Федеральной налоговой службой получена жалоба Х (далее – Заявитель, Х)  
от 24.08.2018 на решение Межрайонной ИФНС России (далее - Инспекция) от 30.03.2018 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в редакции решения УФНС России (далее – Управление) от 06.06.2018, направленная письмами Управления от 04.09.2018 и от 10.09.2018.

Как следует из материалов, представленных Управлением, Инспекцией в отношении Х проведена выездная налоговая проверка по вопросам правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты (перечисления) налогов за период с 01.01.2014 по 31.12.2016.

Инспекцией по результатам проверки составлен акт от 28.02.2018 и вынесено решение от 30.03.2018 о привлечении Х к ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренной пунктом 1 статьи 119 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс), с учетом статей 112, 114 Кодекса в виде штрафа в размере 270 172,50 рублей, предусмотренной статей 123 Кодекса, с учетом статей 112, 114 Кодекса - 190 515 рублей. Указанным решением Заявителю предложено уплатить недоимку по НДФЛ в общей сумме 1 905 150 рублей, пени - 232 363,40 рублей.

Х, не согласившись с решением Инспекции от 30.03.2018, обратился через Инспекцию в Управление с апелляционной жалобой. Решением от 06.06.2018 Управлением внесены изменения в описательную и резолютивную части решение Инспекции от 30.03.2018 в связи с технической ошибкой, выразившейся в неверной ссылке Инспекции в части привлечения Х к ответственности на основании статьи 123 Кодекса, вместо пункта 1 статьи 122 Кодекса. В остальной части Управлением решением от 06.06.2018 решение Инспекции от 30.03.2018 оставлено без изменения, а апелляционная жалоба Заявителя – без удовлетворения.

Х в жалобе, поступившей в Федеральную налоговую службу, выражает несогласие с привлечением к ответственности и доначислением пени решением Инспекции от 30.03.2018 в редакции решения Управления от 06.06.2018 по следующим основаниям.

Заявитель считает, что Управление решением от 06.06.2018 фактически переквалифицировало действия налогоплательщика со статьи 123 Кодекса на статью 122 Кодекса, при этом ни при составлении акта, ни при вынесении решения от 30.03.2018   
налогоплательщику нарушение статьи 122 Кодекса Инспекцией не вменялось, в связи с чем налогоплательщик был лишен возможности представить возражения относительно привлечения его к ответственности по данной статье Кодекса.

Х полагает, что в его действиях отсутствует вина в совершении налогового правонарушения, в связи с чем отсутствуют основания для начисления штрафа и пени. При этом Заявитель ссылается на то, что ООО «ЮЛ 1» в установленном законом порядке не уведомило Х о неудержании с него НДФЛ в размере 13% с дохода, взысканного в его пользу по решению суда.

Заявитель отмечает, что 04.06.2015 в адрес Х поступило уведомление   
ООО «ЮЛ 1» о представлении в налоговый орган уточненных сведений по форме   
2-НДФЛ за 2014 год, согласно которым сумма дохода отсутствует.

Х указывает, что в его адрес каких - либо требований о представлении деклараций и уплате НДФЛ от Инспекции не поступало, что свидетельствует о том, что налогоплательщик добросовестно заблуждался относительно правовой природы поступивших ему денежных средств и рассматривал их как компенсационные выплаты, неподлежащие налогообложению.

Заявитель считает, что его вина в совершении налогового правонарушения в отношении доходов, полученных от реализации доли в уставном капитале ООО «ЮЛ 2», отсутствует, поскольку полагал, что владел долей указанного Общества более трех лет и после ее реализации каких - либо уведомлений от Инспекции о необходимости представления деклараций также не получал.

На основании изложенного Заявитель просит отменить решение Инспекции   
от 30.03.2018 в части привлечения к ответственности и доначисления пени; отменить полностью решение Управления от 06.06.2018.

Федеральная налоговая служба, рассмотрев жалобу Заявителя и документы, представленные Управлением, сообщает следующее.

В соответствии с пунктом 1 статьи 207 Кодекса налогоплательщиками НДФЛ признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации.

Согласно статье [209](consultantplus://offline/ref=1319F90A62B0AF969865EF9B580FA312AB4473E2C926AD36800C4E315E2EECB581AAF38DF88ED382g3I1L) Кодекса объектом налогообложения для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, признается доход, полученный налогоплательщиками, в том числе от источников в Российской Федерации.

