



ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

Президиума Высшего Арбитражного Суда
Российской Федерации

№ 1660/09

Москва

16 июня 2009 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

председательствующего – Председателя Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации Иванова А.А.;

членов Президиума: Андреевой Т.К., Валявиной Е.Ю., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Зарубиной Е.Н., Козловой О.А., Никифорова С.Б., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Юхнея М.Ф. –

рассмотрел заявление Инспекции Федеральной налоговой службы по Ленинскому району города Владивостока о пересмотре в порядке надзора решения суда первой инстанции от 17.03.2008, постановления суда апелляционной инстанции от 08.07.2008 Арбитражного суда Приморского края по делу № А51-7773/2007-33-131 и постановления Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 27.10.2008 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители заявителя – Инспекции Федеральной налоговой службы по Ленинскому району города Владивостока – Атанова О.Г., Павлов А.Н., Уткина В.М.

Заслушав и обсудив доклад судьи Зарубиной Е.Н., а также объяснения представителей участвующего в деле лица, Президиум установил следующее.

Инспекцией Федеральной налоговой службы по Ленинскому району города Владивостока (далее – инспекция) проведена выездная налоговая проверка индивидуального предпринимателя Разгонова Алексея Владимировича (далее – предприниматель) по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты налогов за период с 01.01.2003 по 31.12.2004. По результатам проверки, с учетом проведенных дополнительных мероприятий налогового контроля, инспекцией составлен акт от 25.05.2007 № 70/3 и вынесено решение от 22.06.2007 № 70/4, которым предпринимателю доначислены единый налог на вмененный доход, налог с продаж, налог на добавленную стоимость, налог на доходы физических лиц, единый социальный налог, начислены соответствующие пени и он привлечен к налоговой ответственности на основании статей 119, 122, 123, 126 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс).

Не согласившись с решением инспекции, предприниматель обратился в Арбитражный суд Приморского края с заявлением о признании его частично недействительным, уточнив свои требования до принятия решения по делу.

Решением суда первой инстанции от 17.03.2008 заявление предпринимателя удовлетворено. Решение инспекции признано недействительным в части доначисления за 2003 год 379 234 рублей налога на доходы физических лиц, 58 344 рублей единого социального налога и начисления соответствующих сумм пеней; в части привлечения к налоговой ответственности на основании статьи 119 Кодекса за нарушение сроков представления налоговых деклараций по налогу на добавленную стоимость

за сентябрь и декабрь 2004 года; в части взыскания штрафов, начисленных на основании статьи 119 Кодекса за нарушение сроков представления налоговых деклараций по налогу на добавленную стоимость за июнь, июль, август, октябрь и ноябрь 2004 года, с уменьшением судом размера санкций в 1000 раз.

Постановлением суда апелляционной инстанции от 08.07.2008 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Дальневосточного округа постановлением от 27.10.2008 решение суда первой и постановление суда апелляционной инстанций оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора названных судебных актов инспекция просит их отменить, ссылаясь на нарушение судами единообразия в толковании и применении норм права.

В отзыве на заявление и дополнении к нему предприниматель просит оставить указанные судебные акты без изменения как соответствующие действующему законодательству.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него, дополнении к отзыву и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующего в деле лица, Президиум считает, что оспариваемые судебные акты подлежат отмене в части, относящейся к учету в целях исчисления налога на доходы физических лиц и единого социального налога авансовых платежей, поступивших в счет предстоящих поставок товаров, по следующим основаниям.

Как установлено судами, в декабре 2003 года от обществ с ограниченной ответственностью «Экспорт-Экспресс» и «Спектр», индивидуальных предпринимателей Кицута Д.Е. и Агеенко М.А. на расчетный счет предпринимателя поступили 3 317 213 рублей (2 811 197 рублей 70 копеек без налога на добавленную стоимость) авансовых платежей в счет предстоящих поставок товаров. В доход

2003 года и в налоговые базы по налогу на доходы физических лиц и единому социальному налогу за 2003 год поступившие денежные средства предпринимателем включены не были, а были учтены в составе доходов от реализации в следующем налоговом периоде – в 2004 году – после фактической передачи (реализации) товаров покупателям, состоявшейся в январе 2004 года.

Принимая решение по данному эпизоду, инспекция исключила сумму авансовых платежей из налоговых баз по налогу на доходы физических лиц и единому социальному налогу за 2004 год и включила ее в налоговые базы по тем же налогам за 2003 год, то есть за налоговый период, в котором авансовые платежи были получены, в связи с чем доначислила эти налоги за 2003 год, начислила пени за их несвоевременную уплату и уменьшила исчисленные и уплаченные налоги за 2004 год.

Признавая недействительным решение инспекции в названной части, суды исходили из того, что авансовые платежи не являются объектом налогообложения, поскольку обязательным условием включения дохода в налоговые базы по налогу на доходы физических лиц и единому социальному налогу является реализация товаров, выполнение работ, оказание услуг.

Однако судами не учтено следующее.

Статьей 38 Кодекса (в редакции, действовавшей в проверяемом периоде) предусмотрено, что объектами налогообложения могут являться операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога. Каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения, определяемый в соответствии с частью второй Кодекса и с учетом положений статьи 38 Кодекса.

