

ОБЗОР
ПРАКТИКИ РАССМОТРЕНИЯ АРБИТРАЖНЫМИ СУДАМИ ДЕЛ,
СВЯЗАННЫХ С ПРИМЕНЕНИЕМ ПОЛОЖЕНИЙ
ГЛАВЫ 26.3
НАЛОГОВОГО КОДЕКСА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

1. При рассмотрении конкретного дела суд признал неправомерным начисление налогоплательщику единого налога на вмененный доход по виду предпринимательской деятельности – оказание услуг по перевозке пассажиров и грузов, поскольку единичные случаи совершения этим налогоплательщиком соответствующих сделок не были квалифицированы судом как предпринимательская деятельность.

Общество с ограниченной ответственностью (далее – общество) обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о начислении единого налога на вмененный доход (далее – ЕНВД) по виду предпринимательской деятельности – оказание услуг по перевозке пассажиров и грузов и взыскании штрафа, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ).

По мнению налогового органа, общество фактически осуществляло предпринимательскую деятельность, связанную с оказанием услуг по перевозке грузов и подпадающую под действие специального налогового режима в виде ЕНВД на основании подпункта 5 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ.

Удовлетворяя требования заявителя, суд первой инстанции исходил из следующего.

В соответствии с подпунктом 5 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ на уплату ЕНВД переводятся налогоплательщики, осуществляющие предпринимательскую деятельность, связанную с оказанием автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов и имеющие на праве собственности

или ином праве (пользования, владения и (или) распоряжения) не более 20 транспортных средств, предназначенных для оказания таких услуг.

В силу пункта 1 статьи 11 НК РФ понятия и термины гражданского законодательства, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этой отрасли законодательства, если НК РФ не предусматривает иное.

Учитывая это положение, в данном случае необходимо руководствоваться пунктом 1 статьи 2 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ), согласно которому под предпринимательской деятельностью понимается самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг.

Как было установлено судом, общество, действительно, имело на праве собственности не более 20 транспортных средств, однако использовались они в лесоводстве и лесозаготовке, являющихся основными видами деятельности данного налогоплательщика. Для оказания автотранспортных услуг по перевозке грузов общество использовало эти транспортные средства лишь эпизодически, что не позволяло квалифицировать соответствующие действия в качестве самостоятельного вида предпринимательской деятельности.

Оценив обстоятельства дела, суд не усмотрел оснований для перевода общества на уплату ЕНВД по виду предпринимательской деятельности – оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов, предусмотренному подпунктом 5 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ.

2. При рассмотрении конкретного дела арбитражный суд признал неправомерным вывод налогового органа об осуществлении налогоплательщиком самостоятельной деятельности по оказанию автотранспортных услуг по перевозке грузов и наличии у него в связи с этим обязанности уплачивать ЕНВД, отметив, что доставка продав-

цом реализуемых покупателям товаров является способом исполнения обязательства продавца по передаче товара.

Общество с ограниченной ответственностью (далее – общество) обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о начислении ЕНВД по виду предпринимательской деятельности – оказание автотранспортных услуг по перевозке грузов и взыскании штрафа, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 НК РФ.

По мнению налогового органа, общество на основании подпункта 5 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ обязано было применять специальный налоговый режим в виде ЕНВД, поскольку, осуществляя доставку товаров покупателям, оказывало им автотранспортные услуги по перевозке грузов.

Возражая против позиции налогового органа, общество указывало на то, что обязанность по доставке товаров покупателям является частью его обязательств по заключаемым с населением договорам розничной купли-продажи и не носит характер самостоятельной предпринимательской деятельности.

Отказывая в удовлетворении заявленных требований, суд первой инстанции исходил из следующего.

Согласно подпункту 5 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ на уплату ЕНВД могут переводиться налогоплательщики, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере оказания автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов, осуществляемых организациями и индивидуальными предпринимателями, имеющими на праве собственности или ином праве (пользования, владения и (или) распоряжения) не более 20 транспортных средств, предназначенных для оказания таких услуг.

Как было установлено судом в ходе судебного разбирательства, общество, заключая с гражданами договоры розничной купли-продажи товаров,

принимало на себя обязательство по доставке этих товаров покупателям и стоимость доставки указывало отдельной строкой. Данное обстоятельство было расценено судом как свидетельствующее о наличии у общества самостоятельного вида предпринимательской деятельности – оказание автотранспортных услуг по перевозке грузов, в связи с чем начисление ЕНВД признано правомерным.

Отменяя решение суда первой инстанции и признавая недействительным решение налогового органа, суд апелляционной инстанции указал, что в силу пункта 1 статьи 499 ГК РФ доставка обществом – продавцом приобретаемых покупателями товаров является способом исполнения обязательства продавца по передаче товара покупателю и тем самым неразрывно связана с этим основным обязательством продавца.

В связи с этим отсутствуют правовые основания вменять обществу – продавцу в качестве самостоятельного вида предпринимательской деятельности, подпадающего под обложение ЕНВД, оказание автотранспортных услуг по перевозке грузов.

При рассмотрении другого дела суд пришел к аналогичному выводу, отметив, что временное размещение и проживание в санатории, профилактории, пансионате и иных подобных учреждениях лиц, прибывших для целей лечения и отдыха, является неотъемлемой частью процесса функционирования соответствующих учреждений и поэтому в данном случае не подлежат применению положения подпункта 12 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ.

3. При толковании подпункта 5 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ, предусматривающего обложение ЕНВД автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов, суд указал, что действие данной нормы не распространяется на предпринимательскую деятельность, связанную с передачей в аренду транспортного средства с экипажем (фрахтование на время).

