

О правомерности взыскания НДФЛ с суммы расходов Руденок К. С.

*Руденок Ксения Сергеевна / Rudenok Ksenia Sergeevna – студент,
кафедра государственного и муниципального права, юридический факультет,
Санкт-Петербургский государственный университет, г. Санкт-Петербург*

Аннотация: актуальность выбранной темы обусловлена необходимостью понять, насколько практика налоговых органов по начислению НДФЛ на расходы, осуществленные налогоплательщиком, является законной.

Abstract: relevance the chosen topic due to the need to understand how the practice of tax authorities assessed personal income tax on expenses incurred by the taxpayer, is legitimate.

Ключевые слова: налог, налоговый орган, налог на доходы физических лиц, расходы, налоговая проверка.

Keywords: tax, tax authority, tax on personal income, expenses, tax audit.

Сравнительно недавно в некоторых регионах страны, в том числе в Белгородской области, стала появляться практика взыскания НДФЛ с расходов, произведенных налогоплательщиком. Дела обстояли следующим образом: к налоговым органам поступала информация о регистрации за гражданами транспортных средств и/или недвижимости. При этом многие из данных физических лиц нигде официально не работали (на основании данных, имеющихся у налоговых органов). И вопрос, который возникал у ИФНС, звучал следующим образом: за счет чего у данного гражданина сформировался доход на данную покупку? После этого налоговые органы доначисляли налогоплательщику НДФЛ в размере 13 % от суммы расхода, понесенного на покупку, + пени. По их мнению, раз налогоплательщик приобрел такое имущество, значит, у него были на это деньги, а это в свою очередь означает, что налогоплательщик «утаил» доход от налоговых органов, тем самым не исполнив свою налоговую обязанность. Суды в спорах заняли сторону налоговых. Насколько можно признать такую практику законной и обоснованной?

В соответствии со ст. 209 НК РФ¹ объектом налогообложения является доход, полученный налогоплательщиком от источников в РФ и за пределами России, при этом перечень источников доходов является открытым. В соответствии со ст. 41 НК РФ² доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить. При этом расход на приобретение того или иного имущества никак не может рассматриваться в качестве дохода, так как само по себе их экономическое содержание различно: если доходом мы признаем экономическую выгоду, увеличение имущественного состояния лица в той или иной форме, то расход представляет из себя уменьшение экономической выгоды, выбытие имущества из собственности. Таким образом, весьма сомнительна законность требования налогового органа уплаты НДФЛ на сумму покупки. Необязательно, что при такой покупке налогоплательщик скрыл свой доход от публичного субъекта, в конце концов, физическое лицо могло просто скопить необходимую для покупки сумму, или одолжить у родственников деньги, или ещё каким-либо правомерными способами получить необходимую сумму. Тем не менее, у налогового органа могут быть все опасения того, что налогоплательщик не выполнил свою конституционную обязанность по уплате налога. Обязанность налогового органа – пополнение казны, обеспечение поступления налогов в бюджетную систему РФ. Поэтому налоговые органы должны своевременно реагировать на возможные нарушения законодательства о налогах и сборах, но реагировать лишь в соответствии с законом³. При этом, исходя из п. 50 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 г. № 57, следует, что доначисление сумм налога может быть осуществлено налоговым органом только по результатам проведения налоговой проверки. Таким образом, для проведения проверки соответствия доходов расходной части налоговый орган должен вынести решение о проведении налоговой проверки и уже по результатам этой проверки взыскивать (или не взыскивать) недоимку с пени.

Более того, в случае констатации возможности взыскания НДФЛ от суммы расхода, понесенного физическим лицом, мы пойдём против одного из фундаментальных принципов налогового права – принципа добросовестности налогоплательщика⁴. Этот принцип служит некой гарантией прав налогоплательщика в его отношениях с властным субъектом – государством – в условиях, когда государство диктует свою волю налогоплательщику, в одностороннем порядке устанавливает налоги и сборы, осуществляет регулирование этих отношений. В ситуации взыскания НДФЛ на сумму расхода

¹ Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 05.04.2016).