В силу [пункта 1 статьи 210](consultantplus://offline/ref=44B2241A8F71AAA090ABB32A667D9994F229E2413AD0F9B91F606485BF0212CB94753AB547F42CA5M0tCL) Кодекса при определении налоговой базы для исчисления НДФЛ учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло.

В силу [статьи 216](consultantplus://offline/ref=265F8AE0A2C954E59DD133072DA84043BB36548C9B8C17E8BE639714608B7CA96F46FDF4B9B23979A4p7I) Кодекса налоговым периодом по НДФЛ признается календарный год.

Пунктом 1 статьи 226 Кодекса (в соответствующей редакции) определено, что российские организации, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик – физическое лицо получил доходы, обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму налога, исчисленную в соответствии со [статьей 224](consultantplus://offline/ref=D2F0679A22D65BA30515920AD3E0C89423FC5B63C2449AB3341BCC1938734EE0F2A0616BCAC7B7r917L) Кодекса с учетом особенностей, предусмотренных статьей 226 Кодекса.

Согласно пункту 2 статьи 226 Кодекса (в соответствующей редакции) исчисление сумм и уплата НДФЛ в соответствии со статьей 226 Кодекса налоговыми агентами производится в отношении всех доходов налогоплательщика – физического лица, источником которых является налоговый агент, за исключением доходов, в отношении которых исчисление и уплата налога осуществляются в соответствии со [статьями 214.1,](consultantplus://offline/ref=41723DAB0919F6F3FD067EC1A1F1E04250D32FAC45C2F7DE2C52B82BDF2818265E54F38F90E9ECR06EL) [227](consultantplus://offline/ref=41723DAB0919F6F3FD067EC1A1F1E04250D32FAC45C2F7DE2C52B82BDF2818265E54F38F90ECECR06DL) и [228](consultantplus://offline/ref=41723DAB0919F6F3FD067EC1A1F1E04250D32FAC45C2F7DE2C52B82BDF2818265E54F38F90ECE2R068L) Кодекса с зачетом ранее удержанных сумм налога.

В соответствии с пунктом 5 статьи 226 Кодекса (в соответствующей редакции) при невозможности удержать налоговым агентом у налогоплательщика – физического лица исчисленную сумму налога налоговый агент обязан не позднее одного месяца с даты окончания налогового периода, в котором возникли соответствующие обстоятельства, письменно сообщить налогоплательщику и налоговому органу по месту своего учета о невозможности удержать налог и сумме налога.

Согласно [подпункту 4 пункта 1 статьи 228](consultantplus://offline/ref=A12530362002F3FE06B319A0C53ACC78FB5B9474C915436758538C5EAE16A1A5E46AA8DFA26AD7N0KCL) Кодекса (в соответствующей редакции) исчисление и уплату налога производят физические лица, получающие доходы, при получении которых не был удержан НДФЛ налоговыми агентами, - исходя из сумм таких доходов. При этом указанные налогоплательщики самостоятельно исчисляют суммы налога, подлежащие уплате в соответствующий бюджет, в порядке, установленном [статьей 225](consultantplus://offline/ref=B23BED91CBF39F2228CAA60E4893081A71D139E97FB4ED9D667554724705421D332C74C1F1D513E3R7L) Кодекса.

Налоговая декларация представляется налогоплательщиками, указанными в статье [228](consultantplus://offline/ref=FF004C23AFBA5466B97F53EE04F762A08A9FD555EE32C6FA2C18828E92F07A0DD978B7B0187269J4T0L) Кодекса, не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом (пункт 1 статьи 229 Кодекса в соответствующей редакции).

На основании пункта 4 статьи 229 Кодекса (в соответствующей редакции) в налоговых декларациях физические лица указывают все полученные ими в налоговом периоде доходы, если иное не предусмотрено пунктом 4 статьи 229 Кодекса, источники их выплаты, налоговые вычеты, суммы налога, удержанные налоговыми агентами, суммы фактически уплаченных в течение налогового периода авансовых платежей, суммы налога, подлежащие уплате (доплате) или возврату по итогам налогового периода.

