



ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ИМЕНЕМ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ РЕШЕНИЕ

Дело № ВАС-9939/10

Москва

08 октября 2010 г.

Резолютивная часть решения объявлена 01.10.2010

Решение в полном объеме изготовлено 08.10.2010

Высший Арбитражный Суд Российской Федерации в составе председательствующего судьи Бациева В.В., судей Завьяловой Т.В. и Поповченко А.А. рассмотрел в судебном заседании заявление индивидуального предпринимателя Пугачева Виктора Андреевича о признании недействующим пункта 13 и подпункта 1-3 пункта 15 Порядка учёта 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.

Протокол судебного заседания вела секретарь судебного заседания Новикова О.В.

В судебном заседании приняли участие представители:

Официальный сайт Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации: <http://www.arbitr.ru/>
(информация о движении дела, справочные материалы и др.).

от индивидуального предпринимателя Пугачева Виктора Андреевича – Весенин С.Н. (по доверенности от 24.03.2010),

от Министерства финансов Российской Федерации – Дугин А.С. (по доверенности от 31.12.2009 № 01-06-08/189), Нерубайло И.В. (по доверенности от 31.12.2009 № 01-06-08/191),

от Федеральной налоговой службы – Злобин А.В. (по доверенности от 19.07.2010 № ММВ-29-7/313), Чугунова Ю.М. (по доверенности от 09.06.2010 № ММВ-29-7/262).

СУД УСТАНОВИЛ:

Индивидуальный предприниматель Пугачев Виктор Андреевич (далее – заявитель) обратился в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации с заявлением о признании недействующим пункта 15 Порядка учёта доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей (далее – Порядок учета доходов и расходов), утвержденного Приказом Министерства финансов Российской Федерации и Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 13.08.2002 № 86н/БГ-3-04/430 (далее – Приказ).

В обоснование названного требования заявитель указал, что установленные оспариваемым пунктом 15 Порядка учёта доходов и расходов для индивидуальных предпринимателей, применяющих кассовый метод, особенности учета расходов, определяющие период их признания для целей налогообложения моментом получения дохода (что влечет невозможность учета понесенных для изготовления продукции затрат в периоде их осуществления в случае, если произведенная продукция не была в этом периоде реализована и оплачена покупателями), не соответствуют пункту 1 статьи 221, статье 273 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс).

Статья 273 Кодекса, регламентируя для организаций порядок признания доходов и расходов при кассовом методе, не устанавливает положений, определяющих момент учета понесенных расходов датой получения соответствующего дохода. По мнению заявителя,

Министерство финансов Российской Федерации и Министерство Российской Федерации по налогам и сборам, определяя порядок признания расходов для индивидуальных предпринимателей (которые в силу пункта 13 Порядка учета доходов и расходов обязаны применять кассовый метод учета), не учли положения статьи 273 Кодекса, подлежащие применению к индивидуальным предпринимателям согласно пункту 1 статьи 221 Кодекса, и, соответственно, необоснованно установили дополнительное условие для определения момента признания расходов, а именно – получение дохода от реализации товаров (работ, услуг), для изготовления (выполнения, оказания) которых эти расходы были понесены.

Учитывая изложенные основания заявленного требования, заявитель в ходе рассмотрения дела уточнил его и просил суд признать недействующими подпункты 1 - 3 пункта 15 Порядка учета доходов и расходов. Кроме того, поскольку оспариваемые положения, определяя особенности учета расходов при кассовом методе, основываются на пункте 13, устанавливающим обязательность применения индивидуальными предпринимателями данного метода учета, заявитель также дополнительно просил признать недействующим пункт 13 Порядка учета доходов и расходов.

Уточнение предмета рассматриваемого требования в силу пункта 1 статьи 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации является правом заявителя, и суд принимает данное уточнение.

Таким образом, с учетом сделанного уточнения требований заявителем оспариваются пункт 13 Порядка учета доходов и расходов, предписывающий применение индивидуальными предпринимателями кассового метода учета доходов и расходов, а также подпункты 1 - 3 пункта 15 данного Порядка, определяющие особенности учета расходов, а именно то, что:

- стоимость приобретенных материальных ресурсов подлежит включению в расходы того налогового периода, в котором фактически

были получены доходы от реализации товаров, выполнения работ, оказания услуг (подпункт 1);

- расходы по материальным ресурсам, приобретенным впрок либо использованным на изготовление товаров (выполнение работ, оказание услуг), не реализованных в налоговом периоде, а также не использованным полностью в отчетном налоговом периоде, подлежат учету при получении доходов от реализации товаров (работ, услуг) в последующих налоговых периодах (подпункт 2);

- в случае, когда деятельность носит сезонный характер, т.е. затраты зависят от времени года и природно - климатических условий (например, сельскохозяйственная деятельность), а также в других случаях, когда затраты произведены в отчетном налоговом периоде, но связаны с получением доходов в следующих налоговых периодах, такие затраты следует отражать в учете как расходы будущих периодов и включать в состав расходов того налогового периода, в котором будут получены доходы (подпункт 3).

