В Управление Федеральной налоговой службы (далее – Управление) 18.06.2014 поступила апелляционная жалоба индивидуального предпринимателя Х на решение ИФНС России от 07.05.2014 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Из представленных материалов жалобы следует, что ИФНС России (далее – инспекция, налоговый орган) проведена камеральная налоговая проверка уточненной налоговой декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения (далее – УСН, единый налог) за 2012 год, представленной индивидуальным предпринимателем Х (далее – ИП Х, налогоплательщик, Заявитель) 06.12.2013.

По результатам проверки составлен акт камеральной налоговой проверки от 20.03.2014, в котором зафиксирован факт нарушения законодательства о налогах и сборах, выразившийся в неполной уплате УСН за 2012 год.

Письменные возражения на акт проверки представлены Заявителем в инспекцию 06.05.2014. Возражения и материалы проверки рассмотрены заместителем начальника инспекции 07.05.2014 в присутствии уполномоченного представителя налогоплательщика.

По итогам рассмотрения материалов выездной налоговой проверки, письменных возражений, заместителем начальника инспекции вынесено решение от 07.05.2014 о привлечении ИП Х к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Указанным решением налогоплательщику доначислен налог, уплачиваемый в связи с применением УСН за 2012 год в сумме 366 000 руб.

На основании пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ, Кодекс) ИП Х привлечен к ответственности в виде взыскания штрафа, уменьшенного в 10 раз на основании пункта 3 статьи 114 НК РФ, в размере 7 320 руб.

Заявителю предложено уплатить доначисленные суммы налогов и штрафов.

Не согласившись с вынесенным решением, ИП Х в порядке статьи 101.2 Кодекса обратился в Управление с апелляционной жалобой, в которой просит отменить решение от 07.05.2014 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В обоснование своей позиции ИП Х указывает следующее.

Главой 26 НК РФ не определен порядок учета возвращаемой налогоплательщиком ранее полученной от покупателя выручки от реализации товара в случае расторжения договора за некачественное исполнение его условий.

ИП Х считает, что в результате расторжения договора купли-продажи и возврата денежных средств от покупателя, экономической выгоды (дохода) он не получил и не имеет возможности уменьшить налогооблагаемую базу на сумму возврата товара в 2013 году, так как в этом периоде доходов в соответствующей сумме не получал.

Заявитель считает, что вывод налогового органа о том, что при отсутствии реализации имущества в периоде возврата выручки налог не может быть уменьшен и подлежит оплате, не соответствует принципам налогового законодательства.

В жалобе ИП Х обращает внимание на то, что федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, его территориальные органы, не имеют права издавать нормативные правовые акты по вопросам налогов и сборов, следовательно, письма Министерства финансов Российской Федерации, согласно которых в случае возврата налогоплательщиком сумм, ранее полученных в счет предварительной оплаты поставки товаров, выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав, на сумму возврата уменьшаются доходы того налогового периода, в котором произведен возврат имеют рекомендательный характер.

В силу пункта 3 статьи 7 НК РФ все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика.

На основании вышеизложенного заявитель считает незаконными требования налогового органа об уменьшении налоговой базы в 2013 году, а не в 2012 году - в период несостоявшейся реализации.

Заявитель считает, что в нарушение пункта 1 статьи 100 НК РФ по результатам проведения камеральной налоговой проверки первичной и уточненной (корректировка №1) деклараций налоговым органом не составлен акт камеральной налоговой проверки, соответственно он не привлекался к ответственности за несвоевременную уплату налога.

В жалобе ИП Х сообщает, что представление 06.12.2013 уточненной налоговой декларации (корректировка № 2) не повлекло неуплату суммы налога, так как налог был оплачен в полном объеме 13.08.2013 с учетом пени за несвоевременную уплату. Соответственно считает, что у налогового органа отсутствовали основания для привлечения к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 122 НК РФ, так как отсутствовали события налогового правонарушения.

Также Заявитель полагает, что факт отсутствия нормативного закрепления порядка учета хозяйственной операции в целях налогообложения, в силу статьи 111 НК РФ является обстоятельством исключающим вину налогоплательщика. При наличии такого обстоятельства лицо не подлежит привлечению к налоговой ответственности.

Изучив обстоятельства дела и имеющиеся документы, оценив доводы заявителя жалобы, Управлением Федеральной налоговой службы сделаны следующие выводы:

29.10.2004 Х поставлен на учет в ИФНС России в качестве индивидуального предпринимателя. В 2012 году ИП Х на основании статьи 346.14 НК РФ признавался налогоплательщиком УСН, объект налогообложения – доходы.