Общество с ограниченной ответственностью (далее – общество) обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о начислении ЕНВД в отношении деятельности по передаче в аренду автотранспортных средств с экипажем и взыскании штрафа, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 НК РФ.

По мнению налогового органа, общество неправомерно применяло общую систему налогообложения, поскольку на основании договоров аренды автотранспортных средств с экипажем (фрахтование на время) оказывало автотранспортные услуги по перевозке грузов, подпадающие под ЕНВД на основании подпункта 5 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ.

При этом налоговый орган ссылался на статью 632 ГК РФ, согласно которой при передаче транспортного средства в аренду с экипажем арендодатель не только предоставляет арендатору транспорт за плату во временное владение и пользование, но и оказывает своими силами услуги по управлению им, а также услуги по его технической эксплуатации, то есть по сути осуществляет перевозку пассажиров и (или) грузов.

Суд первой инстанции заявленные обществом требования удовлетворил, отметив следующее.

В соответствии с подпунктом 5 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ на уплату ЕНВД переводятся налогоплательщики, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере оказания автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов. Названный вид предпринимательской деятельности осуществляется на основании договоров перевозки.

Однако в данной ситуации договоры, на которых основаны правоотношения сторон, в силу прямого указания ГК РФ являются разновидностью договоров аренды (§ 3 главы 34 ГК РФ). Следовательно, соответствующая деятельность общества не охватывается положениями подпункта 5 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ, упоминающими лишь перевозки.

В связи с этим налогообложение предпринимательской деятельности по передаче в аренду автотранспортных средств с экипажем должно производиться в рамках общего режима налогообложения.

4. ЕНВД, уплачиваемый в отношении розничной торговли, осуществляемой через объекты стационарной и (или) нестационарной торговой сети (подпункты 6 и 7 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ), охватывает в том числе и сделки по реализации через названные объекты товаров юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям.

Индивидуальный предприниматель обратился в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о начислении ему сумм налогов по общей системе налогообложения и привлечении к ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 НК РФ.

Налоговый орган, возражая против требования налогоплательщика, указывал, что тот неправомерно отнес к розничной торговле продажу товаров юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям, поскольку заключенные с данными лицами договоры надлежало квалифицировать как договоры поставки соответствующих товаров.

В обоснование своей позиции названный орган сослался на содержащиеся в этих договорах условия, согласно которым заявитель обязался поставить покупателям товар в обусловленный договором срок, а покупатели – принять и оплатить товар в ассортименте, количестве и по цене, установленным в спецификациях. В договорах была предусмотрена также ответственность поставщика за нарушение сроков и объема поставки и покупателя – за нарушение сроков оплаты.

На оплату реализованного товара предпринимателем выставлялись счета-фактуры, оплата производилась покупателями в безналичном поряд-

ке путем перечисления денежных средств на расчетный счет предпринимателя.

Встречные проверки соответствующих покупателей выявили, что товары приобретались ими для осуществления своей основной деятельности.

С учетом отмеченных обстоятельств налоговым органом был сделан вывод о том, что данная предпринимательская деятельность подлежала налогообложению на общих основаниях.

Суд первой инстанции, удовлетворяя требования индивидуального предпринимателя, исходил из следующего.

Согласно подпункту 6 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ система налогообложения в виде ЕНВД применяется в отношении розничной торговли, осуществляемой через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации торговли.

Как следовало из материалов дела, индивидуальный предприниматель осуществлял розничную торговлю через объект стационарной торговой сети, имеющей торговые залы, а именно – магазин. НК РФ не устанавливает для организаций и индивидуальных предпринимателей, реализующих товары, обязанности выявлять цель приобретения покупателями товаров и контролировать их последующее использование.

Поэтому в случае осуществления розничной торговли через объекты стационарной и (или) нестационарной торговой сети (подпункты 6 и 7 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ) уплачиваемый налогоплательщиком - продавцом ЕНВД охватывает в том числе и сделки по реализации товаров юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям.

5. Предпринимательская деятельность по оказанию услуг общественного питания на теплоходе подпадает под специальный налоговый режим в виде ЕНВД, если соответствующий теплоход использует

ся для осуществления названного вида деятельности, а не в качестве транспортного средства.

Общество с ограниченной ответственностью (далее - общество) обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о начислении ему сумм налогов по общей системе налогообложения и привлечении к ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 НК РФ.

Как следовало из материалов дела, общество, оказывая услуги общественного питания на теплоходе, пришвартованном к набережной, облагало их ЕНВД на основании подпункта 8 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ.

По мнению налогового органа, транспортное средство, в том числе теплоход, не может квалифицироваться в качестве объекта организации общественного питания, имеющего зал обслуживания посетителей, поскольку в силу статьи 246.27 НК РФ под таким объектом понимается здание (его часть) или строение, предназначенное для оказания соответствующих услуг.

Удовлетворяя требования заявителя, суд отметил следующее.

Согласно подпункту 8 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ система налогообложения в виде ЕНВД применяется в отношении предпринимательской деятельности, связанной с оказанием услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации общественного питания.

Статья 346.27 НК РФ, давая определение понятия «объект организации общественного питания, имеющий зал обслуживания посетителей», действительно, упоминает лишь здание (его часть) или строение, предназначенное для оказания услуг общественного питания и имеющее специально оборудованное помещение (открытую площадку) для потребления

готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий и (или) покупных товаров, а также для проведения досуга.

