ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

ПИСЬМО

от 9 августа 2016 г. N ГД-4-11/14515

О НАЛОГОВОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ НАЛОГОВЫХ АГЕНТОВ

Федеральная налоговая служба в связи с поступающими запросами территориальных налоговых органов по вопросу применения положений Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) в части налоговой ответственности налоговых агентов, сообщает следующее.

Пунктом 1 статьи 24 Кодекса определено, что налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с Кодексом возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации.

В соответствии с пунктом 2 статьи 230 Кодекса налоговые агенты представляют в налоговый орган по месту своего учета:

документ, содержащий сведения о доходах физических лиц истекшего налогового периода и суммах налога, исчисленного, удержанного и перечисленного в бюджетную систему Российской Федерации за этот налоговый период по каждому физическому лицу, ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом (далее - сведения по форме 2-НДФЛ), по форме, форматам и в порядке, утвержденным приказом ФНС России от 30.10.2015 N ММВ-7-11/485@ "Об утверждении формы сведений о доходах физического лица, порядка заполнения и формата ее представления в электронной форме";

расчет сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом (далее - расчет по форме 6-НДФЛ, расчет), за первый квартал, полугодие, девять месяцев - не позднее последнего дня месяца, следующего за соответствующим периодом, за год - не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, по форме, форматам и в порядке, утвержденным приказом ФНС России от 14.10.2015 N ММВ-7-11/450@ "Об утверждении формы расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, порядка ее заполнения и представления, а также формата представления расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, в электронной форме".

Федеральным законом от 02.05.2015 N 113-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в целях повышения ответственности налоговых агентов за несоблюдение требований законодательства о налогах и сборах" (далее - Федеральный закон 113-ФЗ) часть первая Кодекса дополнена положениями, предусматривающими с 1 января 2016 года ответственность налоговых агентов за неисполнение (ненадлежащее исполнение) ими обязанностей, связанных с представлением налоговому органу информации (сведений, расчетов).

1. В отношении налоговых агентов, не представивших расчет сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, в налоговый орган по месту учета в установленный срок, предусмотрена ответственность в виде штрафа в размере 1000 рублей за каждый полный и неполный месяц, начиная со дня, установленного для представления расчета (пункт 1.2 статьи 126 Кодекса).

Моментом обнаружения налогового правонарушения, в случае непредставления в установленный срок расчета по форме 6-НДФЛ, будет являться дата фактического представления такого расчета (лично или через представителя), дата его отправки почтовым отправлением либо дата его отправки, зафиксированная в подтверждении даты отправки в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота. Следовательно, при обнаружении факта совершения правонарушения налоговые органы в течение 10 дней со дня выявления указанного нарушения составляют акт в порядке, предусмотренном статьей 101.4 Кодекса, вне зависимости от сроков завершения камеральной налоговой проверки по представленному расчету.

Таким образом, при применении к налоговому агенту указанной налоговой ответственности следует исходить из даты представления расчета по форме 6-НДФЛ и в целях исчисления размера налоговой санкции учитывать срок от установленной Кодексом даты представления расчета до фактической даты его представления.

Пример 1. Налогоплательщик 05.07.2016 представил расчет по форме 6-НДФЛ за I квартал 2016 года в нарушение установленного Кодексом срока (04.05.2016). В указанном случае нарушение срока представления составляет 2 полных месяца (с 05.05.2016 по 05.07.2016), размер штрафа составит 2000 рублей (2 X 1000 рублей).

Пример 2. Налогоплательщик 25.07.2016 представил расчет по форме 6-НДФЛ за I квартал 2016 года в нарушение установленного Кодексом срока (04.05.2016). В указанном случае нарушение срока представления составляет 2 полных месяца (с 05.05.2016 по 05.07.2016) и 1 неполный месяц = 20 дней (с 06.07.2016 по 25.07.2016), размер штрафа составит 3000 рублей (3 X 1000 рублей).

