УФНС России (далее – Управление) рассмотрена апелляционная жалоба Х (далее – Заявитель, Налогоплательщик), поступившая в Управление 14.01.2015, на решение ИФНС России (далее – Инспекция, налоговый орган) от 17.11.2014 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Заявитель не согласен с оспариваемым решением и просит его отменить по следующим основаниям.

Налогоплательщик отмечает, что право на применение патентной системы налогообложения (далее - ПСН) им утрачено по основанию, предусмотренному подпунктом 3 пункта 6 статьи 346.45 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ), - за нарушение срока уплаты налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения (далее - налог, уплачиваемый в связи с применением УСН, налог), за 2013 год.

Ссылаясь на пункт 8 статьи 346.45 НК РФ, налогоплательщик отмечает, что указанной нормой не предусмотрена подача индивидуальным предпринимателем в налоговый орган заявления об утрате права на применение ПСН при утрате данного права по основанию, отраженному в подпункте 3 пункта 6 статьи 346.45 НК РФ.

Х в жалобе обращает внимание, что об утрате права на применение ПСН он узнал после получения оспариваемого решения. Также X указывает, что поскольку деятельность в качестве индивидуального предпринимателя прекращена им 02.06.2014, поэтому он не имел возможности подавать в налоговый орган какие-либо заявления от имени индивидуального предпринимателя.

X указывает, что в 2013 году он совмещал применение патентной системы налогообложения с упрощенной системой налогообложения в отношении других видов предпринимательской деятельности, по которой налог Заявителем уплачен.

Налогоплательщик отмечает, что согласно позиции Минфина РФ, изложенной в письме от 28.03.2007 № 03-11-04/2/68, в момент перехода деятельности, на которую утрачено право на применение ПСН, на общий режим налогообложения возникает ситуация, при которой общий режим налогообложения совмещается с упрощенной системой налогообложения, при этом, порядок совмещения указанных налоговых режимов действующим законодательством Российской Федерации о налогах и сборах не предусмотрен. Кроме того, как отмечает Заявитель, согласно указанному письму на упрощенную систему налогообложения переходит вся организация или индивидуальный предприниматель в целом, а не какой-либо конкретный вид предпринимательской деятельности.

Учитывая изложенное, налогоплательщик считает неправомерным исчисление налога на доходы физических лиц (далее - НДФЛ) в отношении предпринимательской деятельности, по которой произошла утрата права применения ПСН, так как НДФЛ исчисляется в рамках общего режима налогообложения, тогда как X в 2013 году правомерно применялась упрощенная система налогообложения.

Также Заявитель отмечает, что в ходе проверки установлена неуплата X НДФЛ за 2013 год, начислены пени по НДФЛ, однако в резолютивной части решения Инспекции от 17.11.2014 налогоплательщику предложено уплатить налог, уплачиваемый в связи с применением УСН, и пени по данному налогу.

Общая оспариваемая сумма по жалобе составляет - 97 232 руб., в том числе: налог - 67 787 руб., пени - 2 330,20 руб., штраф - 27 114,80 руб. (в том числе: 13 557,40 руб. (пункт 1 статьи 122 НК РФ) + 13 557,40 руб. (пункт 1 статьи 119 НК РФ с учетом пункта 4 статьи 114 НК РФ)).

Управление, рассмотрев апелляционная жалобу Заявителя, исследовав и оценив материалы камеральной налоговой проверки, представленные Инспекцией, сообщает следующее.

Согласно данным Единого государственного реестра индивидуальных предпринимателей Х в период с 10.03.2004 по 02.06.2014 был зарегистрирован в X ИФНС России в качестве индивидуального предпринимателя.

В ходе проведения камеральной налоговой проверки Заявителя на основе первичной налоговой декларации по НДФЛ за 2013 год Инспекцией установлено, что X в 2013 году являлся плательщиком 2 специальных налоговых режимов – упрощенной системы налогообложения в отношении производства строительных металлических изделий и производства стекольных работ с 01.01.2010 (объект налогообложения: «доходы, уменьшенные на величину расходов», заявление от 10.11.2009 и патентной системы налогообложения в отношении деятельности по ремонту и техническому обслуживанию бытовой радиоэлектронной аппаратуры, бытовых машин и бытовых приборов, часов, ремонту и изготовлению металлоизделий (заявление от 19.12.2012).

 На основании представленного 19.12.2012 заявления на получение патента налоговым органом на основании пункта 3 статьи 346.45 НК РФ налогоплательщику выдан патент от 25.12.2012 по виду деятельности: «Ремонт и техническое обслуживание бытовой радиоэлектронной аппаратуры, бытовых машин и бытовых приборов, часов, ремонт и изготовление металлоизделий» на период действия с 01.01.2013 до 31.12.2013, о чем свидетельствует подпись X на указанном документе.

