Авансовые платежи подлежат учету в целях налогообложения по мере поступления на счет

Постановление ФАС СКО от 08.07.2011 по делу № А32-56123/2009

Авансовые платежи подлежали учету индивидуальными предпринимателями по мере поступления этих платежей на счета в банке или в кассу и, соответственно, включению в облагаемую базу НДФЛ и ЕСН в том налоговом периоде, когда они получены.

Индивидуальный предприниматель обратился в арбитражный суд с заявлением к налоговой инспекции о признании недействительным решения инспекции в части неуплаты НДС, НДФЛ, ЕСН, соответствующих пеней и штрафов.

Решением суда первой инстанции, оставленным без изменения постановлением арбитражного апелляционного суда, заявленные предпринимателем требования удовлетворены.

Судебные акты мотивированы наряду с прочим тем, что денежные средства, поступившие на расчетный счет предпринимателя до момента реализации товара, являются авансовыми платежами в счет предстоящей поставки товара, соответственно не являются доходом предпринимателя и не включаются в налоговую базу по НДФЛ и ЕСН.

Суд округа, отменяя принятые судебные акты в части признания недействительным решения налоговой инспекции о привлечении предпринимателя к налоговой ответственности в части доначислений по НДФЛ и ЕСН и направляя дело на новое рассмотрение, не согласился с данным выводом судов и указал следующее.

Статьей 38 НК РФ (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 НК РФ и с учетом положений ст. 38 Кодекса.

Согласно подп. 10 п. 1 ст. 208, ст. 209 НК РФ объектом обложения НДФЛ для физических лиц — налоговых резидентов Российской Федерации являются, в частности, доходы, получаемые в результате осуществления ими деятельности в Российской Федерации. В соответствии с п. 2 ст. 236 НК РФ объектом обложения

Loaded: 26-04-2024 PMt 17:55:36
FAS-SKO_2011-04.indd 46 27.10.11 13:25

ЕСН для индивидуальных предпринимателей признаются доходы от предпринимательской деятельности за вычетом расходов, связанных с их извлечением.

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

Исходя из ст. 41 НК РФ доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки в той мере, в которой данную выгоду можно оценить.

В силу ст. 210 Кодекса при определении налоговой базы по НДФЛ учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной форме, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со ст. 212 НК РФ. Для доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка, указанная в п. 1 ст. 224 Кодекса, налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, предусмотренных ст. 218—221 НК РФ, с учетом особенностей, установленных главой 23 Кодекса.

Согласно п. 3 ст. 225 НК РФ общая сумма НДФЛ исчисляется по итогам налогового периода применительно ко всем доходам налогоплательщика, дата получения которых относится к соответствующему налоговому периоду.

Дата фактического получения дохода в соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 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 ст. 236, 237, 242 НК РФ определяется налоговая база по ЕСН.

Ссылку на Решение ВАС РФ от 08.10.2010 № ВАС-9939/10 суд кассационной инстанции посчитал необоснованной, поскольку в нем п. 13 и подп. 1—3 п. 15 Порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей, утвержденного совместным приказом Министерства финансов и Министерства по налогам и сборам от 13.08.2002 № 86н/БГ-3-04/430, признаны не соответствующими положениям п. 1 ст. 221, ст. 273 НК РФ.

Положения главы 23 «Налог на доходы физических лиц» и главы 24 «Единый социальный налог» НК РФ, регулировавшие исчисление облагаемой НДФЛ и ЕСН базы в 2007 г., не содержали отсылочных норм к соответствующим статьям главы 25 Кодекса «Налог на прибыль организаций».

Учитывая изложенное, суд кассационной инстанции указал, что авансовые платежи, поступившие в 2007 г., подлежали учету индивидуальными предпринимателями по мере поступления этих платежей на счета в банке или в кассу и, соответственно, включению в налоговую базу по НДФЛ и ЕСН именно в том налоговом периоде, в котором они были фактически получены.