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | КонсультантПлюс: примечание.  С 01.07.2021 срок, указанный в п. 3.2 ст. 76 НК РФ, **увеличен до 20 дней**. |  |

2. В случае непредставления налоговым агентом расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, в налоговый орган в течение 10 дней по истечении установленного срока представления такого расчета, руководителем (заместителем руководителя) налогового органа принимается решение о приостановлении операций налогового агента по его счетам в банке и переводов его электронных денежных средств (пункт 3.2 статьи 76 Кодекса).

В целях реализации указанных положений, налоговым органам для выявления факта непредставления в установленный срок расчета по форме 6-НДФЛ, следует учитывать факты перечисления в бюджетную систему Российской Федерации налога на доходы физических лиц, исчисленного и удержанного налоговым агентом у налогоплательщиков, в отчетном периоде, представления справок по форме 2-НДФЛ за предыдущий налоговый период, иные сведения, имеющиеся в налоговом органе, свидетельствующие о наличии такой обязанности у налогового агента.

3. В отношении налоговых агентов, представивших документы, содержащие недостоверные сведения, установлена ответственность в размере 500 рублей за каждый представленный документ (пункт 1 статьи 126.1 Кодекса).

Следует отметить, что Кодекс не содержит определения понятия "недостоверные сведения". В связи с чем любые заполненные реквизиты сведений по форме 2-НДФЛ и расчетов по форме 6-НДФЛ, не соответствующие действительности, можно отнести к недостоверным. Применительно к упомянутым документам это могут быть любые ошибки, допущенные налоговым агентом при заполнении соответствующих реквизитов (например, в персональных данных налогоплательщика, кодах доходов и вычетов, суммовых показателях и т.д.).

Так, основанием для привлечения к ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьей 126.1 Кодекса, будет является недостоверность информации, допущенной в результате арифметической ошибки, искажения суммовых показателей, иных ошибок, влекущих неблагоприятные последствия для бюджета в виде не исчисления и (или) неполного исчисления, не перечисления 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).

Вместе с тем, в случае предоставления недостоверной информации, которая не привела к не исчислению и (или) неполному исчислению налога, к неблагоприятным последствиям для бюджета, нарушению прав физических лиц, налоговым органом при рассмотрении дела о взыскании санкции за налоговое правонарушение необходимо учитывать положения пункта 1 статьи 112 Кодекса в части применения смягчающих обстоятельств.

В соответствии с пунктом 2 статьи 126.1 Кодекса налоговый агент освобождается от ответственности, предусмотренной указанной статьей, в случае, если им самостоятельно выявлены ошибки и представлены налоговому органу уточненные документы до момента, когда налоговый агент узнал об обнаружении налоговым органом недостоверности содержащихся в представленных им документах сведений.

Пунктом 1 статьи 80 Кодекса установлено, что налоговый агент представляет в налоговые органы расчеты в порядке, предусмотренном частью второй Кодекса применительно к конкретному налогу. Расчет сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, представляет собой документ, содержащий обобщенную налоговым агентом информацию в целом по всем физическим лицам, получившим доходы от налогового агента (обособленного подразделения налогового агента), о суммах, начисленных и выплаченных им доходов, предоставленных налоговых вычетах, об исчисленных и удержанных суммах налога, а также других данных, служащих основанием для исчисления налога.

Положениями статьи 88 Кодекса регламентирован порядок проведения камеральной налоговой проверки налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

Согласно пункту 10 статьи 88 Кодекса правила, предусмотренные указанной статьей, распространяются также на налоговых агентов.

Таким образом, выявление недостоверных сведений, отраженных налоговым агентом в расчетах по форме 6-НДФЛ, осуществляется налоговым органом в рамках проведения камеральной налоговой проверки представленного налоговым агентом расчета в соответствии со статьей 88 Кодекса.

Кроме того, выявление недостоверных сведений, отраженных налоговым агентом в расчетах по форме 6-НДФЛ, может производиться налоговым органом в рамках проведения выездной налоговой проверки за соответствующий период.

