



ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 3920/13

Москва

8 октября 2013 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Абсалямова А.В., Амосова С.М., Андреевой Т.К., Бациева В.В., Завьяловой Т.В., Козловой О.А., Маковской А.А., Никифорова С.Б., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. –

рассмотрел заявление Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Чайковскому Пермского края о пересмотре в порядке надзора постановления Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 23.08.2012 по делу № А50-990/2012 Арбитражного суда Пермского края и постановления Федерального арбитражного суда Уральского округа от 07.12.2012 по тому же делу.

В заседании приняли участие:

представители заявителя – Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Чайковскому Пермского края – Званков В.В., Картузова М.В., Шестокова О.В.;

индивидуальный предприниматель Иванин В.В. и его представитель Казанкова Е.В.

Заслушав и обсудив доклад судьи Першутова А.Г., а также объяснения представителей участвующих в деле лиц, Президиум установил следующее.

Инспекцией Федеральной налоговой службы по городу Чайковскому Пермского края (далее – инспекция) по результатам выездной налоговой проверки составлен акт от 07.09.2011 № 49 и принято решение от 13.10.2011 № 44 (далее – решение инспекции), которым индивидуальному предпринимателю Иванину В.В. (далее – предприниматель) предложено уплатить налог на доходы физических лиц за 2009 – 2010 годы в сумме 7 461 рубля, единый социальный налог за 2009 год – 8 565 рублей, налог на добавленную стоимость за I, III кварталы 2009 года, за I, IV кварталы 2010 года – 193 071 рубль, налог на доходы физических лиц как налоговому агенту – 207 943 рубля, земельный налог – 4 129 рублей 72 копейки. Предпринимателю уменьшен налог на добавленную стоимость за 2009 – 2010 годы в сумме 69 496 рублей. Кроме того, налогоплательщику начислены пени за неполную уплату налогов в общей сумме 28 713 рублей 87 копеек.

Решением инспекции предприниматель также привлечен к налоговой ответственности в виде штрафа, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (в действовавшей в проверяемый период редакции; далее – Кодекс), за неуплату налога на доходы физических лиц за 2010 год в сумме 1 446 рублей, налога на добавленную стоимость за 2009 – 2010 годы – 34 527 рублей 60 копеек, налога на доходы физических лиц как налогового агента – 41 588 рублей 60 копеек, земельного налога – 825 рублей 94 копеек, а также к

ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 126 Кодекса, в виде штрафа в сумме 400 рублей.

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Пермскому краю от 07.12.2011 № 18-22/344 решение инспекции отменено в части предъявления к уплате налога на доходы физических лиц как налоговым агентом в сумме 130 000 рублей без учета уплаты данного налога за проверяемый период до момента принятия решения инспекции.

Не согласившись с решением инспекции, предприниматель обратился в Арбитражный суд Пермского края с требованием о признании его недействительным.

Решением Арбитражного суда Пермского края от 10.04.2012 производство по делу в отношении требований предпринимателя об оспаривании решения инспекции в части, отмененной решением управления, прекращено; требования предпринимателя об оспаривании решения инспекции в части, не оспоренной в вышестоящем налоговом органе, оставлены без рассмотрения; решение инспекции признано недействительным в части привлечения к налоговой ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 Кодекса, за неперечисление налоговым агентом налога на доходы физических лиц; в удовлетворении остальной части требований отказано.

Определением от 04.07.2012 Семнадцатый арбитражный апелляционный суд перешел к рассмотрению настоящего дела по правилам, установленным для рассмотрения дела в арбитражном суде первой инстанции.

В Семнадцатый арбитражный апелляционный суд 14.08.2012 поступило заявление предпринимателя об уточнении требований, в котором он просил признать недействительным решение инспекции в части доначисления налога на доходы физических лиц на доходы, полученные физическими лицами, зарегистрированными в качестве индивидуальных предпринимателей, за период с 01.01.2009 по 31.12.2009

по эпизоду, связанному с продажей 2 гаражей-боксов физическим лицам, начисления соответствующих пеней и штрафа; доначисления налога на доходы физических лиц на доходы, полученные физическими лицами, зарегистрированными в качестве индивидуальных предпринимателей, за период с 01.01.2010 по 31.12.2010 по эпизоду, связанному с продажей 5 гаражей-боксов физическим лицам, начисления соответствующих пеней и штрафа; доначисления единого социального налога за период с 01.01.2009 по 31.12.2009, начисления соответствующих пеней; доначисления налога на добавленную стоимость за период с 01.01.2009 по 31.12.2009 в связи с продажей 2 гаражей-боксов физическим лицам, начисления соответствующих пеней и штрафа; доначисления налога на добавленную стоимость за период с 01.01.2010 по 31.12.2010 в связи с продажей 5 гаражей-боксов физическим лицам, начисления соответствующих пеней и штрафа; доначисления налога на доходы физических лиц как налоговому агенту за период с 01.01.2009 по 31.12.2010 по эпизоду непринятия налоговым органом платежных поручений от 02.03.2011 № 82, от 13.05.2011 № 161 на общую сумму 60 000 рублей в качестве подтверждения оплаты задолженности по налогу на доходы физических лиц как налоговым агентом, образовавшейся по состоянию на 01.01.2011; в части привлечения налогоплательщика к ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 Кодекса, по налогу на доходы физических лиц как налогового агента за период с 01.01.2009 по 31.12.2010. В остальной части предприниматель от требований отказался.