Налогоплательщики НДФЛ вправе не указывать в налоговой декларации доходы, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения) в соответствии со [статьей 217](consultantplus://offline/ref=C37C94749654BED88875079796589EDFA256A72623912CAFCAE062F30FCDA20B05B9610F04EF97E8r4m5L) Кодекса, а также доходы, при получении которых НДФЛ полностью удержан налоговыми агентами, если это не препятствует получению налогоплательщиком налоговых вычетов, предусмотренных [статьями 218](consultantplus://offline/ref=C37C94749654BED88875079796589EDFA256A72623912CAFCAE062F30FCDA20B05B9610F04EF96EBr4mCL) - [221](consultantplus://offline/ref=C37C94749654BED88875079796589EDFA256A72623912CAFCAE062F30FCDA20B05B9610F04EF96ECr4m8L) Кодекса.

Как следует из оспариваемого решения, Инспекцией в рамках выездной налоговой проверки установлено занижение Х доходов, подлежащих включению в налоговую базу по НДФЛ, за 2014 год на сумму полученного дохода в размере 4 505 000 рублей в виде неустойки в связи с просрочкой исполнения обязательства и штрафа за несоблюдение добровольного порядка удовлетворения требований потребителя; за 2015 год в размере 800 000 рублей и за 2016 год в размере 9 600 000 рублей от продажи доли в уставном капитале ООО «ЮЛ 2».

Согласно справки по форме 2-НДФЛ за 2014 год от 30.01.2015 на получателя дохода Х, представленной в налоговый орган ООО «ЮЛ 1», Заявителем в 2014 году получен доход в размере 4 528 300 рублей, в том числе 23 000 рублей с кодом дохода 2510 «оплата за налогоплательщика организациями или индивидуальными предпринимателями товаров (работ, услуг) или имущественных прав, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в интересах налогоплательщика», 4 505 000 рублей с кодом дохода 4800 «иные доходы», а также сумма НДФЛ, исчисленная в размере 588 679 рублей: сумма неудержанного НДФЛ в размере 588 679 рублей.

Инспекцией на основании документов, представленных в рамках статьи 93 Кодекса Заявителем и в рамках статьи 93.1 Кодекса ООО «ЮЛ 1», установлено, что решением районного суда от 11.02.2014 взыскано с ООО «ЮЛ 1» в пользу Х в общей сумме 4 538 300 рублей, в том числе: неустойка в связи с просрочкой исполнения обязательства в размере 3 000 000 рублей, компенсация морального вреда в сумме 10 000 рублей, штраф за несоблюдение добровольного порядка удовлетворения требований потребителя в сумме 1 505 000 рублей, судебные расходы по оплате государственной пошлины при подаче иска в сумме 23 300 рублей.

Судебной коллегией по гражданским делам Апелляционным определением   
от 19.06.2014 решение районного суда от 11.02.2014 оставлено без изменения.

ООО «ЮЛ 1» платежным поручением от 17.07.2014 перечислило на лицевой счет в банке Х на основании исполнительного листа от 07.07.2014, выданного районным судом, денежную сумму в размере 4 538 300 рублей, в том числе неустойку в связи с просрочкой исполнения обязательства в сумме 3 000 000 рублей, компенсацию морального вреда в сумме 10 000 рублей, штраф за несоблюдение добровольного порядка удовлетворения требований потребителя в сумме 1 505 000 рублей, судебные расходы по оплате государственной пошлины при подаче иска в сумме 23 300 рублей.

Согласно информации, представленной Управлением, Инспекция уведомлением от 26.05.2015, направленным в адрес Х заказной почтовой корреспонденцией, сообщила Х о необходимости представления декларации по НДФЛ за 2014 год с заявленной суммой дохода и НДФЛ, неудержанного налоговым агентом с указанного дохода, или пояснений. С данным уведомлением Инспекцией в адрес Заявителя направлена справка по форме 2-НДФЛ, представленная ООО «ЮЛ 1». Согласно информации, содержащейся на сайте «Почта России», и квитанции почтового отправления, указанная почтовая корреспонденция вручена адресату 02.06.2015.

Как следует из материалов выездной налоговой проверки, Х декларация по НДФЛ за 2014 год, а также какие – либо пояснения в Инспекцию не представлялись.