В соответствии с пунктом 1 статьи 346.12 НК РФ налогоплательщиками УСН признаются организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения и применяющие ее в порядке, установленном главой 26.2 НК РФ.

Согласно пункту 2 статьи 346.14 НК РФ выбор объекта налогообложения осуществляется самим налогоплательщиком, за исключением случая, предусмотренного пунктом 3 статьи 346.14 НК РФ.

В соответствии со статьей 346.15 НК РФ налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, при определении объекта налогообложения учитывают доходы от реализации, определяемые в соответствии со статьей 249 Кодекса, и внереализационные доходы, определяемые в соответствии со статьей 250 Кодекса. При определении налоговой базы не учитываются доходы, указанные в статье 251 Кодекса.

Согласно пункту 1 статьи 346.17 НК РФ датой получения доходов у лиц, применяющих УСН, признается день поступления денежных средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашения задолженности налогоплательщику иным способом (кассовый метод). В случае возврата налогоплательщиком сумм, ранее полученных в счет предварительной оплаты поставки товаров, выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав, на сумму возврата уменьшаются доходы того налогового (отчетного) периода, в котором произведен возврат.

 В соответствии с пунктом 7 статьи 346.21 НК РФ налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, уплачивается не позднее сроков, установленных для подачи налоговой декларации статьей 346.23 НК РФ.

Авансовые платежи по налогу уплачиваются не позднее 25-го числа первого месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

В соответствии с подпунктом 2 пункта 1 статьи 346.23 НК РФ налогоплательщики - индивидуальные предприниматели представляют налоговую декларацию по итогам налогового периода в налоговый орган по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом (за исключением случаев, предусмотренных пунктами 2 и 3 статьи). Налоговым периодом признается календарный год (статья 346.19 Кодекса).

Представленные в налоговый орган декларации подлежат камеральной налоговой проверке.

В силу статьи 88 НК РФ камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

В соответствии с пунктом 3 статьи 88 НК РФ если камеральной налоговой проверкой выявлены ошибки в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявлены несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля, об этом сообщается налогоплательщику с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок.

В соответствии с пунктом 5 статьи 88 НК РФ лицо, проводящее камеральную налоговую проверку, обязано рассмотреть представленные налогоплательщиком пояснения и документы. Если после рассмотрения представленных пояснений и документов либо при отсутствии пояснений налогоплательщика налоговый орган установит факт совершения налогового правонарушения или иного нарушения законодательства о налогах и сборах, должностные лица налогового органа обязаны составить акт проверки в порядке, предусмотренном статьей 100 Кодекса.

В силу подпункта 1 пункта 1 статьи 23 НК РФ налогоплательщики обязаны уплачивать законно установленные налоги.

Согласно пункту 5 статьи 23 НК РФ за невыполнение или ненадлежащее выполнение возложенных на него обязанностей налогоплательщик (плательщик сборов) несет ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В силу статьи 106 НК РФ налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое Кодексом установлена ответственность.

В соответствии с пунктом 1 статьи 108 НК РФ никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе, как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены Кодексом.

Пунктами 1 и 2 статьи 109 НК РФ установлено, что лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения при отсутствии события налогового правонарушения и при отсутствии вины лица в совершении налогового правонарушения.

Согласно пункту 1 статьи 122 НК РФ (в редакции спорного периода) неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия) влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от неуплаченной суммы налога (сбора).

В пункте 4 статьи 81 НК РФ предусмотрены условия, при наступлении которых налогоплательщик освобождается от ответственности. К ним относятся, во-первых, представление налогоплательщиком при обнаружении в поданной им налоговой декларации факта неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, уточненной налоговой декларации в налоговый орган; во-вторых, представление такой декларации до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом неотражения или неполноты отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога, либо о назначении выездной налоговой проверки по данному налогу за данный период; и, в-третьих, уплата до представления уточненной налоговой декларации недостающей суммы налога и соответствующих ей пеней. Кроме того, в силу подпункта 2 пункта 4 указанной статьи налогоплательщик освобождается от ответственности также в том случае, если уточненная налоговая декларация представлена в налоговый орган после проведения выездной налоговой проверки за соответствующий налоговый период, по результатам которой не были обнаружены неотражение или неполнота отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибки, приводящие к занижению подлежащей уплате суммы налога.

