу в удовлетворении заявленных требований.

В отзыве Общество выражает несогласие с доводами жалобы. Полагает, что оно узнало о действительном нарушении своего права на зачет излишне уплаченных сумм только 28.11.2013, в связи с чем оно не пропустило срока исковой давности по заявленным требованиям. Просит судебные акты оставить без изменения.

Изучив материалы дела, выслушав пояснения представителей Инспекции и Общества, обсудив доводы жалобы и отзыва, судебная коллегия приходит к выводу о наличии оснований для отмены обжалуемых судебных актов.

При рассмотрении спора по существу судами установлено, что за период 2009 год сумма перечисленного Обществом НДС составила 9 126 763 руб., а удержано налоговым агентом - 7 281 559 руб., в связи с чем излишне было уплачено 1 845 204 руб. Суммы излишней уплаты сложились в результате оплаты следующими платежными поручениями: № 1890 от 09.10.2009 в размере 510 204 руб.; № 24 от 20.10.2009 в размере 75 000 руб.; № 450 от 10.11.2009 в размере 700 000 руб.; № 185 от 10.12.2009 в сумме 560 000 руб.

Также судами установлено, что Обществом своевременно представлялись в налоговый орган справки по форме 2-НДС в электронном виде. В указанных справках налоговый агент отразил суммы удержанного и перечисленного у налогоплательщиков налога на доходы физических лиц за данные периоды времени.

Однако суды сделали вывод, что фактически об итоговой имеющейся сумме переплаты Общество узнало не в момент уплаты сумм НДС в октябре 2009 года – декабре 2009 года, а только после получения акта проверки 07.12.2010, в связи с чем после установления указанного обстоятельства, оно должно было принять меры для зачета сумм излишне уплаченного НДС в счет недоимки по иным налоговым периодам. При этом суды сослались на положения ст.226 НК РФ и 230 НК РФ.

Суды также указали, что Обществом в 2010-2011 годах была допущена неуплата НДФЛ именно в том размере, в котором имелась место переплата.

Учитывая составление в 2011 году и 2012 году между налоговым органом и налогоплательщиком актов сверки по налогам, в том числе и по НДФЛ, в которых налоговый органа не отражал ни сведения о наличии переплаты, ни сведения о наличии недоимки, мер по бесспорному взысканию неуплаченных сумм НДФЛ не предпринимал, Общество имело все основания полагать, что данная переплата была зачтена налоговым органом в счет задолженности за 2010-2011 года. Поэтому суд счел обоснованным довод заявителя о том, что до получения результатов новой выездной проверки Общество не знало о нарушении своих прав, поскольку полагало, что недоимка зачтена в счет имеющейся переплаты.

Судебная коллегия полагает, что данные выводы судов первой и апелляционной инстанции основаны на неверном толковании приведенных норм права.

Согласно правовой позиции Президиума ВАС РФ, изложенной в постановлениях № 6219/06 от 08.11.2006, № 12882/08 от 25.02.2009, вопрос определения времени, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать об излишней уплате налога, надлежит разрешать с учетом оценки совокупности всех имеющих значение для дела обстоятельств, в частности установить причину, по которой налогоплательщик допустил переплату налога; наличие у него возможности для правильного исчисления налога по данным первоначальной налоговой декларации, изменения действующего законодательства в течение рассматриваемого налогового периода, а также другие обстоятельства, которые могут быть признаны судом в качестве достаточных для признания непропущенным срока на возврат налога.

Бремя доказывания этих обстоятельств в силу ст.65 АПК РФ возлагается на лицо, требующее возврата излишне внесенных в бюджет платежей.

Суд кассационной инстанции полагает, что данные правовые подходы применимы также к налоговым агентам, и в отношении права на проведение зачета в отношении иных излишне уплаченных сумм в бюджет.

В соответствии с положениями ст.226 НК РФ российские организации (налоговые агенты), от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, указанные в пункте 2 настоящей статьи, обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму налога, исчисленную в соответствии со ст. 224 НК РФ с учетом особенностей, предусмотренных настоящей статьей.

Исчисление сумм и уплата налога в соответствии с настоящей статьей производятся в отношении всех доходов налогоплательщика, источником которых является налоговый агент, за исключением доходов, в

отношении которых исчисление и уплата налога осуществляются в соответствии с иными статьями Налогового кодекса с зачетом ранее удержанных сумм налога.

Исчисление сумм налога производится налоговыми агентами нарастающим итогом с начала налогового периода по итогам каждого месяца применительно ко всем доходам, в отношении которых применяется налоговая ставка, установленная пунктом 1 ст. 224 НК РФ, начисленным налогоплательщику за данный период, с зачетом удержанной в предыдущие месяцы текущего налогового периода суммы налога.

Налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате.

