



ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Дело № 11-В11-7

ОПРЕДЕЛЕНИЕ

г. Москва

13 апреля 2011 г.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации в составе председательствующего Хаменкова В.Б. судей Горчаковой Е.В. и Меркулова В.П.

рассмотрела в открытом судебном заседании гражданское дело по заявлению Шайдулиной В.Х. об оспаривании решения инспекции ФНС России по г. Набережные Челны о привлечении к ответственности за налоговое правонарушение по надзорной жалобе начальника ИФНС России по г. Набережные Челны на решение Набережночелнинского городского суда Республики Татарстан от 15 марта 2010 г. и определение судебной коллегии по гражданским делам Верховного Суда Республики Татарстан от 27 мая 2010 г.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Горчаковой Е.В., объяснения представителей инспекции Федеральной налоговой службы по г. Набережные Челны Республики Татарстан Гараниной Э.В., Гилялова И.Т., Федеральной налоговой службы Аверьяновой О.Г., поддержавших доводы жалобы, Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации,

установила:

нотариус Шайдуллина В.Х. обратилась в суд с заявлением об отмене решения инспекции ФНС России по г. Набережные Челны от 3 ноября 2009 года о привлечении к ответственности за налоговое правонарушение и обязать включить в состав профессиональных вычетов в декларации за 2008 год недополученную сумму тарифов за совершение нотариальных действий в отношении льготной категории плательщиков государственной пошлины в

размере [] рублей, считая, что решениями ИФНС России по г. Набережные Челны Республики Татарстан № 5114, № 5115 от 03 ноября 2009 г. необоснованно привлечена к ответственности по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации по причине занижения налоговой базы в связи с включением в состав расходов сумм тарифов за совершение нотариальных действий в отношении лиц, пользующихся льготами по уплате госпошлины.

Решением Набережночелнинского городского суда Республики Татарстан от 15 марта 2010 г., оставленным без изменения определением судебной коллегии по гражданским делам Верховного Суда Республики Татарстан от 27 мая 2010 г., заявление Шайдуллиной В.Х. удовлетворено.

Определением судьи Верховного Суда Республики Татарстан от 8 октября 2010 г. в передаче надзорной жалобы для рассмотрения в судебном заседании суда надзорной инстанции отказано.

Запросом судьи Верховного Суда Российской Федерации от 21 января 2011 г. дело истребовано в Верховный Суд Российской Федерации.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации от 10 марта 2011 г. надзорная жалоба ИФНС Российской Федерации по г. Набережные Челны Республики Татарстан с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по гражданским делам Верховного Суда Российской Федерации.

В надзорной жалобе ставится вопрос об отмене судебных постановлений первой и кассационной инстанции, принятых по делу, вынесении нового решения об отказе в удовлетворении заявления Шайдуллиной В.Х.

Проверив материалы дела, обсудив обоснованность доводов надзорной жалобы, Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации приходит к следующему.

В силу статьи 387 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации основаниями для отмены или изменения судебных постановлений в порядке надзора являются существенные нарушения норм материального или процессуального права, повлиявшие на исход дела, без устраниния которых невозможны восстановление и защита нарушенных прав, свобод и законных интересов, а также защита охраняемых законом публичных интересов.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации считает, что судом первой и кассационной инстанций при рассмотрении настоящего дела допущено такого характера существенное нарушение норм материального права.

Удовлетворяя заявленные требования Шайдуллиной В.Х., суд первой инстанции, пришел к выводу, что после признания утратившим силу с 1 января 2005 года пункта 3 постановления Верховного Совета Российской Федерации «О порядке введения в действие Основ законодательства Российской Федерации о нотариате» от 11 февраля 1993 г. № 4463-1, предусматривающего обязанность включать суммы тарифов за совершение нотариальных действий, не взысканных с лиц, имеющих льготы по уплате государственной пошлины, в

состав расходов, частнопрактикующий нотариус, в отличие от государственного нотариуса, фактически лишается дохода, поскольку вопрос о возмещении частнопрактикующим нотариусам затрат, связанных с совершением нотариальных действий в отношении граждан, имеющих право на льготы по уплате государственной пошлины, до настоящего времени законодательно не урегулирован, при этом суд сослался на правовую позицию Конституционного Суда Российской Федерации, изложенную в определениях от 4 марта 1999 года № 36-О и от 11 июня 2006 года № 349-О.

Руководствуясь положениями статьи 37 Конституции Российской Федерации о запрете принудительного или обязательного труда, дискриминации на вознаграждение за труд, а также пункта 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации, в соответствии с которым все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика, суд первой инстанции сделал вывод, что отсутствие в налоговом законодательстве отдельного порядка учета профессиональных вычетов по сумме тарифов за совершение нотариальных действий без взыскания госпошлины для частнопрактикующих нотариусов нарушает право на полное вознаграждение за труд.