Постановлением Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 23.08.2012 решение суда первой инстанции отменено; производство по делу в отношении требований предпринимателя об оспаривании решения инспекции в части, отмененной решением управления, прекращено; решение инспекции признано недействительным в части привлечения предпринимателя к налоговой ответственности, предусмотренной

пунктом 1 статьи 122 Кодекса, за перечисление налога на доходы физических лиц как налогового агента, в части единого социального налога и налога на доходы физических лиц, доначисленных в связи с занижением выручки от реализации гаражных боксов, а также в части начисления соответствующих пеней и штрафов; в удовлетворении остальной части требований отказано.

Дополнительным постановлением Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 10.09.2012 производство по делу в отношении требований предпринимателя об оспаривании решения инспекции в части предложения уплаты земельного налога, взимаемого по ставкам, установленным в соответствии с подпунктом 2 пункта 1 статьи 394 Кодекса за 2010 год; привлечения к ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 Кодекса, за неполную уплату земельного налога, взимаемого по ставкам, установленным в соответствии с подпунктом 2 пункта 1 статьи 394 Кодекса за 2010 год; пеней по земельному налогу; привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренного статьей 122 Кодекса, за неполную уплату земельного налога, взимаемого по ставкам, установленным в соответствии с подпунктом 2 пункта 1 статьи 394 Кодекса за 2010 год; привлечения к ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 126 Кодекса, за непредставление двух документов прекращено.

Федеральный арбитражный суд Уральского округа постановлением от 07.12.2012 постановление суда апелляционной инстанции от 23.08.2012 и дополнительное постановление суда от 10.09.2012 оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора постановлений от 23.08.2012 и от 07.12.2012 инспекция просит их отменить в части признания недействительным решения инспекции по эпизоду, связанному с доначислением налога на доходы физических лиц за 2009 и 2010 годы,

единого социального налога за 2009 год, начислением соответствующих сумм пеней и применением налоговых санкций в связи с занижением в указанных налоговых периодах доходов от реализации гаражных боксов, ссылаясь на нарушение единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм права.

В отзыве на заявление предприниматель просит оставить обжалуемые судебные акты без изменения.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что решение суда первой инстанции от 10.04.2012, постановление суда апелляционной инстанции от 23.08.2012 и постановление суда кассационной инстанции от 07.12.2012 подлежат отмене в части, а дело в отмененной части – направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции по следующим основаниям.

Спорным эпизодом по настоящему делу является законность решения инспекции по доначислению предпринимателю налога на доходы физических лиц и единого социального налога, а также начислению соответствующих сумм пеней и штрафов в связи с занижением в 2009 и 2010 годах доходов от реализации предпринимателем гаражных боксов физическим лицам (в 2009 году реализовано 2 бокса на сумму 250 000 рублей, в 2010 году – 5 боксов на сумму 270 000 рублей).

Удовлетворяя требования заявителя в данной части, суд апелляционной инстанции счел, что предпринимателем подтверждены расходы на строительство гаражей в сумме 1 966 764 рублей 81 копейки. Поскольку доход, полученный предпринимателем в 2009 – 2010 годах от реализации гаражей, составил 520 000 рублей, расходы предпринимателя превышают полученный от продажи 7 гаражей доход. Поэтому оснований для доначисления предпринимателю налога на доходы физических лиц за 2009 и 2010 годы и единого социального налога за 2009 год, а также начисления соответствующих сумм пеней и штрафов не имеется.

Суд кассационной инстанции поддержал позицию суда апелляционной инстанции.

Между тем судами не учтено следующее.

В соответствии с положениями статей 52 – 55 Кодекса налогоплательщик исчисляет сумму налога по итогам каждого налогового периода на основе налоговой базы, то есть исходя из реальных финансовых результатов своей экономической деятельности за данный налоговый период.

Согласно подпункту 5 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 от реализации недвижимого имущества, находящегося в Российской Федерации.

На основании пункта 2 статьи 236 Кодекса объектом обложения единым социальным налогом для индивидуальных предпринимателей признавались доходы от предпринимательской деятельности за вычетом расходов, связанных с их извлечением.

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.