Однако при толковании указанной нормы надлежит руководствоваться принципом всеобщности и равенства налогообложения, закрепленным в пункте 1 статьи 3 НК РФ.

С этой точки зрения следует учитывать то обстоятельство, что соответствующий теплоход в качестве транспортного средства не использовался, а был постоянно пришвартован к стенке набережной. Необходимые инженерные коммуникации были подсоединены к теплоходу схожим со зданием (строением) образом.

Соответственно, экономических и правовых оснований отказывать такому объекту в признании его объектом организации общественного питания, имеющим зал обслуживания посетителей, не имелось.

В связи с этим неприменение к указанной деятельности общества специального налогового режима в виде ЕНВД является неправомерным.

6. Оказание бытовых услуг непосредственно физическому лицу в целях удовлетворения его бытовых или других личных потребностей подпадает под действие специального налогового режима в виде ЕНВД независимо от того, с кем был заключен договор на оказание соответствующих услуг.

Общество с ограниченной ответственностью (далее – общество) обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о начислении сумм налогов по общей системе налогообложения и привлечении к ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 НК РФ.

Налоговый орган посчитал неправомерным применение налогоплательщиком специального налогового режима в виде ЕНВД в отношении

услуг бань, которые оказывались малоимущим слоям населения на основании договора, заключенного обществом с администрацией округа.

Отказывая в удовлетворении заявленных требований, суд первой инстанции руководствовался следующим.

В соответствии с пунктом 1 статьи 779 ГК РФ по договору возмездного оказания услуг исполнитель обязуется по заданию заказчика оказать услуги (совершить определенные действия или осуществить определенную деятельность), а заказчик обязуется оплатить эти услуги.

Статья 346.27 НК РФ, давая определение бытовых услуг для целей ЕНВД, также исходит из того, что названные услуги оказываются физическим лицам на платной основе.

Из взаимосвязанного толкования приведенных норм следует, что под обложение ЕНВД подпадают только те бытовые услуги, которые оказываются физическим лицам на основе заключенных с ними договоров.

Принимая во внимание, что соответствующие договоры общество с населением не заключало и физические лица получали услуги фактически безвозмездно, указанная деятельность общества должна облагаться налогами в рамках общего режима налогообложения.

Отменяя решение суда первой инстанции, суд апелляционной инстанции указал, что для целей применения главы 26.3 НК РФ не имеет значения, является ли физическое лицо стороной по договору на оказание бытовых услуг либо третьим лицом, в пользу которого заключен такой договор, а также оплачивает ли оно названные услуги за счет своих средств. Определяющим критерием в данном случае служит тот факт, что физическое лицо выступает непосредственным потребителем бытовой услуги.

Статьей 430 ГК РФ предусмотрена возможность заключения договора в пользу третьего лица. По такому договору должник обязан произвести исполнение не кредитору, а указанному или не указанному в договоре

третьему лицу, имеющему право требовать исполнения обязательства в свою пользу.

В соответствии с договором, заключенным обществом (исполнителем) с администрацией округа (заказчиком), общество обязано было оказывать услуги бань непосредственно физическим лицам, направляемым заказчиком. Тот факт, что названные услуги были заказаны и оплачивались публично-правовым образованием, не может изменить налоговый режим данной предпринимательской деятельности.

Таким образом, общество обоснованно применяло специальный налоговый режим в виде ЕНВД.

7. Под специальный налоговый режим в виде ЕНВД подпадает также розничная торговля, осуществляемая в зданиях, строениях, сооружениях, фактически используемых (приспособленных) для ведения торговли и обслуживания покупателей.

Индивидуальный предприниматель обратился в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о начислении ему сумм налогов по общей системе налогообложения и привлечении к ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 НК РФ.

По мнению налогового органа, налогоплательщик неправомерно применял специальный налоговый режим в виде ЕНВД в отношении розничной торговли, осуществляемой в подвале здания, поскольку данное помещение не предназначено для ведения торговли.

Отказывая в удовлетворении заявленных требований, суд первой инстанции исходил из следующего.

В соответствии с подпунктом 6 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ система налогообложения в виде ЕНВД применяется в отношении розничной торговли, осуществляемой через магазины и павильоны с площадью торго-

го зала не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации торговли.

Согласно статье 346.27 НК РФ под стационарной торговой сетью, имеющей торговые залы, понимается торговая сеть, расположенная в предназначенных для ведения торговли зданиях и строениях (их частях), имеющих оснащенные специальным оборудованием обособленные помещения, предназначенные для ведения розничной торговли и обслуживания покупателей. К данной категории торговых объектов относятся магазины и павильоны.

Как было установлено в ходе судебного разбирательства, индивидуальный предприниматель осуществлял розничную торговлю в помещении (подвале здания), которое не было предназначено для этой цели, что подтверждалось инвентаризационными и правоустанавливающими документами. В связи с этим его деятельность не подпадала под действие специального налогового режима в виде ЕНВД.

Суд апелляционной инстанции решение суда первой инстанции отменил и требования заявителя удовлетворил, отметив следующее.

Взаимосвязанное толкование абзацев 13 и 14 статьи 346.27 НК РФ позволяет придти к выводу о том, что под действие специального налогового режима в виде ЕНВД подпадает розничная торговля, осуществляемая не только в предназначенных, но и в используемых для ведения торговли зданиях, строениях, сооружениях, подсоединенных к инженерным коммуникациям и оснащенных необходимым оборудованием.