Поэтому, по мнению суда, недополученные тарифы за совершение нотариальных действий в отношении лиц, имеющих льготы по уплате государственной пошлины, подлежат включению в состав расходов заявительницы за 2008 год, что влечет за собой изменение налогооблагаемой базы.

Суд кассационной инстанции с изложенными выводами согласился.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации полагает невозможным признать вывод об обоснованности требований Шайдуллиной В.Х. правильным, поскольку он основан на неверном толковании норм материального права.

Как усматривается из материалов дела, камеральной налоговой проверкой налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц за 2008 год и налоговой декларации по единому социальному налогу за тот же период, проведенной ИФНС России по г. Набережные Челны Республики Татарстан в отношении частнопрактикующего нотариуса Шайдуллиной В.Х., установлено неправомерное включение заявительницей в состав прочих расходов невзысканных сумм тарифов за совершение нотариальных действий в отношении лиц, имеющих льготы по уплате государственной пошлины, установленные законодательством.

В результате этих действий неправильно определена налоговая база, что повлекло возникновение недоимки по налогу на доходы физических лиц и единому социальному налогу, в связи с чем Шайдуллина В.Х. решениями налогового органа № 5114 и № 5115 от 3 ноября 2009 г., оставленными без изменения решениями УФНС России по Республике Татарстан № 2 и № 3 от 11 января 2010 г., привлечена к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Статья 210 Налогового кодекса Российской Федерации, связывая возникновение обязанности по уплате налога на доходы физических лиц с получением налогоплательщиком (физическими лицом) дохода, полученного в денежной, натуральной формах или в виде материальной выгоды, определяет в пункте 3 налоговую базу для доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка, установленная пунктом 1 статьи 224 названного кодекса, как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, предусмотренных статьями 218-221 Налогового кодекса РФ, с учетом особенностей, установленных главой 23 указанного закона «Налог на доходы физических лиц».

Особенности исчисления сумм указанного налога частными нотариусами, порядок и сроки уплаты налога, порядок и сроки уплаты авансовых платежей регламентированы статьей 227 Налогового кодекса Российской Федерации, в которой частные нотариусы поименованы в подпункте 2 пункта 1 указанной нормы.

В соответствии с пунктом 1 статьи 221 Налогового кодекса Российской Федерации частные нотариусы имеют право на получение профессионального налогового вычета в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов.

Согласно абзацу 3 пункта 3 статьи 221 Налогового кодекса Российской Федерации, введенному в действие Федеральным законом от 29 декабря 2000 г. №166-ФЗ (в редакции действующей до внесения изменений Федеральным законом от 28 декабря 2010 года № 395-ФЗ), к расходам налогоплательщика относятся также суммы налогов, предусмотренных действующим законодательством о налогах и сборах для видов деятельности, указанных в названной статье (за исключением налога на доходы физических лиц), начисленные либо уплаченные им за налоговый период.

Нормы налогового законодательства, регламентирующие до 1 января 2010 года порядок уплаты единого социального налога и действующие в период принятия решения о привлечении заявителя к ответственности, также предусматривали возможность уменьшения полученных доходов на сумму произведенных расходов, состав которых определяется в порядке, аналогичном порядку определения состава затрат, установленных для налогоплательщиков налога на прибыль соответствующими статьями главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации (пункт 2 статьи 236, п.3 статьи 237).

При исчислении данного вида налога расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 Налогового Кодекса Российской Федерации, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком (статья 252).

Статья 265 Налогового кодекса Российской Федерации предусматривает исчерпывающий перечень убытков, приравненных к расходам, в который не включены неполученные доходы в виде сумм тарифов за совершение нотариальных действий, не взысканных с лиц, имеющих льготы по уплате государственной пошлины.

Ранее действующая норма постановления Верховного Совета Российской Федерации от 11 февраля 1993 г. № 4463-1 «О порядке введения в действие Основ законодательства Российской Федерации о нотариате» (подпункт «а» пункта 3) предусматривала возможность включать в состав расходов частных нотариусов суммы тарифов за совершение нотариальных действий, не взысканных с лиц, имеющих льготы по уплате государственной пошлины, в состав расходов, утратила силу с 1 января 2005 года в связи с отменой Федеральным законом от 2 ноября 2004 г. № 127-ФЗ «О внесении изменений в части первую и 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».

Приведенные положения позволяют сделать вывод о том, что законодательство, действующее в спорный налоговый период (2008 г.), суммы тарифов за совершение нотариальных действий, не взысканных с лиц, имеющих льготы по уплате государственной пошлины, в состав расходов налогоплательщика, учитываемых при исчислении налога на доходы и единый социальный налог, не включает.