Министерство финансов Российской Федерации, возражая против заявленного требования, указывает на принятие оспариваемого Приказа в рамках полномочий, предоставленных пунктом 2 статьи 54 Кодекса. Законодатель, не урегулировав в Кодексе порядок признания доходов и расходов индивидуальными предпринимателями, делегировал право на определение этого порядка Министерству финансов Российской Федерации. Оспариваемые положения пункта 15 Порядка учета доходов и расходов, определяя период учета расходов датой получения дохода от реализации товаров (работ, услуг), для изготовления (выполнения, оказания) которых эти расходы были понесены, соответствуют пункту 1 статьи 221 Кодекса, в силу которого признание фактически понесенных и документально подтвержденных расходов возможно лишь при условии непосредственной связи этих расходов с полученным доходом. Таким образом, определение периода признания расходов датой получения соответствующего дохода соответствует указанному условию о непосредственной связи расходов и доходов. Ссылку заявителя на

статью 273 Кодекса Министерство финансов Российской Федерации полагает необоснованной, поскольку пункт 1 статьи 221 Кодекса, регулируя вопрос применения индивидуальными предпринимателями профессиональных налоговых вычетов, отсылает к главе «Налог на прибыль организаций» только в части определения состава учитываемых расходов, но не момента их признания.

Указанные доводы также приведены и в возражениях Федеральной налоговой службы.

Выслушав представителей сторон и оценив приводимые ими доводы, суд полагает, что требования заявителя подлежат удовлетворению в силу следующего.

Оспариваемый заявителем Приказ принят Министерством финансов Российской Федерации и Министерством Российской Федерации по налогам и сборам во исполнение пункта 2 статьи 54 Кодекса, в соответствии с которым 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 (указанная норма в редакции, действовавшей на момент издания Приказа, предусматривала его принятие Министерством финансов Российской Федерации совместно с Министерством Российской Федерации по налогам и сборам).

Согласно пункту 1 статьи 17 Кодекса порядок исчисления налога наряду с объектом налогообложения, налоговой базой, налоговым периодом, налоговой ставкой, порядком и сроком уплаты налога, относится к элементам налогообложения, определение которых является необходимым для того, чтобы налог был признан установленным.

Учитывая положения пунктов 1, 5 и 6 статьи 3 Кодекса, закрепляющих принцип законного установления налога, а также статьи 4 Кодекса, определяющей компетенцию федеральных органов исполнительной власти в сфере издания нормативных правовых акты по вопросам налогов и сборов, суд полагает, что пункт 2 статьи 54 Кодекса

подлежит истолкованию, как делегирующий соответствующим федеральными органами исполнительной власти регулирование по вопросам, касающимся определения порядка учета доходов и расходов, документирования и отражения соответствующих хозяйственных операций в учетных регистрах, а не порядка исчисления налога на основании указанных данных.

Противоположный подход к истолкованию пункта 2 статьи 54 Кодекса, как допускающий регулирование порядка исчисления налога на доходы индивидуальными предпринимателями на уровне нормативного акта, принимаемого федеральным органом исполнительной власти, означал бы нарушение требования об установлении налогов только и исключительно в законодательном порядке.

Согласно правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, выраженной в Постановлении от 11.11.1997 № 16-П «По делу о проверке конституционности статьи 11.1 Закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 года «О Государственной границе Российской Федерации» в редакции от 19 июля 1997 года», установить налог можно только законом; налог может считаться законно установленным только в том случае, если законом зафиксированы существенные элементы налогообложения; если существенные элементы налога устанавливаются исполнительной властью, то принцип определенности налоговых обязательств подвергается угрозе, поскольку эти обязательства могут быть изменены в худшую для налогоплательщика сторону в упрощенном порядке.

Порядок исчисления налога на доходы включает в себя регулирование по вопросам, связанным с определением общих условий признания доходов и расходов, с установлением исключений в части перечня доходов и расходов, не учитываемых для целей налогообложения, с регламентацией вопросов, касающихся момента признания доходов и расходов. В силу пунктов 1, 5 и 6 статьи 3, статьи 4, пункта 1 статьи 17 указанные вопросы, как связанные с определением элемента налогообложения – порядка исчисления индивидуальными

предпринимателями налога на доходы – подлежат урегулированию Кодексом.

Учитывая изложенное, 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.

Глава 25 Налогового кодекса Российской Федерации, 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 выбор кассового метода – это право организации при условии ее соответствия требованиям, указанным в этой норме.

Предоставление же индивидуальным предпринимателям права выбора применения кассового метода необходимо также постольку, поскольку в силу пункта 4 статьи 227 Кодекса индивидуальные предприниматели при получении убытка в текущем налоговом периоде не имеют право на уменьшение на сумму этого убытка доходов будущих периодов. Данный же 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).

