



ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 12000/09

Москва

12 января 2010 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

председательствующего – Председателя Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации Иванова А.А.;

членов Президиума: Андреевой Т.К., Валявиной Е.Ю., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Горячевой Ю.Ю., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Маковской А.А., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Тумаркина В.М. –

рассмотрел заявление Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 9 о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 06.11.2008 по делу № А56-48706/2007, постановления Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 10.03.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 09.06.2009 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 9 – Овчар О.В., Шаповалова С.Ю.;

от открытого акционерного общества «Балтийский банк» – Евангулова Э.Г., Леонтьева И.Ю.

Заслушав и обсудив доклад судьи Тумаркина В.М., а также объяснения представителей участвующих в деле лиц, Президиум установил следующее.

Межрегиональной инспекцией Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 9 (далее – инспекция) по результатам выездной налоговой проверки открытого акционерного общества «Балтийский банк» (далее – банк) принято решение от 28.08.2007 № 14-21/5 (далее – решение инспекции) о привлечении банка к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Банк обжаловал решение инспекции в Арбитражный суд города Санкт-Петербурга и Ленинградской области.

Решением Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 06.11.2008 (с учетом определения об исправлении опечатки от 10.04.2009) решение инспекции признано частично недействительным.

Постановлением Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 10.03.2009 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа постановлением от 09.06.2009 решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора указанных судебных актов инспекция просит их отменить как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс).

В отзыве на заявление банк просит оставить оспариваемые судебные акты без изменения как соответствующие законодательству.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзывах на него, а также выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что оспариваемые судебные акты в части признания недействительным начисления 8 791 рубля пеней за неудержание банком сумм налога на доходы физических лиц по пункту 1.25 решения инспекции подлежат отмене по следующим основаниям.

В 2003 и 2004 годах банк во исполнение агентских договоров на брокерское обслуживание, заключенных с физическими лицами, производил им выплаты денежных средств без удержания налога на доходы физических лиц.

Данное обстоятельство квалифицировано инспекцией как нарушение положений статей 24 и 214.1 Кодекса: банк при выплате денежных средств шестнадцати физическим лицам не удержал 52 404 рубля налога на доходы физических лиц, поэтому был привлечен к налоговой ответственности в виде взыскания 8 392 рублей 40 копеек штрафа, предусмотренного статьей 123 Кодекса, также на основании статьи 75 Кодекса ему начислены пени в сумме 8 791 рубль.

Неудержание налога на доходы физических лиц банк объяснил наличием у него судебных актов по делу № А56-10176/2005 Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области и письма Инспекции Министерства Российской Федерации по налогам и сборам по Центральному району города Санкт-Петербурга от 10.04.2002 № 29-04/2444 о невозможности исполнения соответствующей обязанности налогового агента по договорам на брокерское обслуживание без заявлений налогоплательщиков – физических лиц.

Упомянутое письмо Инспекции Министерства Российской Федерации по налогам и сборам по Центральному району города Санкт-

Петербурга признано судами письменным разъяснением налогового органа по вопросу применения законодательства о налогах и сборах, полученным на запрос банка, поэтому в силу подпункта 3 пункта 1 статьи 111 Кодекса данное обстоятельство исключает вину банка в совершении налогового правонарушения и препятствует взысканию 8 392 рублей 40 копеек штрафа, предусмотренного статьей 123 Кодекса.

По мнению судов, положения пунктов 3 и 8 статьи 214.1 Кодекса не содержат однозначного указания на то, что брокеры являются налоговыми агентами. В силу же пунктов 1 и 2 статьи 226 Кодекса налоговыми агентами признаются российские организации, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил любые виды доходов за исключением доходов, названных в статьях 214.1, 227 и 228 Кодекса. В этом случае физические лица по операциям продажи имущества, принадлежащего им на праве собственности, самостоятельно на основании подпункта 2 пункта 1 и пункта 2 статьи 228 Кодекса исчисляют налог, подлежащий уплате в бюджет.

Инспекцией в данном случае уплата налога самими физическими лицами не проверялась.

Вследствие указанных обстоятельств банк обоснованно не удерживал налог с доходов физических лиц и направлял в установленном порядке соответствующие сведения в налоговые органы по форме № 2-НДФЛ.

Налоговый агент обязан уплатить предусмотренные статьей 75 Кодекса пени лишь в случае удержания сумм налога из доходов налогоплательщика и перечисления их в бюджет, поэтому у инспекции отсутствовали основания для начисления банку пеней за неудержание сумм налога на доходы физических лиц.

Вывод судов об отсутствии вины банка в совершении налогового правонарушения является правильным. Однако суды без достаточных оснований не признали банк налоговым агентом в отношении

выплаченных физическим лицам доходов и сочли необоснованным начисление пеней.

Какая-либо неопределенность в применении в 2003 и 2004 годах статьи 214.1 Кодекса, понуждающей профессионального участника рынка ценных бумаг, осуществляющего брокерскую деятельность, исполнить обязанность налогового агента в случае выплаты им доходов в денежной форме физическим лицам по операциям купли-продажи ценных бумаг, отсутствовала.

Согласно пункту 1 статьи 226 Кодекса российские организации, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, указанные в пункте 2 этой статьи, обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму налога, исчисленную в соответствии со статьей 224 Кодекса с учетом особенностей, предусмотренных статьей 226 Кодекса.