Поскольку подвал здания был приспособлен предпринимателем для целей ведения розничной торговли, в частности, оборудован контрольно-кассовой техникой, местом кассира-операциониста, витриной, где демонстрировались продаваемые товары, а, кроме того, имелись ценники и оплата товара и передача его покупателям производились непосредственно в

этом же помещении, суд в целях взимания ЕНВД признал данное помещение объектом организации торговли.

При этом тот факт, что в инвентаризационных и правоустанавливающих документах не было указано о таком назначении подвала, не имеет правового значения, поскольку все основные признаки, позволяющие квалифицировать соответствующее помещение в качестве объекта организации торговли, изложены в главе 26.3 НК РФ.

8. Неосуществление в течение определенного налогового периода предпринимательской деятельности соответствующего вида не является основанием для освобождения плательщика ЕНВД от обязанностей представлять налоговую декларацию и уплачивать ЕНВД.

Индивидуальный предприниматель обратился в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о начислении ему суммы ЕНВД и привлечении к ответственности, предусмотренной статьей 119 и пунктом 1 статьи 122 НК РФ.

Ссылаясь на пункт 1 статьи 346.28 НК РФ, индивидуальный предприниматель указывал, что поскольку в спорном налоговом периоде в связи с отсутствием заказов он приостановил свою предпринимательскую деятельность (оказание услуг по размещению рекламы) и, соответственно, дохода от нее не получал, у него отсутствует обязанность представлять налоговую декларацию и уплачивать ЕНВД. Такая обязанность возникает только в том случае, если лицо, признаваемое плательщиком ЕНВД, фактически осуществляет в соответствующем налоговом периоде предпринимательскую деятельность, облагаемую ЕНВД.

Материалы дела свидетельствовали о том, что индивидуальный предприниматель, действительно, на полгода приостановил осуществление предпринимательской деятельности, связанной с размещением рекламы на транспортных средствах (подпункт 11 пункта 2 статьи 246.26 НК РФ). Од-

нако с учета в качестве плательщика ЕНВД в порядке, предусмотренном пунктом 3 статьи 346.28 НК РФ, он не снимался. При этом транспортные средства, на которых размещалась реклама, находились в исправном состоянии, то есть были способны приносить налогоплательщику доход и непосредственно участвовать в облагаемой ЕНВД предпринимательской деятельности.

Отказывая в удовлетворении требования заявителя, суд исходил из следующего.

В силу абзаца 3 пункта 3 статьи 346.28 НК РФ плательщик ЕНВД, прекративший соответствующую предпринимательскую деятельность, снимается с учета в качестве плательщика ЕНВД на основании заявления, поданного им в налоговый орган в течение пяти дней со дня прекращения этой предпринимательской деятельности.

Следовательно, только лишь факт временного приостановления предпринимательской деятельности сам по себе не снимает с лица статуса плательщика ЕНВД и не освобождает его от выполнения возложенных на плательщика ЕНВД обязанностей.

Согласно статье 346.27 и пункту 1 статьи 346.29 НК РФ объектом обложения ЕНВД признается вмененный доход, под которым понимается потенциально возможный доход налогоплательщика, рассчитываемый с учетом совокупности условий, непосредственно влияющих на получение указанного дохода, и используемый для расчета величины ЕНВД по установленной ставке.

Налоговой базой для исчисления суммы ЕНВД признается величина вмененного дохода, рассчитываемая как произведение базовой доходности по определенному виду предпринимательской деятельности, исчисленной за налоговый период, и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности (пункт 2 статьи 346.29 НК РФ).

Исходя из сущности данного специального налогового режима обязанность лица уплачивать ЕНВД не ставится в зависимость от фактического осуществления им соответствующей предпринимательской деятельности и получения дохода.

В спорном налоговом периоде налогоплательщик заявления о снятии с учета в налоговый орган не направлял.

9. При применении подпункта 5 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ необходимо исходить из того, что в случае передачи транспортного средства в аренду плательщиком ЕНВД в отношении соответствующей предпринимательской деятельности является арендатор.

Общество с ограниченной ответственностью (далее – общество) обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о начислении ему сумм налогов по общей системе налогообложения и привлечении к ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 НК РФ.

Возражая против заявленного требования, налоговый орган указал на нарушение налогоплательщиком положений подпункта 5 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ, выразившееся в применении специального налогового режима в виде ЕНВД в ситуации, когда ему на праве собственности принадлежало более 20 транспортных средств, предназначенных для оказания услуг по перевозке грузов.

Суд первой инстанции, согласившись с налоговым органом, отказал в удовлетворении заявленных обществом требований.

В силу подпункта 5 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ в отношении предпринимательской деятельности, связанной с оказанием автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов, система налогообложения в виде ЕНВД применяется в том случае, когда у соответствующей организации или индивидуального предпринимателя имеется на праве собственности

или ином праве (пользования, владения и (или) распоряжения) не более 20 транспортных средств, предназначенных для оказания таких услуг.

Как следовало из материалов дела, количество фактически находящихся в распоряжении общества транспортных средств не превышало указанного предела в связи с передачей части автомобилей в аренду другому лицу.

Однако, толкуя приведенную норму, суд отметил, что для целей ее применения факт передачи собственником части транспортных средств в аренду не имеет значения, в связи с чем налогоплательщик обязан был уплачивать налоги в соответствии с общим режимом налогообложения.

Суд апелляционной инстанции решение суда первой инстанции отменил и требование общества удовлетворил, указав следующее.

Передача обществом части транспортных средств арендатору означает, что на период аренды оно утрачивает правовые основания и фактическую возможность использовать данное имущество в своей предпринимательской деятельности. В то же время такие основания и возможность появляются у арендатора.