Находящиеся во взаимосвязи положения пункта 4 статьи 81 и пункта 1 статьи 122 НК РФ, как это вытекает из Определения Конституционного Суда Российской Федерации от 7 июня 2001 года N 141-О, закрепляя условия освобождения налогоплательщика от ответственности за совершение налоговых правонарушений, в то же время допускают возможность привлечения к ответственности в случае их несоблюдения, что должно решаться на основе исследования всей совокупности фактических обстоятельств по конкретному делу.

В ходе рассмотрения жалобы установлено следующее.

30.04.2013 ИП Х представил в инспекцию первичную налоговую декларацию по УСН за 2012 год.

В ходе камеральной налоговой проверки установлено, что ИП Х в 2012 году получил доход от продажи недвижимого имущества (помещение офиса, расположенное по адресу № 1), находившегося в собственности Заявителя на праве собственности в период с 01.08.2007 по 24.08.2012, менее трех лет.

13.08.2013 налогоплательщиком представлена уточненная налоговая декларация с номером корректировки 1, в представленной декларации Заявитель уточнил свои налоговые обязательства, включил в состав доходов, доход в сумме 6 100 000 руб., полученный от продажи указанного здания. Сумма налога к доплате составила 366 000 руб. (6 100 000 руб. х 13%).

Согласно карточке расчетов с бюджетом ИП Х, налог в сумме 366 000 руб. и соответствующая сумма пени уплачены Заявителем 13.08.2013.

В ходе проведения камеральной налоговой проверки уточненной декларации (корректировка № 1) Инспекцией не установлены нарушения законодательства о налогах и сборах.

Пунктом 1 статьи 100 НК РФ определено, что акт налоговой проверки составляется только в случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах.

Материалами дела установлено, что уточненная налоговая декларация (корректировка № 1) представлена после окончания камеральной налоговой проверки первичной налоговой декларации, но до составления акта камеральной налоговой проверки первичной налоговой декларации. В таком случае Инспекция вправе не составлять акт налоговой проверки первичной налоговой декларации, а обязан провести новую камеральную налоговую проверку уточненной налоговой декларации.

Таким образом, довод Заявителя о том, что по результатам камеральной налоговой проверки ни по первичной, ни по уточненной (корректировка № 1) декларации акт камеральной налоговой проверки не составлялся, и ИП Х не привлекался за несвоевременную уплату УСН отклоняется Управлением, как несостоятельный.

В связи с расторжением договора купли – продажи недвижимого имущества 06.12.2013 ИП Х. представил в налоговый орган уточненную налоговую декларацию по УСН за 2012 год с номером корректировки 2.

В ходе камеральной проверки указанной декларации налоговым органом установлено, и подтверждается материалами дела, что 31.10.2013 Х (Продавец) и ФЛ 1 (Покупатель) заключили соглашение о расторжении договора купли – продажи недвижимого имущества от 24.08.2012 в связи с неисполнением обязательств по передаче товара надлежащего качества, а именно: помещение офиса, расположенного по адресу № 1. Согласно статьям 450,453 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) указанное соглашение явилось основанием для расторжения договора купли – продажи недвижимого имущества от 24.08.2012, и для перехода права собственности на помещение Х Денежные средства в сумме 6 100 00 руб. возвращены Х до подписания указанного соглашения.

Право собственности Х на помещение зарегистрировано в Управлении Федеральной службы государственной регистрации, кадастра и картографии 25.11.2013 на основании соглашения от 31.10.2013 о расторжении договора купли – продажи недвижимого имущества от 24.08.2012.

ИП Х в уточненной налоговой декларации с номером корректировки 2 по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, за 2012 год не отражен доход, полученный от продажи недвижимого имущества (помещение офиса, расположенное по адресу № 1) по договору купли - продажи от 24.08.2012 в сумме 6 100 000 руб., что явилось основанием для доначисления налога по указанному эпизоду в размере 366 000 руб.

Как указано выше, в соответствии с пунктом 1 статьи 346.17 НК РФ датой получения доходов у лиц, применяющих УСН, признается день поступления денежных средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашения задолженности налогоплательщику иным способом (кассовый метод).

Вместе с тем, поскольку порядок учета возвращаемой налогоплательщиком полученной от покупателя выручки от реализации товаров (работ, услуг) в случае расторжения договора за некачественное исполнение его условий главой 26.2 НК РФ не предусмотрен, необходимо применять порядок, предусмотренный пунктом 1 статьи 346.17 НК РФ, в соответствии с которым в случае возврата налогоплательщиком полученных от покупателей (заказчиков) авансов, на возвращаемую сумму уменьшаются доходы того налогового (отчетного) периода, в котором произведен возврат.