В материалах, представленных Управлением, имеется исковое заявление   
Х в районный суд к ООО «ЮЛ 1», в котором Х просил суд возложить на ООО «ЮЛ 1» обязанность исключить из суммы налогооблагаемого дохода, указанной в справке формы 2-НДФЛ за 2014 год от 30.01.2015 доход в сумме 4 528 300 рублей, а также обязанность направить уточненную справку по форме 2-НДФЛ за 2014 год в его адрес и в налоговый орган по месту учета. При этом в указанном заявлении Х сообщает о получении 20.02.2015 от ООО «ЮЛ 1» справки по форме 2-НДФЛ за 2014 год   
от 30.01.2015.

Определением районного суда от 05.06.2015 производство по гражданскому делу по исковому заявлению Х к ООО «ЮЛ 1» прекращено. При этом судом установлено, что ООО «ЮЛ 1» требования Х выполнены добровольно и в полном объеме.

Заявитель в жалобе ссылается на уведомление ООО «ЮЛ 1» о представлении в налоговый орган уточненных сведений по форме 2-НДФЛ от 04.06.2015 за 2014 год, согласно которым сумма дохода отсутствует.

Вместе с тем, согласно [статье 41](consultantplus://offline/ref=09373A48B02D861A8C2BB1A9D0CBCC079F9986402C85939EF2ADC285F45C25ED77D270900F7A7969BF8DB1A4628FE7B08F1F7A0BE73D78y6H) Кодекса 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, и определяемая в соответствии, в том числе с [главой](consultantplus://offline/ref=09373A48B02D861A8C2BB1A9D0CBCC079F988C422083939EF2ADC285F45C25ED77D270920B7B7964E2D7A1A02BDAE8AE8C016509F93E8ED577y4H) 23 «Налог на доходы физических лиц» Кодекса.

В соответствии со [статьей 330](consultantplus://offline/ref=09373A48B02D861A8C2BB1A9D0CBCC079F988D40228D939EF2ADC285F45C25ED77D270920B7B7F63E2D7A1A02BDAE8AE8C016509F93E8ED577y4H) Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – Гражданский Кодекс) неустойкой (штрафом, пеней) признается определенная законом или договором денежная сумма, которую должник обязан уплатить кредитору в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения обязательства - в частности, в случае просрочки исполнения.

В связи с этим сумма неустойки, выплаченная продавцом в случае нарушения предусмотренной договором обязанности по передачи имущества и сумма штрафа, выплачиваемая организацией на основании решения суда за несоблюдение в добровольном порядке удовлетворения требований потребителя в соответствии с [пунктом 6 статьи 13](consultantplus://offline/ref=09373A48B02D861A8C2BB1A9D0CBCC079F988346238D939EF2ADC285F45C25ED77D270920B7A7A64EED7A1A02BDAE8AE8C016509F93E8ED577y4H) Закона Российской Федерации от 07.02.1992 № 2300-1 «О защите прав потребителей», отвечают вышеуказанным признакам экономической выгоды и являются его доходом, подлежащим обложению НДФЛ.

Перечень доходов, не подлежащих обложению НДФЛ, содержится в [статье 217](consultantplus://offline/ref=09373A48B02D861A8C2BB1A9D0CBCC079F988C422083939EF2ADC285F45C25ED77D270920B7B7B61E3D7A1A02BDAE8AE8C016509F93E8ED577y4H) Кодекса.

Положений, предусматривающих освобождение от налогообложения сумм указанных штрафа и неустойки, выплачиваемых организацией по решению суда, в   
[статье 217](consultantplus://offline/ref=09373A48B02D861A8C2BB1A9D0CBCC079F988C422083939EF2ADC285F45C25ED77D270920B7B7B61E3D7A1A02BDAE8AE8C016509F93E8ED577y4H) Кодекса не содержится, соответственно, такие доходы подлежат обложению НДФЛ в установленном порядке.