Согласно подпункту 10 пункта 1 статьи 208, статье 209 Кодекса объектом обложения налогом на доходы физических лиц для физических лиц – налоговых резидентов Российской Федерации – являются, в частности, доходы, получаемые в результате осуществления ими деятельности в Российской Федерации.

В соответствии с пунктом 2 статьи 236 Кодекса объектом обложения единым социальным налогом для индивидуальных предпринимателей признаются доходы от предпринимательской деятельности за вычетом расходов, связанных с их извлечением.

В связи с этим ссылка судов на статью 39 Кодекса, определяющую понятие реализации товаров, работ, услуг, необоснованна, поскольку спорные налоги имеют иной объект налогообложения.

Исходя из статьи 41 Кодекса (в редакции, действовавшей в проверяемом периоде) 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 с главами «Налог на доходы физических лиц», «Налог на прибыль (доход) организаций», «Налог на доходы от капитала» Кодекса.

В силу статьи 210 Кодекса при определении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со статьей 212 Кодекса. Для доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка, установленная пунктом 1 статьи 224 Кодекса, налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, предусмотренных статьями 218 – 221 Кодекса, с учетом особенностей, установленных главой 23 Кодекса.

Согласно пункту 3 статьи 225 Кодекса общая сумма налога на доходы физических лиц исчисляется по итогам налогового периода (исходя из статьи 216 Кодекса им признается календарный год) применительно ко всем доходам налогоплательщика, дата получения которых относится к соответствующему налоговому периоду.

Дата фактического получения дохода в соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 223 Кодекса определяется как день выплаты дохода, в том числе перечисления дохода на счета налогоплательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц – при получении доходов в денежной форме.

Аналогичным образом согласно статьям 236, 237, 242 Кодекса определяется налоговая база по единому социальному налогу.

Пунктом 2 статьи 54 Кодекса установлено, что индивидуальные предприниматели исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных учета доходов и расходов и хозяйственных операций в порядке, определяемом Министерством финансов Российской Федерации.

В соответствии с Порядком учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей, утвержденным 13.08.2002 приказами Министерства финансов Российской Федерации № 86н и Министерства Российской Федерации по налогам и сборам № БГ-3-04/430 (пункты 13, 14), доходы и расходы отражаются в Книге учета доходов и расходов и хозяйственных операций индивидуального предпринимателя кассовым методом, то есть после фактического получения дохода и совершения расхода. В Книге учета отражаются все доходы, полученные индивидуальными предпринимателями от осуществления предпринимательской деятельности без уменьшения их на предусмотренные налоговым законодательством Российской Федерации налоговые вычеты. В доход включаются все поступления от реализации товаров, выполнения

работ и оказания услуг, а также стоимость имущества, полученного безвозмездно.

Таким образом, предприниматель, применяя кассовый метод определения доходов и расходов, должен был включить авансовые платежи, поступившие в 2003 году, в налогооблагаемую базу этого налогового периода, то есть 2003 года. Однако и авансовые платежи, и расходы на приобретение товаров, подлежащих поставке в счет поступивших авансов, были учтены предпринимателем в целях налогообложения с нарушением установленных правил в следующем налоговом периоде – в 2004 году.

При названных обстоятельствах оспариваемые судебные акты в части, относящейся к учету в целях исчисления налога на доходы физических лиц и единого социального налога авансовых платежей, поступивших в счет предстоящих поставок товаров, нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, поэтому на основании пункта 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат отмене.

В отмененной части дело подлежит передаче на новое рассмотрение в суд первой инстанции для проверки размера начисленных инспекцией налогов и пеней. При решении вопроса о правомерности начисления налогов суду необходимо учитывать, что в соответствии с пунктом 15 Порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей расходы на приобретение материальных ресурсов подлежат включению в налоговую базу того налогового периода, в котором получены доходы от реализации товаров. Кроме того, суду надлежит установить, какие налоговые последствия повлекли несвоевременный учет предпринимателем при исчислении налогов сумм авансовых платежей, поступивших в счет предстоящих поставок товаров, и относящихся к ним расходов на приобретение данных товаров и несвоевременная уплата этих налогов, а также то, могла ли несвоевременная уплата налогов повлечь

доначисление налоговых платежей на момент вынесения инспекцией решения о привлечении предпринимателя к налоговой ответственности.

Учитывая изложенное и руководствуясь статьей 303, пунктом 2 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

ПОСТАНОВИЛ:

решение суда первой инстанции от 17.03.2008, постановление суда апелляционной инстанции от 08.07.2008 Арбитражного суда Приморского края по делу № А51-7773/2007-33-131 и постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 27.10.2008 по тому же делу в части признания недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы по Ленинскому району города Владивостока от 22.06.2007 № 70/4 о доначислении индивидуальному предпринимателю Разгонову А.В. за 2003 год налога на доходы физических лиц, единого социального налога и начислении соответствующих сумм пеней по эпизоду, связанному с учетом в целях налогообложения авансовых платежей, поступивших в счет предстоящих поставок товаров, отменить.

Дело в указанной части передать на новое рассмотрение в Арбитражный суд Приморского края.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий

А. А. Иванов