Поэтому в случае передачи транспортного средства в аренду плательщиком ЕНВД в отношении соответствующей предпринимательской деятельности должен признаваться арендатор.

В связи с этим общество, в распоряжении которого осталось не более 20 транспортных средств, предназначенных для оказания услуг по перевозке грузов, правомерно применяло специальный налоговый режим в виде ЕНВД.

10. Суд признал обоснованным исчисление физического показателя «площадь информационного поля» без учета площади, занятой рекламой самого плательщика ЕНВД – рекламораспространителя.

Общество с ограниченной ответственностью (далее - общество) обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о доначислении ЕНВД и взыскании штрафа, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 НК РФ.

По мнению налогового органа, при определении величины физического показателя «площадь информационного поля» по виду предпринимательской деятельности – распространение наружной рекламы с использованием рекламных конструкций (подпункт 10 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ) общество неправомерно не учитывало ту площадь, которая была занята его собственной рекламой.

Удовлетворяя заявленное налогоплательщиком требование, суд исходил из следующего.

Основным видом предпринимательской деятельности заявителя является распространение наружной рекламы с использованием рекламной конструкции (подпункт 10 пункт 2 статьи 346.26 НК РФ).

Согласно пункту 3 статьи 346.29 НК РФ при распространении наружной рекламы с использованием рекламных конструкций (за исключением рекламных конструкций с автоматической сменой изображения и электронных табло) для целей исчисления ЕНВД используется физический показатель – площадь информационного поля (в квадратных метрах).

В соответствии со статьей 346.27 НК РФ величина названного физического показателя зависит от площади нанесенного изображения.

Однако доход общество получает от размещения на принадлежащем ему информационном поле наружной рекламы третьих лиц (рекламодателей). Поэтому оно правомерно при расчете ЕНВД не учитывало те площади информационного поля, которые были заняты собственной рекламой.

Кроме того, деятельность по размещению собственной рекламы не является предпринимательской и в связи с этим не охватывается системой налогообложения в виде ЕНВД.

11. Разрешая конкретный спор о правильности исчисления суммы ЕНВД, суд пришел к выводу о том, что налогоплательщик, определяя величину физического показателя, правомерно не учитывал то имущество, которое фактически не использовалось им и объективно не могло быть использовано для целей предпринимательской деятельности соответствующего вида.

Общество с ограниченной ответственностью (далее – общество) обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о доначислении ЕНВД и взыскании штрафа, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 НК РФ.

Основанием для вынесения указанного решения явился вывод налогового органа о том, что налогоплательщик при исчислении суммы ЕНВД в отношении розничной торговли, осуществляемой через магазин, правомерно уменьшил величину физического показателя «площадь торгового зала» (пункт 3 статьи 346.29 НК РФ), исключив из него часть площади помещения, не используемой в связи с проводимым ремонтом.

Удовлетворяя заявленные обществом требования, суд указал следующее.

Согласно статье 346.27 и пункту 1 статьи 346.29 НК РФ объектом обложения ЕНВД признается вмененный доход, под которым понимается потенциально возможный доход налогоплательщика, рассчитываемый с учетом совокупности условий, непосредственно влияющих на получение указанного дохода, и используемый для расчета величины ЕНВД по установленной ставке.

Налоговой базой для исчисления суммы ЕНВД признается величина вмененного дохода, рассчитываемая как произведение базовой доходности по определенному виду предпринимательской деятельности, исчисленной за налоговый период, и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности (пункт 2 статьи 346.29 НК РФ).

На основании указанных норм можно сделать вывод о том, что сущность данного налогового режима предполагает учет при определении величины физического показателя только того имущества, которое способно приносить налогоплательщику доход и непосредственно участвовать в облагаемой ЕНВД предпринимательской деятельности.

В силу подпункта 6 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ система налогообложения в виде ЕНВД применяется в отношении розничной торговли, осуществляемой через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации торговли.

Для исчисления суммы ЕНВД по виду предпринимательской деятельности «розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы» установлен физический показатель «площадь торгового зала (в квадратных метрах)» (пункт 3 статьи 346.29 НК РФ).

Как было установлено в ходе судебного разбирательства на основании представленных налогоплательщиком доказательств, на части площади торгового зала в соответствующем магазине производился ремонт, в связи с чем данная часть помещения фактически не могла быть использована для целей предпринимательской деятельности.

Следовательно, налогоплательщик обоснованно не учитывал указанную часть площади торгового зала при определении величины физического показателя «площадь торгового зала (в квадратных метрах)».

Аналогичный вывод суд сделал в случае, когда, исчисляя величину физического показателя «количество автотранспортных средств, используемых для перевозки грузов», налогоплательщик не учел транспортное средство, находящееся в ремонте после дорожно-транспортного происшествия.

12. При определении величины физического показателя «количество работников» не учитывается административно-управленческий и общехозяйственный персонал, поскольку соответствующие сотрудники непосредственного участия в предпринимательской деятельности, подлежащей обложению ЕНВД, не принимают.

Общество с ограниченной ответственностью (далее – общество) обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о доначислении ЕНВД и взыскании штрафа, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 НК РФ.

По мнению налогового органа, принявшего указанное решение, общество, оказывая услуги по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств (подпункт 3 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ), при расчете величины физического показателя «количество работников» неправомерно не учло административно-управленческий и общехозяйственный персонал, что повлекло занижение данного показателя и, как следствие, – суммы ЕНВД.

Возражая против позиции налогового органа, общество указывало на то, что в расчет величины физического показателя включались только те работники, которые в соответствии со своими трудовыми обязанностями осуществляли ремонт, техническое обслуживание и мойку автотранспортных средств, то есть чьими силами фактически исполнялись обязательства по договорам, заключенным обществом с клиентами.

