



ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 14-КГ18-48

КАССАЦИОННОЕ ОПРЕДЕЛЕНИЕ

г. Москва

1 февраля 2019 года

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации в составе
председательствующего Зинченко И.Н.,
судей Горчаковой Е.В. и Калининой Л.А.
рассмотрела в открытом судебном заседании кассационную жалобу Спиридонова Андрея Владимировича на апелляционное определение судебной коллегии по административным делам Воронежского областного суда от 6 декабря 2017 года по делу по его административному исковому заявлению о признании незаконными действий Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы России № 1 по Воронежской области и Управления Федеральной налоговой службы России по Воронежской области, выразившихся в отказе возврата излишне уплаченной суммы налога на доходы физических лиц, а также о признании незаконными решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы России № 1 по Воронежской области от 3 марта 2017 года № 3 и решения Управления Федеральной налоговой службы России по Воронежской области от 3 мая 2017 года № 15-1-18/12311@.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Горчаковой Е.В., объяснения Спиридонова А.В. и его представителя Бондарева А.М., поддержавших доводы жалобы, возражения против удовлетворения жалобы представителей Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы России № 1 по Воронежской области Краснобаева А.Ю., Катроновой И.Н., Иноземцевой Н.Н. и представителей Управления Федеральной налоговой службы России по Воронежской области

(далее - УФНС России по Воронежской области) Краснобаева А.Ю., Катроновой И.Н., Дорожкина А.Н., Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации

установила:

в период с 8 августа 2015 года по 7 августа 2016 года военнослужащий Спиридонов А.В. находился в составе воинского контингента Миротворческих сил Российской Федерации в Приднестровском регионе Республики Молдова для выполнения задач по нормализации обстановки, восстановлению законности и правопорядка. Считая, что он имеет право на возврат необоснованно удержанного налога на доходы физических лиц за указанный период в размере 65 371 рубль, представил в налоговый орган вместе с декларацией 3-НДФЛ за 2015 год соответствующее заявление.

10 января 2017 года межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы России № 1 по Воронежской области (далее - МИФНС России № 1 по Воронежской области) по результатам камеральной налоговой проверки в отношении Спиридонова А.В. по представленной в налоговый орган декларации составлен акт № 24, согласно которому установлено неправомерное завышение сумм профессионального налогового вычета, определено, что налог на доходы Спиридонова А.В. как физического лица за 2015 год составляет 65 371 рубль, принято решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

3 марта 2017 года на основании указанного акта МИФНС России № 1 по Воронежской области принято решение № 3, которым Спиридонову А.В. предложено уменьшить на исчисленную в завышенных размерах сумму налога к возврату из бюджета в размере 65 371 рубля.

Оставляя без изменения приведённое решение налогового органа, УФНС России по Воронежской области в решении от 3 мая 2017 года № 15-1-18/12311@ Спиридонову А.В. разъяснила, ссылаясь на пункт 1 статьи 231 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ), что излишне удержанная налоговым агентом из дохода налогоплательщика сумма подоходного налога подлежит возврату налоговым агентом на основании письменного заявления налогоплательщика.

Считая действия налогового органа, выразившиеся в отказе возврата излишне уплаченной суммы налога на доходы физических лиц, а также приведённые решения налоговых органов незаконными Спиридонов А.В. обратился в суд.

Решением Центрального районного суда г. Воронежа от 11 июля 2017 года в удовлетворении административного искового заявления Спиридонову А.В. отказано.

Апелляционным определением судебной коллегии по административным делам Воронежского областного суда от 6 декабря 2017 года решение суда первой инстанции отменено, по делу принят новый судебный акт об отказе в удовлетворении заявленных требований.

Определением судьи Воронежского областного суда от 27 апреля 2018 года Спиридонову А.В. отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании суда кассационной инстанции.

По запросу судьи Верховного Суда Российской Федерации от 7 сентября 2018 года дело истребовано в Верховный Суд Российской Федерации, определением от 2 ноября 2018 года кассационная жалоба с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации.