Указанная позиция подтверждается в Обзоре практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 Кодекса, утвержденном Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 21.10.2015, в [пункте 7](consultantplus://offline/ref=09373A48B02D861A8C2BB1A9D0CBCC079C9982402781939EF2ADC285F45C25ED77D270920B7A796AE9D7A1A02BDAE8AE8C016509F93E8ED577y4H) которого указано, что предусмотренные законодательством о защите прав потребителей санкции носят исключительно штрафной характер. Их взыскание не преследует цель компенсации потерь (реального ущерба) потребителя. Поскольку выплата сумм таких санкций приводит к образованию имущественной выгоды у потребителя, они включаются в доход гражданина на основании положений [статей 41](consultantplus://offline/ref=09373A48B02D861A8C2BB1A9D0CBCC079F9986402C85939EF2ADC285F45C25ED77D270920B7A7A6BEDD7A1A02BDAE8AE8C016509F93E8ED577y4H), [209](consultantplus://offline/ref=09373A48B02D861A8C2BB1A9D0CBCC079F988C422083939EF2ADC285F45C25ED77D270920B7B7863E9D7A1A02BDAE8AE8C016509F93E8ED577y4H) Кодекса вне зависимости от того, что получение данных сумм обусловлено нарушением прав физического лица.

Учитывая изложенное, а также, что материалами проверки подтверждается получение Х в 2014 году дохода от ООО «ЮЛ 1», подлежащего налогообложению НДФЛ, в общем размере 4 505 000 рублей (в том числе: доход в виде неустойки в связи с просрочкой исполнения обязательств в размере 3 000 000 рублей, штрафа за несоблюдение добровольного порядка удовлетворения требований потребителя в сумме 1 505 000 рублей), что Заявителем в жалобе не оспаривается; Заявителю было известно о том, что ООО «ЮЛ 1» не удержан НДФЛ с выплаченных ему доходов, в связи с чем у Х в соответствии с вышеприведенными нормами Кодекса имелась обязанность по представлению в Инспекцию декларации по НДФЛ за 2014 год с заявленной суммой дохода, полученного от ООО «ЮЛ 1», и исчисленной суммой НДФЛ, подлежащей уплате в бюджет.

Кроме того, Инспекцией на основании имеющейся информации и документов, представленных Заявителем в Инспекцию в рамках статьи 93 Кодекса, установлено, что Х являлся учредителем ООО «ЮЛ 2» с 28.05.2007 по 29.11.2015 с долей участия в обществе 10% (номинальной стоимостью 3 800 рублей).

Согласно договору купли - продажи от 10.11.2015 доли в уставном капитале   
ООО «ЮЛ 2», Х (Продавец) обязуется передать в собственность ФЛ 1 (Покупатель) долю в уставном капитале ООО «ЮЛ 2» в размере 10%.

В соответствии с условиями указанного договора стоимость доли, установлена соглашением сторон и составляет 20 000 000 рублей; стоимость доли оплачивается Покупателем путем передачи денежных средств, либо путем перечисления денежных средств на счет Продавца, либо иным способом, не запрещенным законодательством Российской Федерации.

Согласно пункту 1.3 договора в 2015 году Покупатель уплачивает Продавцу денежные средства в размере 800 000 рублей не позднее 31.12.2015, в 2016 году Покупатель уплачивает Продавцу денежные средства в размере 8 800 000 рублей (по 800 000 рублей ежемесячно) не позднее 1-го числа месяца, следующего за отчетным. Договор вступает в силу с момента его подписания сторонами и действует до полного исполнения сторонами своих обязательств.

Согласно выписки по лицевому счету в банке Х, ФЛ 1 перечислены денежные средства в адрес Х в 2015 году в размере 800 000 рублей, в 2016 году – 9 600 000 рублей.

Федеральным [законом](consultantplus://offline/ref=8D3D3A67A208ED6D189D2FA4F432396BD80A8D96AB6F301661AA784499C74BF234A5834D848D8008i0tEM) от 28.12.2010 № 395-ФЗ статья 217 Кодекса дополнена [пунктом 17.2](consultantplus://offline/ref=8D3D3A67A208ED6D189D2FA4F432396BDB0E8E99A76C301661AA784499C74BF234A583458C8Fi8t4M), согласно которому освобождаются от налогообложения доходы, получаемые от реализации (погашения) долей участия в уставном капитале российских организаций, а также акций, указанных в [пункте 2 статьи 284.2](consultantplus://offline/ref=8D3D3A67A208ED6D189D2FA4F432396BDB0E8E99A76C301661AA784499C74BF234A5834A8088i8t2M) Кодекса, при условии, что на дату реализации (погашения) таких акций (долей участия) они непрерывно принадлежали налогоплательщику на праве собственности или ином вещном праве более пяти лет.

