



**ВЕРХОВНЫЙ СУД
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Дело № АПЛ17-331

АПЕЛЛЯЦИОННОЕ ОПРЕДЕЛЕНИЕ

г. Москва

28 сентября 2017 г.

Апелляционная коллегия Верховного Суда Российской Федерации в составе

председательствующего
членов коллегии

Манохиной Г.В.,
Зайцева В.Ю.,
Попова В.В.

при секретаре

Горбачевой Е.А.

с участием прокурора

Масаловой Л.Ф.

рассмотрела в открытом судебном заседании административное дело по административному исковому заявлению Н: о признании недействующим пункта 22 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 августа 2002 г. № 86н/БГ-3-04/430,

по апелляционной жалобе Министерства финансов Российской Федерации на решение Верховного Суда Российской Федерации от 19 июня 2017 г., которым административное исковое заявление Н: удовлетворено.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Зайцева В.Ю., объяснения представителя Министерства финансов Российской Федерации поддержавшего доводы апелляционной жалобы, представителя Федеральной налоговой службы, поддержавшего жалобу Министерства финансов Российской Федерации, представителя административного истца П: , возражавшего против доводов апелляционной жалобы, заключение прокурора Генеральной прокуратуры Российской Федерации

, полагавшей апелляционную жалобу необоснованной, Апелляционная коллегия Верховного Суда Российской Федерации

установила:

Министерство финансов Российской Федерации (далее – Минфин России) и Министерство Российской Федерации по налогам и сборам приказом от 13 августа 2002 г. № 86н/БГ-3-04/430 утвердили Порядок учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей (далее – Порядок).

Нормативный правовой акт зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации (далее – Минюст России) 29 августа 2002 г., регистрационный номер 3756, опубликован в «Российской газете» 11 сентября 2002 г. № 171 и в «Бюллетене нормативных актов федеральных органов исполнительной власти» 7 октября 2002 г. № 40.

Согласно пункту 22 Порядка материальные расходы, осуществленные при изготовлении товаров (выполнении работ, оказании услуг), списываются полностью на затраты в части реализованных товаров, выполненных работ и оказанных услуг, а в случае, если нормативными актами предусмотрены нормы расхода, то по установленным нормам.

Истец, являющийся индивидуальным предпринимателем, обратился в Верховный Суд Российской Федерации с административным иском с заявлением, в котором просил признать пункт 22 Порядка недействующим. В обоснование требования административный истец ссылаясь на противоречие оспариваемого положения статье 273 Налогового кодекса Российской Федерации.

Нарушение своих прав истец усматривает в том, что решением инспекции Федеральной налоговой службы

он привлечен к административной ответственности за совершение налогового правонарушения, в результате чего ему доначислен налог на доходы физических лиц за 2012 г. в размере 498 190 руб., а также соответствующие суммы пени и штрафа. Основанием для начисления налога явилось необоснованное завышение материальных расходов при отсутствии документального подтверждения фактической оплаты приобретенных товарно-материальных ценностей, а также возможность учета в составе профессиональных налоговых вычетов по налогу на доходы физических лиц понесенных расходов только в части реализованных товаров. Такой вывод был сделан налоговым органом со ссылкой на пункт 22 Порядка и применяемую административным истцом методику учета расходов.

В возражениях на административное исковое заявление Минфин России и Федеральная налоговая служба (далее – ФНС России) просили отказать истцу в удовлетворении заявленного требования, утверждая, что оспариваемое положение Порядка соответствует действующему законодательству и прав административного истца не нарушает.

Минюст России в письме от 13 июня 2017 г. № 01-69717/17 согласился с позицией Н в связи с чем просил удовлетворить его административное исковое заявление.

Решением Верховного Суда Российской Федерации от 19 июня 2017 г. административное исковое заявление Н удовлетворено, пункт 22 Порядка признан не действующим со дня вступления решения суда в законную силу.

Не согласившись с таким решением, Минфин России подал апелляционную жалобу, в которой просит его отменить и принять по делу новое решение – об отказе Н в удовлетворении заявленного требования. Полагает, что обжалуемое решение постановлено с нарушением норм материального права, выразившимся в неправильном истолковании закона, в частности статьи 273 Налогового кодекса Российской Федерации. Считает, что пункт 22 Порядка не нарушает прав, свобод и законных интересов административного истца. По мнению административного ответчика, порядок учета расходов для получения профессионального налогового вычета, предусмотренный статьей 221 Налогового кодекса Российской Федерации и оспариваемым в части нормативным правовым актом, не является элементом налога на доходы физических лиц и не подлежит обязательному установлению в названном кодексе.

В отзыве на апелляционную жалобу ФНС России находит ее обоснованной, отмечая, что пункт 22 Порядка не противоречит положениям Налогового кодекса Российской Федерации.