В кассационной жалобе, поданной Спиридоновым А.В. в Верховный Суд Российской Федерации, ставится вопрос об отмене состоявшихся по делу судебных актов ввиду неправильного применения норм материального права, и направлении дела на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

Основаниями для отмены или изменения судебных актов в кассационном порядке являются существенные нарушения норм материального права или норм процессуального права, которые повлияли на исход административного дела и без устранения которых невозможны восстановление и защита нарушенных прав, свобод и законных интересов, а также защита охраняемых законом публичных интересов (статья 328 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации).

Проверив материалы дела, обсудив доводы кассационной жалобы и возражений на неё, Судебная коллегия приходит к следующему.

Отказывая в удовлетворении заявленных требований, суд первой инстанции, сославшись на нормы НК РФ, исходил из того, что военнослужащие, проходящие службу за границей, признаются налоговыми резидентами Российской Федерации. Доходы, полученные административным истцом, не относятся к перечню доходов, не подлежащих (освобождаемых) налогообложению, предусмотренному статьёй 217 НК РФ, то есть облагаются налогом на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) в общем порядке.

При этом суд первой инстанции указал, что условия пребывания Группы военных наблюдателей и Коллективных сил по поддержанию мира в государстве, на территории которого размещается Группа по поддержанию мира, определены в Протоколе о статусе Групп военных наблюдателей и Коллективных сил по поддержанию мира в Содружестве Независимых Государств от 15 мая 1992 года, заключённом в соответствии с Соглашением о группах военных наблюдателей и коллективных силах по поддержанию мира в Содружестве Независимых Государств от 20 марта 1992 года (далее - Протокол). В соответствии с Протоколом государство, на территории которого будут развёртываться операции по поддержанию мира (принимающее государство), подписавшее протокол, принимает на себя определённые международные обязательства. Так как Республика Молдова не входит в перечень государств, подписавших Протокол, то его положения на данную территорию не распространяются.

Судебная коллегия по административным делам Воронежского областного суда, придя к заключению, что судом не дана оценка всем основаниям отказа в удовлетворении заявления Спиридонова А.В. о возврате

незаконно удержанного подоходного налога, изложенным в обжалуемом решении налоговой инспекции, что вывод о нахождении административного истца в Приднестровском регионе Республика Молдова в составе Коллективных сил по поддержанию мира является ошибочным, отменила судебный акт и приняла новое решение об отказе в удовлетворении административного искового заявления ввиду необоснованности заявленных требований.

Судебная коллегия считает кассационную жалобу не подлежащей удовлетворению, поскольку у налогового органа отсутствовали правовые основания для принятия решения об удовлетворении заявления о возврате, по мнению Спиридонова А.В., незаконно удержанного органом военного управления налога.

Пунктом 1 статьи 207 НК РФ определено, что налогоплательщиками налога на доходы физических лиц признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации.

Объектом налогообложения физических лиц, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, признаётся доход, полученный от источников в Российской Федерации и от источников за пределами Российской Федерации (статья 209 названного кодекса).

В силу пункта 3 статьи 207 НК РФ независимо от фактического времени нахождения в Российской Федерации налоговыми резидентами Российской Федерации признаются, в частности, российские военнослужащие, проходящие службу за границей.

Таким образом, из анализа приведённых законоположений следует, что административный истец в период прохождения военной службы за границей является налоговым резидентом Российской Федерации.

Налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с поименованным кодексом возложены обязанности по правильному и своевременному исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующие счета Федерального казначейства (пункты 1 и 3 статьи 24 НК РФ).

Исчисление сумм и уплата налога производятся налоговыми агентами в отношении всех доходов налогоплательщика, источником которых является налоговый агент (за исключением доходов, в отношении которых исчисление сумм и уплата налога производятся в соответствии со статьями 214.3, 214.4, 214.5, 214.6, 226.1, 227 и 228 НК РФ), с зачётом ранее удержанных сумм налога, а в случаях и порядке, предусмотренных статьёй 227.1 НК РФ, также с учётом уменьшения на суммы фиксированных авансовых платежей, уплаченных налогоплательщиком (пункт 2 статьи 226 НК РФ).