Согласно патенту на право применения ПСН от 25.12.2012 уплата налога в размере одной трети суммы налога (3400 руб.) производится в срок не позднее 25.01.2013, в размере двух третей суммы налога (6800 руб.) в срок не позднее 30.11.2013 (с учетом пункта 6 статьи 6.1 НК РФ - не позднее 02.12.2013).

Согласно карточке «Расчеты с бюджетом» (далее – карточка «РСБ») X по налогу, взимаемому в связи с применением патентной системы налогообложения, налог по сроку уплаты - не позднее 02.12.2013 уплачен Заявителем 12.12.2013 в размере 3 400 руб. (вместо 6800 руб.), то есть с нарушением требований пункта 2 статьи 346.51 НК РФ (данный факт налогоплательщиком в жалобе не оспаривается), что повлекло нарушение срока уплаты налога (не позднее 02.12.2013).

В этой связи, Инспекцией сформировано сообщение о несоответствии требованиям применения патентной системы налогообложения от 10.02.2014, в котором налогоплательщик уведомлен о нарушении им срока уплаты налога, что повлекло за собой в соответствии с пунктом 6 статьи 346.54 НК РФ аннулирование права на применение патентной системы налогообложения с начала налогового периода, на который ему выдан патент. Указанное сообщение направлено в адрес плательщика простым письмом 13.02.2014, о чем свидетельствует список внутренних почтовых отправлений Инспекции от 13.02.2014 с оттиском календарного почтового штемпеля от 13.02.2014.

При указанных обстоятельствах, X в соответствии с подпунктом 3 пункта 6 статьи 346.45 НК РФ утратил право на применение ПСН с 01.01.2013 и переведен на общий режим налогообложения с 01.01.2013 по 31.12.2013.

В соответствии со статьей 346.44 НК РФ налогоплательщиками налога, взимаемого в связи с применением патентной системы налогообложения, признаются индивидуальные предприниматели, перешедшие на патентную систему налогообложения. Переход на патентную систему налогообложения или возврат к иным режимам налогообложения индивидуальными предпринимателями осуществляется добровольно в порядке, установленном главой 26.5 НК РФ.

Согласно пункту 1 статьи 346.45 НК РФ документом, удостоверяющим право на применение патентной системы налогообложения, является патент на осуществление одного из видов предпринимательской деятельности, в отношении которого законом субъекта Российской Федерации введена патентная система налогообложения.

Из пункта 2 статьи 346.45 НК РФ следует, что индивидуальный предприниматель подает лично или через представителя, направляет в виде почтового отправления с описью вложения или передает в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи заявление на получение патента в налоговый орган по месту жительства не позднее чем за 10 дней до начала применения индивидуальным предпринимателем патентной системы налогообложения.

Согласно пункту 3 статьи 346.45 НК РФ налоговый орган обязан в течение пяти дней со дня получения заявления на получение патента выдать или направить индивидуальному предпринимателю патент или уведомление об отказе в выдаче патента.

Патент или уведомление об отказе в выдаче патента выдается индивидуальному предпринимателю под расписку или передается иным способом, свидетельствующим о дате его получения.

В соответствии с подпунктом 2 пункта 2 статьи 346.51 НК РФ предприниматель, перешедший на патентную систему налогообложения, производит уплату налога, если патент получен на срок от шести месяцев до календарного года:

- в размере одной трети суммы налога в срок не позднее двадцати пяти календарных дней после начала действия патента;

- в размере двух третей суммы налога в срок не позднее тридцати календарных дней до дня окончания налогового периода.

В соответствии с пунктом 6 статьи 346.45 НК РФ налогоплательщик считается утратившим право на применение патентной системы налогообложения и перешедшим на общий режим налогообложения с начала налогового периода, на который ему был выдан патент, в том числе, в случае если налогоплательщиком не был уплачен налог в сроки, установленные пунктом 2 статьи 346.51 НК РФ.

Таким образом, у индивидуального предпринимателя, утратившего право на применение патентной системы налогообложения, возникает обязанность по исчислению и уплате налога на доходы физических лиц за налоговый период, на который налогоплательщику был выдан патент. В случае неуплаты индивидуальным предпринимателем налога, уплачиваемого в связи с применением патентной системы налогообложения, недоимки по указанному налогу не возникает.