Согласно [пункту 7 статьи 5](consultantplus://offline/ref=8D3D3A67A208ED6D189D2FA4F432396BD80A8D96AB6F301661AA784499C74BF234A5834D848D8109i0t1M) Федерального закона от 28.12.2010 № 395-ФЗ положения [пункта 17.2 статьи 217](consultantplus://offline/ref=8D3D3A67A208ED6D189D2FA4F432396BDB0E8E99A76C301661AA784499C74BF234A583458C8Fi8t4M) Кодекса применяются в отношении долей в уставном капитале, приобретенных налогоплательщиками начиная с 1 января 2011 года.

Таким образом, освобождение от налогообложения доходов от реализации (погашения) долей участия в уставном капитале российских организаций производится в случае, если указанные доли были приобретены начиная с 1 января 2011 года и на дату реализации непрерывно принадлежали налогоплательщику на праве собственности или ином вещном праве более пяти лет.

В случае если одно из перечисленных условий не соблюдается, положения [пункта 17.2 статьи 217](consultantplus://offline/ref=8D3D3A67A208ED6D189D2FA4F432396BDB0E8E99A76C301661AA784499C74BF234A583458C8Fi8t4M) Кодекса не применяются и доходы от реализации долей подлежат налогообложению в установленном порядке.

Таким образом, в соответствии с вышеуказанными нормами Кодекса Х признается налогоплательщиком НДФЛ за 2015, 2016 годы, получившим, в том числе доход от реализации доли участия в уставном капитале ООО «ЮЛ 2» в 2015 году в размере 800 000 рублей, в 2016 году – 9 600 000 рублей.

Как следует из информации, представленной Управлением, согласно уточненной декларации по НДФЛ за 2015 год с корректировкой, представленной Заявителем в Инспекцию 29.03.2018, общая сумма дохода составила 4 765 131,05 рубль, общая сумма расходов и налоговых вычетов - 4 664 000 рублей; налоговая база -101 131,05 рубль; сумма налога, подлежащая к уплате в бюджет, - 13 147 рублей.

Согласно материалам проверки, в указанной декларации Х заявлен доход от продажи недвижимого имущества в размере 4 765 131,05 рублей, а также расходы по приобретению данного недвижимого имущества в размере 4 664 000 рублей.

Заявителем в представленной в Инспекцию 29.03.2018 уточненной декларации по НДФЛ за 2016 год с корректировкой отражены нулевые показатели.

Учитывая изложенное, вывод Инспекции о занижении Х налоговой базы по НДФЛ за 2015 год на сумму 800 000 рублей, за 2016 год - 9 600 000 рублей, соответственно, занижение суммы НДФЛ, подлежащей уплате в бюджет, за 2015 год в размере 104 000 рублей (800 000х13%), за 2016 год – 1 215 500 рублей ((9 600 000-250 000 (имущественный налоговый вычет при продаже доли в уставном капитале общества)х13%), соответствует нормам Кодекса.

Заявитель в жалобе указывает, что после реализации доли в уставном капитале организации каких - либо уведомлений от Инспекции о необходимости представления деклараций не получал.

Налоговым законодательством не установлена обязанность по уведомлению налоговым органом о необходимости представления декларации по НДФЛ в связи с получением дохода налогоплательщиками, которые в соответствии с нормами [пункта 2 статьи 228](consultantplus://offline/ref=212A8EB1BE5C4CB30AD2DFF2C46115F1A04E7BED7918C556CBFB44832705A2D30E930EC20FB8956281E3D7634ADAA728123343F35710121CK1j3L) Кодекса обязаны самостоятельно исчислить и уплатить в бюджет суммы налога, исчисленные исходя из декларации, представляемой за истекший налоговый период.

При этом в пункте 1 статьи 226 Кодекса физические лица, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, не поименованы в качестве налоговых агентов.

Согласно [пункту 1 статьи 75](consultantplus://offline/ref=94CC0C15DF92DD9B9E17CD1BCDD8B38291E43D606426E7DF1F43B34E70FA47EB6DD97458A379vBIBN) Кодекса пеней признается денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки.

Основанием для начисления пени является неисполнение обязанности по уплате налога или сбора, начиная со следующего за установленным законодательством о налогах и сборах дня уплаты налога или сбора.