Соответственно, закрепление в пункте 13 Порядка учета доходов и расходов положения об обязательности применения индивидуальными предпринимателями исключительно кассового метода учета доходов и расходов не соответствует пункту 1 статьи 273 Кодекса.

Суд не может согласиться с доводами Министерства финансов Российской Федерации и Федеральной налоговой службы о допустимости закрепленного в подпунктах 1 - 3 пункта 15 Порядка учета доходов и расходов регулирования, как основанного на реализации предусмотренного пунктом 1 статьи 221 Кодекса принципа непосредственной связи расходов с полученным доходом, что возможно лишь при учете расходов для целей налогообложения в момент получения соответствующего дохода.

Указанная норма Кодекса, закрепляя положение об уменьшении индивидуальными предпринимателями полученного дохода на сумму фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов, тем самым определяет общие условия признания расходов. Требование о непосредственной связи расходов с извлечением дохода не может рассматриваться как определяющее момент признания расходов и обуславливающее этот момент датой получения дохода. Данное условие направлено на закрепление общего требования об относимости расходов и их связи именно с предпринимательской деятельностью физического лица, зарегистрированного в этом качестве.

Подобное общее требование закреплено в отношении расходов не только индивидуальных предпринимателей, но организаций. Пункт 1 статьи 252 Кодекса, определяя условия, которым должны соответствовать затраты организаций для признания их в качестве расходов, уменьшающих полученный доход (обоснованность, документальная подтвержденность), также устанавливает требование об относимости затрат, а именно о том, что они должны быть произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Индивидуальные предприниматели, избравшие кассовый метод признания доходов и расходов, согласно пункту 3 статьи 273 Кодекса вправе учесть для целей налогообложения понесенные расходы после их фактической оплаты. При этом данная норма Кодекса не связывает момент учета расходов с датой получения дохода от реализации товаров (работ,

услуг), для изготовления (выполнения, оказания) которых эти расходы были понесены. Пункт 3 статьи 273 Кодекса в качестве общего правила устанавливает положение, определяющее период учета понесенных налогоплательщиком расходов моментом их оплаты или прекращения обязательства по оплате иным способом. При этом помимо названного общего требования об оплате пунктом 3 статьи 273 Кодекса только лишь для расходов по приобретению сырья и материалов установлено дополнительное условие (условие о списании сырья и материалов в производство), наступление которого необходимо для признания данного вида расходов для целей налогообложения.

Реализованный в подпунктах 1 - 3 пункта 15 Порядка учета доходов и расходов принцип учета расходов в момент получения дохода от реализации товаров (работ, услуг), для изготовления (выполнения, оказания) которых эти расходы были понесены, характерен для метода начисления. Вместе с тем следует отметить, что и при применении метода начисления согласно пункту 1 статьи 272, пункту 2 статьи 318 Налогового кодекса Российской Федерации в момент реализации товаров подлежит признанию лишь та часть расходов, связанных с производством реализованных товаров, которые в силу пункта 1 статьи 318 Кодекса относятся к категории прямых расходов. Расходы на производство товаров, относящиеся к категории косвенных, согласно пункту 2 статьи 318 Кодекса учитываются для целей налогообложения в полном объеме в периоде их осуществления с учетом соответствующих требований Кодекса.

Таким образом, принимая оспариваемый Приказ (который был разработан в связи с введением в действие главы 25 Кодекса «Налог на прибыль организаций», к положениям которой в части определения порядка определения расходов для целей налогообложения отсылает пункт 1 статьи 221 Кодекса), Министерство финансов Российской Федерации и Министерство Российской Федерации по налогам и сборам не вправе были устанавливать для индивидуальных предпринимателей, избравших кассовый метод учета доходов и расходов, предписания и

дополнительные условия для признания расходов, не предусмотренные статьей 273 Кодекса.

С учетом изложенного пункт 13 и подпункты 1-3 пункта 15 Порядка учёта доходов и расходов не соответствуют положениям пункта 1 статьи 221, статьи 273 Налогового кодекса Российской Федерации.

Руководствуясь статьями 195, 196 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, статьей 333.37 Налогового кодекса Российской Федерации, Высший Арбитражный Суд Российской Федерации

РЕШИЛ:

признать пункт 13 и подпункты 1-3 пункта 15 Порядка учёта 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 несоответствующими Налоговому кодексу Российской Федерации и недействующими.

Взыскать с Министерства финансов Российской Федерации и Федеральной налоговой службы в пользу индивидуального предпринимателя Пугачева Виктора Андреевича 200 (двести) рублей государственной пошлины.

Председательствующий судья

В.В. Бациев

Судья

Т.В. Завьялова

Судья

А.А. Поповченко