Из материалов дела следует, что административный истец является военнослужащим, 5 августа 2015 года командирован из войсковой части 31895, г. Воронеж, Западного военного округа, в состав воинского

контингента Миротворческих сил Российской Федерации в Приднестровском регионе Республики Молдова, где с 8 августа 2015 года по 7 августа 2016 года проходил службу и выполнял задачи по нормализации обстановки, восстановлению законности и правопорядка, согласно справкам о доходах физического лица по форме 2-НДФЛ получил от налоговых агентов-федерального казённого учреждения (далее – ФКУ) «Единый расчётный центр Министерства обороны Российской Федерации» и войсковой части (далее – В/ч) 13962 - филиала ФКУ «Объединённое стратегическое командование Западного военного округа» доходы, облагаемые по ставке 13 процентов, по кодам: 2000 - вознаграждение, получаемое налогоплательщиком за выполнение трудовых или иных обязанностей; денежное содержание, денежное довольствие, не подпадающее под действие пункта 29 статьи 217 НК РФ и иные налогооблагаемые выплаты военнослужащим и приравненным к ним категориям физических лиц (кроме выплат по договорам гражданско-правового характера) и 2760 - материальная помощь, оказываемая работодателями своим работникам, а также бывшим своим работникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по возрасту.

Таким образом, спорные налоговые правоотношения возникли между военнослужащим Спиридоновым А.В., как налогоплательщиком, и органом военного управления, как налоговым агентом.

Порядок взыскания и возврата налога с физических лиц определён статьёй 231 НК РФ, которая в абзаце первом пункта 1 содержит прямое указание о возврате излишне удержанной налоговым агентом из дохода налогоплательщика суммы налога именно налоговым агентом на основании письменного заявления налогоплательщика.

Налогоплательщик вправе подать заявление непосредственно в налоговый орган о возврате излишне удержанной с него и перечисленной в бюджетную систему Российской Федерации ранее налоговым агентом суммы налога исключительно при отсутствии налогового агента (абзац десятый пункта 1 статьи 231 НК РФ).

Из приведённых федеральных норм следует, что, при наличии налогового агента налоговый орган не наделён правом производить возврат излишне удержанной налоговым агентом суммы налога, следовательно, Спиридонову А.В. надлежало обратиться за возвратом излишне, по его мнению, удержанной суммы налога к налоговым агентам – ФКУ «Единый расчётный центр Министерства обороны Российской Федерации» и В/ч 13962 – филиала ФКУ «Объединённое стратегическое командование Западного военного округа», являющимися источниками дохода административного истца, который обязан совершить действия, указанные в абзацах втором-шестом пункта 1 статьи 231 НК РФ, в том числе произвести возврат налогоплательщику излишне удержанной суммы налога за счёт сумм этого налога, подлежащих перечислению в бюджетную систему Российской Федерации в счёт предстоящих платежей как по указанному налогоплательщику, так и по иным налогоплательщикам, в течение трёх месяцев со дня получения налоговым агентом соответствующего заявления

налогоплательщика в безналичной форме путём перечисления денежных средств на счёт налогоплательщика в банке, указанный в его заявлении.

Согласно абзацу девятому пункта 1 статьи 231 НК РФ налоговый агент вправе осуществить возврат излишне удержанной суммы налога за счёт собственных средств (пункт 1 статьи 231 НК РФ).

Таким образом, спорные налоговые правоотношения возникли между военнослужащим Спиридоновым А.В., как налогоплательщиком, и органом военного управления, как налоговым агентом, следовательно, на них распространяются положения специальной статьи 231 НК РФ, а не статьи 78 НК РФ, как ошибочно полагает административный истец.