Таким образом, налогоплательщик вправе при определении налоговой базы уменьшить полученные доходы на возвращаемые денежные средства на день их списания со счета в банке и (или) возврата из кассы.

Согласно материалам дела, указанная выше сумма возврата за некачественный товар (помещение офиса) передана Х 31.10.2013, следовательно, сумма в размере 6 100 000 руб. уменьшит доходы Заявителя в том налоговом периоде, в котором фактически возвращена, то есть в отчетном периоде 2013 года. Факт возврата денег в сумме 6 100 000 руб. за расторжение договора купли – продажи недвижимого имущества от 24.08.2013 подтверждается распиской от 31.10.2013, имеющейся в материалах дела.

Ссылка заявителя, в обоснование своей позиции, на письма Минфина РФ от 25.03.2013, от 07.05.2013 является несостоятельной. Так как ИП Х ошибочно трактует позицию, изложенную в указанных письмах.

Расторжение договора купли – продажи недвижимого имущества следует рассматривать как самостоятельную хозяйственную операцию, а связанные с таким расторжением доходы и расходы необходимо отразить в налоговом учете в периоде, в котором договор считается прекращенным.

Довод Заявителя об отсутствии события налогового правонарушения несостоятелен по следующим причинам.

Согласно п. 1 ст. 122 НК РФ неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от неуплаченной суммы налога.

Факт занижения налогооблагаемой базы установлен в ходе камеральной налоговой проверки уточненной декларации по УСН за 2012 год (корректировка № 2), по итогам которой Инспекцией составлен акт от 20.03.2014. Указанный акт проверки, возражения и другие материалы проверки рассмотрены заместителем начальника Инспекции 07.05.2014 в присутствии Заявителя и вынесено решение от 07.05.2014.

Кроме того, постановлением Пленума ВАС РФ от 30.06.2013 № 57 (пункт 20) определено, что судам надлежит исходить из того, что занижение суммы конкретного налога по итогам определенного налогового периода не приводит к возникновению у налогоплательщика задолженности по этому налогу, в связи с чем не влечет применения ответственности, предусмотренной статьей 122 НК РФ, в случае одновременного соблюдения следующих условий:

- на дату окончания установленного законодательством срока уплаты налога за налоговый период, за который налоговым органом начисляется недоимка, у налогоплательщика имелась переплата сумм того же налога, что и заниженный налог, в размере, превышающем или равном размеру заниженной суммы налога;

- на момент вынесения налоговым органом решения по результатам налоговой проверки эти суммы не были зачтены в счет иных задолженностей налогоплательщика.

Если при указанных условиях размер переплаты был менее суммы заниженного налога, налогоплательщик подлежит освобождению от ответственности в соответствующей части.

В рассматриваемом случае указанные условия не соблюдены, так как на дату окончания установленного законодательством срока уплаты налога (30.04.2013) у Заявителя не имелось переплаты сумм по исчисленному налогу.

Из представленных документов усматривается, что при рассмотрении материалов камеральной налоговой проверки и представленных Заявителем возражений, заместителем начальника инспекции установлены и учтены обстоятельства, смягчающие ответственность налогоплательщика: правонарушение совершено впервые и неумышленно; отсутствие у Заявителя задолженности на дату вынесения Решения; наличие на иждивении у Заявителя несовершеннолетнего сына.

В результате, при вынесении решения от 07.05.2014 размер штрафных санкций уменьшен в 10 раз, что соответствует требованиям пункта 3 статьи 114 Кодекса. Обстоятельств исключающих вину налогоплательщика при рассмотрении жалобы Управлением не установлено.

Нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, являющееся основанием для отмены решения налогового органа, в ходе рассмотрения жалобы не установлено.

На основании вышеизложенного, в соответствии с пунктом 3 статьи 140 Налогового кодекса Российской Федерации Управление Федеральной налоговой службы оставляет апелляционную жалобу индивидуального предпринимателя Х от 18.06.2014 без удовлетворения.

В соответствии со статьей 101.2 Налогового кодекса Российской Федерации, решение ИФНС России от 07.05.2014 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения вступает в силу со дня принятия решения по апелляционной жалобе.

Решение может быть обжаловано в соответствии со статьями 138, 139 Налогового кодекса Российской Федерации.