Суд, удовлетворяя требования заявителя, отметил следующее.

Согласно положениям статьи 346.27 НК РФ под количеством работников понимается среднесписочная (средняя) за каждый календарный месяц налогового периода численность работающих с учетом всех работников, в том числе работающих по совместительству, договорам подряда и другим договорам гражданско-правового характера.

При толковании данной нормы необходимо принимать во внимание сущность специального налогового режима в виде ЕНВД и цель установления для конкретных видов предпринимательской деятельности такого физического показателя, как «количество работников».

Анализ с этой точки зрения положений статьи 346.29 НК РФ позволяет прийти к выводу о том, что названный физический показатель предусмотрен для тех случаев, когда финансовый результат соответствующей предпринимательской деятельности напрямую зависит от трудового вклада каждого работника. В частности, к таким видам предпринимательской деятельности относятся оказание бытовых услуг, оказание ветеринарных услуг, оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств, развозная и разносная розничная торговля, оказание услуг общественного питания через объекты организации общественного питания, не имеющие залов обслуживания посетителей.

Поэтому в указанных случаях следует признать подлежащими учету только тех работников, которые фактически осуществляют реализацию товаров, оказывают услуги и тем самым непосредственно способствуют получению дохода от этой деятельности.

Административно-управленческий и общехозяйственный персонал данному критерию не отвечает.

Оценивая содержание трудовых договоров и должностных инструкций работников, которые не учитывались обществом при исчислении ЕНВД, суд отметил, что спорная категория персонала непосредственного участия в ремонте, техническом обслуживании и мойке автотранспортных средств не принимала. Соответствующая предпринимательская деятельность общества осуществлялась силами иных работников, обладающих необходимой квалификацией и способных фактически оказывать услуги, предусмотренные подпунктом 3 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ.

В связи с этим общество обоснованно не учитывало административно-управленческий и общехозяйственный персонал при расчете величины физического показателя «количество работников».

13. При исчислении величины физического показателя «общая площадь стоянки» не учитывается та площадь земельного участка, которая используется для осуществления иной предпринимательской деятельности, чем оказание услуг по предоставлению во временное владение (в пользование) мест для стоянки автотранспортных средств, а также по хранению автотранспортных средств на платных стоянках.

Общество с ограниченной ответственностью (далее - общество) обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о доначислении ЕНВД и взыскании штрафа, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 НК РФ.

Как следовало из материалов дела, общество осуществляло предпринимательскую деятельность, связанную с оказанием услуг по предоставлению во временное владение (в пользование) мест для стоянки автотранспортных средств, а также по хранению автотранспортных средств на платных стоянках (подпункт 4 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ). При этом на земельном участке, на котором была расположена платная стоянка, находилось также здание, используемое обществом для оказания услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств (подпункт 3 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ).

Основанием для доначисления суммы ЕНВД послужил сделанный налоговым органом по итогам выездной налоговой проверки вывод о том, что налогоплательщик, исчисляя сумму ЕНВД по первому виду предпринимательской деятельности, неправомерно уменьшил величину физического показателя «общая площадь стоянки», исключив из нее площадь, занимаемую указанным зданием.

По мнению налогового органа, действия налогоплательщика противоречили положениям статьи 346.27 НК РФ, согласно которым под площадью стоянки понимается общая площадь земельного участка, на которой размещена платная стоянка, определяемая на основании правоустанавливающих и инвентаризационных документов.

Суд, удовлетворяя требования заявителя, исходил из следующего.

В соответствии со статьей 346.27 НК РФ под платной стоянкой понимается площадь (в том числе открытые и крытые площадки), используемая в качестве мест для оказания платных услуг по предоставлению во временное владение (в пользование) мест для стоянки автотранспортных средств, а также по хранению автотранспортных средств (за исключением штрафных стоянок).

Как было установлено в ходе судебного разбирательства, налогоплательщик на одном земельном участке осуществлял два самостоятельных вида предпринимательской деятельности. В связи с этим за ним должно быть признано право при определении величины физического показателя «общая площадь стоянки» не учитывать ту часть земельного участка, которая использовалась для осуществления иной предпринимательской деятельности, чем оказание услуг по предоставлению во временное владение (в пользование) мест для стоянки автотранспортных средств, а также по хранению автотранспортных средств.

При этом, как указал суд, для данного вывода не имеет правового значения тот факт, что налогоплательщик не сформировал вместо одного земельного участка два.

14. Вывод о наличии торгового зала как самостоятельного объекта организации торговли может быть сделан судом на основе исследования представленных налогоплательщиком доказательств, подтверждающих достаточную степень обособленности соответствующих площадей.

Общество с ограниченной ответственностью (далее - общество) обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о доначислении ему сумм налогов по общей системе налогообложения и привлечении к ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 НК РФ.

Принимая оспариваемое решение, налоговый орган исходил из того, что общество в нарушение подпункта 6 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ применяло специальный налоговый режим в виде ЕНВД в отношении торгового зала, площадь которого превышала 150 квадратных метров.

Возражая против этого утверждения, общество указывало на то, что налоговым органом не была учтена конструктивная особенность помещений, в которых оно осуществляло розничную торговлю. В результате два смежных торговых зала, площадь каждого из которых не превышала 150 квадратных метров, были необоснованно признаны единым объектом организации торговли. При этом не была дана надлежащая оценка степени фактической обособленности этих торговых залов.