Учитывая изложенное, при утрате индивидуальным предпринимателем права на применение патентной системы налогообложения налоговый орган на основании заявления индивидуального предпринимателя об утрате права на применение патентной системы налогообложения сторнирует в карточке «РСБ» сумму начислений по налогу, взимаемому в связи с применением патентной системы налогообложения, в части, превышающей уплаченную сумму.

Согласно пункту 7 статьи 346.45 НК РФ суммы налогов, подлежащие уплате в соответствии с общим режимом налогообложения за период, в котором индивидуальный предприниматель утратил право на применение патентной системы налогообложения по основаниям, указанным в пункте 6 статьи 346.45 НК РФ, исчисляются и уплачиваются индивидуальным предпринимателем в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах для вновь зарегистрированных индивидуальных предпринимателей. При этом указанные индивидуальные предприниматели не уплачивают пени в случае несвоевременной уплаты авансовых платежей по налогам, подлежащим уплате в соответствии с общим режимом налогообложения в течение того периода, на который был выдан патент.

Сумма налога на доходы физических лиц, подлежащая уплате за налоговый период, в котором индивидуальный предприниматель утратил право на применение патентной системы налогообложения в соответствии с пунктом 6 статьи 346.45 НК РФ, уменьшается на сумму налога, уплаченного в связи с применением патентной системы налогообложения.

Патентная система налогообложения применяется индивидуальными предпринимателями наряду с иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством Российской Федерации о налогах и сборах в отношении видов предпринимательской деятельности, перечисленных в пункте 2 статьи 346.43 НК РФ.

В связи с этим индивидуальный предприниматель, совмещающий применение патентной системы налогообложения с упрощенной системой налогообложения и утративший право на применение патентной системы налогообложения по одному из оснований, предусмотренных пунктом 6 статьи 346.45 НК РФ, обязан за период применения патентной системы налогообложения уплатить налоги в рамках общего режима налогообложения, от которых был освобожден в соответствии с пунктами 10 и 11 статьи 346.43 НК РФ. При этом доходы, полученные от других видов деятельности, облагаются в рамках иных режимов налогообложения, применяемых индивидуальным предпринимателем.

Индивидуальный предприниматель обязан заявить в налоговый орган об утрате права на применение патентной системы налогообложения по основаниям, указанным в подпунктах 1 и 2 пункта 6 статьи 346.45 НК РФ, и о переходе на общий режим налогообложения или о прекращении предпринимательской деятельности, в отношении которой применяется патентная система налогообложения, в течение 10 календарных дней со дня наступления обстоятельства, являющегося основанием для утраты права на применение патентной системы налогообложения, или со дня прекращения предпринимательской деятельности, в отношении которой применялась патентная система налогообложения (пункт 8 статьи 346.45 НК РФ).

В связи с этим индивидуальный предприниматель, утративший право на применение патентной системы налогообложения по основаниям, указанным в подпунктах 1 и 2 пункта 6 статьи 346.45 НК РФ, должен уплатить налоги по общему режиму налогообложения за период с даты начала действия патента по дату наступления обстоятельства, служащего основанием для утраты права на применение патентной системы налогообложения, указанную в представленном заявлении об утрате права на применение данного специального налогового режима.

При этом, несвоевременная подача налогоплательщиком указанного заявления не отменяет наступления последствий, предусмотренных пунктами 6 и 7 статьи 346.45 НК РФ, поэтому индивидуальный предприниматель, не подавший в установленный срок данное заявление, должен исполнить обязанности по уплате налогов в соответствии с общим режимом налогообложения.

Индивидуальный предприниматель, являющийся налогоплательщиком патентной системы налогообложения, но не уплативший налог в установленный срок, обязан за период применения патентной системы налогообложения (с даты начала действия патента по дату истечения срока уплаты налога) уплатить налоги в рамках общего режима налогообложения.

С даты снятия с учета в качестве налогоплательщика патентной системы налогообложения, произведенного в порядке, установленном пунктом 8 статьи 346.45 и пунктом 3 статьи 346.46 НК РФ, указанный индивидуальный предприниматель вправе по виду предпринимательской деятельности, в отношении которой применялась патентная система налогообложения, применять упрощенную систему налогообложения при соблюдении ограничений, установленных главой  26.2 НК РФ.

Данная позиция изложена в письме Министерства финансов РФ от 21.11.2014 № 03-11-09/59138 (которое ФНС России письмом от 05.12.2014 № ГД-4-3/25260 направлено в налоговые органы для использования в работе).

В соответствии с подпунктом 5 пункта 1 статьи 32 НК РФ налоговые органы обязаны руководствоваться письменными разъяснениями Министерства финансов Российской Федерации по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

Минфин России дает письменные пояснения по разъяснению законодательства о налогах и сборах налоговым органам, которые направляются ФНС России для доведения до территориальных налоговых органов.