При выявлении недостоверных сведений, отраженных налоговым агентом в расчетах по форме 6-НДФЛ, вне рамок камеральных и выездных налоговых проверок производство по делу о предусмотренных Кодексом налоговых правонарушениях осуществляется в порядке, установленном статьей 101.4 Кодекса.

Сведения по форме 2-НДФЛ в соответствии со статьей 80 Кодекса не являются налоговой декларацией (расчетом), и проведение камеральной налоговой проверки указанных сведений Кодексом не предусмотрено. Таким образом, Кодексом не установлен предельный срок для выявления налоговым органом недостоверных сведений, отраженных налоговым агентом в сведениях по форме 2-НДФЛ.

Вместе с тем, налоговым органам следует учитывать, что в соответствии с пунктом 1 статьи 113 Кодекса лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения либо со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено это правонарушение, и до момента вынесения решения о привлечении к ответственности истекли три года.

При применении данного положения необходимо руководствоваться пунктом 2 статьи 5 Кодекса, согласно которому акты законодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые налоги и (или) сборы, повышающие налоговые ставки, размеры сборов, устанавливающие или отягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые обязанности или иным образом ухудшающие положение налогоплательщиков или плательщиков сборов, а также иных участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, обратной силы не имеют. Соответственно, положения Кодекса, введенные в действие Федеральным законом N 113-ФЗ, в части установления налоговой ответственности налоговых агентов, подлежат применению к правоотношениям по представлению сведений по форме 2-НДФЛ, обязанность по представлению которых возникла после 1 января 2016 года.

При выявлении фактов представления сведений по форме 2-НДФЛ, содержащих недостоверные сведения, производство по делу о предусмотренных Кодексом налоговых правонарушениях осуществляется в порядке, установленном статьей 101.4 Кодекса.

В случае выявления налоговым органом недостоверных сведений, отраженных налоговым агентом в сведениях по форме 2-НДФЛ, в рамках проведения выездной налоговой проверки за соответствующий период, производство по делу о предусмотренных Кодексом налоговых правонарушениях осуществляется в порядке, установленном статьей 101 Кодекса.

В связи с изложенным с целью соблюдения прав налоговых агентов, а также положений Кодекса налоговый орган сообщает налоговому агенту об обнаружении фактов предоставления недостоверных сведений с требованием о представлении пояснений либо уведомляет о вызове в налоговый орган налогового агента, с указанием выявленных ошибок и (или) противоречий, содержащихся в расчетах по форме 6-НДФЛ и (или) сведениях, представленных налоговым агентом по форме 2-НДФЛ.

Согласно статье 106 Кодекса налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое Кодексом установлена ответственность.

Пунктом 6 статьи 108 Кодекса установлено, что лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке. Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения, и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица.

Кроме того, при рассмотрении дела о взыскании санкции за налоговое правонарушение необходимо учитывать обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность, предусмотренные положениями статьи 112 Кодекса.

В соответствии с пунктом 1 статьи 111 Кодекса предусмотрен перечень обстоятельств, исключающих вину, однако данный перечень не является исчерпывающим. Согласно подпункту 4 пункта 1 указанной статьи судом или налоговым органом, рассматривающим дело, могут быть приняты иные обстоятельства, не указанные в перечне обстоятельств, исключающих вину.

В этой связи вопрос о привлечении к налоговой ответственности должен рассматриваться с учетом установленных фактических обстоятельств, в том числе обстоятельств, смягчающих ответственность, исключающих привлечение лица к ответственности и исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения, предусмотренных положениями главы 15 Кодекса, в установленном Кодексом порядке.

Управлениям ФНС России по субъектам Российской Федерации довести данное письмо до нижестоящих территориальных органов ФНС России.

Действительный

государственный советник РФ

3-го класса

Д.Ю.ГРИГОРЕНКО