

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 НДС 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 НДС 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 НДС 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

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.



**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

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 НДС 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 НДС и ЕСН является реализация товаров, выполнение работ, оказание услуг.

ФАС Северо-Кавказского округа, проанализировав положения НК РФ, регулировавшие исчисление налогооблагаемой базы по НДС 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 НДС и ЕСН именно в том налоговом периоде, в котором они были фактически получены.

Метод распределения расходов должен быть экономически обоснован

Постановление ФАС СКО от 11.07.2011 по делу № А63-8022/2010

При исчислении налоговой базы доходы, полученные сельскохозяйственными товаропроизводителями от деятельности, облагаемой налогом на прибыль по ставке 24%, не могут быть уменьшены на внереализационные расходы, полученные от сельскохозяйственной деятельности, облагаемой налогом по ставке 0%, поскольку на основании ст. 252 и 272 НК РФ должен применяться не произвольно выбранный, а экономически обоснованный метод распределения расходов.

Общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налоговой инспекции в части начисления налога на прибыль, соответствующих пеней и штрафов.

Решением суда, оставленным без изменения постановлением апелляционной инстанции, в удовлетворении требований отказано. Суд округа, оставляя в силе судебные акты, согласился с их выводами, указав следующее.

В силу ст. 247 НК РФ объектом обложения по налогу на прибыль организации признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Прибылью для российских организаций признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 Кодекса.

Ставки обложения налогом на прибыль установлены в ст. 284 НК РФ: общая ставка по налогу на прибыль установлена в размере 24% (п. 1), за исключением случаев, предусмотренных п. 2—5.

Статьей 2.1 Федерального закона от 06.08.2001 № 110-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных актов (положений актов) законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» установлено, что налоговая ставка по налогу на прибыль организаций для сельскохозяйственных товаропроизводителей, не перешедших на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог), по деятельности, связанной с реализацией произведенной ими сельскохозяйственной продукции, а также с реализацией произведенной и

переработанной данными организациями собственной сельскохозяйственной продукции, устанавливается в 2007—2008 гг. в размере 0%.

Пунктом 2 ст. 274 НК РФ установлено, что налоговая база по прибыли, облагаемой по ставке, отличной от ставки, указанной в п. 1 данной статьи, определяется налогоплательщиком отдельно. Налогоплательщик ведет отдельный учет доходов (расходов) по операциям, по которым в соответствии с главой 25 Кодекса предусмотрен отличный от общего порядок учета прибыли и убытка.

В силу абз. 4 п. 9 ст. 274 НК РФ организации, получившие прибыль (убыток) от сельскохозяйственной деятельности при исчислении налоговой базы не учитывают доходы и расходы, относящиеся к иным видам деятельности.

Суды установили, что в соответствии с учетной политикой общества учет доходов и расходов от реализации сельскохозяйственной продукции и доходов и расходов от реализации прочей продукции в проверяемом периоде общество вело отдельно, формирование и распределение прямых расходов осуществляло по видам произведенной продукции, облагаемой по различным ставкам налога на прибыль, т.е. налоговая база по прибыли, облагаемой по ставке 0%, определялась отдельно от налоговой базы по прибыли, облагаемой по ставке 24%. В результате судами было определено, что общество неправомерно включило в доходы от реализации, использованные при распределении расходов, относящихся к разным видам деятельности, облагаемым по разным ставкам, внереализационные доходы для определения пропорционального соотношения доходов и расходов по прочей деятельности.

Суд кассационной инстанции согласился с выводами нижестоящих судов о том, что в части внереализационного дохода, полученного от сельскохозяйственной деятельности, не подлежат применению положения абз. 4 п. 1 ст. 272 НК РФ о пропорциональном распределении расходов относительно общей суммы полученного обществом дохода как от сельскохозяйственной деятельности, так и от деятельности, облагаемой по ставке, определенной ст. 289 Кодекса.

Исходя из обстоятельств дела, уплаченные банку суммы процентов по кредитам на приобретение сельскохозяйственной техники, семян, удобрений и ядохимикатов для обработки и засева сельскохозяйственных земель общество относило во внереализационные расходы пропорционально размеру доходов, полученных от сельскохозяйственной деятельности и иного вида деятельности, не относящегося к сельскохозяйственной деятельности.

В связи с этим суды пришли к выводу о том, что налоговая инспекция правомерно начислила налог на прибыль, соответствующие пени и штраф в результате исключения из состава расходов, относящихся к прочим видам деятельности, управленческих расходов, налога на имущество и внереализационных расходов по оплате услуг банков.