Установление факта совершения нарушения законодательства о налогах и сборах является основанием для привлечения налогоплательщика к ответственности за такое нарушение ([пункт 3 статьи 108](consultantplus://offline/ref=734083B45A082D0AE4F9AFDB96B8B19F46AC9B55F69678AF59403131127CCDBCDA70AE5F5615F69D1BE77946019ABE121EDA556E5724q0z8K) Кодекса).

Отсутствие вины налогоплательщика в совершении налогового правонарушения является одним из обстоятельств, исключающих привлечение его к ответственности.

[Пунктом 6 статьи 108](consultantplus://offline/ref=734083B45A082D0AE4F9AFDB96B8B19F46AC9B55F69678AF59403131127CCDBCDA70AE5F5E14F4C21EF2681E0C98A20D1FC4496C56q2zDK) Кодекса установлено, что лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке.

Согласно [пункту 1 статьи 119](consultantplus://offline/ref=AE5F09923F6BF079C5836A905E0A0BF353DDC5924EC8DDCE090C268DA201BBB2B0771BE0D273BBDF0F360D2366D6593EBFF2F33796BAgCTBL) Кодекса непредставление налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета влечет взыскание штрафа в размере 5 процентов неуплаченной суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основании этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30 процентов указанной суммы и не менее 1 000 рублей.

[Пунктом 1 статьи 122](consultantplus://offline/ref=98511F3DEE87A4FAE60E12505491FC5471364B38C47A2AE632F6827BF02E1BACEED31DC08BaCK5N) Кодекса установлено, что неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия), если такое деяние не содержит признаков налогового правонарушения, предусмотренного [статьей 129.3](consultantplus://offline/ref=98511F3DEE87A4FAE60E12505491FC5471364B38C47A2AE632F6827BF02E1BACEED31DCB8BC3aCK5N) Кодекса, влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от неуплаченной суммы налога (сбора).

Заявитель в жалобе указывает, что поскольку Инспекцией ни в акте проверки, ни при вынесении решения от 30.03.2018 налогоплательщику нарушение статьи 122 Кодекса не вменялось, то он был лишен возможности представить свои возражения относительно привлечения его к ответственности по статье 122 Кодекса.

Как следует из материалов, представленных Управлением, согласно акту проверки от 28.02.2018, Инспекцией в описательной части изложен характер установленного правонарушения, в том числе не представление Заявителем в установленный срок деклараций по НДФЛ за 2014, 2016 годы и неуплата НДФЛ в результате занижения налоговой базы по НДФЛ за 2014, 2015 и 2016 годы, а также предложено уплатить соответствующие суммы НДФЛ, штрафа по статье 119 Кодекса за непредставление в установленный Кодексом срок деклараций по НДФЛ за 2014 и 2016 годы и по статье 123 Кодекса за неуплату НДФЛ в результате занижения налоговой базы за 2014, 2015 и 2016 годы.

При этом Заявитель в представленных в Инспекцию возражениях на акт проверки и в ходе рассмотрения материалов выездной налоговой проверки выражал несогласие с доначислением НДФЛ за 2014 год на сумму неустойки и просил учесть наличие смягчающих ответственность обстоятельств при расчете штрафа.

Согласно оспариваемому решению Инспекцией Х привлечен с ответственности за непредставление в установленный Кодексом срок деклараций по НДФЛ за 2014 и 2016 годы и неуплату НДФЛ за 2014, 2015 и 2016 годы. Указанным решением Заявителю предложено уплатить недоимку по НДФЛ и соответствующие суммы пени. При этом Инспекцией при вынесении решения от 30.03.2018 учтены смягчающие ответственность обстоятельства, в связи с чем сумма штрафа снижена в 2 раза.

Вместе с тем, Инспекцией в описательной и резолютивной части оспариваемого акта и решения допущена техническая ошибка в части привлечения к ответственности за неуплату или неполную уплату сумм НДФЛ за 2014, 2015 и 2016 годы в результате занижения налоговой базы со ссылкой на статью 123 Кодекса вместо статьи 122 Кодекса.

