

**АРБИТРАЖНЫЙ СУД СЕВЕРО-КАВКАЗСКОГО ОКРУГА****Именем Российской Федерации****ПОСТАНОВЛЕНИЕ**
арбитражного суда кассационной инстанции

г. Краснодар

Дело № А53-13040/2013

22 декабря 2014 года

Резолютивная часть постановления объявлена 18 декабря 2014 г.

Постановление изготовлено в полном объеме 22 декабря 2014 г.

Арбитражный суд Северо-Кавказского округа в составе председательствующего Черных Л.А., судей Драбо Т.Н. и Прокофьевой Т.В., при участии в судебном заседании от заявителя – индивидуального предпринимателя Маркова Николая Михайловича (ОГРНИП 308614913300017, ИНН 614904766920) – Чухутова А.А. (доверенность от 13.05.2014), в отсутствие в судебном заседании заинтересованного лица – Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 3 по Ростовской области (ИНН 6149008693, ОГРН 1046149005407), извещенного о месте и времени судебного разбирательства (уведомление № 42025 4, отчет о публикации судебных актов на сайте в сети Интернет), рассмотрев кассационную жалобу индивидуального предпринимателя Маркова Николая Михайловича на решение Арбитражного суда Ростовской области от 06.03.2014 (судья Мезинова Э.П.) и постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 03.09.2014 (судьи Шимбарева Н.В., Николаев Д.В., Стрекачев А.Н.) по делу № А53-13040/2013, установил следующее.

Индивидуальный предприниматель Марков Н.М. (далее – предприниматель, налогоплательщик) обратился в арбитражный суд с заявлением к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 3 по Ростовской области (далее – инспекция, налоговый орган) о признании недействительным решения от 27.03.2013 № 8 в части начисления 2 320 981 рубля налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) за 2011 год, 160 708 рублей 88 копеек пеней по НДФЛ, 464 196 рублей штрафа по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс).

Решением суда от 06.03.2014, оставленным без изменения постановлением суда апелляционной инстанции от 03.09.2014, решение инспекции признано недействительным в части привлечения предпринимателя к налоговой ответственности за неполную уплату НДФЛ по пункту 1 статьи 122 Кодекса в размере 434 196 рублей штрафа. В удовлетворении остальной части требований отказано.

Судебные акты мотивированы тем, что авансовые платежи включаются в доходы предпринимателя в периоде его получения, а не с момента реализации товара. При снижении суммы штрафа установлены обстоятельства, смягчающие налоговую ответственность.

В кассационной жалобе предприниматель просит судебные акты в части отказа в удовлетворении его требований отменить, направить дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

Заявитель кассационной жалобы указывает, что авансовые платежи не могут быть включены в доход предпринимателя до момента реализации товара. В проверяемом периоде предприниматель вел учет доходов и расходов по методу начисления согласно учетной политике. Решением Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 08.10.2010 № ВАС-9939/10 признан недействующим Порядок учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей, утвержденный совместным приказом Министерства Финансов Российской Федерации и Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 13.08.2002 № 86н/БГ-3-04/430 (далее – Порядок), предписывающий предпринимателям применять кассовый метод учета доходов и расходов. Предприниматель свободен в выборе метода учета доходов и расходов.

В отзыве на кассационную жалобу налоговый орган просит оставить судебные акты без изменения как законные и обоснованные, а кассационную жалобу – без удовлетворения.

В судебном заседании представитель предпринимателя поддержал доводы, изложенные в кассационной жалобе.

Арбитражный суд Северо-Кавказского округа, изучив материалы дела, доводы кассационной жалобы и отзыва на нее, заслушав представителя предпринимателя, проверив законность и обоснованность судебных актов, считает, что обжалуемые судебные акты подлежат отмене, а заявленное по делу требование – удовлетворению, по следующим основаниям.

Суд установил и материалами дела подтверждается, что инспекция провела выездную налоговую проверку предпринимателя по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты налогов и сборов за период с 01.01.2009 по 31.12.2011, по результатам которой составила акт от 27.02.2013 № 4 и приняла решение от 27.03.2013 № 8 о начислении в том числе 2 320 981 рубля НДФЛ за 2011 год, 160 708 рублей 88 копеек пеней по НДФЛ, 464 196 рублей штрафа по пункту 1 статьи 122 Кодекса.

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Ростовской области от 05.06.2013 № 15-16/2558 решение инспекции от 27.03.2013 № 8 оставлено без изменения.

В порядке статей 137 и 138 Кодекса предприниматель обжаловало решение налогового органа в арбитражный суд.

Суд установил, что по договорам купли-продажи от 06.09.2011 № 239 и от 19.09.2011 № 251, заключенным предпринимателем с ОАО «Миллеровский элеватор», последнее в 2011 году перечислило предпринимателю 36 036 тыс. рублей предоплаты. В счет поступившей предоплаты налогоплательщик поставил покупателю подсолнечник на сумму 8 767 847 рублей и возвратил 7 300 тыс. рублей. По состоянию на 31.12.2011 за предпринимателем числилось 19 968 153 рубля кредиторской задолженности перед ОАО «Миллеровский элеватор».