Н представил отзыв на апелляционную жалобу, в котором просит в ее удовлетворении отказать, указав, что решение суда является законным и обоснованным, а содержащиеся в нем выводы основаны на нормах действующего федерального законодательства.

Проверив материалы дела, обсудив доводы апелляционной жалобы, Апелляционная коллегия Верховного Суда Российской Федерации оснований для ее удовлетворения и отмены обжалуемого решения суда не находит.

Оспариваемый в части нормативный правовой акт принят в соответствии с пунктом 2 статьи 54 Налогового кодекса Российской Федерации, в силу которого 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 Минфином России (в редакции, действовавшей на день издания Порядка, указанная норма предусматривала его принятие Минфином России совместно с Министерством Российской Федерации по налогам и сборам).

Порядок определяет правила ведения учета доходов и расходов и хозяйственных операций индивидуальными предпринимателями (пункт 1).

Разрешая настоящее административное дело, суд первой инстанции пришел к правильному выводу о том, что пункт 22 Порядка противоречит требованиям законодательства о налогах и сборах, поскольку он устанавливает для индивидуальных предпринимателей, избравших кассовый

метод учета доходов и расходов, дополнительное условие для признания соответствующих материальных расходов для целей налогообложения, а именно их списание полностью на затраты лишь в части реализованных товаров, выполненных работ и оказанных услуг.

Пункт 1 статьи 221 Налогового кодекса Российской Федерации, 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 25 «Налог на прибыль организаций», отсылает к положениям данной главы не только в части регламентации состава расходов, но и порядка их признания – момента учета для целей налогообложения. В связи с этим, как обоснованно указано в обжалуемом решении, ошибочным является довод административного ответчика о том, что порядок учета расходов не является элементом налога на доходы физических лиц и не подлежит обязательному установлению в Налоговом кодексе Российской Федерации.

Пунктом 3 статьи 273 Налогового кодекса Российской Федерации, расположенной в главе 25, предусмотрено, что расходами налогоплательщика признаются затраты после их фактической оплаты. В целях названной главы оплатой товара (работ, услуг и (или) имущественных прав) признается прекращение встречного обязательства налогоплательщиком – приобретателем указанных товаров (работ, услуг) и имущественных прав перед продавцом, которое непосредственно связано с поставкой этих товаров (выполнением работ, оказанием услуг, передачей имущественных прав). Таким образом, данная норма закона не связывает момент учета расходов с датой получения дохода от реализации товаров (работ, услуг), для изготовления (выполнения, оказания) которых эти расходы были понесены.

Поскольку пункт 3 статьи 273 Налогового кодекса Российской Федерации в качестве общего правила устанавливает положение, определяющее период учета понесенных налогоплательщиком расходов моментом их оплаты или прекращения обязательства по оплате иным способом, индивидуальные предприниматели, избравшие кассовый метод признания доходов и расходов, вправе учесть для целей налогообложения понесенные расходы после их фактической оплаты.

При таких обстоятельствах правовое регулирование, закрепленное в пункте 22 Порядка, не соответствует смыслу приведенных выше законоположений и ведет к нарушению прав индивидуальных предпринимателей, избравших кассовый метод признания доходов и расходов.

С учетом изложенного суд первой инстанции правомерно, на основании пункта 1 части 2 статьи 215 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации, признал пункт 22 Порядка недействующим.

Довод Минфина России в апелляционной жалобе о том, что оспариваемое положение не содержит указаний на временную привязку с налоговым периодом, в котором материальные расходы подлежат списанию, несостоятелен, так как в пункте 22 Порядка момент учета расходов для целей налогообложения связан именно с реализацией товаров, выполнением работ и оказанием услуг.

Нельзя признать обоснованным довод апелляционной жалобы о том, что пункт 22 Порядка не нарушает прав, свобод и законных интересов административного истца, поскольку данная норма, не соответствующая закону, была применена к Н . . . налоговым органом.

Вопреки утверждению в апелляционной жалобе обжалуемое решение принято судом с учетом правовых норм, регулирующих рассматриваемые правоотношения, при правильном их толковании, выводы суда о несоответствии оспариваемого предписания Порядка нормативному правовому акту, имеющему большую юридическую силу, подробно мотивированы.

Предусмотренных статьей 310 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации оснований для отмены решения в апелляционном порядке не имеется.

Руководствуясь статьями 308–311 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации, Апелляционная коллегия Верховного Суда Российской Федерации

определила:

решение Верховного Суда Российской Федерации от 19 июня 2017 г. оставить без изменения, апелляционную жалобу Министерства финансов Российской Федерации – без удовлетворения.

Председательствующий

Г.В. Манохина

Члены коллегии

В.Ю. Зайцев

В.В. Попов