Ссылка в обжалуемых судебных постановлениях на правовую позицию Конституционного Суда Российской Федерации, изложенную в определении от 4 марта 1999 N 36-О "По запросу Калининского федерального районного суда города Санкт-Петербурга о проверке конституционности части четвертой статьи 22 Основ законодательства Российской Федерации о нотариате", согласно которой статья 22 Основ законодательства Российской Федерации о нотариате должна применяться с учетом приведенных выше положений Постановления Верховного Совета Российской Федерации от 11 февраля 1993 года, не может быть принята во внимание, поскольку приведенное определение принято в период действия указанного Постановления Верховного Совета Российской Федерации, до внесение изменений в статью 221 Налогового кодекса Российской Федерации.

Судебная коллегия не может согласиться с выводами судебных инстанций о том, что отсутствие механизма возмещения нотариусам, занимающимся частной практикой, средств, затрачиваемых на обслуживание лиц, имеющих льготы по уплате государственной пошлины при обращении за совершением нотариальных действий, создает предпосылки нарушения конституционного права частных нотариусов на вознаграждение за труд без какой бы то ни было дискриминации, позволяет применить положения пункта 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации о толковании всех неустранимых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах и сборах в пользу налогоплательщика.

Приведенное положение статьи 3 названного кодекса, определяющей основные начала законодательства о налогах и сборах, означает, что при рассмотрении налоговых споров, основанных на различном толковании налоговыми органами и налогоплательщиками норм законодательства о

налогах и сборах, необходимо оценивать определенность соответствующей действующей нормы, регулирующей спорные правоотношения.

Вместе с тем, и в спорный период и в настоящее время, законодатель не включает в состав расходов, подлежащих учету при определении налоговой базы, суммы тарифов за совершение нотариальных действий, не взысканных с лиц, имеющих льготы по уплате государственной пошлины, следовательно, отсутствие правовой нормы исключает возможность применения приведенных положений Налогового кодекса.

Более того, статья 22 Основ законодательства Российской Федерации о нотариате, обязывающая частных нотариусов предоставлять при совершении нотариальных действий предусмотренные законодательством Российской Федерации о налогах и сборах льготы по уплате государственной пошлины для физических и юридических лиц, согласуется с положениями части 1 статьи 48 Конституции Российской Федерации, гарантирующей каждому право на получение квалифицированной юридической помощи, которая в случаях, предусмотренных законом, оказывается бесплатно.

Следовательно, указанное положение, как и отсутствие механизма возмещения частным нотариусам средств, затрачиваемых на обслуживание лиц, имеющих льготы по уплате государственной пошлины при обращении за совершением нотариальных действий, не свидетельствует о каком-либо нарушении прав или дискриминации в правах частных нотариусов.

Данная правовая позиция изложена в Определении Конституционного Суда РФ от 11.07.2006 N 349-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалоб граждан С.В. Бирюковой, Е.А. Лепехиной, Т.И. Сопиной, Е.Е. Тимофеевой, А.Г. Цымбаренко и Г.Н. Шаншиевой на нарушение их конституционных прав положениями части четвертой статьи 22 Основ законодательства Российской Федерации о нотариате и абзаца девятого статьи 22 Федерального закона от 2 ноября 2004 года "О внесении изменений в части первую и 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"

Принимая во внимание положения параграфа 1 статьи 6 Конвенции по правам человека, гарантирующего право честного рассмотрения в суде, которое должно интерпретироваться в свете Преамбулы Конвенции, объявляющей верховенство закона общим наследием Договаривающихся Государств, Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации приходит к выводу, что судебные постановления, признавшие право заявителя на получение профессионального налогового вычета в сумме тарифов за совершение нотариальных действий, не взысканных с лиц, имеющих льготы по уплате государственной пошлины, нельзя признать законными в связи с их несоответствием нормам действующего законодательства.

Поскольку допущенные судом первой инстанции и судебной коллегией по гражданским делам Верховного Суда Республики Татарстан нарушения

норм материального права являются существенными, повлекли принятие незаконных судебных постановлений, без их устранения невозможно восстановление и защита охраняемых законом публичных интересов, принятые судебные постановления подлежат отмене.

Принимая во внимание, что по настоящему делу допущена ошибка в применении и толковании норм материального права, а юридические обстоятельства, имеющие значение для дела, судом установлены, Судебная коллегия по административным делам считает возможным, не передавая дело для нового рассмотрения, принять новое судебное постановление об отказе в удовлетворении заявленных требований.

На основании изложенного, руководствуясь статьями 387, 388 и 390 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации

определила:

решение Верховного суда Республики Татарстан от 15 марта 2010 г. и определение судебной коллегии по гражданским делам Верховного Суда Республики Татарстан от 27 мая 2010 г. отменить и принять новое решение, которым отказать в удовлетворении заявления Шайдуллиной В.Х. об отмене решения инспекции ФНС России по г. Набережные Челны от 3 ноября 2009 года о привлечении к ответственности за налоговое правонарушение и обязать включить в состав профессиональных вычетов в декларации за 2008 год недополученную сумму тарифов за совершение нотариальных действий в отношении льготной категории плательщиков государственной пошлины в размере [] рублей.

Председательствующий

Судьи