Пунктом 1 статьи 221 Кодекса предусмотрено уменьшение индивидуальными предпринимателями полученного дохода на сумму

фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов, при этом состав данных расходов определяется налогоплательщиком самостоятельно в порядке, аналогичном порядку определения расходов для целей налогообложения, предусмотренному [главой](#) «Налог на прибыль организаций» Кодекса. Условие о непосредственной связи расходов с извлечением дохода направлено на закрепление общего требования об относимости расходов и их связи именно с предпринимательской деятельностью физического лица, зарегистрированного в этом качестве.

С учетом принципа законного установления налога, а также отнесения порядка исчисления налога к элементам налогообложения, определение которых является необходимым для того, чтобы налог был признан установленным ([пункты 1, 5 и 6 статьи 3](#), [пункт 1 статьи 17](#) Кодекса), отсылка в [пункте 1 статьи 221](#) Кодекса к нормам главы «Налог на прибыль организаций» означает необходимость применения данных положений не только в части регламентации состава расходов, но и порядка их признания – момента учета для целей налогообложения.

[Глава 25](#) Кодекса, определяя порядок признания доходов и расходов, закрепляет в [статьях 271 – 273](#) Кодекса два метода – начисления и кассовый. При этом согласно [пункту 1 статьи 273](#) Кодекса налогоплательщик вправе выбрать кассовый метод при условии соответствия его требованиям, указанным в этой норме.

Предоставление индивидуальным предпринимателям права выбора метода признания доходов и расходов при общем режиме налогообложения необходимо также постольку, поскольку в силу [пункта 4 статьи 227](#) Кодекса индивидуальные предприниматели при получении убытка в текущем налоговом периоде не имеют права на уменьшение на сумму этого убытка доходов будущих периодов. Данный убыток может возникнуть в том числе ввиду особенностей налогового учета и признания фактически понесенных расходов ранее момента получения дохода

от реализации товаров (работ, услуг), для изготовления (выполнения, оказания) которых эти расходы были понесены.

В силу пункта 1 статьи 272 Кодекса при методе начисления расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени их оплаты и определяются с учетом положений [статей 318 – 320](#) Кодекса. На основании [пункта 2 статьи 318](#), статьи 319 Кодекса расходы, которые могут быть отнесены к категории прямых, учитываются для целей налогообложения по мере реализации продукции, в стоимости которой они учтены.

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

В нарушение изложенных положений судами апелляционной и кассационной инстанций при определении размера налоговых обязательств предпринимателя по налогу на доходы физических лиц и единому социальному налогу применена неправомерная методика расчета: произведено как суммирование доходов – одного из элементов исчисления налога, так и суммирование другого элемента исчисления налога – профессиональных налоговых вычетов (расходов), относящихся к разным налоговым периодам, вместо определения размера налоговых обязательств за каждый из налоговых периодов.

В частности, размер полученных предпринимателем от реализации физическим лицам гаражей доходов (520 000 рублей) определен как сумма доходов от продажи 2 гаражей в 2009 году (250 000 рублей) и продажи 5 гаражей в 2010 году (270 000 рублей). В свою очередь, размер учитываемых при исчислении налога на доходы физических лиц за 2009 и 2010 годы и единого социального налога за 2009 год профессиональных налоговых вычетов (расходов) определен судом апелляционной инстанции в общей сумме 1 966 764 рублей 81 копейки (расходы на строительство 121 гаража). Указанная сумма затрат предпринимателя исходя из представленных им в материалы дела в обоснование понесенных расходов

документов сформирована из затрат по строительству и покупке 121 гаража, относящихся к периоду с 2002 по 2008 год.

При этом судами апелляционной и кассационной инстанций не принят во внимание предложенный предпринимателем расчет суммы расходов на строительство гаражей, реализованных в 2009 году (2 штуки) и 2010 году (5 штук), пропорционально количеству реализованных гаражей. Так, предприниматель предложил учесть в 2009 году в виде профессиональных вычетов 32 508 рублей 51 копейку, а в 2010 году – 81 271 рубль 27 копеек.

В то же время не учтен и довод инспекции о том, что сумма расходов, связанных с получением дохода от реализованных гаражей, должна определяться исходя из себестоимости 1 кв. метра, поскольку реализованные гаражи отличаются по площади.

При названных обстоятельствах решение суда первой инстанции от 10.04.2012, постановление суда апелляционной инстанции от 23.08.2012 и постановление суда кассационной инстанции от 07.12.2012 в рассматриваемой части нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, поэтому согласно пункту 1 части 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат отмене в этой части.

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 Арбитражного суда Пермского края от 10.04.2012 по делу № А50-990/2012, постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 23.08.2012 и постановление Федерального

арбитражного суда Уральского округа от 07.12.2012 по тому же делу в части эпизода по доначислению индивидуальному предпринимателю Иванину В.В. налога на доходы физических лиц и единого социального налога, а также начисления соответствующих сумм пеней и штрафов в связи с занижением в 2009 и 2010 годах доходов от реализации предпринимателем гаражных боксов физическим лицам отменить.

В названной части дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Пермского края.

В остальной части указанные судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий

А.А. Иванов