Loaded: 26-04-2024 PMt 17:55:36
FAS-SKO_2011-04.indd 47 27.10.11 13:25

Попов Алексей Владимирович,

адвокат, партнер Московской коллегии адвокатов «Юридическая фирма „ЮСТ"»

КОММЕНТАРИЙ ЭКСПЕРТА

В постановлении ФАС Северо-Кавказского округа от 08.07.2011 по делу № А32-56123/2009 рассмотрено два эпизода: о правомерности налоговых доначислений, произведенных налоговым органом налогоплательщику — индивидуальному предпринимателю в связи с получением, по мнению инспекции, необоснованной налоговой выгоды, а также о праве индивидуального предпринимателя не включать в налоговую базу суммы предварительной оплаты (авансов).

Суд округа поддержал выводы судов первой и апелляционной инстанций о недоказанности получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды в виде признания расходов по налогу на доходы физических лиц и применения вычетов НДС в отношении товарно-материальных ценностей, поставленных контрагентом, руководитель которого отказался от причастности к деятельности организации.

Кассационная инстанция в соответствии со сложившейся судебной арбитражной практикой прежде всего обратила внимание на установленную судами реальность поставки, оприходования и оплаты товарно-материальных ценностей, предназначенных для производственной деятельности налогоплательщика, что подтверждено первичными документами.

При этом суд кассационной инстанции особо отметил, что первичные документы, представленные контрагентом налогоплательщика, подписаны директором (лицом, сведения о котором содержатся в выписке из ЕГРЮЛ).

ФАС Северо-Кавказского округа учел, что контрагент налогоплательщика не относится к категории налогоплательщиков, представляющих «нулевую» отчетность, а налоговыми проверками не выявлены факты нарушения законодательства о налогах и сборах, применения схем уклонения от налогообложения и неправомерного возмещения налога на добавленную стоимость из бюджета. Кроме того, суды указали, что контрагент налогоплательщика-предпринимателя надлежащим образом зарегистрирован и поставлен на налоговый учет в порядке, предусмотренном действующим законодательством, в чем предприниматель удостоверился. Последнее обстоятельство согласно сложившейся арбитражной практике является одним из свидетельствующих о проявлении налогоплательщиком должной осмотрительности при выборе контрагента.

Действуя в русле сформировавшейся арбитражной практики, федеральный суд отклонил ссылки налогового органа на факты, не относящиеся к проверяемому

Loaded: 26-04-2024 PMt 17:55:36
FAS-SKO_2011-04.indd 48 27.10.11 13:25

периоду (в частности, на тот факт, что контрагент налогоплательщика отсутствовал по юридическому адресу в определенный момент времени за пределами периода сотрудничества с предпринимателем).

Именно такая практика побудила Федеральную налоговую службу РФ издать Письмо от 24.05.2011 № СА-4-9/8250, которое указывает на необходимость более критичной оценки достаточности собранных налоговым органом доказательств получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды и приводит ряд критериев для такой оценки.

Что касается порядка расчета налоговой базы по НДФЛ и ЕСН, суд кассационной инстанции не согласился с доводами налогоплательщика, поддержанными нижестоящими судами, относительно того, что авансовые платежи не являются объектом налогообложения, поскольку обязательным условием включения дохода в налоговые базы по НДФЛ и ЕСН является реализация товаров, выполнение работ, оказание услуг.

ФАС Северо-Кавказского округа, проанализировав положения НК РФ, регулировавшие исчисление налогооблагаемой базы по НДФЛ и ЕСН, в редакции, действовавшей в проверяемом периоде (2007 г.), указал, что они не содержали отсылочных норм к соответствующим статьям главы 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций».

Учитывая изложенное, суд кассационной инстанции сделал вывод о том, что авансовые платежи, поступившие в 2007 г., подлежали учету индивидуальными предпринимателями по мере их поступления на счета в банке или в кассу и, соответственно, включению в налоговую базу по НДФЛ и ЕСН именно в том налоговом периоде, в котором они были фактически получены.

Loaded: 26-04-2024 PMt 17:55:36
FAS-SKO_2011-04.indd 49 27.10.11 13:25