Исчисление сумм налога и уплата их в бюджет производятся в отношении всех доходов налогоплательщика, источником которых является налоговый агент, за исключением доходов, в отношении которых исчисление и уплата налога осуществляются в соответствии со статьями 214.1, 227 и 228 Кодекса с зачетом ранее удержанных сумм налога (пункт 2 статьи 226 Кодекса).

Статьей 214.1 Кодекса установлены особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога на доходы по операциям с ценными бумагами как налогоплательщиком – физическим лицом, так и налоговым агентом, являющимся источником выплаты дохода налогоплательщику.

Источником выплаты доходов налогоплательщику признаются лица, от которых налогоплательщик получает доход, налоговыми агентами – лица, на которых в соответствии с Кодексом возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет налогов.

Обязанности налогового агента по операциям купли-продажи ценных бумаг определены пунктами 3 и 8 статьи 214.1 Кодекса.

Расчет и уплата суммы налога осуществляются налоговым агентом по окончании налогового периода или при осуществлении им выплаты денежных средств налогоплательщику до истечения очередного налогового периода.

При осуществлении выплаты денежных средств налоговым агентом до истечения очередного налогового периода налог уплачивается с доли дохода, определяемого согласно статье 214.1 Кодекса, соответствующей фактической сумме выплачиваемых денежных средств. Доля дохода определяется как произведение общей суммы дохода на отношение суммы выплаты к стоимостной оценке ценных бумаг, определяемой на дату выплаты денежных средств, по которым налоговый агент выступает в качестве брокера.

В случае невозможности удержать у налогоплательщика исчисленную сумму налога источником выплаты дохода налоговый агент (брокер или иное лицо, совершающее операции по договору поручения, договору комиссии, иному договору в пользу налогоплательщика) в течение одного месяца с момента возникновения этого обстоятельства в письменной форме уведомляет налоговый орган по месту своего учета о невозможности указанного удержания и сумме задолженности налогоплательщика. В этом случае уплата налога производится в соответствии со статьей 228 Кодекса, то есть налогоплательщиком – физическим лицом.

Имущественный налоговый вычет или вычет в размере фактически произведенных и документально подтвержденных расходов предоставляется налогоплательщику при расчете и уплате налога в бюджет у источника выплаты дохода (брокера или иного лица, совершающего операции по договору поручения или по иному подобному договору в

пользу налогоплательщика) либо по окончании налогового периода при подаче налоговой декларации в налоговый орган.

Если расчет и уплата налога производятся источником выплаты дохода (брокером или иным лицом, совершающим операции по договору поручения или по иному подобному договору в пользу налогоплательщика) в налоговом периоде, имущественный налоговый вычет предоставляется источником выплаты дохода с возможностью последующего перерасчета по окончании налогового периода при подаче налогоплательщиком налоговой декларации в налоговый орган.

В данном случае банк по агентским договорам на брокерское обслуживание осуществлял выплаты доходов физическим лицам в денежной форме и поэтому признается источником выплаты дохода. Поскольку Кодексом на него возложена обязанность по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налога в бюджет, банк является налоговым агентом.

Каких-либо обстоятельств, объективно препятствовавших банку производить удержания налога на доходы физических лиц с сумм произведенных выплат, не установлено.

Неисполнение налоговым агентом обязанности по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет сумм налога с выплаченных физическим лицам доходов влечет начисление пеней на суммы недоимки.

Согласно статье 75 Кодекса пеней признается установленная этой статьей денежная сумма, которую налоговый агент должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки.

В силу главы 11 Кодекса пени являются способом обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов.

Поскольку статьями 214.1 и 226 Кодекса обязанность по уплате в бюджет налога на доходы физических лиц возложена на налоговых

агентов, то пени – это способ обеспечения исполнения обязанностей по уплате данного налога именно налоговым агентом.

Пени как правовосстановительная мера государственного принуждения, носящая компенсационный характер, за несвоевременную уплату налога в бюджет должны взыскиваться с того субъекта налоговых правоотношений, на которого возложена такая обязанность. Обязанность по уплате в бюджет налога на доходы физических лиц у налогового агента возникает по общему правилу ранее, чем аналогичная обязанность у налогоплательщика. Следовательно, отказ во взыскании пеней с налогового агента в случае неудержания им налога с выплаченного дохода не обеспечивал бы в полной мере возмещение ущерба государству от несвоевременной и неполной уплаты налога.

Таким образом, оснований для признания недействительным решения инспекции по начислению пеней на суммы неудержанного банком налога на доходы физических лиц у судов не имелось.

При названных обстоятельствах в силу части 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации оспариваемые судебные акты подлежат частичной отмене как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права.

Учитывая изложенное и руководствуясь статьей 303, пунктом 3 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 06.11.2008 по делу № А56-48706/2007, постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 10.03.2009 и

постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 09.06.2009 по тому же делу в части признания недействительным начисления 8 791 рубля пеней по пункту 1.25 решения Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 9 от 28.08.2007 № 14-21/5 отменить.

Открытому акционерному обществу «Балтийский банк» в этой части требования отказать.

В остальной части судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий

А.А.Иванов