Управлением решением от 06.06.2018 внесены изменения в описательную и резолютивную части решения Инспекции от 30.03.2018 в связи с технической ошибкой, выразившейся в неверной ссылке Инспекции в части привлечения к ответственности на статью 123 Кодекса, вместо пункта 1 статьи 122 Кодекса. При этом Управление, принимая решение, которым жалоба Х оставлена без удовлетворения, не изменило правового статуса решения Инспекции, не возложило на Заявителя дополнительные обязанности, не выявило какие - либо иные налоговые правонарушения, не отраженные в решении Инспекции от 30.03.2018, не осуществило сбор новых доказательств, не производило дополнительные начисления налогов, пени и штрафа.

В соответствии с [пунктом 44](consultantplus://offline/ref=0A09A4242709E98E2ED0D30C4FA9B5CF75BC60DA457AE189EA4B714047ACE92D28DCECFA0642137CLB5CN) Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – Постановление № 57) по смыслу [статей 101](consultantplus://offline/ref=0A09A4242709E98E2ED0D30C4FA9B5CF75B066DE4A77E189EA4B714047ACE92D28DCECFC01L455N) и [101.4](consultantplus://offline/ref=0A09A4242709E98E2ED0D30C4FA9B5CF75B066DE4A77E189EA4B714047ACE92D28DCECF302L456N) Кодекса после вынесения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения руководитель (заместитель руководителя) налогового органа не вправе вносить в это решение изменения, ухудшающие положение лица, в отношении которого такое решение было вынесено, за исключением исправления описок, опечаток и арифметических ошибок.

[Пунктом 81](consultantplus://offline/ref=DFF33CB7AA9D36D0AB028C5399DE0259336945831C4658ACFB505F0B7ECE668C00F2047EB00753E460B7O) Постановления № 57 установлено, что при рассмотрении жалобы налогоплательщика вышестоящим налоговым органом не может быть принято решение о взыскании с налогоплательщика дополнительных налоговых платежей, пеней, штрафов, не взысканных оспариваемым решением, поскольку иной подход создавал бы налогоплательщику препятствия для свободного волеизъявления в процессе реализации им права на обжалование вынесенного в отношении него решения. Принятие вышестоящим налоговым органом по итогам рассмотрения жалобы налогоплательщика решения о дополнительном взыскании с него указанных сумм фактически означало бы осуществление контроля за деятельностью нижестоящего налогового органа вне процедуры, определенной [пунктом 10 статьи 89](consultantplus://offline/ref=DFF33CB7AA9D36D0AB028C5399DE02593364448B124758ACFB505F0B7ECE668C00F20478B060B2O) Кодекса. В то же время вышестоящий налоговый орган вправе дополнить и (или) изменить приведенное в обжалуемом решении правовое обоснование взыскания сумм налогов, пеней, штрафов, исправить арифметические ошибки, опечатки.

При таких обстоятельствах, принимая во внимание разъяснения, изложенные в пунктах 44, 81 Постановления № 57, внесение изменений в оспариваемое решение, осуществленное Управлением в связи с ошибочным указанием Инспекцией привлечения Заявителя к ответственности за неуплату по статье 123 Кодекса при правильном указании на статью 122 Кодекса, не ухудшает положение налогоплательщика.

Федеральная налоговая служба считает несостоятельным довод Заявителя об отсутствии его вины в совершении налогового правонарушения в связи с неверным толкованием норм Кодекса, поскольку в соответствии с [пунктом 1 статьи 110](consultantplus://offline/ref=6F2ACC2201662EB3B763763FD5EC585D3DC254FE97EC6B9F10CD0D4E790DC6EBDFD95149E8BBE05CA0X6N) Кодекса виновным в совершении налогового правонарушения признается лицо, совершившее противоправное деяние, в том числе по неосторожности, то есть [Кодексом](consultantplus://offline/ref=6F2ACC2201662EB3B763763FD5EC585D3DC254FE97EC6B9F10CD0D4E79A0XDN) предусмотрена ответственность за совершение налогового правонарушения независимо от формы вины.

При таких обстоятельствах Федеральной налоговой службой не установлено оснований для отмены решения Межрайонной ИФНС России от 30.03.2018 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в редакции решения УФНС России от 06.06.2018.

На основании вышеизложенного Федеральная налоговая служба, руководствуясь статьей 140 Налогового кодекса Российской Федерации, оставляет жалобу   
Х без удовлетворения.