Удержание у налогоплательщика начисленной суммы налога производится налоговым агентом за счет любых денежных средств, выплачиваемых налоговым агентом налогоплательщику, при фактической выплате указанных денежных средств налогоплательщику либо по его поручению третьим лицам.

Налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода, а также дня перечисления дохода со счетов налоговых агентов в банке на счета налогоплательщика либо по его поручению на счета третьих лиц в банках.

В иных случаях налоговые агенты перечисляют суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня, следующего за днем фактического получения налогоплательщиком дохода, - для доходов, выплачиваемых в денежной форме, а также дня, следующего за днем фактического удержания исчисленной суммы налога, - для доходов, полученных налогоплательщиком в натуральной форме либо в виде материальной выгоды.

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.

Уплата налога за счет средств налоговых агентов не допускается.

Согласно требованиям ст. 230 НК РФ налоговые агенты ведут учет доходов, полученных от них физическими лицами в налоговом периоде, предоставленных физическим лицам налоговых вычетов, исчисленных и удержанных налогов в регистрах налогового учета.

Формы регистров налогового учета и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета, данных первичных учетных документов разрабатываются налоговым агентом самостоятельно и должны содержать сведения, позволяющие идентифицировать налогоплательщика, вид выплачиваемых налогоплательщику доходов и предоставленных налоговых вычетов в соответствии с кодами,

утверждаемыми федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, суммы дохода и даты их выплаты, статус налогоплательщика, даты удержания и перечисления налога в бюджетную систему Российской Федерации, реквизиты соответствующего платежного документа.

Если иное не предусмотрено пунктом 4 настоящей статьи, налоговые агенты представляют в налоговый орган по месту своего учета сведения о доходах физических лиц истекшего налогового периода и суммах начисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему Российской Федерации за этот налоговый период налогов ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, по форме, форматам и в порядке, которые утверждены федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Следовательно, исходя из специфики исчисления и уплаты налоговыми агентами налога на доходы физических лиц, в бюджет в качестве налога может быть перечислен, только удержанный налог.

По состоянию на 1 апреля года следующего за истекшим налоговым периодом, налоговый агент, исполнив публичную обязанность по представлению сведений в налоговый орган должен обладать сведениями о совокупной сумме исчисленного, удержанного и перечисленного подоходного налога по всем выплаченным доходам физическим лицам.

Излишне перечисленные суммы не могут рассматриваться в качестве налога на доходы физических лиц, т.к. в пункте 9 ст.226 НК РФ содержится прямой запрет - уплата налога за счет средств налоговых агентов не допускается.

Положениями ст.78 НК РФ предусмотрено, что сумма излишне уплаченного налога подлежит зачету в счет предстоящих платежей налогоплательщика по этому или иным налогам, погашения недоимки по иным налогам, задолженности по пеням и штрафам за налоговые правонарушения либо возврату налогоплательщику в порядке, предусмотренном настоящей статьей.

Зачет сумм излишне уплаченных федеральных налогов и сборов, региональных и местных налогов производится по соответствующим видам налогов и сборов, а также по пеням, начисленным по соответствующим налогам и сборам.

Зачет или возврат суммы излишне уплаченного налога производится налоговым органом по месту учета налогоплательщика, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом, без начисления процентов на эту сумму, если иное не установлено настоящей статьей (пункт 2).

Налоговый орган обязан сообщить налогоплательщику о каждом ставшем известным налоговому органу факте излишней уплаты налога и сумме излишне уплаченного налога в течение 10 дней со дня обнаружения такого факта.

В случае обнаружения фактов, свидетельствующих о возможной излишней уплате налога, по предложению налогового органа или налогоплательщика может быть проведена совместная сверка расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам (пункт 3).

Зачет суммы излишне уплаченного налога в счет предстоящих платежей налогоплательщика по этому или иным налогам осуществляется на основании письменного заявления (заявления, представленного в электронной форме с усиленной квалифицированной электронной подписью по телекоммуникационным каналам связи) налогоплательщика по решению налогового органа (пункт 4).

Зачет суммы излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки по иным налогам, задолженности по пеням и (или) штрафам, подлежащим уплате или взысканию в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом, производится налоговыми органами самостоятельно.

В случае, предусмотренном настоящим пунктом, решение о зачете суммы излишне уплаченного налога принимается налоговым органом в течение 10 дней со дня обнаружения им факта излишней уплаты налога или со дня подписания налоговым органом и налогоплательщиком акта совместной сверки уплаченных им налогов, если такая совместная сверка проводилась, либо со дня вступления в силу решения суда.