**Ровинский
Максим
Анатольевич,**

адвокат Московской
коллегии адвокатов
«Юридическая фирма
„ЮСТ“»

КОММЕНТАРИЙ ЭКСПЕРТА

В постановлении ФАС Северо-Кавказского округа от 11.07.2011 по делу № А63-8022/2010 указано, что при пропорциональном распределении расходов налогоплательщика, которые не могут быть непосредственно отнесены на затраты по конкретному виду деятельности, должен применяться не произвольно выбранный, а экономически обоснованный метод распределения расходов.

С данной общей установкой трудно не согласиться. В отношении обстоятельств конкретного дела также представляется справедливым вывод судов, поддержанный кассационной инстанцией, о том, что налогоплательщик не имел права увеличивать долю доходов от несельскохозяйственной деятельности, рассчитываемую для определения соответствующей доли расходов, реально уменьшающих размер налоговых обязательств, на сумму внереализационных доходов при том, что, как установили суды, во-первых, эти доходы относились именно к сельскохозяйственной деятельности, и, во-вторых, для целей определения доходов общества не были включены в налоговую базу, облагаемую по ставке 24%.

В то же время спорной представляется ссылка ФАС Северо-Кавказского округа на абз. 4 п. 9 ст. 274 НК РФ по данному делу, в связи с тем, что из действующей в рассматриваемом налоговом периоде (2008 г.) редакции данной нормы была исключена ссылка на организации, получающие прибыль (убыток) от сельскохозяйственной деятельности.

Вопрос о распределении сельхозпроизводителем общехозяйственных расходов пропорционально доходам, полученным от различных видов деятельности, рассматривался также, например, в постановлении ФАС Центрального округа от 06.11.2009 по делу № А36-271/2009. Существенная разница заключается в том, что в указанном деле налогоплательщик сумел доказать экономическую оправданность примененного им метода расчета.

Даже когда порядка нет, монополист обязан утверждать тарифы в соответствующей службе

Постановление ФАС СКО от 11.07.2010 по делу № А53-21660/2010

Реализация обществом, являющимся субъектом естественной монополии, услуги по использованию инфраструктуры железнодорожного транспорта общего пользования по не утвержденным в установленном порядке тарифам является нарушением п. 10 ч. 1 ст. 10 Федерального закона от 26.07.2006 № 135-ФЗ «О защите конкуренции».

ОАО «РЖД» обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным предписания об устранении нарушений законодательства и решения управления Федеральной антимонопольной службы по Ростовской области. ОАО «Дон-Пригород» (далее — общество) обратилось в арбитражный суд с подобным заявлением. В соответствии с ч. 2 ст. 130 АПК РФ дела объединены в одно производство для совместного рассмотрения.

Решением суда, оставленным без изменения постановлением апелляционной инстанции, в удовлетворении требований отказано на том основании, что ОАО «РЖД», являясь субъектом естественной монополии, реализует услуги по использованию инфраструктуры железнодорожного транспорта общего пользования по не утвержденным в установленном порядке тарифам, что является нарушением п. 10 ч. 1 ст. 10 Федерального закона от 26.07.2006 № 135-ФЗ «О защите конкуренции» (далее — Закон о защите конкуренции).

Как видно из материалов дела, согласно договору с обществом ОАО «РЖД» реализовало услуги по предоставлению инфраструктуры, управлению, эксплуатации, аренде, капитальному ремонту, техническому обслуживанию и текущему ремонту подвижного состава по тарифам, определенным на базе общей суммы фактических расходов и объемов работы Северо-Кавказской железной дороги, затраченных в 2008 г. на обеспечение данных видов услуг. В соответствии с приложением к договору плата за оказание услуг по использованию инфраструктуры железнодорожного транспорта общего пользования определена исходя из общего годового количества вагоно-километров и расчетной расходной ставки за услуги инфраструктуры.

После общество обратилось в управление Федеральной антимонопольной службы с заявлением о разъяснении порядка регулирования тарифов за услуги, предоставляемые ОАО «РЖД».

По результатам рассмотрения обращения общества управление приняло решение о признании ОАО «РЖД» нарушившим п. 10 ч. 1 ст. 10 Закона о защите конкуренции и выдало предписание о прекращении нарушения ч. 1 ст. 10 Закона

о защите конкуренции, выразившегося в применении тарифа на реализуемые услуги по использованию инфраструктуры железнодорожного транспорта общего пользования, не утвержденного соответствующим органом регулирования.

В соответствии со ст. 197 и 198 АПК РФ, ОАО «РЖД» обжаловало решение и предписание управления антимонопольной службы в арбитражный суд.