Из декларации налогоплательщика по НДФЛ за 2011 год и книги учета доходов и расходов следует, что в налогооблагаемую базу полученные авансовые платежи как доход предприниматель не включил.

В суде первой инстанции стороны достигли соглашения об отсутствии спора по сводному расчету дохода и расхода предпринимателя за 2011 год. Установление в приказе об учетной политике и ведение налогоплательщиком налогового и бухгалтерского учета в этом периоде по методу начисления участвующими в деле лицами не оспаривается, сведения об этих обстоятельствах отражены в акте налоговой проверки.

Отказывая предпринимателю в удовлетворении требования (помимо снижения налоговых санкций, не являющихся предметом кассационного обжалования), судебные инстанции сочли, что предприниматель не вправе применять метод начисления при исчислении полученных и произведенных доходов и расходов. По мнению суда, налогоплательщик должен был включить авансовые платежи, поступившие в 2011 году, в налогооблагаемую базу этого налогового периода, то есть 2011 года.

Однако при этом судебные инстанции не учли следующее.

Пунктом 1 статьи 210 Кодекса установлено, что при определении налоговой базы 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.

По общему правилу, установленному **пунктом 1 статьи 223** Кодекса, дата фактического получения дохода 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.

В целях [главы 25](#) Кодекса доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (метод начисления) ([пункт 1 статьи 271](#) 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 ([пункт 3 статьи 210](#) Кодекса), к числу которых отнесены фактически произведенные и документально подтвержденные расходы, непосредственно связанные с извлечением доходов.

При этом состав указанных расходов, принимаемых к вычету, определяется налогоплательщиком самостоятельно в порядке, аналогичном порядку определения расходов для целей налогообложения, установленному [главой](#) «Налог на прибыль организаций».

Учетной политикой для целей налогообложения является выбранная налогоплательщиком совокупность допускаемых [Кодексом](#) способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика ([статья 11](#) Кодекса).

Налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения ([пункт 1 статьи 53](#) Кодекса).

Индивидуальные предприниматели, нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, 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 ([пункт 2 статьи 54](#) Кодекса).

[Решением](#) Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 08.10.2010 № ВАС-9939/10 признаны не соответствующими [Кодексу](#) и недействующими [пункт 13](#) и [подпункты 1 – 3 пункта 15](#) Порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей, утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации и Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 13.08.2002 № 86н/БГ-3-04/430. В [решении](#) указано, что [пункт 1 статьи 221](#) Кодекса, закрепляя положение о праве индивидуальных предпринимателей на уменьшение облагаемого налогом дохода на профессиональные налоговые вычеты в

сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением дохода, а также о том, что состав данных расходов определяется налогоплательщиком самостоятельно в порядке, аналогичном порядку определения расходов, установленному [главой](#) «Налог на прибыль организаций», отсылает к положениям [главы 25](#) Кодекса не только в части регламентации состава расходов, но и порядка их признания – момента учета для целей налогообложения.

Сходный правовой подход сформирован в [постановлении](#) Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 08.10.2013 № 3920/13, в котором указано, что 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.

Следовательно, довод налогоплательщика о наличии у него права выбора метода признания доходов и расходов по начислению и незаконном включении инспекцией за 2011 год в доходы от предпринимательской деятельности, возвращенных в следующем налоговом периоде авансов, основан на правильном применении норм права и представленных в материалы дела доказательствах. О наличии обстоятельств участвующие в деле лица не спорят.

Поскольку выводы судебных инстанция об установленных фактических обстоятельствах дела соответствуют имеющимся в материалах дела доказательствам, тогда как нормы права применены к ним неправильно, обжалуемые судебные акты подлежат отмене, а заявленное предпринимателем требование – удовлетворению.

В силу статей 102, 110 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации уплаченная налогоплательщиком за рассмотрение заявления арбитражным судом первой и кассационной инстанций государственная пошлина подлежит взысканию с инспекции.

Руководствуясь статьями 274, 286 – 289 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Арбитражный суд Северо-Кавказского округа

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда Ростовской области от 06.03.2014 и постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 03.09.2014 по делу № А53-13040/2013 отменить.

Признать недействительным решение МРИ ФНС России № 3 по Ростовской области от 27.03.2013 № 8 о начислении 2 320 981 рубля НДФЛ, 160 708 рублей 88 копеек пеней и взыскании 464 196 рублей штрафа по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации.

Взыскать с МРИ ФНС России № 3 по Ростовской области в пользу Маркова Николая Михайловича 300 рублей судебных расходов.

Постановление вступает в законную силу со дня его принятия.

Председательствующий
Судьи

Л.А. Черных
Т.Н. Драбо
Т.В. Прокофьева