На официальном сайте ФНС России (www.nalog.ru) размещаются письма ФНС России, которые согласовываются с Минфином России. В письме ФНС России от 23.09.2011 № ЕД-4-3/15678@ обращено внимание на необходимость неукоснительного применения налоговыми органами писем ФНС России, размещенных в разделе «Разъяснения Федеральной налоговой службы, обязательные для применения налоговыми органами» сайта ФНС России.

Следует отметить, что письмо ФНС России от 21.11.2014 № 03-11-09/59138 размещено на официальном сайте ФНС России (http://www.nalog.ru) и является обязательным для применения налоговыми органами.

В связи с утратой X права на применение патентной системы налогообложения 05.06.2014 Заявителем в Инспекцию представлена налоговая декларация по НДФЛ за 2013 год с нулевыми показателями.

При этом, в ходе анализа банковской выписки движения денежных средств по расчетному счету X за период с 01.01.2013 по 31.03.2013, предоставленной 28.08.2014 ЮЛ 1 по запросу налогового органа от 22.08.2014, Инспекцией установлено занижение налогоплательщиком сумм полученного дохода на 749 875 руб.

Согласно вышеуказанной банковской выписке на счет X поступили денежные средства в счет оплаты за изготовление изделий из металла (в том числе, за изготовление металлических решеток, металлических ограждений) в сумме 749 875 руб.

Таким образом, данная выписка подтверждает осуществление налогоплательщиком предпринимательской деятельности в 2013 году по виду деятельности «изготовление металлоизделий», в отношении которого ранее налогоплательщику выдан патент на право применения ПСН от 25.12.2012.

Учитывая, что X в соответствии с подпунктом 3 пункта 6 статьи 346.45 НК РФ утратил право на применение ПСН с 01.01.2013 и переведен на общий режим налогообложения с 01.01.2013 по 02.12.2013, следовательно, в отношении дохода в сумме 749 875 руб., полученного по виду предпринимательской деятельности «ремонт и техническое обслуживание бытовой радиоэлектронной аппаратуры, бытовых машин и бытовых приборов, часов, ремонт и изготовление металлоизделий» налогоплательщик обязан за период применения патентной системы налогообложения уплатить налоги в рамках общего режима налогообложения.

В налоговой декларации по НДФЛ за 2013 год, представленной Заявителем в Инспекцию 05.06.2014, доход от предпринимательской деятельности X не указан.

 На основании пункта 3 статьи 88 НК РФ Инспекцией Заявителю 16.06.2014 простой почтой направлено сообщение (с требованием представления пояснений) от 15.06.2014 (о чем свидетельствует список на отправку внутренних почтовых отправлений Инспекции от 16.06.2014 с оттиском календарного почтового штемпеля от 16.06.2014), в котором налогоплательщику предложено в течение пяти рабочих дней со дня получения данного сообщения представить в налоговый орган пояснения по вопросу неотражения в налоговой декларации по НДФЛ за 2013 год суммы полученного дохода, или представить уточненную налоговую декларацию по НДФЛ за 2013 год.

Сообщение Инспекции от 15.06.2014 оставлено Заявителем без исполнения.

По факту выявленного нарушения Инспекцией составлен акт камеральной налоговой проверки от 19.09.2014, который одновременно с извещением от 19.09.2014, согласно которому налоговым органом предложено налогоплательщику явиться 14.11.2014 в 10.00 часов в Инспекцию для рассмотрения материалов камеральной налоговой проверки, сопроводительным письмом от 26.09.2014 направлен налоговым органом по адресу места жительства X 26.09.2014 заказной почтой, что подтверждается списком отправки заказных писем Инспекции от 26.09.2014 с оттиском календарного почтового штемпеля от 26.09.2014 и почтовой квитанцией от 26.09.2014.

Согласно сведениям, размещенным на информационном ресурсе сайта [www.russianpost.ru](http://www.russianpost.ru) (Почта России. Отслеживание почтовых отправлений), корреспонденция с почтовым идентификатором вручена адресату 02.10.2014.

Возражения по акту от 19.09.2014 Х не представил.

В назначенное в извещении от 19.09.2014 время (в 10.00 часов 14.11.2014) налогоплательщик на рассмотрение материалов камеральной налоговой проверки в Инспекцию не явился.