Конституционный Суд Российской Федерации в определении от 17 февраля 2015 года № 262-О при рассмотрении вопроса по требованию гражданина Е.В. Юрченко о возможности принятия его жалобы об оспаривании конституционности пунктов 1 и 2 статьи 78 и абзацев первого и десятого пункта 1 статьи 231 НК РФ указал, что исходя из буквального содержания приведённых законоположений и их места в системе норм НК РФ, статьёй 78 этого кодекса установлен порядок зачёта или возврата сумм излишне уплаченных налога, сбора, пеней, штрафа; статьёй 79 - порядок возврата сумм излишне взысканных налога, сбора, пеней и штрафа; пунктом 1 статьи 231 - порядок возврата сумм налога на доходы физических лиц, излишне удержанных налоговым агентом из дохода налогоплательщика, следовательно, переплата сумм налога, возникшая у налогоплательщика в результате действий налогового агента - с учётом приоритета действия специальных норм над общими - подлежит возврату в особом порядке (пункт 1 статьи 231 названного кодекса); в остальных случаях при возврате налога следует руководствоваться общими нормами, а именно статьями 78 и 79 НК РФ.

При таких обстоятельствах у налогового органа отсутствовали основания для принятия решения по заявлению Спиридонова А.В. о возврате удержанного из дохода по месту военной службы налога, следовательно, оспариваемые административным истцом действия и решения налогового органа не могли быть признаны незаконными.

Что касается доводов кассационной жалобы об обязанности налогового органа вернуть сумму незаконно удержанного подоходного налога, то они не имеют правового значения в связи с тем, что вступившим в силу определением судьи от 15 июня 2017 года отказано в принятии к производству требований административного истца о возложении обязанности вернуть налог и о взыскании процентов на сумму излишне уплаченного налога.

То обстоятельство, что в оспариваемом решении налогового органа, а также в апелляционном определении содержится суждение о праве административного истца на возврат удержанного подоходного налога, само по себе не может повлечь отмену по существу правильного судебного акта в кассационном порядке в силу того, что правоотношения возникли между налогоплательщиком и налоговым агентом и требования Спиридонова А.В.

подлежали разрешению первоначально соответствующими органами военного управления, а в случае возникновения спора - военным судом.

Конституция Российской Федерации гарантирует право гражданину на рассмотрение его дела в том суде и тем судьёй, к подсудности которых оно отнесено законом (часть 1 статьи 47).

Пунктом 1 части 1 статьи 7 Федерального конституционного закона от 23 июня 1999 года № 1-ФКЗ «О военных судах Российской Федерации» установлено, что военным судам подсудны в том числе административные дела о защите нарушенных и (или) оспариваемых прав, свобод и охраняемых законом интересов военнослужащих Вооружённых Сил Российской Федерации, других войск, воинских формирований и органов, от действий (бездействия) органов военного управления, воинских должностных лиц и принятых ими решений.

Таким образом, спор о праве военнослужащего Спиридонова А.В. на возврат удержанного подоходного налога из дохода, полученного в период несения военной службы в составе воинского контингента Миротворческих сил Российской Федерации в Приднестровском регионе Республики Молдова, подлежит разрешению военным судом.

При таком положении Судебная коллегия не находит оснований для удовлетворения кассационной жалобы и отмены апелляционного определения.

На основании изложенного Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации, руководствуясь статьями 328, 329, 330 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации,

определила:

кассационную жалобу Спиридонова Андрея Владимировича на апелляционное определение судебной коллегии по административным делам Воронежского областного суда от 6 декабря 2017 года по делу по его административному исковому заявлению о признании незаконными действий Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы России № 1 по Воронежской области и Управления Федеральной налоговой службы России по Воронежской области, выразившихся в отказе возврата излишне уплаченной суммы налога на доходы физических лиц, а также о признании незаконными решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы России № 1 по Воронежской области от 3 марта 2017 года № 3 и решения Управления Федеральной налоговой службы России по Воронежской области от 3 мая 2017 года № 15-1-18/12311@ оставить без удовлетворения.

Председательствующий

Судьи