Положение, предусмотренное настоящим пунктом, не препятствует налогоплательщику представить в налоговый орган письменное заявление (заявление, представленное в электронной форме с усиленной квалифицированной электронной подписью по телекоммуникационным каналам связи) о зачете суммы излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки (задолженности по пеням, штрафам). В этом случае решение налогового органа о зачете суммы излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки и задолженности по пеням, штрафам принимается в течение 10 дней со дня получения указанного заявления налогоплательщика или со дня подписания налоговым органом и этим налогоплательщиком акта совместной сверки уплаченных им налогов, если такая совместная сверка проводилась (пункт 5).

Заявление о зачете или о возврате суммы излишне уплаченного налога может быть подано в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации о налогах и сборах (пункт 7).

Пунктом 14 ст. 78 НК РФ установлено, что правила этой статьи применяются также в отношении зачета или возврата излишне уплаченных сумм авансовых платежей, сборов, пеней и штрафов и распространяются на налоговых агентов и плательщиков сбора.

Из материалов дела следует, что 01.11.2013 Общество обратилось в ИФНС России по г. Тамбову с заявлением №12/1855 от 01.11.2013 о зачете излишне уплаченного НДФЛ в сумме 1 836 787 руб. в счет

погашения недоимки по НДС в размере 1 836 787 руб. за 2010 и 2011 года

Инспекция решением № 2920 от 13.11.2013 отказала Обществу в осуществлении зачета на основании пункта 7 ст. 78 НК РФ в связи с тем, что заявление подано по истечении трех лет со дня уплаты налога.

Суд кассационной инстанции также обращает внимание на то, что Общество обратилось с заявлением в налоговый орган о зачете по истечении трех лет не только с момента уплаты соответствующих сумм, но и по истечении трех лет с момента представления в налоговый орган сведений в порядке ст.230 НК РФ.

Налоговый агент, будучи собственником соответствующих денежных средств, призван проявлять должную заботливость в отношении их использования на цели, для которых они предназначены, и, соответственно, может нести неблагоприятные последствия, связанные с отсутствием с его стороны надлежащей осмотрительности.

Положения пунктов 5 и 7 ст.78 НК дают ему возможность в любой момент в течение достаточно продолжительного времени – трех лет со дня, следующего за днем наступления обстоятельств, влекущих за собой право на зачет либо возврат излишне уплаченных сумм, обратиться с заявлением о зачете либо возврате таких платежей, который осуществляется по правилам, установленным ст. 78 НК РФ.

Учитывая, что такие платежи осуществлены в четвертом квартале 2009 года, а итоговые сведения по правилам ст.230 НК РФ представлены в налоговый орган к 01.04.2010, из которых однозначно можно было сделать вывод об излишней уплате спорных сумм, то обращение Общества 05.12.2013 в арбитражный суд с заявлением о зачете таких сумм следует квалифицировать, как поданное с нарушением трехлетнего срока с момента когда налоговому агенту стало известно об излишней их уплате.

В рассматриваемом случае Общество своевременно не проявило разумной заботливости относительно принадлежащих ему денежных средств, своих прав и законных интересов путем предъявления соответствующих распорядительных требований к налоговому органу (заявления о зачете (возврате) спорных сумм).

Доказательства, свидетельствующие об объективной невозможности направления Обществом ранее 01.11.2013 заявления налоговому органу, не представлены.

При таких обстоятельствах у судов первой и апелляционной инстанции не имелось оснований для удовлетворения требований Общества.

Учитывая, что судами в полном объеме установлены фактические обстоятельства, но неверно истолкованы нормы материального права, судебная коллегия полагает возможным, не направляя дело на новое рассмотрение принять новый судебный акт.

Учитывая изложенное судебные акты подлежат отмене, а заявленные Обществом требования оставлению без удовлетворения.

Указания Общества о введение его налоговым органом в заблуждение своими действиями, ввиду чего оно не могло своевременно обратиться с заявлением о зачете, не могут быть приняты во внимание, так как решений о проведении зачета в порядке пункта 5 ст.78 НК РФ налоговым органом не принималось.

Руководствуясь п.2 ч.1 ст.287, ст.288, ст.289 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации,

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда Тамбовской области от 04.04.2014 и постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 15.07.2014 по делу №А64-7933/2013 отменить.

Отказать в удовлетворении требований ОАО «Талвис» о зачете излишне уплаченного налога на доходы физических лиц в сумме 1 836 787 руб. в счет погашения недоимки по налогу на доходы физических лиц за 2010 год в размере 1 492 136 руб. и недоимки по тому же налогу за 2011 год в размере 344 651 руб.

Постановление вступает в законную силу с момента его принятия и может быть обжаловано непосредственно в Судебную коллегию Верховного Суда Российской Федерации в порядке кассационного производства в течение двух месяцев со дня его изготовления в полном объеме.

Председательствующий

Е.И. Егоров

Судьи

Е.А. Радюгина

М.Н. Ермаков