По результатам рассмотрения материалов камеральной налоговой проверки в отсутствие налогоплательщика Инспекцией в соответствии с пунктами 2, 7 статьи 101 НК РФ вынесено решение от 17.11.2014 о привлечении X к ответственности за совершение налогового правонарушения по пункту 1 статьи 122 НК РФ в виде штрафа в сумме 13 557,40 руб. за неуплату НДФЛ за 2013 год в сумме 67 787 руб. в результате занижения налоговой базы, по пункту 1 статьи 119 НК РФ (с учетом пункта 4 статьи 114 НК РФ) за непредставление в установленный срок налоговой декларации по НДФЛ за 2013 год в виде штрафа в размере 13 557,40 руб. (67 787 руб.\*10%\*100%) (доводы по указанному эпизоду Заявителем в рассматриваемой жалобе не приведены, непредставление в налоговый орган в установленный срок налоговой декларации по НДФЛ за 2013 год Заявителем не оспаривается).

Кроме того, X в оспариваемом решении предложено уплатить сумму неуплаченного НДФЛ за 2013 год в размере 67 787 руб. и соответствующие пени по НДФЛ в размере 2 330,20 руб.

Решение от 17.11.2014 направлено Инспекцией сопроводительным письмом от 22.11.2014 по адресу места жительства X 24.11.2014 заказной почтой, что подтверждается списком внутренних почтовых отправлений Инспекции от 24.11.2014 с оттиском календарного почтового штемпеля от 24.11.2014 и почтовой квитанцией от 24.11.2014.

Согласно сведениям, размещенным на информационном ресурсе сайта [www.russianpost.ru](http://www.russianpost.ru) (Почта России. Отслеживание почтовых отправлений), корреспонденция с почтовым идентификатором (решение от 17.11.2014) вручена адресату 28.11.2014.

Согласно материалам дела общая сумма дохода X в 2013 году (за исключением дохода, полученного от предпринимательской деятельности, подпадающей под УСН) составила 749 875 руб. Сумма расходов, учитываемых в составе профессионального налогового вычета в пределах норматива, исчислена Инспекцией в размере 149 975 руб. (749 875 руб.\*20%), налоговая база по НДФЛ составила 599 900 руб.

Согласно карточке «Расчеты с бюджетом» X по налогу, взимаемому в связи с применением патентной системы налогообложения, Заявителем уплачен налог в размере 10 200 руб.

Таким образом, сумма НДФЛ за 2013 год, подлежащая уплате X в бюджет, составила 67 787 руб. ((749 875 руб. - 149 975 руб.)\*13% - 10 200 руб.)).

На основании пунктов 1, 3 статьи 75 НК РФ пеней признается установленная статьей 75 НК РФ денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов, в том числе налогов, уплачиваемых в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки.

Пеня начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога или сбора, начиная со следующего за установленным законодательством о налогах и сборах дня уплаты налога или сбора.

В соответствии с пунктом 1 статьи 122 НК РФ неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия) влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от неуплаченной суммы налога (сбора).

Поскольку X НДФЛ за 2013 год в сумме 67 787 руб. не уплачен в установленный срок, Заявитель правомерно привлечен Инспекцией к налоговой ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 НК РФ, в виде взыскания штрафа в размере 13 557,40 руб. (67 787 руб.\*20%), а также начислены соответствующие пени по НДФЛ в сумме 2 330,20 руб.

В силу пункта 1 статьи 119 НК РФ непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета влечет взыскание штрафа в размере 5 процентов не уплаченной в установленный законодательством о налогах и сборах срок 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.

Срок представления налоговой декларации по НДФЛ за 2013 год - 30.04.2014.

Учитывая, что Заявитель представил в Инспекцию налоговую декларацию по НДФЛ за 2013 год 05.06.2014, то есть с нарушением установленного пунктом 1 статьи 229 НК РФ срока, налогоплательщик правомерно привлечен к налоговой ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 119 НК РФ (с учетом пункта 4 статьи 114 НК РФ), в виде штрафа в размере 13 557,40 руб. (67 787 руб.\*10%\*100%).

Ссылка Заявителя на письмо Минфина РФ от 28.03.2007 № 03-11-04/2/68 не может быть принята Управлением во внимание, в связи с тем, что данное письмо носит информационно-разъяснительный характер, не относится к документам, обязательным для применения налоговыми органами и налогоплательщиками, что не препятствует руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в этом письме.

Руководствуясь подпунктом 1 пункта 3 статьи 140 НК РФ,

РЕШИЛ:

Апелляционную жалобу X от 18.12.2014 оставить без удовлетворения.

Решение ИФНС России от 17.11.2014 в остальной части утвердить.

Решение ИФНС России от 17.11.2014 о привлечении X к ответственности за совершение налогового правонарушения вступает в силу с момента утверждения.