В соответствии с п. 1 Положения о Федеральной службе по тарифам, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 30.06.2004 № 332 (далее — Положение) ФСТ России является федеральным органом исполнительной власти по регулированию естественных монополий, осуществляющим функции по определению (установлению) цен (тарифов) и осуществлению контроля по вопросам, связанным с определением (установлением) и применением цен (тарифов) в сферах деятельности субъектов естественных монополий.

Согласно п. 5.3.1.22 Положения ФСТ России устанавливает (утверждает, регистрирует) тарифы, сборы и плату в сфере предоставления услуг по использованию инфраструктуры железнодорожного транспорта общего пользования (за исключением транзита).

Суд пришел к выводу об обоснованности отклонения довода ОАО «РЖД» об отсутствии у него возможности обращения в ФСТ России за установлением тарифов на услуги по использованию инфраструктуры железнодорожного транспорта общего пользования до заключения договоров с обществом в 2008 и 2009 г.

ФАС Северо-Кавказского округа посчитал правомерным отказ в удовлетворении требований о признании недействительными решения и предписания, поскольку управление обоснованно признало ОАО «РЖД» нарушившим п. 10 ч. 1 ст. 10 Закона о защите конкуренции, согласно которому запрещается нарушение занимающим доминирующее положение хозяйствующим субъектом порядка ценообразования, установленного нормативными правовыми актами.



**Свечников Егор
Александрович,**

юрист Московской
коллегии адвокатов
«Юридическая фирма
„ЮСТ“»

КОММЕНТАРИЙ ЭКСПЕРТА

В судебной практике нередко встречаются споры, когда лицо не исполнило ту или иную норму права в связи с отсутствием в законодательстве порядка ее исполнения.

Интересным прецедентом таких разбирательств является дело № А53-21660/2010 о законности решения антимонопольного органа, рассмотренное ФАС Северо-Кавказского округа. Суд подтвердил позицию антимонопольного органа о нарушении Закона о защите конкуренции действиями ОАО «РЖД» по установлению без

согласования с ФСТ России цен на услуги по использованию инфраструктуры железнодорожного транспорта общего пользования на территории Ростовской области.

Пунктом 10 ч. 1 ст. 10 Закона о защите конкуренции доминирующим на рынке субъектам (к которым относится ОАО «РЖД») запрещено нарушение установленного нормативными правовыми актами порядка ценообразования. В силу Постановления Правительства РФ от 05.08.2009 № 643 плата в отношении услуг по использованию инфраструктуры железнодорожного транспорта общего пользования регулируется государством. ФСТ России устанавливает тарифы в сфере предоставления данных услуг (п. 5.3.1.22 Положения о ФСТ России).

В процессе рассмотрения указанного дела ОАО «РЖД» ссылалось на то, что ФСТ России не определила перечень документов и порядок установления тарифов на услуги по использованию инфраструктуры железнодорожного транспорта общего пользования.

По мнению ФАС Северо-Кавказского округа, отсутствие порядка расчета тарифов, сборов и платы (индексов к действующему уровню тарифов, сборов и платы), которые ФСТ России может утверждать, не означает, что ОАО «РЖД» вообще не обязано обращаться в ФСТ России за установлением соответствующего тарифа.

Иными словами, ответственность за нарушение установленного нормативными правовыми актами порядка ценообразования может наступить и в том случае, когда в законодательстве не закреплены процедуры расчета и утверждения цен.

Следует отметить, что ранее действовавшими приказами ФСТ России от 23.10.2007 № 268-т/6 и от 14.08.2009 № 192-т/5 тарифы за услуги, оказываемые ОАО «РЖД», были установлены в 12 субъектах РФ. Логика ФАС Северо-Кавказского округа состоит в том, что, поскольку в других субъектах РФ тарифы были согласованы с ФСТ России, на территории Ростовской области цены на услуги также могли быть утверждены уполномоченным органом.

Таким образом, с моей точки зрения, позиция ФАС Северо-Кавказского округа является верной. Нередки случаи, когда в законодательстве устанавливается определенная обязанность, при этом порядок ее выполнения утверждается позднее. Указанное, как правило, не означает, что до момента принятия дополнительных положений, регламентирующих процедуру исполнения нормы права, ее вообще не нужно соблюдать.

Из приведенного арбитражного дела можно сделать вывод о том, что задача п. 10 ч. 1 ст. 10 Закона о защите конкуренции состоит в строгом регулировании государством цен на определенные товары и услуги (в частности, на социально значимые услуги) и в предотвращении самовольных действий крупных хозяйствующих субъектов на соответствующих товарных рынках.