Отказывая в удовлетворении заявленных требований, суд первой инстанции исходил из следующего.

В соответствии с подпунктом 6 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ система налогообложения в виде ЕНВД применяется в отношении розничной торговли, осуществляемой через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации торговли.

В силу абзацев 22, 24 статьи 346.27 НК РФ площадь торгового зала определяется на основании инвентаризационных и правоустанавливающих документов, которые одновременно являются источником информации о назначении, конструктивных особенностях и планировке помещений.

Не принимая во внимание приведенные положения, общество настаивало на наличии в конкретном помещении не одного, а двух торговых за-

лов при том, что необходимые меры к внесению в инвентаризационные и правоустанавливающие документы соответствующих изменений, отражающих произведенную перепланировку помещения, приняты не были.

В связи с этим налоговым органом был сделан обоснованный вывод о неправомерном применении обществом специального налогового режима в виде ЕНВД в отношении осуществляемой розничной торговли, поскольку общая площадь торгового зала, определенная на основании инвентаризационных и правоустанавливающих документов, превышала 150 квадратных метров.

Суд апелляционной инстанции отменил решение суда первой инстанции и удовлетворил заявленные обществом требования, указав следующее.

Признание объекта организации торговли (в данном случае – торгового зала) самостоятельным не ставится в зависимость от того, внесены ли в инвентаризационные и правоустанавливающие документы изменения, отражающие состоявшуюся перепланировку помещений. Для признания двух и более торговых залов, расположенных вплотную друг к другу, самостоятельными объектами необходимо лишь установить достаточную степень обособленности и изолированности этих объектов.

В данном случае в ходе судебного разбирательства было установлено, в частности, наличие перегородок (в том числе некапитального типа) между вновь созданными торговыми залами, самостоятельных входов в каждый торговый зал из общего помещения, отдельных контрольно-кассовых аппаратов и отдельного персонала.

При таких обстоятельствах общество правомерно применяло специальный налоговый режим в виде ЕНВД в отношении двух фактически обособленных объектов организации торговли (торговых залов).

15. При исчислении физического показателя «площадь торгового зала» площадь проходов, ведущих к торговому залу, не учитывается,

за исключением тех случаев, когда налогоплательщик фактически использует (приспособил) данную площадь для целей розничной торговли.

Индивидуальный предприниматель обратился в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о начислении ему сумм налогов по общей системе налогообложения и привлечении к ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 НК РФ.

По мнению налогового органа, исчисляя ЕНВД в отношении розничной торговли, индивидуальный предприниматель при расчете величины физического показателя «площадь торгового зала» не учел площадь входного тамбура, через который проходили посетители магазина. При надлежащем расчете суммарная площадь торгового зала превышает 150 квадратных метров.

Удовлетворяя требования заявителя, суд указал следующее.

Согласно абзацу 22 статьи 346.27 НК РФ при исчислении величины физического показателя «площадь торгового зала» учитывается площадь проходов для покупателей.

При толковании указанной нормы необходимо исходить из того, что понятием «проходы для покупателей» охватываются проходы, расположенные внутри самого торгового зала. Проходы же, *ведущие* к торговому залу, такие, как входные тамбуры, коридоры, лестницы, вестибюли, под действие данной нормы не подпадают.

Как видно из материалов дела, входной тамбур представляет собой пространство между внешними (уличными) дверями и дверями, ведущими непосредственно в торговый зал магазина, и фактически индивидуальным предпринимателем для целей розничной торговли не используется.

Поэтому включение налоговым органом площади входного тамбура в величину физического показателя «площадь торгового зала» неправомерно.

При рассмотрении другого дела суд счел правомерным включение площади тамбура в площадь торгового зала магазина, поскольку тамбур использовался для размещения и демонстрации выставленных образцов продаваемого товара.

16. При исчислении физического показателя «площадь зала обслуживания посетителей» не учитываются площади подсобных помещений (кухни, места раздачи и подогрева готовой продукции и т.п.), а также площади, на которых нет условий для потребления пищи и проведения досуга (рабочее место кассира, бармена, буфетчика и т.п.), обозначенные соответствующим образом в инвентаризационных и правоустанавливающих документах.

Вариант тезиса п. 16.

Исключить текст, начиная со слов: «, а также площади, на которых нет условий».

Общество с ограниченной ответственностью (далее - общество) обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о доначислении ЕНВД и взыскании штрафа, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 НК РФ.

Основанием для вынесения оспариваемого решения послужили выводы налогового органа о неправильном исчислении налогоплательщиком суммы ЕНВД в результате неправомерного занижения величины физического показателя «площадь зала обслуживания (в квадратных метрах)» по виду предпринимательской деятельности – оказание услуг общественного питания через объекты организации общественного питания, имеющие залы обслуживания посетителей.

Суд удовлетворил требования общества, указав следующее.

В соответствии со статьей 346.27 НК РФ под площадью зала обслуживания посетителей понимается площадь специально оборудованных помещений (открытых площадок) объекта организации общественного питания, предназначенных для потребления готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий и (или) покупных товаров, а также для проведения досуга, определяемая на основании инвентаризационных и правоустанавливающих документов.

При толковании данной нормы следует исходить из того, что соответствующий физический показатель базовой доходности должен включать только те площади, которые фактически могут быть использованы для потребления пищи и проведения досуга.