² Налоговый кодекс РФ (часть первая) от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 23.05.2016).

³ Александров И. М. Налоги и налогообложение: учебное пособие для вузов. – М, 2007. – 386 с.

⁴ Сергей Пепеляев. Налоговое право. Учебник для вузов. – М.: Альпина Паблишер, 2015. – 800 с.

подход налогового органа есть не что иное, как претворение в жизнь презумпции недобросовестности налогоплательщика. То есть человек изначально предполагается неплательщиком НДФЛ, что недопустимо. Законодатель в п. 6 ст. 108 НК РФ устанавливает презумпцию невиновности налогоплательщика, при этом обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы⁵.

Так или иначе, порочная практика взыскания НДФЛ с расходов, которая началась с Белгородской области, в 2015 году была пресечена Верховным судом РФ. В п. 9 Обзора судебной практики ВС РФ № 2 от 26.06.2015 г. Верховный суд сказал, что исходить следует из принципа добросовестности налогоплательщика. То есть факт получения физическим лицом доходов, облагаемых НДФЛ, должен доказать сам налоговый орган. Причем приобретение налогоплательщиком в налогооблагаемом периоде имущества подтверждает лишь то, что он в этом периоде понес расходы на его приобретение, и факт расходования денежных средств в налоговом периоде не подтверждает получения в этом же периоде дохода, облагаемого НДФЛ, в сумме, равной израсходованным средствам. Данную позицию Верховного суда вскоре восприняла и Федеральная налоговая служба в своём Письме от 16.11.2015 г. № БС-4-11/20019@ «О налогообложения доходов физических лиц». ФНС констатирует, что факт получения физическим лицом доходов, облагаемых налогом на доходы физических лиц, вменяемых по причине понесенных расходов, не соответствующих задекларированным ранее доходам, должен доказать сам налоговый орган в силу принципа добросовестности налогоплательщика. Таким образом, проверка соответствия доходов расходной части возможна только в рамках мероприятий налогового контроля. При этом доначислить сумму налога на доходы физических лиц возможно, только если обнаружены незадекларированные налогоплательщиком доходы, а не расходы, установлен источник происхождения денежных средств, вид дохода и дата его получения налогоплательщиком.

Есть и решения по конкретным делам, в которых суды занимали сторону налогоплательщика и признавали незаконным начисление налога на расходы. Так, в Апелляционном определении от 14.04.2015 г. по делу номер 33-1445 Кировский областной суд указал, что факт приобретения имущества сам по себе не свидетельствует о получении физическим лицом дохода в размере стоимости этого имущества и об уклонении от уплаты НДФЛ. Другим более знаковым и весомым является Определение ВС РФ от 10.11.2015 г. № 57-КГ15-8; суд установил, что налоговым органам следует прежде всего разобраться, какие именно доходы являются незаконными, и доказать это в рамках налоговой проверки.

Итого, в силу принципа добросовестности налогоплательщика именно на налоговом органе лежит обязанность по доказыванию получения физическим лицом доходов, облагаемых НДФЛ. Причем проверка соответствия доходов физического лица его расходам возможна лишь при проведении налоговой проверки. Расходы физического лица на приобретение того или иного имущества не являются достаточными доказательствами получения им дохода в данном налоговом периоде.

Литература

1. Налоговый кодекс РФ (часть первая) от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 23.05.2016).
2. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 05.04.2016).
3. *Александров И. М.* Налоги и налогообложение: учебное пособие для вузов. – М., 2007. – 386 с.
4. *Лермонтов Ю. М.* Тенденции развития налоговой политики в Российской Федерации в 2010-2012 гг. // Все о налогах. 2009. № 7.
5. *Сергей Пеняев.* Налоговое право. Учебник для вузов. – М.: Альпина Паблишер, 2015. – 800 с.

⁵ Лермонтов Ю. М. Тенденции развития налоговой политики в Российской Федерации в 2010-2012 гг. // Все о налогах. 2009. № 7.