Иные площади, на которых нет условий для потребления посетителями пищи и проведения досуга и которые не влияют на базовую доходность, вне зависимости от того, находятся ли они в общем зале обслуживания посетителей или в отдельных помещениях, имеющих иную целевую направленность, не должны учитываться при исчислении ЕНВД. К таким площадям относятся, в частности, площади подсобных помещений, предназначенных для приготовления и раздачи пищи, мытья посуды, а также площади, на которых располагаются рабочие места кассиров, барменов, буфетчиков и т.п., обозначенные соответствующим образом в инвентаризационных и правоустанавливающих документах.

Вариант последнего абзаца п. 16.

Текст, начиная со слов: «, а также площади, на которых» исключить.

17. При применении пункта 2 статьи 346.32 НК РФ судам надлежит исходить из того, что в тех случаях, когда соответствующими законами предусмотрена возможность уплаты плательщиком страховых взносов на добровольной основе дополнительных платежей, эти до-

полнительные платежи не могут быть предъявлены к вычету из суммы ЕНВД.

Индивидуальный предприниматель обратился в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о доначислении ЕНВД и взыскании штрафа, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 НК РФ.

По мнению налогового органа, индивидуальный предприниматель неправомерно уменьшил сумму ЕНВД на сумму дополнительных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, которые уплачивались им добровольно.

Отказывая в удовлетворении заявленных требований, суд исходил из следующего.

На основании пункта 2 статьи 346.32 НК РФ индивидуальный предприниматель, исчисливший за конкретный налоговый период сумму ЕНВД, вправе уменьшить ее на сумму страховых взносов в виде фиксированных платежей, уплаченных им за свое страхование. При этом сумма ЕНВД не может быть уменьшена более чем на 50 процентов.

При применении данной нормы следует иметь в виду, что в настоящее время для обозначения упоминаемых в ней страховых взносов термин «фиксированный платеж» не употребляется (статья 28 Федерального закона «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации»).

В то же время указание в пункте 2 статьи 346.32 НК РФ только страховых взносов в виде фиксированных платежей позволяет сделать вывод о том, что воля законодателя была направлена на предоставление вычета лишь в части страховых взносов, уплачиваемых индивидуальными предпринимателями в обязательном порядке.

Следовательно, страховые взносы, уплачиваемые индивидуальными предпринимателями дополнительно на добровольной основе в порядке,

определенном статьей 29 Федерального закона «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации», под действие пункта 2 статьи 346.32 НК РФ не подпадают, в связи с чем не могут предъявляться к вычету из суммы ЕНВД.

18. В тех случаях, когда конкретные работники наряду с предпринимательской деятельностью, подлежащей обложению ЕНВД, заняты также и в предпринимательской деятельности, в отношении которой уплачиваются налоги в соответствии с иными режимами налогообложения, плательщик ЕНВД обязан вести отдельный учет сумм уплаченных страховых взносов и сумм пособий по временной нетрудоспособности.

Общество с ограниченной ответственностью (далее - общество) обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о доначислении ЕНВД и взыскании штрафа, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 НК РФ.

По мнению налогового органа, налогоплательщик, осуществляя оптовую и розничную торговлю продуктами питания, неправомерно не применял правило о раздельном учете обязательств, относящихся к двум видам предпринимательской деятельности, в отношении которых общество уплачивало налоги в соответствии с разными налоговыми режимами (пункт 7 статьи 346.26 НК РФ). В результате подлежащая уплате сумма ЕНВД оказалась неправомерно уменьшена на всю сумму страховых взносов и пособий по временной нетрудоспособности, уплаченных обществом за своих работников.

Суд, отказывая в удовлетворении заявленных требований, исходил из следующего.

Согласно подпункту 6 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ система налогообложения в виде ЕНВД применяется в отношении розничной торговли,

осуществляемой через магазин с площадью торгового зала не более 150 квадратных метров.

В соответствии с пунктом 7 статьи 346.26 НК РФ налогоплательщики, осуществляющие наряду с предпринимательской деятельностью, подлежащей налогообложению ЕНВД, иные виды предпринимательской деятельности, обязаны вести раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению ЕНВД, и предпринимательской деятельности, в отношении которой налогоплательщики уплачивают налоги в соответствии с иным режимом налогообложения. При этом учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении видов предпринимательской деятельности, подлежащих налогообложению ЕНВД, осуществляется налогоплательщиками в общеустановленном порядке.

Согласно пункту 2 статьи 346.32 НК РФ сумма ЕНВД, исчисленная за налоговый период, уменьшается налогоплательщиками на сумму страховых взносов и сумму пособий по временной нетрудоспособности, уплаченных (в пределах исчисленных сумм) за этот же период времени в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Применяя указанную норму во взаимосвязи с пунктом 7 статьи 346.26 НК РФ, суд отметил, что в случае, если конкретные работники наряду с предпринимательской деятельностью, подлежащей обложению ЕНВД, заняты также и в предпринимательской деятельности, в отношении которой уплачиваются налоги в соответствии с иными режимами налогообложения, плательщик ЕНВД обязан вести раздельный учет сумм уплаченных страховых взносов и сумм пособий по временной нетрудоспособности.

Включение в расчет ЕНВД всей суммы страховых взносов и пособий по временной нетрудоспособности неправомерно.

Из материалов дела следовало, что работники общества занимались одновременно, как розничной торговлей, облагаемой ЕНВД, так и оптовой

торговлей. При этом график работы магазина предусматривал, что в утренние часы осуществляется оптовая торговля, а в дневные и вечерние часы – розничная торговля. В этих условиях надлежащим способом ведения раздельного учета операций по уплате сумм страховых взносов и сумм пособий по временной нетрудоспособности является их разделение пропорционально рабочему времени работника, приходящимся на соответствующие виды деятельности.